

OBEDIENCIA LEGÍTIMA Y DEBIDA COMO EXIMIENTE DE RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS SANCIONADOS CON PENA RESTRICTIVAS DE LA LIBERTAD

(Legitimate and due obedience as exemption from illegal tax liability punishable by a term restricting liberty)

Recibido: 09/01/13 Aceptado: 13/02/13

Jiménez Mazzei, Solange María

Fiscalía Auxiliar Décima Quinta del Ministerio Público de la Circunscripción Judicial del estado Zulia, Venezuela

solmazzei@yahoo.com

Bello Atencio, Mariadela

Universidad Privada Dr. Rafael Belloso Chacín, Venezuela

Mariadela.bello@urbe.edu.ve

RESUMEN

El artículo estuvo dirigido a analizar la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, tomando como referencia los planteamientos de Giuliani (2003), Jarach (2003), Villegas (2007), Grisanti (2003), Arteaga (2006), entre otros. El tipo de investigación fue jurídica, documental y descriptiva; con diseño documental, no experimental. Se analizaron las leyes y doctrina con el uso del fólger y el fichaje. La información fue analizada con técnicas documentales y hermenéutica jurídica. Los resultados indicaron que los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad de conformidad con el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) incluyen la defraudación tributaria, falta de enteramiento y divulgación de información. El régimen de responsabilidad incluye la sanción de prisión. Se concluyó que en la legislación tributaria venezolana, se consideran los tipos penales respecto a los ilícitos tributarios, siendo eximidos de responsabilidad, siempre y cuando se demuestre que el sujeto no incurrió en los hechos de forma voluntaria, sino por el mandato de un superior en cualquiera de las jerarquías administrativas, donde priva el desconocimiento del mandato antijurídico o exigibilidad de otra conducta; por lo cual se considera no punible el que obra en virtud de obediencia legítima y debida.

Palabras claves: Obediencia Legítima y Debida, Eximente de Responsabilidad, Ilícitos Tributarios, Prisión.

ABSTRACT

The article was aimed at analyzing the legitimate and due obedience as exempting from liability for tax offenses punishable by restriction of liberty, with reference to the statements of Giuliani (2003), Jarach (2003), Villegas (2007), Grisanti (2003), Arteaga (2006), among others. The research was legal, documentary and descriptive, design documentation, not experimental. We analyzed the laws and doctrine using the folder and transfer. Data were

analyzed with documentary techniques and legal interpretation. The results indicated that tax offenses punishable by restriction of liberty in accordance with the Tax Code (2001) include tax fraud, consignment and lack of disclosure. The liability regime includes the penalty of imprisonment. It was concluded that the Venezuelan tax laws, the criminal offenses are considered regarding tax offenses, being exempt from liability as long as the subject is shown that the facts did not make a voluntary, but by the mandate of a superior any administrative hierarchies, which deprives the lack of enforceability of mandate or other unlawful conduct, for which it is considered that worketh not punishable under legitimate and due obedience.

Keywords: legitimate and due obedience, exemption from liability, tax offenses, Prison.

INTRODUCCIÓN

El ilícito tributario se puede tipificar en virtud a su naturaleza como infracción y como delito, dualidad ésta que no ha sido determinada de forma precisa, debido a que dichos elementos no son similares tanto en la doctrina como la jurisprudencia. Al respecto Giuliani (2003), citado por Weffe (2004, p. 23) expone que el ilícito fiscal se encuentra “en un plano distinto del ilícito común, de manera que no son aplicables los principios generales del Código Penal”.

Para tener aplicabilidad la teoría penalista, debe configurarse el delito en las leyes, en concordancia con el numeral 6 del artículo 49 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) donde se expresa: “Ninguna persona podrá ser sancionada por actos u omisiones que no fueren previstos como delitos, faltas o infracciones en leyes preexistentes”.

Ahora bien, el principio de la personalidad de la pena deriva del principio fundamental de que sólo puede ser castigado a quien le sea comprobada la responsabilidad en la comisión del hecho punible, de acuerdo a lo establecido en el numeral 3° del artículo 44 de la Constitución (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), que señala: “La pena no puede trascender de la persona condenada”, dicho esto, queda expresamente establecido que la potestad sancionadora de los órganos jurisdiccionales, tan sólo pueden comprender, en cuanto a sanciones se refiere en el ámbito penal a lo inherente a la persona sometida al proceso.

En este sentido, de conformidad con el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), los procedimientos para la imposición de sanciones varían dependiendo del ilícito que se trate, así pues en el caso de los ilícitos tributarios castigados con sanciones administrativas, dicha sanción debe ser impuesta por la Administración Tributaria, mientras que en los casos de los ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, ordena el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), que el órgano competente para imponerla es un tribunal penal, así lo expresa en su artículo 93, que “(...). Las penas restrictivas de libertad y la inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones solo podrá ser aplicadas por los órganos judiciales competentes, de acuerdo al procedimiento establecido en la ley procesal penal”.

De este modo, en los casos de defraudación tributaria, la falta de enteramiento intencional de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción y la divulgación o el uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros; no es la Administración Tributaria el órgano llamado a imponer la sanción respectiva, pues como se trata de conductas castigadas con una sanción de corte penal, como lo es la pena de prisión, el órgano encargado de imponerla es un tribunal penal siguiendo el procedimiento del Código Orgánico Procesal Penal (Asamblea Nacional, 2005).

Ahora bien, una de las causas eximentes de responsabilidad, establecida en el ordenamiento jurídico venezolano es la obediencia legítima y debida consagrada en el numeral 5º del artículo 85 del Código Orgánico Tributario (COT, 2001), y en virtud de ello, resulta necesario y objeto de estudio, la aplicación de la referida eximente de responsabilidad, derivada de la relación existente entre el supervisor - supervisado, la cual puede configurar un hecho ilícito y en definitiva, generar responsabilidad penal para el supervisado y sujeto activo del ilícito.

En este orden de ideas, de acuerdo con Bustos (2004), la obediencia legítima y debida exime a quien ejecuta la orden, pero no a la persona que la imparte, es decir, el que enunció la orden legal, por lo cual se considera que no es punible el que obra en virtud de obediencia legítima y debida. Sin embargo, cabe el análisis de la situación cuando los ilícitos tributarios involucran a los funcionarios públicos, por cuanto estas disposiciones legales sólo se aplicarían en el ámbito del derecho privado, dado que en referencia al derecho público, existe un pronunciamiento constitucional que rige la materia (artículo 25) de la carta magna (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Por ello, surge la controversia de investigar hasta qué punto tales ilícitos tributarios, enmarcados dentro de la responsabilidad por aquellos sancionados con penas restrictivas de libertad, quedan o no enmarcados dentro de la obediencia legítima y debida, de acuerdo con las normativas legales, y sin entrar en contradicción con las disposiciones constitucionales.

Tomando como referencia lo antes indicado, se torna relevante analizar los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), así como describir el régimen de responsabilidad, estableciendo como se caracteriza la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad a la luz del ordenamiento jurídico venezolano; así como su alcance ante los ilícitos tributarios, sancionados con penas restrictivas de libertad.

METODOLOGÍA

Se trató de una investigación de orden jurídico documental, en tanto se dirigió a analizar la obediencia debida y legítima como eximente de responsabilidad penal en los ilícitos sancionados con penas restrictiva de libertad, considerando las disposiciones jurídicas vigentes.

Se utilizó la técnica de observación documental, y el sistema folder como forma de recopilar la información. Seguidamente, se procedió al cotejo o comparación de las fichas obtenidas. Se observaron así los aspectos de concordancia y oposición entre los mismos, valorando la confiabilidad de cada información.

A fin de analizar la información, el método utilizado fue el deductivo, ya que la interpretación de leyes, sentencias y documentos, amerita un análisis detallado de sus planteamientos y premisas.

ILÍCITOS TRIBUTARIOS SANCIONADOS CON PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD

En primer término, se procedió a analizar los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), el cual reza en el artículo 80 que: "Constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias". Previo al análisis de cada uno de los ilícitos, se hace referencia a la naturaleza jurídica de los mismos a los fines de fijar posición sobre la forma en la cual se analizan los ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad. Cabe mencionar la existencia de diversidad de posiciones respecto a la misma, las cuales incluyen tres tendencias esenciales, la administrativa, autonómica y la penalista.

Respecto a la teoría administrativa, se destaca que la misma aborda el ilícito tributario como un instituto jurídico separado de la materia penal. En tal sentido, evidencia la investigadora que tales conductas son calificadas en términos de incumplimiento que atañe a la Administración Tributaria, con el objeto esencial de actuar en términos de un ente disciplinario.

Ello se encuentra en correspondencia con lo señalado por García de Enterría y Fernández (2002), quienes parten de la idea de ubicar los ilícitos y las sanciones tributarias dentro de la potestad administrativa sancionadora, donde se protege el orden social colectivo y su aplicación persigue un fin retributivo, abstracto para el fisco, eventualmente correctivo o resocializador en la persona del infractor.

En tal sentido, se infiere que bajo estas premisas antes señaladas, la comisión de un ilícito tributario atenta contra los derechos pecuniarios del Estado, lo cual puede ser interpretado como una conducta anti-administrativa, que impide favorecer el bienestar público, pero aun así, no debería recibir un tratamiento punitivo, porque no atenta contra derechos fundamentales de las personas, debiendo ser sancionado con multa por infringir las leyes económicas del Estado.

Ahora bien, otra teoría corresponde a la autonómica, la cual se enfoca en considerar el ilícito tributario como regido por sus propias normativas, siendo competencia del Derecho Tributario en esencia, lo cual deja de lado la consideración administrativa o penalista del ilícito tributario; para plantear la existencia de una teoría específica de esta área. Lo antes mencionado es confirmado por Giuliani (2003), quien reconoce al derecho

penal tributario como un capítulo del derecho tributario, que como tal es independiente y por tanto no puede pertenecer ni al derecho penal común ni al derecho administrativo.

Por consiguiente, las investigadoras opinan que bajo la teoría autonómica, se considera la trasgresión a las disposiciones tributarias, tomando como premisa que la comisión del ilícito, no sólo tiene naturaleza administrativa, sino que debe prevalecer un criterio autónomo para determinar la sanción merecida por atentar contra el bienestar social, además de considerarse violatorio de la conducta establecida y de la norma enunciada; lo cual conllevaría desde esta perspectiva a valorar el ilícito tributario desde un conjunto de lineamientos autónomos.

De igual forma, es importante acotar que al abordar los ilícitos tributarios desde una perspectiva penal, se considera la posibilidad de sancionar los mismos con la restricción de la libertad, lo cual contribuye con el orden social y público, ameritando la aplicación de una medida disciplinaria limitativa de la libertad para corregir o castigar la conducta ilícita. En tal sentido, considerar el ilícito tributario desde una perspectiva penal implica de acuerdo con Giuliani (2003) considerar que ante su ocurrencia se considere al que comete el mismo como un infractor, dado que su tendencia se centra en eludir una disminución de su riqueza personal, por lo cual lo impulsan móviles que dan justificación plena a la consideración de las penas ordinarias.

Con relación a la defraudación tributaria, ésta se califica dentro de los ilícitos tributarios en los cuales se aplica la pena restrictiva de libertad en Venezuela, por cuanto se califica como un comportamiento antijurídico, implicando la violación de una norma establecida. Este ilícito ocurre cuando el contribuyente realiza un conjunto de acciones focalizadas en lograr el objetivo de engañar a la Administración Tributaria, lo cual califica como un comportamiento fraudulento dirigido a alcanzar un provecho económico o de un tercero de acuerdo con el artículo 116 del COT (Asamblea Nacional, 2001), que no le corresponde, es decir, con carácter ilegítimo.

Lo antes mencionado es ratificado por las disposiciones del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), pues en Venezuela, la defraudación es considerado como un ilícito, sancionado con pena restrictiva de libertad, el cual se encuentra establecido en el artículo 115 y determinado en el artículo 116, refiriéndose al mismo en términos de simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error la Administración Tributaria. La sanción aplicable en Venezuela, de acuerdo con el artículo 116 del COT (Asamblea Nacional, 2001) en el caso de defraudación, incluye de seis meses a siete años, siendo incrementada cuando ésta se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, por considerarse que vulnera la norma tributaria.

En referencia al ilícito tributario referido a la falta de enteramiento, el artículo 115 del COT (Asamblea Nacional, 2001) señala que constituye un ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad, la falta de enteramiento de anticipos por parte de los agentes de retención o percepción, señalando el artículo 118 del código mencionado, que quien con intención incurra en la falta de enteramiento de las cantidades retenidas o percibidas de



los contribuyentes, responsables o terceros, será penado con prisión de dos (2) a cuatro (4) años.

Por tanto, la ley establece claramente y de forma expresa la forma de aplicación de la privativa de libertad, por lo cual se infiere que la falta de enteramiento con intención de los agentes de retención o percepción, implica además del incumplimiento con sus propios deberes formales, la ausencia intencionada de pago de los deberes materiales de los contribuyentes que entregaron a estos en el proceso de retención. Lo señalado es ratificado por Villegas (2007) quien afirma que los agentes de retención, deben principalmente fortalecer el cumplimiento de sus deberes y obligaciones, para de esa manera retener y percibir la carga tributaria de los contribuyentes, con la mayor efectividad y así mantener un flujo de ingresos en la Tesorería Nacional.

Analizando el ilícito de divulgación de información, debe indicarse que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), establece en su artículo 60 la obligación del Estado de proteger a los ciudadanos contra todas aquellas acciones donde se perjudique el honor, reputación, intimidad, confidencialidad y vida privada de los mismos; por lo cual esta disposición general, se aplica por analogía a la materia tributaria, considerándose como confidencial la información. Asimismo, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) en su artículo 115 establece en su numeral tercero, el delito de divulgación o uso personal o indebido de la información confidencial que afecte o pueda afectar su posición competitiva, por parte de los funcionarios o empleados públicos.

Tomando como punto de referencia lo mencionado, se infiere que al analizar los ilícitos tributarios sancionados con pena restrictiva de la libertad, figuran la defraudación tributaria, falta de enteramiento y divulgación de la información, las cuales se encuentran tipificadas en las leyes tributarias nacionales, por lo cual su comisión es considerada desde el punto de vista penal, asignándoseles la sanción de privativa de libertad.

RÉGIMEN DE RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Las sanciones tributarias, según Mabarack (2000), son toda consecuencia jurídica que se produce en contra de un infractor respecto de una disposición legal, la cual puede ir desde la anulación hasta el restablecimiento. En este caso, interesan las sanciones privativas de libertad, por cuanto son las de objeto de análisis en este estudio.

Para efectos de este artículo interesan los ilícitos objeto de estudio, es decir, la defraudación, falta de enteramiento y divulgación de información, por cuanto el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) establece claramente la privativa de libertad como la sanción a aplicarse en caso de la ocurrencia de tales ilícitos, lo cual implica que los mismos quedan tipificados en materia penal. Cabe mencionar que en este caso, los ilícitos objeto de análisis tienen establecida una sanción penal, al enunciarse la privativa de libertad, pero debe acotarse que otros ilícitos son sancionados de forma administrativa.



La sanción de prisión, la cual de acuerdo con Cabanellas (2008), es la privación de la libertad a través de una sanción de cárcel u otro establecimiento penitenciario, ya sea como detenidos, procesados o condenados, donde se aplica una limitación de la libertad corporal en un sitio destinado a la reclusión. Por ende, la investigadora afirma que la sanción de prisión Esta sanción supone la privativa de libertad corporal del contribuyente que haya incurrido en un ilícito tributario tipificado en las leyes vigentes. Cabe mencionar que la sanción de prisión se aplica tanto a los contribuyentes como a los agentes de retención, quienes deben cumplir los deberes contenidos en las diferentes leyes, decretos, reglamentos y providencias.

De igual forma, se indica que en los casos de los ilícitos sancionados en el artículo 115 y 116 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), los cuales son sancionados con penas restrictivas de libertad, el órgano competente para imponer las respectivas penas son los tribunales penales, que conozcan de la materia tributaria.

Por tanto, se afirma en función de lo antes mencionado, que al describir el régimen de responsabilidad por ilícitos tributarios, implicando el análisis de las sanciones tributarias, se destaca la pena de prisión, por cuanto ella corresponde a los ilícitos tributarios de diversa naturaleza que puedan haber sido cometidos. Se destaca que estas sanciones penales pueden ser eximidas de la responsabilidad bajo la condición de obediencia legítima y debida, aspecto que es profundizado seguidamente.

CARACTERÍSTICAS DE LA OBEDIENCIA LEGÍTIMA Y DEBIDA COMO EXIMENTE DE RESPONSABILIDAD A LA LUZ DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO VENEZOLANO

Al caracterizar la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad a la luz del ordenamiento jurídico venezolano, se entiende que ante la existencia de unos preceptos legales, la ocurrencia de un ilícito tributario, no estará sujeta a sanción por considerarse que el sujeto se encuentra dentro de los supuestos de la eximente de responsabilidad, en el derecho penal.

Ello es confirmado por la opinión de Ossorio (2003) quien afirma la existencia de particularidades de la acción o de omisión que le imprimen, al acto definido como delito, cierto carácter que lo justifica o que lo determina en términos de la impunidad del agente. Las circunstancias eximentes pueden referirse al hecho mismo y quitarle la apariencia que presentaba de delito, las cuales se denominan causas de justificación, pueden enraizar con la falta de inteligencia o libertad en el autor material, designadas como causas de inimputabilidad o de irresponsabilidad; o cabe que procedan de casos en que, aun habiéndose cometido el delito, es este excusable por razón de la conveniencia social, las cuales se conocen como excusas absolutorias.

Ahora bien, ante la ocurrencia de un ilícito tributario, conjuntamente con los supuestos de ley que eximen la culpa de los mismos, no se aplica el régimen sancionatorio, por considerar que el sujeto no actuó de propia voluntad, es decir, que se produce una situación caracterizada o calificada como de inculpabilidad. Debe resaltarse que el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), en su artículo 85 establece las

circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios, incluyendo en su numeral quinto la obediencia legítima y debida.

El artículo del código mencionado, deja claramente establecidas cuales son las circunstancias que eximen de responsabilidad por ilícitos tributarios, incluyendo en su numeral quinto el tópico de análisis en este trabajo, es decir, la obediencia legítima y debida; la cual se constituye en un elemento de análisis cuando se trata de la aplicación de una pena privativa de libertad a objeto de que el contribuyente haya cometido un ilícito tributario. Cabe mencionar en este punto las disposiciones del artículo 25 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) que lo excluye a los funcionarios públicos quienes por mandato constitucional responden civil, administrativa y penalmente, sin poder aludir la excusa órdenes superiores.

En consecuencia, se evidencia que el numeral 5 del artículo 85 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) colida con el artículo 25 constitucional, por lo cual el cumplimiento de órdenes superiores no puede servir de excusa a los funcionarios públicos que ordenen o ejecuten actos que violen o menoscaben los derechos constitucionales. En tal caso, ocurre una facultad de control constitucional en responsabilidad de todo funcionario de la Administración Pública. Por tanto, en este caso, prevalece la Carta Magna por encima de las disposiciones legales tributarias vigentes, y en este caso el resultado sería que no prevalece la obediencia legítima y debida cuando se trata de un funcionario público, es decir, que no subsiste como eximente de responsabilidad.

Continuando con el análisis de la potestad de mandato, se evidencia que pueden existir en el ámbito tributario situaciones donde se origina una fuente del deber de obedecer, tal como puede ocurrir en una organización donde se presente una condición de subordinación jerárquica, tanto de índole administrativa como contable. En estos casos, la potestad del mandato debe ser analizada cuando da como resultado la comisión de un ilícito tributario por un subordinado como resultado de una conducta susceptible de encuadrarse en la obediencia legítima; dado que el cargo y sus acciones en cuestión puede estar legalmente al mando de un superior.

En este aspecto, es clara la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) cuando indicó no se aplica tal eximente cuando estos ilícitos se produzcan en el ejercicio del Poder Público aludiendo la excusa órdenes superiores. Al considerar la relación de subordinación, debe acotarse que ante la obediencia legítima y debida, se incluye el factor jerarquía como elemento de indispensable de análisis, pero la existencia de una disposición constitucional supra expresa en el artículo 25 elimina la posibilidad de aludir como excusa órdenes superiores, cuando se trata de actos que violan las leyes por parte de los funcionarios públicos.

Al caracterizar la obediencia legítima y debida, debe considerarse que la misma se aplica en dos ámbitos, uno referido a los funcionarios públicos donde no aplica la excusa órdenes superiores por mandato constitucional, y otro bajo la óptica de las condiciones bajo las cuales se ha producido la misma en el derecho privado, es decir, la existencia de una orden formalmente establecida a nivel empresarial, que determine la naturaleza involuntaria o el desconocimiento de un mandato antijurídico, la potestad de mandato o

mando en el superior que constriña a la ocurrencia del ilícito tributario, así como la condición de subordinación claramente regulada y formalmente definida.

En el criterio de las investigadoras, la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad solo procederá en aquellos casos tipificados en las leyes penales, que no coliden con las disposiciones constitucionales, las cuales tienen rango superior en el ordenamiento jurídico venezolano. Por ello, cuando no se trate de funcionarios públicos, se determinan las formalidades a cumplir para establecer que el ilícito tributario cometido no es responsabilidad directa de quien lo ejecuta, quedando establecidas las condiciones de temor, estado de necesidad, indefensión, así como obediencia a mandatos antijurídicos; que pueden eximir al sujeto que comete el ilícito de pagar pena privativa de libertad.

ALCANCE DE LA OBEDIENCIA LEGÍTIMA Y DEBIDA COMO EXIMIENTE DE RESPONSABILIDAD POR ILÍCITOS TRIBUTARIOS, SANCIONADOS CON PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD

Seguidamente, se procedió a examinar el alcance de la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, sancionados con penas restrictivas de libertad. En cuanto al mandato antijurídico, el ámbito de las leyes penales, se afirma que es responsabilidad la comisión de un delito, sea o no de carácter tributario, tanto del que comete el ilícito por un mandato antijurídico como de aquel que lo ordena a un inferior jerárquico, pero ello debe contar con la condición de producirse bajo coacción o algunas situaciones propias de la subordinación que impidan al sujeto contrariar la orden emitida, sea porque esté presente un temor significativo, un estado de necesidad, u obediencia legítima y debida.

Confirmando lo señalado, Puig (2002) afirma que los mandatos de carácter delictivo no son obligatorios; por tanto, no puede ser justificada la actuación del subordinado que realiza un hecho típico en cumplimiento de esa clase de mandatos; sin embargo, este principio general tiene sus matices, pues si se trata de un mandato conforme a derecho, el subordinado actúa en cumplimiento de sus deberes de función y por lo tanto su conducta se encuentra justificada.

Ello excluye a los funcionarios públicos quienes por mandato constitucional contenido en el artículo 25 responden civil, administrativa y penalmente, sin poder aludir la excusa órdenes superiores. De este modo, no cabría hablar de obediencia legítima y debida cuando se ha actuado ilícitamente en pleno conocimiento del mismo y sin coacción plena, y tampoco cuando se trate de funcionarios de la Administración Pública.

En referencia a los supuestos de error, Bustos (2004) afirma que los supuestos subsumibles dentro de la eximente de obediencia debida, se reconducen a los supuestos de error cuando el subordinado no pudo apreciar la antijuridicidad de la orden y la inexigibilidad de otra conducta; o cuando, a pesar de conocer la ilicitud de la orden, la acata por estado de necesidad exculparte o miedo insuperable. Se evidencia en lo expuesto, que el supuesto de error, se aplica cuando un individuo en condición de subordinado comete un ilícito tributario, en la creencia de que se trata de un mandato



ajustado a derecho, donde se analiza o considera la posibilidad cierta o no del subordinado para cuestionar tal orden emitida de un superior.

Corroborando lo señalado, Toledo (2006) señala en el caso del subordinado que realiza un mandato con contenido delictivo, puede existir la creencia de que se trata de un mandato conforme a derecho. Un asunto fundamental late en el fondo de esta problemática: el poder del subordinado de examinar la orden. Por tanto, no existe el deber de obediencia ciega a los mandatos del superior, porque el principio de la vigencia del ordenamiento jurídico está por encima del deber de obediencia, se desprende, que el subordinado tiene el poder de examinar si la orden vulnera la ley, y consecuentemente si ha de obedecerla o no.

Del mismo modo, la no exigibilidad de otra conducta, según Bustos (2004), implica que la eximente funcione en la obediencia debida, tienen que concurrir las circunstancias del estado de necesidad exculpante, o, al menos, ha de tratarse de bienes jurídicos iguales; o los del miedo insuperable, es decir, que la orden le haya producido un estado emocional al subordinado que no le deje otra posibilidad que obedecer. Las investigadoras sintetizan a partir de lo expuesto, que los supuestos de no exigibilidad de otra conducta ocurren cuando el ciudadano que comete el ilícito tributario está inhabilitado para ejercer otra conducta distinta a la antijurídica establecida, y por ello, obedece la orden debido a las circunstancias antes mencionadas como el estado de necesidad, o situación que resulta exculpante.

Así, se afirma que al analizar la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de libertad, en la legislación tributaria venezolana, se consideran los tipos penales respecto a los ilícitos tributarios, siendo ello objeto de ser eximidos de responsabilidad, siempre y cuando se demuestre que el sujeto no incurrió en los hechos de forma voluntaria, sino por el mandato de un superior en cualquiera de las jerarquías administrativas, donde priva el desconocimiento del mandato antijurídico o en su defecto la imposibilidad de exigibilidad de otra conducta; por lo cual se considera que no es punible el que obra en virtud de obediencia legítima y debida.

CONCLUSIONES

La naturaleza jurídica del ilícito tributario es considerada de orden penal, por cuanto en el ordenamiento jurídico queda claramente establecido que los actos que involucren la defraudación tributaria, la falta de enteramiento y la divulgación de información, son calificados como ilícitos tributarios sancionados con pena privativa de libertad.

En cuanto al régimen de responsabilidad por ilícitos tributarios, las sanciones tributarias de conformidad con el COT (Asamblea Nacional, 2001) son de índole administrativa y penal, siendo la de prisión la correspondiente al presente estudio, por cuanto ella aplica a los ilícitos tributarios de diversa naturaleza como la defraudación tributaria, la falta de enteramiento y la divulgación de información; que puedan haber sido cometidos, siendo eximida la responsabilidad bajo la condición de obediencia legítima y debida.

La obediencia legítima y debida es una eximente de responsabilidad a la luz del ordenamiento jurídico venezolano, por considerarse que el sujeto se encuentra dentro de los supuestos de la eximente de responsabilidad. Por tanto, deben considerarse las condiciones bajo las cuales se ha producido el ilícito, es decir, la existencia de una orden formalmente establecida que determine la naturaleza involuntaria de un mandato antijurídico, la potestad de mandato en el superior que constriña a la ocurrencia del ilícito tributario, así como la condición de subordinación claramente regulada y formalmente definida.

En la aplicación de la eximente de la obediencia legítima y debida ocurre una facultad de control constitucional en responsabilidad de todo funcionario de la Administración Pública. Por tanto, en este caso, prevalece la Carta Magna (1999) por encima de las disposiciones legales tributarias vigentes, y en este caso, el resultado sería que no se aplica la obediencia legítima y debida cuando se trata de un funcionario público, es decir, que no subsiste como eximente de responsabilidad.

Con relación al alcance de la obediencia legítima y debida como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, el mandato antijurídico debe ser estudiado a profundidad por cuanto se analiza en la ley en términos de corresponsabilidad, los supuestos de error, así como la no exigibilidad de otra conducta. Al respecto, se aplicaría la norma constitucional cuando se trate de funcionarios públicos quienes no pueden argumentar como excusa órdenes superiores, contrariamente a los trabajadores del sector privado, quienes podrían demostrar esta condición para aplicar la eximente de responsabilidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arteaga, A. (2006). Derecho Penal Venezolano, Caracas: Editado por la Universidad Central de Venezuela. Venezuela.
- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.453. Segunda versión. Venezuela.
- Asamblea Nacional (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.305. Venezuela.
- Asamblea Nacional. (2006). Código Orgánico Procesal Penal. Gaceta Oficial N° 38.536 del 4 de Octubre. Caracas, Venezuela.
- Bustos, J. (2004), Manual de Derecho Penal. Parte especial. Ariel. España.
- Cabanellas, G. (2008). Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta. Argentina.
- García De Enterría, E. y Fernández, T. (2002). Curso de Derecho Administrativo. II. Ediciones Civitas. España.
- Giuliani, C. (2003). Derecho Financiero. Editorial Depalma. Argentina.



- Grisanti, H. (2003) Lecciones de Derecho Penal. Parte General. Editorial Vadell Hermanos. Venezuela.
- Jarach, D. (2003). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo. Buenos Aires, Argentina.
- Mabarack, D. (2000). Derecho Financiero Público. Editorial McGraw-Hill. México.
- Ossorio, M. (2003). Diccionario Ciencias Jurídicas, políticas y Sociales. Editorial Heliasta. Argentina.
- Puig, F. (2002). Derecho Penal. Editorial Nauta, S.A. España.
- Toledo, V. (2006). Derecho Penal. Editorial Librería Santa Fe. Venezuela.
- Villegas, H (2007). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma. Argentina.
- Weffe, C. (2004) El Ilícito Tributario Naturaleza Jurídica. Ediciones Paredes. Venezuela.