

RADIOGRAFÍA DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL EN LA LEGISLACIÓN CUBANA. ESBOZO DE UNA PROPUESTA

Dr. **Ciro Félix Rodríguez Sánchez***

Lic. **Adriana Mae Molina Rivas****

A manera de introducción.

La salud financiera de un Estado y su consecuente repercusión en el bienestar ciudadano se encuentra íntimamente ligada a la obtención de un mayor número de ingresos tributarios, por lo que es comprensible que los diferentes sistemas jurídicos dispongan de mecanismos para combatir las acciones tendentes a evadir las obligaciones fiscales. En este ámbito, el fomento de una cultura tributaria es esencial y de ahí que se procure lograr a través de diversos medios, dentro de los que se halla el reconocimiento, en la mayoría de los textos constitucionales, del deber que tenemos todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; no obstante, a pesar de los ingentes esfuerzos que se realizan para lograr la responsabilidad social de la población y las personas jurídicas, en el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias, siempre hay quienes intentan, de una u otra forma, esquivar el débito fiscal y por tanto se hace indispensable el uso de métodos coactivos para frenar este tipo de conducta.

En este entorno se impone la aplicación de la dualidad sancionadora: infracción-delito, en la que el Derecho Penal, como último escalón de la vía punitiva, ocupa un papel fundamental, ya que bajo la premisa de que un país con grandes evasores es un país cada día más pobre, considera a quienes eluden esta obligación atacantes del orden social y sujetos activos del denominado delito fiscal o tributario. Esta tipicidad delictiva, por el innegable efecto preventivo que debe desempeñar entre los contribuyentes, ha gozado de presencia y aplicación en la mayoría de las legislaciones foráneas¹; sin embargo, en nuestras fronteras, según observara la Ministra de Finanzas y Precios, LINA PEDRAZA, "*la legislación está, pero ha faltado agresividad*"², pues en los 15 últimos años solo llegaron a los tribunales 13 casos de Evasión Fiscal, lo que demuestra que esta figura no cuenta

* Doctor en Ciencias Jurídicas y Profesor Titular de la Disciplina de Ciencias Penales, Facultad de Derecho, Universidad de Oriente, Santiago de Cuba.

** Licenciada en Derecho, Profesora de la Disciplina de Derecho de Empresa e Internacional, Facultad de Derecho, Universidad de Oriente, Santiago de Cuba.

¹Tal es así que Alphonse Gabriel Capone, o como es más conocido, Al Capone, el famoso gánster estadounidense que hacia finales de los años 20, ya estaba en la lista de los "más buscados" del Buró Federal de Investigación (FBI), pudo ser finalmente aprendido en los años 30, por el Gobierno Federal de los Estados Unidos, no por su extensa carrera criminal sino por el delito de Evasión de Impuestos.

² Palabras de la Ministra de Finanzas y Precios, Lina Pedraza, durante la primera sesión ordinaria del Parlamento en el 2010, *vid.* Rodríguez Cruz, Francisco: Abarcar mucho para apretar poco, p. 3, disponible en <http://archivo.trabajadores.cu/news/2011/07/25/abarcarmucho-para-apretar-poco>, fecha de consulta 13 de marzo de 2014, hora 10:34 a.m.

en nuestro contexto con suficiente experiencia legal³ y de aplicación práctica y hasta hace unos años no era más que letra dormida entre el catálogo de figuras penales⁴.

Sin embargo, en un nuevo escenario, en el que de la mano de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y de la Revolución y de una nueva Ley Tributaria⁵, se han ampliado los supuestos de tributación, así como el número de personas que están sujetas al pago de impuestos, tasas y contribuciones, por lo que se ha trazado como estrategia una mayor respuesta sancionatoria para enfrentar a aquellos que tratan de evadir el débito fiscal⁶; se prevé que aumente el número de causas judiciales por esta modalidad delictiva porque, ¿hasta qué punto sería eficaz la política dirigida a acrecentar la recaudación tributaria, si el contribuyente honesto que mensualmente cumple con sus obligaciones, aprecia que su vecino, amigo o familiar logra, entre márgenes de impunidad, esquivar el pago tributario?

Evidentemente, la respuesta a la anterior pregunta estaría ligada a un dejar de lado la honestidad y el cumplimiento del deber cívico para, conforme a las leyes de imitación de GABRIEL TARDE, adoptar un comportamiento similar; por lo que, ante la apremiante necesidad de que el delito de Evasión Fiscal despierte del letargo de la inaplicabilidad y comience aparecer en nuestra realidad jurídica, se impone una mirada a la conformación actual del injusto en nuestra legislación penal, con el propósito de determinar si es consecuente con los cambios que vienen aconteciendo en nuestro modelo económico y, si tal formulación se adecua a las modificaciones que en la legislación tributaria cubana se han introducido en los últimos tiempos.

A partir de lo expuesto y, conscientes de la especial pertinencia de investigaciones que versen sobre esta temática, decidimos llevar adelante la presente investigación, mediante la cual pudimos detectar que la conformación actual del delito de Evasión Fiscal en Cuba presenta lamentables inconvenientes que dificultan su aplicabilidad, los cuales relacionamos en el cuerpo de este trabajo y, al propio tiempo, planteamos nuestras propuestas de modificaciones para superarlos.

³ En la anterior ley penal, la No.21 de 1978, existía como delito la denominada Evasión de impuestos, pero con la aprobación y puesta en vigor de la Ley No.62 de 1987, actual Código Penal, dejó de existir como conducta prohibida; es en 1994 que retorna la Evasión Fiscal con la puesta en vigor del Decreto Ley No150 del Consejo de Estado de la República de Cuba.

⁴ Para aseverar lo anterior basta observar que en el período comprendido entre los años 2011 y 2014 en la provincia de Santiago de Cuba, la segunda en importancia económica y social en nuestro país, solo se tramitaron 5 procesos.

⁵Ley No.113/2012 del “Sistema Tributario” en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición No. 053 Ordinaria, La Habana, 21 de noviembre de 2012.

⁶ En entrevista realizada a la Directora Provincial de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT) en Santiago de Cuba, María Marlenis Machado Pedraza, esta manifestó que en la Reunión Nacional de Directores Provinciales de la ONAT, del presente año, se abordó la necesidad de ampliar la detección y el número de denuncias por este delito.

1.- Presencia y ausencia: el pasado del delito fiscal en Cuba.

El ilícito fiscal no es una modalidad delictiva de reciente inserción en el ordenamiento cubano, ya que a la altura de 1879, se encontraba inserto en el primer cuerpo legal que reglamentó la materia penal en la Isla: el Código Penal español de 1870⁷, en cuyo Título IV, “De las falsedades”, regulaba el delito de “Ocultación fraudulenta de bienes o industria⁸”, mediante el cual se condenaba a aquellos que, con el propósito de sustraerse del pago de impuestos, ocultasen los bienes, oficio o industria que ejercieren. El precepto, a pesar de sembrar en nuestro sistema de derecho, el germen de la criminalización de conductas lesionadoras de la recaudación fiscal, fue blanco de un sinnúmero de críticas, por haber incluido el delito en el título referido a las falsedades. Al respecto, la doctrina española, en la pluma de JIMÉNEZ ASENJO, señalaba que “*difícilmente ahí pudiera ubicarse, atendiendo al bien jurídico, pues la fe pública solo mediatamente era objeto de protección del delito de ocultación fraudulenta de bienes o de industria*”⁹.

Tal postura doctrinal fue respaldada por autores como FERRER SAMA que, en franca oposición a los argumentos que defendían la localización del ilícito en este título¹⁰, alegaron que dicha inclusión “no obedecía tanto a su equiparación con los demás delitos allí regulados como a que el legislador no encontró otro lugar más apropiado donde ubicarlo”¹¹. En nuestra opinión, la defraudación fiscal, aunque puede realizarse mediante la adulteración de algún tipo de documento, no encuentra en las “falsedades”, el bien jurídico directa e inmediatamente afectado, por lo que su contemplación en el mentado título, más allá de un error técnico, parece haber sido la elección de un legislador que, esclavo de su contexto histórico, no concebía al erario público como el ente afectado por la no recaudación tributaria.

Con respecto a la *conditio sine qua non* que suponía para la configuración del tipo, la intervención del funcionario administrativo, autores como QUINTANO RIPOLLÉS señalaron el carácter de infracción administrativa de naturaleza más bien fiscal

⁷Este cuerpo legal fue hecho extensivo a Cuba por Real Decreto de 23 de mayo de 1879, *vid.* Código Penal español de 1870, para las provincial de Cuba y Puerto Rico, Ley de Enjuiciamiento Criminal, Edición Oficial, Madrid, Imprenta Nacional, 1879.

⁸ Artículo 327-. El que requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe del impuesto que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 65 pesos.

⁹ Jiménez Asenjo, E.: *Divagaciones en torno al fuero gubernativo fiscal*, *cit.* por Moret Hernández, Oscar Luis: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Derecho Penal especial*. Ed. Félix Varela, 2004, p. 487.

¹⁰Uno de los argumentos que se alzaron en defensa de la inclusión del ilícito en este título fue el que expusiera Rodríguez Devesa de “*que para enjuiciar tal colocación había que tener en cuenta que los datos que se ocultan a requerimiento del funcionario competente tienen siempre un reflejo documental en la práctica administrativa, no siendo, en consecuencia, tan importante defecto el situarlo como el código establece, entre las falsedades*”, *vid.* Rodríguez Devesa, J. M: *Derecho Penal Español. Parte Especial*, Ed. Artes Gráficas Carasa, Madrid, 1982, p.888 y 889.

¹¹ Ferrer Sama, A.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Sucesores de Nogués, Murcia, t. III, 1948, p. 382.

que criminal que ostentaba la norma, siendo precisamente el requerimiento el elemento diferenciador, toda vez que en el delito este ha de ser personal y no de obligación genéricamente impuesta a los contribuyentes¹². Por otra parte, este mismo autor alegaba que la intervención administrativa debía ajustarse a las normas específicas que cada impuesto administrativamente exigiera, por lo que el precepto del código era, en no pocos aspectos, “en blanco”, lo que hacía necesario su completamiento, por los administrativos y especialistas fiscales pertinentes¹³. Este particular fue uno de los factores que potenció que la normativa no gozara de aplicabilidad en la Isla, pues además de no responder a la realidad de la sociedad cubana de la época, fue complementada con legislaciones de orden administrativo que constituían un filtro demasiado riguroso para la persecución penal de tales conductas.

El Código Penal español de 1870 y en consecuencia su regulación del ilícito fiscal, rigió en Cuba hasta 1938, al entrar en vigor el Código de Defensa Social de 1936¹⁴ que, inspirado en los principios del positivismo y elaborado sobre la base de la peligrosidad social y el arbitrio judicial, entre otras de sus características predominantes, destinó una parte de su articulado para sancionar las defraudaciones fiscales. La nueva regulación¹⁵, aunque abandonó el término “falsedades” como bien jurídico atacado por estas conductas, ubicó el ilícito fiscal en el Título VII, “Delitos contra la Fe Pública” y lo denominó, siguiendo el vocabulario de la normativa anterior, “Ocultación fraudulenta de bienes o industria”, cuya sistemática seguía la línea de su antecesora en el sentido de exigir el requerimiento de la autoridad competente como requisito configurativo del delito; no obstante, al eliminar el cuasi talión que en ella significaba la sanción de “*multa del tanto al quíntuplo del importe del impuesto que debiera haber satisfecho*”, logró abandonar el carácter retributivo de la pena para adoptar el de defensa social como fundamento primordial que inspiró la adopción de esta legislación.

En otro sentido, el artículo 381¹⁶ de la referida ley, introdujo un aspecto novedoso en la conformación de la figura, pues concibió a las personas jurídicas dentro del propio tipo delictivo como sujetos a los que se les podía exigir responsabilidad penal por la comisión del ilícito fiscal. Este precepto, complementado con el

¹²Quintano Ripollés, Antonio: *Compendio de Derecho Penal*, cit. pos Moret Hernández, Oscar Luis: “Delitos contra la Hacienda...”, *ob. cit.*, p. 488.

¹³Idem.

¹⁴Código de Defensa Social. Decreto Ley No. 802/1936. Publicación Oficial del Ministerio de Justicia. Cuba. 1973.

¹⁵Artículo 380-. El que requerido por el funcionario administrativo competente declare en falso para ocultar sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de impuestos o de los derechos que por aquellos o por esta debiere satisfacer, incurre en sanción de multa de treinta y una a ciento cincuenta cuotas.

¹⁶Artículo 381-. La persona jurídica responsable de este delito incurre en sanción de multa del doble del quíntuplo de los impuestos o de los derechos que hubiere debido satisfacer, y si la cuantía de los mismos no pudiera ser determinada, en una multa de cincuenta a quinientos pesos y en todo caso una sanción de clausura de dos a diez días a la primera infracción, de diez a sesenta para la segunda y para las siguientes.

artículo 16¹⁷, establecía no solo la posibilidad de criminalización de los entes jurídicos por las infracciones cometidas dentro de su ámbito de competencia, sino que incluyó, además, una especie de responsabilidad plus contra las personas naturales que en este marco fungieran como autores materiales del hecho punible, lo que hoy se conoce como principio de doble imputación en el ámbito de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. De esta forma podemos decir que, si bien a esta sistemática pueden señalársele errores desde el punto de vista técnico¹⁸ y, al igual que la regulación que le antecedió careció de vida práctica, el hecho de haber ampliado el ámbito de la defraudación fiscal hasta incluir a las personas jurídicas, anteriormente relegadas de responsabilidad penal por tal concepto, significó uno de sus principales méritos.

Con el triunfo de la Revolución, en Enero de 1959, se comenzó a atemperar la legislación a los cambios que ocurrían en la Isla; la normativa penal no estuvo ajena a esta realidad y aunque la Parte General del Código de Defensa Social se mantuvo en vigor, la destinada a la descripción de los delitos y las penas sufrió importantes modificaciones con la puesta en vigor de las leyes revolucionarias. En este sentido, los preceptos antes referidos perdieron virtualidad jurídica al ser sustituidos por los artículos del 379 al 384¹⁹, de la Ley No. 447 del 14 de julio de 1959, por los que se introdujo una nueva figura denominada Evasión Fiscal. En agosto de 1960 esta normativa fue modificada por la Ley No. 863, siendo derogadas ambas por la Ley No. 998 de 5 de enero de 1962 que, en su capítulo 21, redefinió esta modalidad delictiva²⁰, siguiendo una fórmula similar a la que estipulaba la Ley No. 447 de 1959. La Ley 998 tampoco tuvo un largo período de vigencia, pues en 1967, la Disposición Final Séptima de la Ley 1213²¹, de 27 de junio de ese año, dejaba sin efecto su articulado y modificaba la naturaleza de la responsabilidad por la

¹⁷Artículo 16-. Las personas jurídicas podrán ser consideradas criminalmente responsables en los casos determinados en este código o en las Leyes especiales, por la razón de las infracciones cometidas dentro de la propia esfera de acción de dichas personas jurídicas cuando se lleve a cabo por sus representantes o por acuerdo de sus asociados, sin perjuicio de la responsabilidad individual en que hubieren incurrido los autores del hecho punible.

¹⁸Entre los defectos de esta normativa, puede citarse que la conformación del artículo 381 resultó desacertada pues no solo rompió con la sistemática del Código al establecer, una sanción de carácter retributivo; sino que al hacer referencia a las penas por posteriores infracciones, apostó por una redacción ambigua que se prestaba para disímiles interpretaciones, *vid.* Vicente Tejeda, Diego: *Comentarios al Código de Defensa Social*, t. VI, La Habana, Cuba, p. 188.

¹⁹En el artículo 379 se incriminaba al contribuyente o responsable, que obligado directamente o por retención, al pago de un impuesto, incurriera en cualquier simulación u ocultación o cualquier otra forma de engaño o artificio, de la que resultara una evasión, total o parcial de las obligaciones fiscales que le correspondieran. En el artículo 380 se configuraron formas de complicidad de la figura y en el 381 se mantuvieron las sanciones a las personas jurídicas por los delitos previstos en la modalidad básica. En el artículo 382 se establecieron hipótesis delictivas especiales para los funcionarios públicos y en el artículo 383 se declaró al Código de Defensa como complementario a estos delitos. *Vid.* Reyes, Ernesto Eloy: *Propuesta Metodológica para la Investigación Criminalística del delito de Evasión Fiscal*, Tesis de Especialidad, Universidad de Oriente, Facultad de Derecho, Santiago de Cuba, 2001, p.13.

²⁰*Vid.* Artículos del 217 al 222 de la Ley 998 del 5 de enero de 1962, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria, La Habana, 10 de enero de 1962.

²¹*Vid.* Ley 1213 de 1967 del 7 de junio de 1967, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria, La Habana, 27 de junio de 1967.

infracción de las normas fiscales, transformándolas en administrativas exclusivamente.

Sobre tales regulaciones, GRILLO LONGORIA sostuvo el criterio de que “antes del nuevo Código Penal, las conductas que integran la evasión fiscal habían sido objeto de leyes diversas y en ocasiones contradictorias, que dejaban algunas preguntas sin respuestas adecuadas, con los consiguientes problemas de calificación y de aplicación de preceptos”²². A partir de esta realidad y fruto de un contexto en el que el Código de Defensa Social, vigente solo en su parte general y lacerado por continuas modificaciones, se había convertido en una norma carente de sentido y coherencia, que no era la más indicada para regular la política penal de un Estado que revolucionó toda la estructura de su sociedad, lo que compulsó la puesta en vigor, en noviembre de 1979, de la Ley No.21 de 1978, que en su artículo 285²³ y bajo el Título V, Delitos contra la Economía Nacional, restableció el carácter delictual del ilícito fiscal, pero con una nueva denominación, Evasión de Impuestos.

De la letra del artículo 285, se colige que por la especificidad con que se describían las conductas que podían ser sancionadas, se posibilitaba la impunidad de otras acciones igualmente evasoras de la obligación tributaria. Al respecto, GRILLO LONGORIA refería que el casuismo con que se redactaron estos preceptos no era conveniente, pues podría ocurrir que mediante una actividad no definida en los incisos del artículo, el sujeto activo lograra o intentara lograr el propósito de evadir el pago de impuestos²⁴; por tal motivo este autor señalaba que era “preferible una definición con la fórmula cualquier hecho encaminado a evadir total o parcialmente el pago de impuestos, que permitiera subsumir cualquier conducta realizada con este propósito, pero si prefiriese ser casuística sería prudente añadir un último inciso con la formulación que proponemos o con otra semejante que garantice la no impunidad de un hecho por falta de tipicidad”²⁵.

En nuestra opinión, si bien esta regulación urgía de un precepto que fungiera como una especie de saco legislativo, en el que pudieran encerrarse el resto de las conductas evasoras de la obligación fiscal, resultó loable que se ubicara esta modalidad delictiva en el título destinado a los delitos contra la Economía Nacional, particular que permitía entrever a la economía del país como uno de los principales intereses afectados por la no recaudación tributaria.

²²Grillo Longoria, José A.: *Los delitos en especie*, t. I, Ed. Ciencias Sociales, La Habana, Cuba, 1982, p. 365.

²³Artículo 285-. Incurrir en sanción de privación de libertad de uno a tres meses o multa hasta doscientas setenta cuotas o ambas al que: A) Presente una falsa declaración a las autoridades sobre un hecho importante referido al cobro de impuestos; B) Oculte un hecho o realice un acto fraudulento, con el objetivo de pagar una cantidad menor que la debida por concepto de impuesto; C) Induzca a error a la autoridad a fin de obtener una exoneración o excepción tributaria indicada; D) Sustraiga intencionalmente de la fiscalización de las autoridades financieras un producto industrial sujeto al pago de impuestos.

²⁴ Grillo Longoria, José A.: *Los delitos en especie*, ob. cit., p 364.

²⁵ *Ídem*.

La Ley No. 21 de 1978 estuvo vigente hasta 1988 cuando comenzó a regir la Ley No.62/87, la cual fue fruto de un entorno en el que imperaban importantes corrientes despenalizadoras de marcada influencia en el segundo lustro de la década de los ochenta²⁶, lo que posibilitó que la misma siguiera una tendencia minimalista. Por tal motivo y siguiendo los fundamentos jurídicos en que se basó, evidenciados primordialmente en su segundo Por Cuanto²⁷, dejaron de ser consideradas delictivas algunas figuras, dentro de las que se encontraba la Evasión de Impuestos²⁸, que a partir de entonces sería objeto únicamente de tratamiento administrativo. Esta decisión no podemos verla desligada de la evolución del sistema tributario, que nos traspone a un contexto en el que eran casi nulos los gravámenes a los que estaba sometida la población cubana por concepto de impuestos, tasas y contribuciones²⁹, y en el que no se consideraba a los ingresos tributarios como la forma esencial de financiación del gasto público.

Sobre este tapiz se encontraba justificada la despenalización de la Evasión Fiscal, conducta que en esos años era poco frecuente y que no poseía la peligrosidad social³⁰ que pudiera elevarla a la categoría de delito; sin embargo, con el advenimiento de la crisis financiera que para la sociedad cubana significó el derrumbe del campo socialista, y con la implementación de políticas dirigidas a la obtención de un mayor número de ingresos tributarios, la situación cambió sustancialmente. Al ampliarse el número de personas sujetas al pago fiscal y por la importancia que estos ingresos recobraron en el saneamiento de las finanzas públicas, las acciones u omisiones tendentes a defraudar al fisco se convirtieron nuevamente en conductas peligrosas, evidenciándose lo que afirmara el profesor QUIRÓS PÍREZ de que *“la peligrosidad social depende de los cambios determinados en el desarrollo ascendente de la sociedad socialista, (...) un acto puede, en el desarrollo histórico, constituir acción peligrosa, o puede perder este carácter”*³¹. Con este basamento, expuesto a todas luces en la letra de su tercer Por Cuanto³², se

²⁶ Reyes Delgado, Ernesto Eloy: *Propuesta Metodológica...*, *ob. cit.* p.15.

²⁷POR CUANTO: en los últimos años el Estado socialista ha establecido y desarrollado vías distintas para prevenir y enfrentar las violaciones de la Ley, lo que significa un progreso importante en la reestructuración de un eficaz, armónico y educativo sistema de lucha contra las infracciones de la legalidad y para la formación de una cultura de respeto a la ley, todo lo cual permite extraer las conductas que por su naturaleza no constituyen propiamente delitos, y que por su carácter, a los efectos de su tratamiento, deben pasar a otras ramas jurídicas.

²⁸El artículo 285 de la Ley No.21 penalizaba la Evasión de Impuestos con sanciones de uno a tres meses de privación de libertad o multa hasta doscientas setenta cuotas o ambas; *vid.* Art.285 de la Ley 21/1978.

²⁹Sobre este particular se llegó a publicar un artículo en el periódico Granma donde se alegaba que “los cubanos teníamos vida de reyes” haciendo franca alusión a que en Gran Bretaña solo la reina no realizaba el pago de impuestos, *vid.* Periódico Granma, No.32, año 40, 1997, p. 2.

³⁰La peligrosidad social es uno de los elementos indispensables para considerar cualquier conducta como delictiva, *vid.* el artículo 8 apartado 2 de nuestro Código Penal donde se exime de responsabilidad penal a la acción u omisión que, aun reuniendo los elementos para ser considerada delito, carece de peligrosidad social por la escasa entidad de sus consecuencias y las condiciones personales de su autor.

³¹ Quirós Pérez, Renén: *Manual de Derecho Penal*, t. I, Ed. Félix Varela, La Habana, p.33.

³²La Asamblea Nacional del Poder Popular, por acuerdo adoptado en la Primera Sesión Extraordinaria de la Cuarta Legislatura, celebrada los días 1ro y 2 de mayo de 1994, encomienda al

promulgó en junio de 1994, el Decreto Ley No.150, que introdujo en la Ley 62 de 1987, el Título XIV, “Delitos contra la Hacienda Pública”, dentro del cual se regula, en los artículos del 343 al 345³³, el delito de Evasión Fiscal, con lo que reapareció en nuestra realidad jurídica el ilícito penal fiscal, reafirmando la realidad trastocada en verso de que “*vivir es ver volver*”³⁴.

De la lectura de estas disposiciones apreciamos que para sancionar una conducta, amparados en el artículo 341, apartado 1, había que acudir a sistemáticas no penales para comprobar cuándo se agotaba la vía administrativa. Este particular es muestra de que estábamos en presencia de una norma penal en blanco, que obligaba a asistir a otra instancia normativa para determinar la parte del supuesto de hecho no descrito en la norma. Indudablemente, la descripción del delito fiscal que plasmó el Decreto Ley 150/1994 adolecía de un vicio *ab initio*³⁵, pues al momento de la entrada en vigor del citado cuerpo legal no existía en nuestro país un sistema tributario que respondiese a las exigencias de esta regulación jurídica, lo cual solo fue posible a partir del 4 de agosto del propio año, fecha en la que se promulgó la Ley No.73/94 sobre el Sistema Tributario. Por otra parte, con la necesidad del previo agotamiento de la vía administrativa, se estableció en la figura un requisito de procedibilidad, que daba cabida a la denominada prejudicialidad administrativa,

Gobierno la implantación gradual de un sistema impositivo integral con el objetivo de estimular el trabajo y la producción, contribuir al saneamiento financiero del país, y aumentar los ingresos del Estado mediante el incremento de los impuestos, tasas y contribuciones ya existentes, por lo que resulta necesario, adoptar medidas encaminadas a asegurar el más estricto cumplimiento de las obligaciones fiscales establecidas o que se establezcan.

³³ Artículo 343.1-. El que agotada la vía administrativa evada o intente evadir total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas o cualquier otro ingreso al Presupuesto al que viene obligado incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multas hasta cinco mil cuotas o ambas. Artículo 343.2-. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años. 2. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años. 3. El que, teniendo la responsabilidad de aportar total o parcialmente al Presupuesto cantidades retenidas por los conceptos a que se refiere el apartado 1, no lo haga, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multas de hasta cinco mil cuotas o ambas. Artículo 344. 1-. El que por razón del cargo que desempeña, tenga la obligación de registrar u ofrecer información que esté relacionada con el cálculo, determinación del pago de impuestos, tasas o cualquier otro ingreso al Presupuesto, oculta, omite o altere la verdadera información, de modo que pueda ocasionar perjuicios a la economía nacional, es sancionado con privación de libertad de uno a tres años o multa de trescientas a mil cuotas o ambas, siempre que el hecho no constituya un delito de mayor entidad. 2. Si como consecuencia de los hechos previstos en el apartado 1, se ocasionan perjuicios considerables a la economía nacional, la sanción es de dos a cinco años o multa de hasta cinco mil cuotas o ambas. 3. En igual sanción a la prevista en el apartado 1, incurre el que conociendo del hecho ilícito o debiendo haberlo previsto, obtenga beneficios del acto, para sí o para un tercero. Artículo 345-. A los declarados responsables por los delitos previstos en los artículos anteriores puede imponérseles, además, la sanción accesoria de confiscación de bienes.

³⁴Poema Las Nubes Azorín de Castilla tomado de Herrero de Egaña, Juan Manuel: *El fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, Barcelona 2004, disponible en www.indret.com, fecha de consulta 28 de marzo de 2014, hora 10:34 a.m.

³⁵Moret Hernández, Oscar Luis: “Delitos contra la Hacienda...”, *ob. cit.*, p. 491.

particular sobre el cual estuvieron dirigidas las principales críticas³⁶ que se enarbolaron contra esta modalidad delictiva y que partían de considerar al ilícito fiscal como un delito público, perseguible de oficio, en el que no era necesario acudir a otra jurisdicción para determinar si la conducta evasiva constituía o no delito, con lo que se reforzaría el carácter autónomo del Derecho Penal.

Otro de los desaciertos que se señalaron contra esta formulación se hallaba en la plasmación de que incurre igualmente en este delito, el que evada “*cualquier otro ingreso al presupuesto al que viene obligado*”, por lo que se enmarcaba como delito fiscal no solo la evasión de los ingresos tributarios, dígame impuestos, tasas y contribuciones, sino también los ingresos presupuestarios no tributarios, o sea aquellos obtenidos por pago de multas aduanales, por ingresos parafiscales, reintegros de salarios, donaciones, los precios de servicios públicos, las multas por sanciones de índole penal e incluso las multas por la comisión de contravenciones, cuyo incumplimiento es sancionado por otra de las modalidades delictivas³⁷ que prevé el propio código. En nuestra opinión, tal formulación resultaba desafortunada, pues el ilícito fiscal no incluye el impago de todos los ingresos adeudados al presupuesto del Estado sino que se circunscribe solo a los ingresos tributarios, aunque vale decir que una parte de la doctrina incluye en este espectro a los aranceles aduanales³⁸, que han sido vislumbrados en la práctica internacional como impuestos a la importación; sin embargo, la Ley 73/94³⁹ excluyó de nuestro sistema fiscal su consideración como ingresos tributarios, por lo que la norma penal contempló su evasión de pago como modalidad del delito de contrabando⁴⁰, sin apreciarse el citado vínculo objeto de la Hacienda Pública.

Otro de los defectos de la normativa se ubicó en el apartado 2 del artículo 344, en el que se agravaba la pena cuando la conducta evasora ocasionara “*perjuicios a la economía nacional*”, sin definir qué se entendía por dicho concepto⁴¹; por otra parte, en el apartado 2 del artículo 343 solo se hacía referencia a la declaración

³⁶ Vid. Moret Hernández, Oscar Luis: *Ibidem*, p. 491.

³⁷ Artículo 170. 1. El que no cumpla las obligaciones derivadas de una resolución que haya agotado sus trámites procesales. legales, dictada por autoridad o funcionario competente, relativas a contravenciones, incurre en sanción de privación de libertad de uno a seis meses.

2. El tribunal en el caso previsto en este artículo, puede sustituir la sanción privativa de libertad por la de trabajo correccional con internamiento.

3. En el caso previsto en el apartado 1 sólo se procede si media denuncia de la autoridad o funcionario que dictó la resolución de que se trate. Sí antes de dictarse sentencia, el acusado satisface las obligaciones derivadas de dicha resolución, se archivarán las actuaciones.

³⁸ Vid. Moret Hernández, Oscar Luis: “Delitos contra la Hacienda...”, *ob. cit.*, p 491.

³⁹ Ley 73/94 del “Sistema Tributario”, derogada por la Ley 113/2012 del “Sistema Tributario”.

⁴⁰ Artículo 234. El que, habitualmente se dedique a la adquisición, ocultación o cambio de objetos o mercancías que por su naturaleza o por las circunstancias de la transacción, evidencien o hagan suponer racionalmente que han sido introducidos en el país con infracción de las disposiciones legales, o intervenga en cualquier forma en su enajenación o venta, incurre en sanción de privación de libertad de seis meses a dos años o multa de doscientas a quinientas cuotas o ambas.

⁴¹ Si tenemos en cuenta que basta una simple evasión del pago tributario y su consecuente no percepción de recursos monetarios, para ocasionar un daño a la economía nacional, comprenderemos cuan complejo resultaba desentrañar el sentido del precepto.

jurada, sin tener en cuenta que existen otros documentos que son susceptibles de ser alterados y que sirven de base para la determinación de la deuda tributaria.

De esta manera podemos apreciar que si bien la modificación introducida por el Decreto Ley No.150 a la Ley No.62 de 1987, tuvo el mérito de contemplar nuevamente la Evasión Fiscal como modalidad delictiva, en la conformación de este ilícito subsistían desaciertos técnicos que imposibilitaban una adecuada tutela al bien jurídico lacerado por estas conductas. Tales inexactitudes trataron de ser remediadas mediante el Decreto Ley No.175 de 26 de Junio de 1997, modificativo de la Ley 62/1987 que, con el propósito de adecuar nuestra regulación punitiva a la realidad política, económica y social que imperaba en el país y a la práctica y doctrina internacionales, eliminó el requisito de procedibilidad que exigía la normativa anterior, en relación con el agotamiento de la vía administrativa para el ejercicio de la acción penal y conformó los preceptos relativos a la Evasión Fiscal en la forma en que actualmente se encuentran vigentes⁴².

2.-Principales limitaciones en la formulación actual del delito de Evasión Fiscal. Postulados teóricos para su solución.

Las modificaciones en el delito de Evasión Fiscal que introdujo el Decreto Ley 175/1997, si bien significaron en su momento una respuesta a la realidad imperante, 18 años después, en un contexto en el que se han producido profundas modificaciones de orden social, económico y político, no constituyen en la actualidad un mecanismo eficaz para responder a la comisión de delitos fiscales. Por tal motivo resulta necesario contemplar críticamente estos preceptos, en aras de proponer postulados que vivifiquen y atemperen a las circunstancias de estos tiempos, el tratamiento penal de este ilícito.

⁴² Artículo 343.1-. El que, una vez determinada la deuda y vencido el plazo del requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente, evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, a que esté obligado, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas. 2. Si los hechos previstos en el apartado anterior se realizan ocultando, omitiendo o alterando los datos de la declaración jurada establecida, o presentando documentos u otros medios de registro de información contable falso o alterado, la sanción es de privación de libertad de tres a ocho años. 3. El que teniendo la responsabilidad de aportar total o parcialmente al fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el apartado 1, no lo haga, incurre en sanción de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a mil cuotas o ambas. Artículo 344.1-. El que, por razón del cargo que desempeña, tenga la obligación de registrar u ofrecer información relacionada con el cálculo, determinación o pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, oculte, omita o altere la verdadera información, es sancionado con privación de libertad de uno a tres años o multa de trescientas a mil cuotas o ambas, siempre que el hecho no constituya un delito de mayor entidad. 2. Si, como consecuencia de los hechos previstos en el apartado anterior, se ocasionan perjuicios considerables a la economía nacional, la sanción es de privación de libertad de dos a cinco años o multa de quinientas a cinco mil cuotas o ambas. 3. En igual sanción a la prevista en el apartado 1 incurre el que conociendo del hecho ilícito o debiendo haberlo previsto, obtenga beneficios del acto, para sí o para un tercero. Artículo 345-. A los declarados responsables por los delitos previstos en los artículos anteriores puede imponérseles, además, la sanción accesoria de confiscación de bienes.

En primer lugar cabe hablar de la Hacienda Pública como bien jurídico que, a criterio del legislador cubano, resulta afectado por las acciones u omisiones evasoras fiscales; descifrar qué protege la norma penal cubana bajo esta denominación se torna una tarea compleja, si tenemos en cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico solo esta ley hace uso del término y, que son muy diversas las acepciones que al mismo le otorga la doctrina financiera⁴³, lo que dificulta determinar qué es realmente lo que se protege tras dicho calificativo. De manera que, teniendo en cuenta que una buena parte de la doctrina penal⁴⁴ aboga por una masiva deflación de los bienes penales, eliminando aquellos que sean definidos con términos vagos e imprecisos, que permitan amplios espacios de discrecionalidad o de inventiva judicial, somos del criterio que en nuestro actual Código Penal debiera desaparecer esta denominación y este título, por demás carente de sostén en otros ámbitos normativos, e incluirse los injustos fiscales en el título V “Delitos contra la Economía Nacional⁴⁵”, que es, sin lugar a dudas, el bien jurídico que mayor daño recibe con la no recaudación de los adeudos tributarios.

La inserción en el citado título podría realizarse con la creación de un nuevo Capítulo nombrado “Actos contra las Finanzas Públicas”, pues es un término que sí cuenta con una base legislativa en nuestro ordenamiento⁴⁶ y el que pudiera dividirse, a su vez, en dos secciones, una para la figura en análisis y, otra, para el delito de Lavado de Activos⁴⁷ que, aunque no es objeto de nuestro trabajo, podría

⁴³En la doctrina existen tres concepciones de qué se debe entender por Hacienda Pública: la subjetiva o dinámica, la objetiva o estática y la funcional. Al respecto *vid.* Sainz de Bujanda, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 8ª ed., Madrid, 1990, y Ferreiro Lapatza, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español*, Ed. Marcial Pons, 22a ed., Barcelona, 2000.

⁴⁴Entre estos se encuentra el destacado jurista florentino Luigi Ferrajoli, *vid.* Ferrajoli, Luigi: *Derecho penal mínimo y bienes jurídicos fundamentales*, p. 2., disponible en la Biblioteca Virtual de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente.

⁴⁵En la doctrina, por el amplio contenido que se le asigna al delito económico, ha sido muchas veces incluido, dentro de este espectro, el ilícito penal tributario y por tal motivo no resulta extraño que naciones como Bolivia, Colombia y Paraguay, conciban el delito fiscal inmerso en los títulos que protegen sus economías nacionales.

⁴⁶El término “Finanzas Públicas” ha llegado incluso a ser institucionalizado en el ámbito jurídico cubano; pues mediante el Acuerdo No. 3944/19 de marzo de 2001 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, se le encarga a un órgano de la Administración Central del Estado, como es el Ministerio de Finanzas y Precios, la dirección, ejecución y control de la aplicación de la política fiscal, financiera, tributaria, de precios y seguros, del Estado y del Gobierno, así como la organización y administración de las finanzas estatales y la utilización de los recursos financieros.

⁴⁷Artículo 346. 1. El que adquiera, convierta o transfiera recursos, bienes, o derechos a ellos relativos, o intente realizar esta operaciones, con conocimiento o debiendo conocer, o suponer racionalmente por la ocasión o circunstancias de la operación, de que proceden directa o indirectamente de actos relacionados con el tráfico ilícito de drogas, el tráfico ilícito de armas o de personas, o relacionados con el crimen organizado, incurre en sanción de privación de libertad de cinco a doce años.

2. En igual sanción incurre el que encubra o impida la determinación real de la naturaleza, el origen, la ubicación, el destino, el movimiento o propiedad verdadera de recursos, bienes o derechos a ellos relativos, a sabiendas, debiendo conocer, o suponer racionalmente por la ocasión o circunstancias de la operación, de que procedían de los delitos referidos en el apartado anterior.

subsumirse en dicha ordenación. De esta manera, no solo eliminaríamos de nuestra legislación penal un bien jurídico de compleja denominación, concreción y sin respaldo normativo, sino que lograríamos esclarecerle a la sociedad cuál es el principal afectado por el impago fiscal, que es, a la postre, un paso hacia la tan anhelada cultura y conciencia tributaria de la población, sin la cual es imposible un adecuado funcionamiento del sistema tributario en general.

En segundo lugar, debemos tener en cuenta que el ilícito penal fiscal es un delito especial, que como tal no es susceptible de ser cometido por cualquier persona, sino que mayormente se restringe a quienes ocupan la posición de sujeto pasivo en una relación jurídica tributaria. Por otra parte, es necesario recalcar que aunque generalmente cuando se habla de evasión nos ubicamos en el trabajador por cuenta propia, hay que tener en cuenta que las personas jurídicas también pueden ser condenadas por este delito; no obstante, la fijación de la sanción para estos entes, desde la parte general del código, trae innegables inconvenientes, tal como sucede con lo previsto en el apartado 2 del artículo 343, pues al establecer como pena única la privación de libertad de tres a ocho años, se obliga al juzgador, según las reglas del artículo 28.5, a aplicarle automáticamente a la persona jurídica infractora, la sanción de clausura temporal de la empresa, de sus locales o establecimientos. De forma que se les paraliza *ipso iure*, a los entes jurídicos, su quehacer en el tráfico jurídico, por haber incurrido en este tipo delictivo, aún y cuando realicen actividades imprescindibles para el desarrollo del país y nunca antes hubieran delinquido; sin tener en cuenta que otras sanciones, como la multa, pudieran ser una alternativa menos nociva y más reparadora del daño causado.

Esta particularidad de nuestro actual Código Penal, de limitar al órgano juzgador a la utilización de condenas preordenadas, que a veces no se corresponden con las circunstancias del caso, es fruto de una determinación de la pena para las personas jurídicas, hecha desde la parte general del Código, sin tener en cuenta las características concretas que a cada hecho delictivo corresponde. De modo que, a nuestro criterio, se debiera regular en los tipos penales la concreta imputación a las personas jurídicas y el sistema de sanciones que por cada delito se les debe aplicar; de esta forma se eliminaría el anterior conflicto y se lograría una necesaria contribución a la prevención de las conductas infractoras en este ámbito.

En lo que respecta a la manera de realización de la acción u omisión punible, debemos decir que el dolo es, en los delitos fiscales, un elemento del tipo y que

3. Si los hechos referidos en los apartados que anteceden se cometen por ignorancia inexcusable, la sanción será de dos a cinco años de privación de libertad.

4. Los delitos previstos en este artículo se sancionan con independencia de los cometidos en ocasión de ellos.

5. A los declarados responsables de los delitos previstos en los apartados anteriores se les impone, además la sanción accesoria de confiscación de bienes.

por tanto la intencionalidad debe estar presente para que una conducta pueda configurar la modalidad delictiva. En este sentido, la norma penal cubana exige una ejecución dolosa para conformar el ilícito en todos los supuestos, con excepción de los previstos en la figura del artículo 343.3, que admite formas culposas de ejecución. En nuestra opinión, supuestos como estos, en los que no se manifiesta la intención de defraudar al fisco, deberían excluirse de la norma criminal, destinando su corrección al ámbito administrativo; de modo que, sólo sea admisible la forma intencional para la configuración y realización del delito de Evasión Fiscal.

En relación al tipo objetivo del delito sostenemos el criterio de que al tipificarse en el artículo 343.1, que se sanciona al que evada, “*cualquier otra obligación de carácter tributario*” se reconoce como modalidad delictiva el incumplimiento de los deberes formales, por lo que resulta contradictorio que a pesar de que la inobservancia de estos deberes es considerada por la doctrina tributaria como una infracción simple, la misma sea contemplada, además, como objeto de regulación del derecho de *última ratio*. En nuestra opinión, la evasión de los deberes formales, no trae aparejada una afectación importante al bien jurídico protegido y por ende, carece del plus de antijuridicidad que avale la intervención del Derecho Penal de manera subyacente a su regulación como infracción administrativa, por lo que abogamos por la supresión de esta parte del artículo 343.1, en aras de excluir de nuestra normativa la tipificación de delitos bagatelarios, que no justifican ni el procedimiento penal ni la pena y que, laceran la consideración de un Derecho Penal minimalista.

A tono con nuestros razonamientos, MORET HERNÁNDEZ llegó a proponer que se sustituyera esta frase por la de “*cualquier otra obligación de carácter no tributario*”, en aras de tipificar como delito fiscal la evasión del pago de los aranceles aduaneros y, en consecuencia, reprochar una modalidad del delito de contrabando, que históricamente había sido considerada una figura contra el fisco⁴⁸. Las palabras de este autor, si bien acertadas en su momento, en el que normativamente no se concebían los aranceles como modalidades tributarias⁴⁹, carecen de sustento en el nuevo panorama legislativo fiscal, en el que está establecido que el abono de aranceles, por la entrada de mercancías en el territorio nacional, configura el hecho imponible del impuesto aduanero⁵⁰. Por lo que al incluirse esta materia dentro de las exacciones tributarias que contempla la Ley 113/2012, la situación en el ámbito penal cambia sustancialmente, ya que los evasores del citado impuesto, configuran a la vez el supuesto que prevé el artículo 343.1 del Código Penal como delito fiscal y el del artículo 233 inciso a) del delito de contrabando; particular que por la aplicación del principio de especialidad, no confronta mayores inconvenientes, pues permite vislumbrar que a tales hechos corresponde la sanción solo como ilícito penal fiscal.

⁴⁸Moret Hernández, Oscar Luis: “Delitos contra la Hacienda Pública”..., *ob. cit.*, p.493.

⁴⁹*Vid.* Polo Maceira, Elena: *Un Sistema Tributario cubano, de la realidad a la aspiración*. Tesis Doctoral, Universidad de Oriente, Facultad de Derecho, Santiago de Cuba, 2010, pp. 90 y 91.

⁵⁰ Impuesto Aduanero, *vid.* artículo 282 de la Ley 113/2012.

Por otra parte debemos tener en cuenta que el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular, con el propósito de viabilizar la comprensión del artículo 343.1 y a los efectos de establecer una práctica uniforme en su interpretación y aplicación, dictó la Instrucción No.158 de 1ro de diciembre de 1998, en la que estipula que la evasión o intento de evasión a la que se refiere este artículo, implica la ocultación de los bienes o de la persona, o sea la utilización por el contribuyente de diversos mecanismos para impedir el cobro forzoso de la deuda tributaria. Por tal razón, y a la luz de esta interpretación judicial, el artículo 343.1 ha pasado, de ser merecedor del apelativo de modalidad básica del tipo, a guardar cierta similitud con lo que otros ordenamientos identifican como “insolvencia fiscal fraudulenta”⁵¹. Esta figura, si bien tiene el acierto de contemplar una conducta que indudablemente supone una evasión del monto adeudado al fisco, no debería ser vislumbrada como la modalidad básica del ilícito, pues al ubicar la configuración del mismo en la última etapa de la tramitación tributaria posibilita que persistan disonancias entre el precepto en cuestión y su forma agravada, el artículo 343. 2.

Para comprobar lo anterior basta apreciar que a pesar de que el apartado 2 tiene como base la conducta descrita en la modalidad básica, en esta no se cumple el elemento de tipicidad que exige el apartado 1 en relación “*al requerimiento previo por el funcionario competente, el vencimiento del plazo*” y como tal la ubicación del ilícito en el periodo forzoso de cobro de la deuda fiscal, pues las falsedades cometidas para tergiversar la real ascendencia de la deuda tributaria, ocurren cuando aún no se ha determinado la deuda. En tal sentido, sería aconsejable reformular estas figuras que, si bien aparecen tipificadas en estrecho vínculo, difieren en cuanto al momento de consumación, así como también en cuanto al sentido y alcance que le otorgó al apartado 1 la Instrucción 158/1998 del Tribunal Supremo Popular.

En este punto, somos partidarios de que la modalidad que prevé el artículo 343.1, que constituye el tipo principal del delito en cuestión, se sustituya por una nueva figura que, concebida como un tipo penal independiente y sin estar sujeta a “*la previa determinación de la deuda y al vencimiento del plazo del requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente*”, ni a una redacción de la que se derivan dificultades interpretativas, consigne que se sanciona “*a quien, habiendo tomado conocimiento de la iniciación del procedimiento administrativo, tendente al cobro de obligaciones tributarias, provocare o agravare la insolvencia propia, o por algún otro medio, frustrare en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones*”.

De esta manera, se podría destinar la modalidad básica del delito a plasmar aquellas conductas que tengan como base el fraude fiscal, de modo que no se penalice la simple evasión, sino solo aquella que a través de la utilización de

⁵¹Es el caso del ordenamiento argentino, *vid.* artículo 10 de la Ley 24.769 de enero de 1997, Ley Penal Tributaria, (actualizada por la Ley 26.735 /2011), disponible en <http://www.abogados.ar>, consultada en fecha de 28 de marzo de 2014, hora 3:08 p.m.

medios fraudulentos, demuestre la intención de evadir el pago de impuestos, tasas y contribuciones. En este punto somos partidarios de una descripción que refleje los diferentes mecanismos de evasión, muchos de los cuales se expresan en el apartado 2 del artículo 343, pero siempre dejando abierta la posibilidad de que en el supuesto puedan incluirse otras acciones u omisiones que, con independencia de las descritas, posean similar naturaleza. En esta figura pudiera tipificarse, además, “*la obtención indebida de devoluciones o de beneficios fiscales*”, que aunque ha sido reconocida como delito tributario en la mayoría de las legislaciones foráneas⁵², nuestro legislador omitió toda referencia a ella, a pesar de que constituye otro de los mecanismos de defraudación fiscal.

Con respecto a las diferentes fases o momentos que decursan desde el surgimiento de la idea delictiva hasta su completa realización, lo que se conoce como íter críminis, basta decir que la consumación anticipada de los apartados 1 y 2 del artículo 343 no es del todo atinada, teniendo en cuenta que los delitos fiscales son concebidos por la doctrina como delitos de resultados, en los que la materialización de la acción punible tiene lugar cuando se produce un daño al bien jurídico tutelado, por lo que no tendría justificación que el simple peligro de ocurrencia de ese daño ya consuma el tipo delictivo. Con este fundamento y siendo consecuentes con la preocupación que actualmente existe en la doctrina acerca de la antelación exagerada de la tutela penal, que como todos sabemos supone sanciones severas por naturaleza, proponemos se elimine la consumación anticipada del artículo 343.1 y 2, pudiendo la tentativa de evasión sancionarse según lo prevé la parte general del Código Penal⁵³.

Es necesario esclarecer que aunque en la doctrina⁵⁴ y en algunos ordenamientos⁵⁵, se maneja el pago de la deuda como causa específica de extinción de la responsabilidad penal, en nuestro ordenamiento no es posible la apreciación de esta causa de exclusión de pena, pues por la conducta de Evasión Fiscal deben responder quienes utilizan mecanismos fraudulentos para eludir el cumplimiento de tan importante obligación social, siendo imponible la sanción por

⁵²Como sucede en las legislaciones de Argentina, España y El Salvador, vid. artículo 3 y 4 de Ley Penal Tributaria Argentina, *ob. cit.*; artículo 306 de la Ley Orgánica 10/1995, Código Penal español actualizado, disponible en http://www.seguridadpublica.es/wcontent/uploads/2010/12/CPvigente_2013_01_17.pdf consultado en fecha 28 de marzo de 2014, hora 3:08 pm; y artículo 250 del Código Penal de El Salvador, Decreto N° 1030/ 1997, 1ª ed., San Salvador, El Salvador Depto. de publicaciones, Talleres Gráficos de la Corte Suprema de Justicia, 1998, disponible en la Biblioteca Virtual de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente.

⁵³El artículo 12, apartado 5, prevé la posibilidad de una rebaja del mínimo imponible de la sanción hasta las dos terceras partes.

⁵⁴*Vid.* Calvo Ortega: Rafael: *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Ed. Civitas, S.L. Madrid, 5ta ed., 2001, p.459 y Martínez Lago, Miguel Ángel y García de la Mora, Leonardo: *Lecciones de Derecho Financiero*, Ed. Iustel, 5ta ed., Madrid, 2008, p. 546.

⁵⁵Es el caso de las legislaciones de España, Argentina y El Salvador, *vid.* artículo 305.1 y 4 de Ley Orgánica 10/1995, Código Penal español actualizado, *ob. cit.*; artículo 16 de la Ley Penal Tributaria, *ob. cit.* y artículo 252 del Código Penal de El Salvador, *ob. cit.*

el actuar del sujeto activo que afecta el bien jurídico en cuestión; consecuentemente, el pago de la deuda tributaria durante el proceso penal no elimina la punibilidad del hecho, aunque sí podría tenerse en cuenta como parámetro de adecuación de la sanción a imponer, lo que pudiera expresarse en la propia tipificación de la conducta. En base a estos razonamientos estaría justificada la inclusión, dentro de este tipo delictivo, en aras de la racionalidad y la justicia, de un artículo que le diera la posibilidad al tribunal de rebajar el marco sancionador del injusto, si durante el proceso judicial, el sujeto abonara la totalidad de la deuda.

Por último, y referente a las innegables confusiones que subsisten entre infracción administrativa e ilícito penal tributario, tenemos la preocupación de que puedan aplicarse ambas modalidades para sancionar una misma acción u omisión evasora fiscal; al respecto, si bien nuestra propuesta de rediseño de los preceptos del delito en análisis ha estado marcada por acentuar la intencionalidad de la conducta y la utilización de medios fraudulentos, como parámetros de configuración del ilícito penal, aun así queda abierta la posibilidad de que un mismo hecho pueda ser, en evidente vulneración del principio *non bis in idem*, condenado como delito y como infracción tributaria, máxime si tenemos en cuenta que en la nueva legislación tributaria se eliminó el precepto que paralizaba el procedimiento administrativo sancionador ante la existencia de un delito fiscal. De forma que, en supuestos como los del apartado 2 del artículo 343 que, indudablemente, guardan relativa identidad con lo descrito como infracción tributaria en el artículo 119, inciso j del Decreto Ley No.308/2012, debieran establecerse criterios que permitan diferenciar ambas modalidades de conductas antijurídicas, lo que garantizaría identificar el delito de la simple infracción, con lo que se garantizaría que una misma conducta no sea doblemente sancionada.

En este sentido, más allá de proponernos reformar la ley tributaria y restablecer el precepto que paralizaba el régimen sancionador tributario ante la presencia de un ilícito penal, consideramos necesario establecer, en determinadas conductas, límites cuantitativos o en su defecto incluir términos valorativos como “grave perjuicio”, “perjuicios considerables”, que compulsen la determinación de la afectación al bien jurídico como exigencia de tipicidad y, al propio tiempo, parámetro delimitador de las conductas que califiquen como infracciones administrativas.

No obstante, es necesario aclarar que en el caso de acogerse “la cuantía” como criterio diferenciador, esta debería fijarse en un término promedio, lo que garantizaría la utilización racional del Derecho Penal para el enjuiciamiento de los comisores, teniendo en cuenta que un monto elevado puede convertir en letra muerta la tipificación penal y uno ínfimo supondría una excesiva aplicabilidad de dichas consecuencias, en detrimento de las sanciones administrativas; por su parte, el empleo de la segunda variante demandaría de nuestro máximo órgano de justicia penal un protagonismo mayor en la solución de los casos sometidos a su consideración por la tramitación de los recursos de impugnación, en cuyas oportunidades podría dictar pautas interpretativas para facilitar la identificación de

los supuestos de evasión fiscal merecedores de respuesta penal, en correspondencia con las mejores tendencias de la Política Criminal y el Derecho Penal en esta materia tan controvertida.

Hasta aquí hemos esbozado las principales directrices en las que a nuestro modo de ver debieran girar futuras modificaciones a la norma penal sustantiva, en aras no solo de vivificar y atemperar la regulación del delito de Evasión Fiscal a un contexto y una realidad normativa que urgen de su puesta en práctica, sino también de facilitar la comprensión a los profesionales del derecho de una tipicidad delictiva que, después de varios años de vigencia y de escasa aplicabilidad, todavía hay quien no ha notado su existencia dentro del Código Penal.

Bibliografía

- BEATÓN RUIZ, Betty: *Evasión fiscal la otra cara de la moneda*, disponible en <http://www.trabajadores.cu>, consultado en fecha de 28 de marzo de 2014, hora 3:08 p.m.
- CALVO ORTEGA: *Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 5ta ed., Ed. Civitas, S.L. Madrid, 2001.
- COLECTIVO DE AUTORES: *Apuntes de Derecho Financiero Cubano*, Ed. Félix Varela, La Habana, 2005.
- CORTÉS, M.: *Ordenamiento tributario español*, 4ta ed., Ed. Civitas, Madrid, 1985.
- DIEZ, Humberto y COTO, Alberto P.: *Propuestas técnicas para enfrentar la evasión*, Doctrina Tributaria N° 249, Buenos aires, Argentina, año 2000.
- ELOY REYES, Ernesto: *Propuesta Metodológica para la Investigación Criminalística del delito de Evasión Fiscal*, Tesis de Especialidad, Universidad de Oriente, Facultad de Derecho, Santiago de Cuba, 2001.
- FÁTIMA SANTANA, Alina de; PLÁCIDO BATISTA, Echerri y BETANCOURT PEÑA, Veranes Tomás: *El delito de evasión fiscal en la legislación penal cubana*, Revista Legalidad Socialista, No. 6, Fiscalía General de la República, La Habana, 2013.
- FERRAJOLI, Luigi: *Derecho penal mínimo y bienes jurídicos fundamentales*, disponible en la Biblioteca Virtual de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan: *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., Ed. Marcial Pons, Barcelona, 2000.
- FERRER SAMA, A.: *Comentarios al Código Penal*, Ed. Sucesores de Nogués, Murcia, t. III, 1948.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio: *Derecho tributario penal*, Ed. Depalma, Buenos Aires 1985.
- LAPINELL VÁZQUEZ, Rafael: *El delito de evasión fiscal y tributaria en el mundo moderno*, disponible en www.telam.com.ar/.../17373-la-evasion-fiscal-es-un-delito-que-les-quita-..., consultado en fecha 12 de marzo de 2013, hora 8:32 a.m.

- MARTÍN QUERALT, Juan, *et al.*: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, parte 2, Ed. Félix Varela, La Habana, 2006.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel y GARCÍA DE LA MORA, Leonardo: *Lecciones de Derecho Financiero*, 5ta ed., Ed. Iustel, Madrid, 2008.
- MORET HERNÁNDEZ, Oscar Luis: “Infracciones tributarias”, en *Derecho Financiero. Selección de Lecturas*, Ed. Félix Varela, La Habana, 2006.
- MUÑOZ CONDE, F. y GARCÍA ARAN, M: *Derecho Penal Parte General*, 2da. ed. Valencia, 1996.
- POLO MACEIRAS, Elena: *Un sistema tributario cubano, de la realidad a la aspiración*, tesis Doctoral, Universidad de Oriente, Facultad de Derecho, Santiago de Cuba, 2010.
- RODRÍGUEZ CRUZ, Francisco: “Abarcar mucho para apretar poco”, disponible en <http://archivo.trabajadores.cu/news/2011/07/25/abarcarmucho-para-apretar-poco>, fecha de consulta 13 de marzo de 2014, hora 10:34 a.m.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando: *Lecciones de Derecho Financiero*, Universidad Complutense, Facultad de Derecho, 8ª ed., Madrid, 1990.

Legislación Consultada

- Código Penal español, Ley Orgánica 10/1995 actualizada, disponible en http://www.seguridadpublica.es/wcontent/uploads/2010/12/CPvigente_2013_01_17.pdf, consultado en fecha 28 de marzo de 2014, hora 3:08 p.m.
- Código Penal de El Salvador, Decreto N° 1030/ 1997, 1ª ed., San Salvador, El Salvador Depto. de publicaciones, Talleres Gráficos de la Corte Suprema de Justicia, 1998, disponible en la Biblioteca Virtual de la Facultad de Derecho de la Universidad de Oriente.
- Ley Penal Tributaria Argentina, Ley 24.769 de enero de 1997, disponible en <http://www.abogados.ar>, consultado en fecha de 28 de marzo de 2014, hora 3:08 p.m.
- Ley No. 73 del 4 de agosto de 1994 Ley del Sistema Tributario, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria, No. 8, La Habana, 5 de agosto de 1994.
- Ley del Sistema Tributario, Ley 113/2012 en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición No. 053 Ordinaria, La Habana, 21 de noviembre de 2012.
- Código Penal Español de 1870, Ley de Enjuiciamiento Criminal, Edición Oficial. Madrid. Imprenta Nacional. 1879.
- Código de Defensa Social, Decreto Ley No. 802/1936, Publicación Oficial del Ministerio de Justicia. Cuba. 1973.
- Ley No. 447 de 13 de julio de 1959, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria, La Habana, 16 de julio de 1959
- Ley 998 del 5 de enero de 1962, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Ordinaria, La Habana, 10 de enero de 1962.
- Ley 1213 de 1967 del 7 de junio de 1967, en Gaceta Oficial de la República de Cuba, Edición Extraordinaria, La Habana, 27 de junio de 1967.
- Código Penal, Ley No. 21/1979, Publicación Oficial del Ministerio de Justicia.

- Código Penal, Ley No.62/1987, Código Penal, modificado por el Decreto-Ley 150 de 1994, Ministerio de Justicia, La Habana, 1998.
- Decreto Ley No.175/97, Modificaciones al Código Penal. Consejo de Estado de la República de Cuba, La Habana, 1997.