

LA SUBDECLARACIÓN DE IMPUESTOS, EXORDIO AL DELITO DE EVASIÓN FISCAL O TRIBUTARIA. SUS CONSECUENCIAS PARA IMPLEMENTAR EL MODELO ECONÓMICO CUBANO.

MSc. Andrés V. Capote González¹.

1. Filial Universitaria Municipal, Calle 54, Jagüey Grande, Matanzas, Cuba.

CD de Monografías 2014

(c) 2014, Universidad de Matanzas “Camilo Cienfuegos”

RESUMEN

La relación jurídica tributaria en el escenario del Derecho en Cuba a partir de las nuevas medidas adoptadas en la Resolución sobre los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución para la política fiscal del país y dentro de ella el Sistema Tributario, deberá contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al Presupuesto del Estado con el propósito de respaldar los gastos públicos en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades del modelo económico cubano. La evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley en sus actos ilícitos administrativos con consecuencias penales al omitir o alterar datos falsos en la Declaración Jurada o registros contables para evitar el pago de gravámenes, lo cual indudablemente es ilegal y a su vez reprimida por el Estado.

Palabras claves: Evasión, impuestos, tributos, código penal, administración tributaria

INTRODUCCIÓN

En la edad media los tributos no se pagaban con dinero, sino en especie o con trabajo por la producción agrícola obtenida. Las prestaciones que brindaban los gobiernos, consistían fundamentalmente en la defensa militar o en la realización de algunas otras obras de utilidad pública, dentro de ellas las carreteras y de beneficencia, a lo cual el cobro de los impuestos en especie bastaba para cumplir estos objetivos. Además Los gobernantes podían movilizar soldados y trabajadores, así como exigir a los nobles que proporcionaran soldados y campesinos en función de su clase y sus bienes.

De igual manera, se cobraba una parte de la producción agrícola a los terratenientes, con lo que se podía alimentar a trabajadores y tropas. En los Estados modernos, aunque los impuestos se cobran en términos monetarios, el método es el mismo en la práctica donde se establece una base imponible, que no es más que la valoración del hecho jurídico o económico en las magnitudes gravadas por el tributo.

La relación jurídica tributaria en el escenario del Derecho en Cuba a partir de las nuevas medidas tomadas por la alta dirección del país en la Resolución sobre los Lineamientos de la Política económica y Social del Partido y la Revolución, para la política fiscal del país y dentro de ella el Sistema Tributario deberá contribuir al incremento sostenido de la eficiencia económica de los ingresos al Presupuesto del Estado con el propósito de respaldar los gastos públicos en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero, tomando en cuenta las particularidades del modelo económico cubano.

Mediante el Acuerdo No. 7206, del 29 de marzo de 2012, del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, se aprobó la misión y funciones específicas de la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT), dirigidas a garantizar la gestión de la recaudación, la cobranza y fiscalización de los tributos establecidos por la Ley 113 “Del Sistema Tributario” y el Decreto 380 “Reglamento de las normas generales y de los procedimientos tributarios”.

Dentro de sus varias acepciones, la evasión fiscal, evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplado como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos. Al evadir por omisión parcial o total del impuesto de forma voluntaria o involuntaria existe una disminución ilegítima de los ingresos tributarios y un perjuicio a la Administración Tributarias sustrayéndose del pago de un tributo que legalmente se adeuda.

Analizar críticamente la figura de este delito y determinar si constituye la respuesta penal adecuada a esta infracción, la podemos ver reflejada en esta figura delictiva, recogida en los artículos del 343 al 345 del Código Penal Cubanos, que protege como bien jurídico a la Hacienda Pública, vista como algo dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos. Es un delito pluri-ofensivo, pues al privar al erario público de los ingresos fiscales, impide la realización del principio de justicia material en el campo tributario al afectar los recursos públicos.

El delito de evasión tributaria de igual forma denominado fiscal o de impuesto, exige la existencia de una deuda al vencer el plazo para su pago, evadiendo el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación tributaria. También se tipifica el delito cuando se omitan o alteren datos por el contribuyente en la declaración jurada o registros contables, omitiendo o alterando datos falsos. Si una vez percibidas cantidades por dichos concepto, se producen perjuicios considerables a la economía nacional o si se obtienen beneficios del acto ilícito, entonces se procede penalmente.

El objetivo del este trabajo es reflexionar sobre los efectos que ocasiona la evasión tributaria o fiscal en sus actos ilícitos administrativas con consecuencias penales, referente a las maniobras utilizadas por los contribuyentes al omitir o alterar datos falsos en la declaración jurada o registros contables para evitar el pago de gravámenes violando para ello la legislación vigente, lo cual indudablemente es ilegal y a su vez reprimida por el Estado, repercutiendo en la implementación del modelo Económico Cubano.

DESARROLLO

La evasión fiscal desapareció con la derogación de la Ley No.21 de 1979 y se reincorpora tras las modificaciones que el Decreto Ley No.150 del año 1994 que se realizó al Código Penal. Cumplimentado en el Título XIV “Delitos contra la Hacienda Pública” lo cual adquiere trascendencia jurídica entre los cubanos a partir del 10 de junio del mismo año, hecho que confirma lo novísimo de esta figura dentro del ordenamiento coactivo penal.

El delito de evasión tributaria o fiscal es aquel en que el contribuyente se sustrae o intenta sustraerse del pago total o parcial de la deuda tributaria y el incumplimiento de otros deberes conexos o no a esta obligación. Las consecuencias de este incumplimiento, unidas al impacto de la crisis económica mundial y al bloqueo impuesto por EE.UU. desde hace más de 50 años, limitan el avance de la economía y la sociedad cubanas.

El Sistema Tributario actual en Cuba, está cimentado en la Ley 113, de fecha 23 de Julio de 2012, constituyendo un instrumento activo de regulación y control de la actividad económica por el Estado encaminado entre otros fines a garantizar la redistribución de los ingresos, funcionando bajo los principios de generalidad y equidad, dentro de ello, el principio de capacidad económica “quien tiene mas paga mas”, por tanto los que tiene más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.

En aras de lograr una mejor comprensión de las regulaciones del delito de evasión fiscal o tributaria, en Cuba se opta por analizar las reformas al texto penal sustantivo y administrativo luego de profundizar en la dogmática de estas conductas evasoras del fisco.

EVOLUCIÓN HISTÓRICA DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL EN CUBA.

En relación con la historia de este delito en la legislación penal cubana, el Código de Defensa Social lo situó en el Capítulo V, Ocultación fraudulenta de bienes o industria, artículos 380 y 381, dentro del Título VII, Delitos contra la fe pública. Al ponerse en vigor el Código de Defensa Social, se planteó el problema de si se consideraban derogados los decretos-leyes 660 y 699 de 1936, que contenían disposiciones penales, hasta que, por sentencia de 9 de mayo de 1939, el

Tribunal Supremo declaró que no estaban derogados, puesto que las conductas definidas en esos decretos-leyes se diferenciaban, en cuanto al sujeto activo y al elemento material, de las definidas en los artículos 380 y 381 del Código de Defensa Social.

La ley 447 del 14 de julio de 1959 creó el delito denominado Evasión fiscal y, sin caer en casuismo, sancionó al contribuyente o responsable en alguna forma, obligado directamente o por retención, al pago de un impuesto, que incurriera en cualquier simulación, ocultación o cualquier otra forma de engaño o artificio, de la que resultara una evasión, parcial o total, de las obligaciones fiscales que le correspondiera. La ley 447 de 1959 fue modificada por la ley 863 de 1960, y ambas fueron derogadas por la ley No. 998 de 5 de enero de 1962, y por su artículo 29 sancionó con multa de hasta cinco mil pesos, sin perjuicio de los recargos procedentes y de la responsabilidad criminal o administrativa en que hubieran incurrido, a los retentores que mantengan en su poder impuestos retenidos después del vencimiento del término en que debieron ingresarlos, salvo que prueben la imposibilidad de haberlo hecho debido a fuerza mayor o a disposición legal, judicial o administrativa, y a los infractores de los deberes establecidos en el artículo 14 de la citada ley.

Como se observa, antes del nuevo Código Penal las conductas que integran la evasión tributaria o fiscal habían sido objeto de leyes diversas y en ocasiones contradictorias, que dejaban algunas preguntas sin respuesta apropiada, con los consiguientes problemas de calificación y de aplicación de preceptos.

Dentro de las modificaciones originadas a la Ley Penal cubana actual encontramos:

- a) La Reforma del 10 de junio de 1994.

Estos comportamientos delictuosos aparecen sancionados de la manera siguiente:

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.

Ante todo es preciso significar que en las antiguas legislaciones estábamos en presencia de una norma penal en blanco, pues era necesario complementar sus preceptos con textos legales no penales. En este sentido, es necesario aclarar que las regulaciones que proscriben el delito fiscal adolecen de un vicio *ab initio*, por cuanto al momento de su entrada en vigor no existía en nuestro país un sistema tributario que respondiese a las exigencias de estas normas y no es hasta el 4 de Agosto del propio año 1994 en que se establece la Ley No.73/94, contentiva de las regulaciones del sistema fiscal cubano en esos momentos.

Por lo que dicha legislación tributaria vigente no respondía a las actuales necesidades para garantizar un sistema sostenido de la eficiencia económica de los ingresos del Presupuesto del Estado, resultando necesario dictar una nueva Ley del Sistema Tributario coherente con los nuevos escenarios económicos y sociales del país, la cual de forma gradual, flexible y efectiva garantizara su implementación, por lo que fue necesario derogar la Ley No 73, “Del Sistema Tributario “de fecha de agosto de 1994.

Para el perfeccionamiento del modelo de gestión económica en Cuba, la Asamblea Nacional del Poder Popular, dictó la Ley No. 113 “Del Sistema Tributario, de fecha 23 de julio del 2012, de igual forma el Consejo de Ministros dictó el Decreto No. 308, “Reglamento de las normas generales y de los procedimientos tributarios”, de fecha 31 de octubre del 2012, vigentes en el país a partir del primero de enero del año 2013.

La figura básica de estos delitos exige la existencia de una previa relación jurídica tributaria entre la Administración Tributaria y el sujeto activo del delito, que se materializa en el hecho de que haya nacido una deuda fiscal.

Los delitos contra la Hacienda Pública son públicos, perseguibles de oficio, se exige como requisito en el proceso que se agote la vía administrativa, lo que ratifica la ubicación del derecho penal en la última fila de protección de las relaciones sociales que le son más importantes al Estado, por ello antes de proceder a la calificación jurídico penal de los hechos que se enjuicien en el proceso es preciso calificarlos con normas sustantivas no penales, ya que puede producirse o no una cuestión prejudicial al ser impugnado el acto administrativo por la vía contencioso-administrativa.

El Decreto Ley No. 175 de Junio de 1997, en sus artículo 35 y 36 modificativo de la Ley 62, Código Penal, en cuanto al delito de Evasión Fiscal, modificó los artículos 343 en sus apartados 1,2 y 3 y 344 en los apartados 1 y 2, introduciendo las modificaciones en busca de atemperar la legislación a la realidad económica social existente y desarrollar con eficacia la técnica de sus regulaciones en consonancia con la práctica y la doctrina internacionales, manteniéndose su formulación actualmente.

b) La Ley 62, “Código Penal”, en su TÍTULO XIV, DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, en su CAPÍTULO I, EVASIÓN FISCAL, ya modificado enuncia:

Artículo 343.1.- El que, una vez determinada la deuda y vencido el plazo de requerimiento para su pago efectuado por el funcionario competente, evada o intente evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas o 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 documento u otro medio 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 portar 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 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 que esté relacionada con el cálculo, determinación o pago de impuestos, tasas 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.

Este precepto ha sido objeto de cuestionamientos, pues a pesar de las razones de política criminal que lo justifican, no establece, como tampoco lo hace ningún otro cuerpo legal, el alcance del término “perjuicios considerables” en materia fiscal, toda vez que al referirse a ingresos y gastos públicos lleva a pensar que se trata de grandes sumas de dinero, por lo que resultaría cuestionable considerar la conducta aislada de personas naturales o jurídicas constitutivas de esta figura delictiva.

Manteniéndose conjuntamente como venía previsto en el Código Penal:

Artículo 345.- A los declarados responsables por los delitos previstos en los artículos anteriores puede imponérseles, además, la sanción accesoria de confiscación de bienes.

Este precepto fue regulado además en el artículo 4 del Decreto ley No. 175/97 al incorporar como sanción accesoria la confiscación de bienes, en cambio la legislación del sistema tributario vigente, de igual forma por vía administrativa en el Decreto 308 en su CAPITULO X, De la vía de apremio. SECCIÓN PRIMERA.

El propio Decreto 308 en su, SECCIÓN CUARTA, De la baja registral, establece las medidas administrativas siguientes:

ARTÍCULO 45.- Se establecen como causas de baja del Registro de Contribuyentes las siguientes:

- a) Extinción;
- b) escisión;
- c) absorción;
- d) fusión;
- e) fallecimiento;
- f) salida definitiva del país;
- g) ausencia o presunción de muerte declarada judicialmente;
- h) sanción de privación de libertad superior a tres meses;
- i) conclusión de actividades gravadas;

- j) *imposición de la sanción tributaria del cierre de establecimientos comerciales o retirada de la Licencia para desarrollar actividades de carácter comercial;*
- k) *no renovación de Licencia;*
- l) baja del régimen especial de seguridad social; y
- m) cualquier otra causa que genere como resultado esos efectos.

El Decreto ley 175/97, del Consejo de Estado, de fecha 17 de junio de 1997, ya había introducido modificaciones a las figuras delictivas de Evasión Fiscal, a tono con los cambios experimentados en la actividad de los impuestos y sobre cuyas bases y las establecidas en la mencionada legislación especial.

La Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT), emitió la Circular Jurídica No. 9/97, en la que se precisó los detalles sobre la manera de proceder cuando sean descubiertas evasiones tributarias lo que dio lugar a que el Decreto ley de mención trazara algunas pautas comunes para el procesamiento e interpretación de estos delitos por parte de los órganos judiciales penales del país.

En virtud de ello el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular, conforme a lo establecido en el inciso h) del artículo 19 de la Ley No.82 de 1997, Ley de los Tribunales Populares, dictó la Instrucción 158 de 1998, para establecer una práctica uniforme en la interpretación y aplicación de la Ley.

A los efectos de que como característica específica de este delito, se requiere el cumplimiento previo de un conjunto de acciones administrativas que agoten las normas generales establecidas en la Ley 113, del “Sistema Tributario” de fecha 23 de julio del 2012, donde se dispone en su artículo 436: cuando las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito de Evasión Fiscal, la Administración Tributaria agota los procedimientos establecidos para el cobro de la deuda tributaria determinada, sin perjuicio de la denuncia penal correspondiente, siempre que se manifieste en la infracción cometida la intención de utilizar mecanismos de evasión fiscal de los tributos y demás aportes establecidos en la legislación vigente.

En consecuencia, la mencionada Instrucción 158 establece que la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT), es la que se encarga de regular el procedimiento a seguir por los funcionarios y entidades subordinadas para materializar las denuncias por la posible comisión de los delitos señalados, por lo que, en estos casos, esa sería en lo esencial la vía mediante la cual se iniciaría el correspondiente proceso penal; es decir, la ONAT, partiendo de los elementos que haya reunido, cuando considere que cualquier infracción rebasa el ámbito administrativo y puede constituir un delito de Evasión Fiscal, formulará la correspondiente denuncia.

De conformidad con lo anterior, los Tribunales, al recibir las correspondientes conclusiones provisionales del Fiscal, comprobarán si en los expedientes de fase preparatoria constan los documentos, las diligencias y trámites necesarios que corroboren los elementos del tipo penal, y en su caso, devolverán las actuaciones a fin de que se cumpla con lo indicado en este requisito.

El asesor o funcionario de la ONAT, será la persona que formulará la denuncia, a nombre y en representación de las mencionadas oficinas y por eso deberá figurar como testigo de cargo y si el Fiscal no lo propone como tal, el Tribunal, al dictar el Auto de admisión de pruebas y señalamiento del juicio oral, deberá disponer de oficio el examen del mismo.

Es de considerar que este testigo resulta de vital importancia dados los elementos útiles de que dispone para demostrar si se integra o no el delito imputado; con independencia de que se valore también la posibilidad y conveniencia de que asistan otros testigos que aporten elementos sobre las diligencias que personalmente hayan realizado como funcionarios actuantes de la correspondiente oficina.

A los efectos de una correcta interpretación y aplicación de las figuras específicas de los Delitos Contra la Hacienda Pública, es preciso tomar en cuenta los siguientes particulares:

- a) Sobre la figura prevista en el artículo 343-1 del Código Penal, para que pueda subsumirse una conducta en este tipo penal se requiere:
- Haberse determinado previamente la deuda tributaria.
 - Haberse requerido al tributador mediante la notificación correspondiente.
 - Haberse vencido el plazo concedido de diez días (15) hábiles siguientes a la fecha de notificación de la determinación tributaria efectuado por el funcionario competente.
 - Que el obligado (persona natural o jurídica) evada o haya intentado evadir, total o parcialmente, el pago de impuestos, tasas, contribuciones, o cualquier otra obligación de carácter tributario a que esté sujeto, de modo que la evasión o intento de evasión implique la ocupación de los bienes o de la persona, así como cualquier forma de obstrucción a la acción de la Administración Tributaria para llevar a cabo el procedimiento previsto.

Debe entenderse por ocultación de bienes toda acción tendente a impedir que la referida entidad comience a tomar relación o embargar los bienes procedentes. Por ocultación de la persona se considerará cualquier vía que emplee el contribuyente para evitar que se le notifique y así indebidamente paralizar el proceso administrativo que se le sigue.

Lo anterior no implica que en la práctica se puedan originar otras conductas susceptibles de ser concebidas como evasión o intentos de evasión al Fisco y por eso debe dejarse abierta esa posibilidad, pero lo que sí debe quedar muy claro es que cualquier acto de esta naturaleza suele cometerse y observarse en el período ejecutivo, y más concretamente durante la vía de apremio, de lo cual se deduce que el inicio del procedimiento de recaudación en período ejecutivo forzoso y la denuncia ante la autoridad competente, no ocurren al unísono sino que esta última debe producirse luego de que el contribuyente ejecute actos que exterioricen la intención de evadir la obligación, haya o no conseguido su propósito en un momento dado.

El Tribunal debe valorar y fundamentar debidamente la evasión o la intención de evadir el pago del Fisco sobre la base de los propios actos del obligado. Como se aprecia, esta figura delictiva no es susceptible de cometerse por imprudencia.

b) Sobre la figura prevista en el apartado segundo del referido artículo 343 del Código Penal, debe tomarse en cuenta que aquí se está refiriendo a una deuda que aún no se ha determinado, por lo que se trata de falsedades cometidas por el contribuyente para ocultar, omitir o tergiversar la real existencia y ascendencia de la contribución que le corresponde, y por tanto no es menester que se haga el requerimiento previo por parte del funcionario competente, ni esperar el vencimiento de plazo alguno.

En este supuesto, el ánimo del comisor busca hacer mutaciones a la verdad para evitar que la Administración Tributaria fije el real alcance de su deuda, la cual todavía no se ha cuantificado, mientras en el apartado primero el ánimo de evadir o intentar evadir una deuda que ya se ha delimitado. Por lo expuesto se trata de un delito intencional.

El desistimiento voluntario es un principio admitido, ya que al desistir voluntariamente de la consumación del delito produce la impunidad del que desiste, aún cuando se hayan realizado todos los actos de ejecución del delito. Es de considerar y se debe señalar que efectivamente el vencimiento de la fecha de pago hace a la determinación del momento de la consumación y que, por ende, la presentación de la declaración jurada engañosa y el pago en defecto (sobre el monto determinado) constituye un supuesto de tentativa acabada.

En el caso que el contribuyente presente una declaración rectificativa conteniendo los datos que revelen su verdadera situación económico-tributaria, con posterioridad a la presentación inicial y con anterioridad a la fecha de finalización del plazo, aquélla constituirá el desistimiento de la realización de la conducta típica.

Por lo que con el desistimiento queda impune la tentativa de aquel delito. Como ejemplo; al omitirse o alterar los datos de la declaración jurada establecida, o presentando documento u otro medio de registro de información contable falso o alterado (art. 343-2 del Código Penal) y el pago de las infracciones tributarias ya consumadas.

c) Sobre la figura prevista en el artículo 343-3 del Código Penal, aunque de su simple lectura puede pensarse que se trata de cualquier persona natural o jurídica contribuyente, ésta debe tener la responsabilidad de aportar total o parcialmente al Fisco cantidades retenidas o percibidas por los conceptos a que se refiere el apartado PRIMERO, es decir, por el pago de impuestos, tasas, contribuciones o cualquier otra obligación de carácter tributario, por lo que se trata de los RETENTORES O PERCEPTORES que están definidos en los artículos 395 y 396, de La Ley 113/2012, antes referida, por tanto, este delito puede ser cometido también por imprudencia.

En estos casos la administración tributaria deberá dejar transcurrir prudencialmente un período a partir de la fecha en que debió efectuarse el pago al Fisco en cada caso en aras de encontrar de igual manera, el desistimiento voluntario a los efectos de formular después la denuncia correspondiente.

ch) Sobre la figura prevista en el artículo 344-1 del Código Penal, deberá tomarse en cuenta que el agente activo del delito será el funcionario que esté obligado a registrar y al mismo tiempo informar sobre el cálculo, determinación o pago de tributos y así oculte, omita o altere la verdadera información por lo que se trata de cualquier funcionario, sobre todo de los inspectores,

auditores, supervisores o cualquier otro funcionario de la administración tributaria, en quien se delegue estas funciones. Esta figura es eminentemente intencional.

d) Sobre la figura prevista en el artículo 344-2 del Código Penal se tendrá presente que constituye una figura agravada del apartado PRIMERO, si como consecuencia de su comisión se ocasionan perjuicios considerables a la economía nacional, perjuicios que deberán valorarse por el Tribunal según su criterio racional y fundado en los elementos de prueba que le sean aportados.

e) Sobre la figura prevista en el artículo 344-3 del Código Penal, debe tenerse presente que, en esencia, constituye una extensión de la sanción imponible a los que incurren en los hechos previstos en el apartado primero, siempre que obtengan beneficios del acto, bien para sí, bien para un tercero, conociendo previamente de la comisión del hecho delictivo o debiendo haberlo previsto; es decir, se trata de la persona que se favorezca de cualquier manera del acto punible o favorezca a un tercero con la obtención de los beneficios, y por tanto la conducta es intencional.

f) Sobre la figura del artículo 345 del Código Penal, sólo cabe reiterar que se trata de una facultad discrecional del Tribunal y que, de imponerse esta sanción accesoria, la sentencia deberá señalar los bienes de que se trata y la forma en que se hará efectiva su entrega.

Si en cualquier momento anterior o después de radicada una causa por un delito de Evasión Fiscal, el procesado abonara en su totalidad el monto de la deuda al Fisco y esta información fuere corroborada por la oficina correspondiente de la administración tributaria (ONAT), el Tribunal tomará en cuenta esta cuestión, para evaluarla en el conjunto de situaciones que presente el caso, y adoptará la decisión que estime procedente de acuerdo con la Ley.

SUSTENTACIÓN EN EL CÓDIGO PENAL DEL DELITO DE EVASIÓN FISCAL.

Tal y como se abordó anteriormente, es requisito para este delito la previa existencia de una relación jurídica tributaria determinada, que estará dada entre el contribuyente y quien tenga a su cargo la cobranza de los tributos.

Existen diversos criterios con respecto a si estamos en presencia de ilícitos comunes o especiales. Quienes sostienen el primero de ellos, lo hacen basados en que cualquiera puede evadir sus tributos o los de otros, al estimar que lo determina la posibilidad de ser sujeto activo del delito no es la existencia de una obligación tributaria entre la administración y el contribuyente, sino la posibilidad de que la actuación de un determinado sujeto se traduzca en una defraudación del impuesto debido y agregan que si se descarta esta posibilidad se produciría una situación de impunidad de aquellas conductas similares a los de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Quienes sostienen que se tratan de delitos especiales, consideran que la propia redacción del articulado no permite considerar a terceras personas al crédito tributario como sujetos activos; en tal sentido quedaría reservada la responsabilidad penal únicamente al contribuyente, redentor, preceptor y responsable. Criterio al que nos afiliamos, dado los elementos expuestos.

En esta tipicidad delictiva el sujeto pasivo del delito resulta ser el titular del bien jurídico protegido y se corresponde con el sujeto activo en la relación tributaria. En el caso de Cuba, es el Estado representado por la Administración Tributaria (ONAT), órgano de poder derivado encargado de la recaudación, control, fiscalización y cobranza de los tributos.

Se admite mayoritariamente que cuando el Derecho impone al sujeto que se encuentra en una determinada situación el deber de informar a otras personas, también el silencio asume valor concluyente, teniendo esas personas el derecho de interpretar la falta de comunicación como información que el sujeto obligado nada tenía que comunicar, por tanto su mera pasividad hace típica la conducta.

La figura de la Evasión Fiscal es un delito de resultado, atendiendo a que el sujeto que realiza el tipo objetivo debe obrar con conciencia y voluntad de defraudar al fisco. La formulación del tipo penal excluye la relevancia en este ámbito de la lesión imprudente a la Hacienda Pública. Los delitos fiscales sólo pueden ser cometidos dolosamente, ya que su realización es incompatible con las formas de comisión del delito imprudentes y culposas.

Otra cuestión a dilucidar sería si se requiere el dolo o si es suficiente con la existencia de culpa o negligencia. Se admite el dolo eventual, es decir, cuando el agente comisor reconoce el perjuicio que para el tesoro acarreará su conducta, aunque su fin primario sea otro y acepta tal resultado.

La figura básica del delito de Evasión fiscal conforme su redacción el hecho delictivo se estimara consumado, luego de la determinación administrativa de la deuda y expirado el término de 15 días posteriores al giro del alcance fiscal, según refiere el artículo 72 del Decreto 308/2012.

Solo se apreciara la tentativa para este delito en aquellas conductas dirigidas a engañar a las autoridades hacendarias y/o encaminadas a producir la defraudación con el consiguiente perjuicio a las arcas del Tesoro.

Se estimara consumado este ilícito (consumación formal cuando el sujeto haya realizado todos los elementos subjetivos y objetivos del hecho previsto por la norma y materializado, como genuino delito de resultado, en el efectivo perjuicio y robado al fisco.

Sin embargo se estimara agotado (consumación material) cuando el sujeto evasor alcance el fin último que se propuso, hasta el momento que para el ente público fiscal desaparece toda posibilidad de ejercer los derechos y las acciones previstos por la legislación tributaria referente a la determinación de la deuda, exigibilidad de su pago e imposición de sanciones; posibilidad que desaparece transcurrido el término de prescripción de cinco años.

Se considera extinguido el derecho de crédito de la administración y consumado materialmente el resultado dañoso luego de transcurrido el citado término prescriptivo, por lo que será en ese momento cuando se inicie el plazo de prescripción del delito tributario, pues hasta entonces, no ha cesado la obligación del deudor tributario y en consecuencia aún no ha desaparecido el derecho subjetivo del fisco a exigir el crédito que ostenta como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

LA SUBDECLARACIÓN DE IMPUESTOS COMO MANIFESTACIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL O TRIBUTARIA.

La subdeclaración de impuestos consiste en aquella cantidad de dinero dejada de aportar. En cuanto al impuesto sobre ventas o servicios resulta la deuda que adquiere quien en su Declaración Jurada (DJ-08) refiere ganancias menores a las reales. Por tanto al aplicársele el gravamen del 10 % sobre sus ingresos brutos, no aporta al presupuesto lo que debiera.

Para ello se tomo como estudio de referencia para este trabajo investigativo la Provincia de Matanzas, la cual durante el año 2013 casi terminando existían contribuyentes que no han realizado la declaración jurada sobre los ingresos personales obtenidos en el año 2012, y otros evidentemente falsearon datos e informaron entradas muy por debajo de las realmente alcanzadas.

Según señala Eddy González Hernández, jefe de Departamento de Fiscalización de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), “Ello se detecta durante la fiscalización que puede realizársele a toda persona natural. En esta ocasión se seleccionaron las actividades con mayor generación de ingresos. Luego al culminar el proceso nos dimos cuenta de que había subdeclaración en muchos casos, pues, según lo informado, los gastos sobreexcedían los dividendos y eso es irreal. No se concibe un negocio que durante todo el año genere pérdidas”. (González; 2013)

Durante el año fiscal 2012 en Matanzas se dejaron de aportar al presupuesto estatal 12.2 millones de pesos por ingresos personales no declarados en las actividades relacionadas con la alimentación y el transporte. Tal cifra se determinó luego de que la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT) en la provincia sometiera a fiscalización al 32.2 % de los contribuyentes en esas esferas.

La declaración jurada sobre ingresos personales, solo el 54,3 % de los cuentapropistas lo había realizado al cierre de marzo, según confirmaron las autoridades de la ONAT provincial. Por su parte las personas jurídicas también tienen obligaciones con el fisco: el pago por concepto de ingresos no tributarios que se encuentra al 65% de su cumplimiento, y los correspondientes a transporte terrestre y sobre propiedad de embarcaciones, al 75 y 76 % respectivamente al cierre del semestre.(Delgado; 2013)

Esas manifestaciones erosionan los cimientos de la política establecida en tal sentido en el país, que tiene entre sus objetivos, según se consigna en los Lineamientos (65), “contribuir al incremento sostenido de la eficiencia de la economía y de los ingresos al presupuesto del Estado, con el propósito de respaldar el gasto público en los niveles planificados y mantener un adecuado equilibrio financiero”.

De acuerdo con el estimado de recaudación al cierre del 2013, cifras que no son definitivas pues no se ha realizado la Liquidación del Presupuesto al elaborarse esta información, los ingresos derivados del cobro de impuestos, tasas y contribuciones, es decir, los ingresos tributarios, alcanzaban aproximadamente el 65% del total de ingresos presupuestarios, lo cual demuestra que la aplicación de la Ley Tributaria soporta el financiamiento del gasto presupuestario. PRINCIPALES DESTINOS: Educación, Salud, Deporte Asistencia Social. En el modelo

económico que se actualiza con la implementación de los Lineamientos, entre ellos, los de política tributaria, va reconociendo un mayor espacio a las formas de gestión no estatales, las que continuaron marcándose durante el 2013 en una tendencia en el crecimiento de sus aportes al Presupuesto. Los aportes de las formas de gestión no estatal crecieron en el 2013, aproximadamente el 3.5% de los ingresos totales. Si bien estas contribuciones no tienen peso recaudatorio, las mismas trascienden por dos principios fundamentales: la redistribución de los ingresos, y el destino de estas recaudaciones que nutren los presupuestos locales. Es decir de los municipios y provincias. (Cubadebate)

De positiva calificó la Campaña de Declaración Jurada del Impuesto sobre Ingresos Personales, que cerró el primero de marzo 2014 en el país, la vice-jefa de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (ONAT), Lisette Castellanos, en conferencia de prensa ofrecida en La Habana. De un potencial de 165 553 contribuyentes que deben declarar, el 99,1% de las personas naturales cumplieron con ese deber fiscal en el período voluntario, lo cual evidencia el desarrollo de la cultura tributaria y el mejoramiento de la disciplina fiscal. No obstante aumentar el potencial de contribuyentes con la incorporación de nuevos entes tributarios (ejemplo en el sector artístico), los resultados de la campaña son favorables en los que destacan cinco provincias que culminaron al 100 % de presentación de la Declaración Jurada en el período voluntario. Son estas La Habana, Matanzas, Holguín, Granma e Isla de la Juventud, además de resultar Las Tunas el territorio de más atrasos en el cumplimiento de dicha obligación fiscal.

La jefa de Inspección Fiscal de la ONAT, Niurka Travieso, anunció los cambios previstos en el actual proceso de fiscalización de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Personales del 2014, que dio inicio el pasado dos de marzo y que tienen entre sus novedades la profundización del examen en aquellos casos catalogados de reincidentes en la subdeclaración de ingresos, agregó también que se actuará con aquellos contribuyentes que no han sido fiscalizados en cinco años y se solicitará mediante requerimiento, información sobre los ingresos obtenidos por personas naturales vinculadas a entidades retentoras de dicho impuesto, así como se incrementará la fiscalización en el sector artístico, además se elimina el paso del requerimiento previo al notificarse directamente la resolución de deuda contra la que cabe reclamación en recursos de reforma y alzada, y esperan incluir en la lista a fiscalizar otras personas naturales sujetas a la obligación de declarar y pagar el Impuesto sobre Ingresos Personales, según investigaciones realizadas por la Oficina de Administración Tributaria. (Semana Económico y Financiero de Cuba)

Evidentemente se aprecia que los contribuyentes pueden llegar a la evasión tributaria al omitir o alterar datos falsos en la declaración jurada o registros contables para evitar el pago de impuestos violando para ello la legislación vigente, todo ello si no hay un eficiente control y fiscalización de las actividades en cada territorio sobre las actividades de pago a realizar por los contribuyentes.

La acción de tributar tiene elementos coactivos, es decir, es una obligación por ley que indudablemente genera sus conflictos ante los desconocimientos que en materia legal existen, sin embargo, el desconocimiento de la Ley no exime a ningún ciudadano a su cumplimiento, la Ley expresa dentro de uno de los principios financieros que hay que pagar impuestos de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente y si eso no se cumple es requerido, multado y demás actos administrativos según procedimiento previo antes de concurrir a la vía judicial.

El hecho de dar la potestad al contribuyente de declarar sus impuestos y a la vez no tener estos los conocimientos necesarios que en materia legal exige la actividad, provoca que en la mayoría de los casos se incurra en el incumplimiento. La carga educativa entonces viene de la mano de la aplicación de multas o recargos por determinación de deudas, como una acción para que los contribuyentes tomen conciencia de la importancia de declarar correctamente y en tiempo.

A criterio del autor, los indisciplinados muestran una actitud inconsecuente a sabiendas de lo que hacen, pues sí conocen lo estatuido, tal vez no sean expertos en la materia, pero que la declaración jurada debe ser fidedigna, es de conocimiento de todos los ciudadanos, con independencia a que se continúe elevando la cultura tributaria en la población. No siempre el contribuyente aporta sobre la base real de los ingresos brutos obtenidos, entendidos como percibidos en el año, sin deducir los gastos, persistiendo entonces el propósito de evadir el fisco.

La evasión tributaria frena el desarrollo económico del país y perjudica además a quienes sí cumplen con este deber. Esta situación indeseable desde el punto de vista tributario, es un peligroso factor de desestabilización social, la percepción por parte de los contribuyentes y el ciudadano común de esta situación, desmoraliza a quienes cumplen adecuadamente con su obligación tributaria.

La batalla que se lleva a cabo en Cuba contra cualquier manifestación de ese mal, obliga al Estado a la necesidad de fomentar la superación de los profesionales de las leyes ante las disímiles formas que adopta este delito, para de esa manera dar cumplimiento a la Resolución económica contenida en los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución.

Los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en su número (65), expone: Fortalecer los mecanismos de control fiscal, que aseguren el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como la preservación y uso racional de los bienes del Estado.

Por lo que se ha llegado a las siguientes conclusiones:

CONCLUSIONES

- Se debe entender por Evasión Fiscal o Tributaria toda aquella disminución del pago de tributos referente a las maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de los tributos, infringiendo para ello la ley mediante conductas fraudulentas u omisivas que violan las disposiciones legales vigentes en el país.
- Al analizar la formulación de esta indisciplina tributaria, los contribuyentes logran la subdeclaración de impuestos al omitir o alterar datos falsos en la declaración jurada o registros contables, refiriéndose a ganancias menores a las reales para evitar el pago de impuestos y de esa manera no aportar al presupuesto lo que debieran, violando para ello lo establecido en la ley.
- Para este tipo de figura delictiva, es necesario el agotamiento de la vía administrativa antes de presentar la denuncia a la autoridad competente una vez determinada la deuda

tributaria y el requerimiento al contribuyente en el término previsto, evitando de esta forma ejecutar el procedimiento penal.

- La principal causa de la evasión de impuestos es la ausencia de una verdadera conciencia tributaria individual y colectiva de la población, incluidos los deberes de los funcionarios encargados de velar por el cumplimiento de las disposiciones vigentes, para lo cual no existiría la necesidad de la intervención del Derecho Penal.
- Es necesario que la población adquiriera una mayor cultura tributaria, ya que cada día crece el número de personas que se incorporan al trabajo como cuentapropista. Asimismo es deficiente el acercamiento de los mismos a las oficinas tributarias donde se brinda información y orientación sobre los asuntos tributarios para que ellos interioricen que las evasiones tributarias o fiscales impiden al Estado contar con recursos necesarios en el momento oportuno para redistribuir adecuadamente esos ingresos y brindar servicios básicos que benefician a la colectividad.
- La Administración Tributaria en los municipios dentro de sus funciones del control fiscal por distintas razones, no siempre periódicamente revisa el cumplimiento de las acciones de control, comprobación y verificación de las declaraciones de deuda con vista a preservar la disciplina fiscal, si esto se sistematiza y controla, se puede evitar a tiempo las subdeclaraciones de los contribuyentes al finalizar el año fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- APARICIO PÉREZ, ANTONIO. (1990). Los delitos contra la Hacienda Pública. Universidad de Oviedo.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. Y C. SUÁREZ GONZÁLEZ. (1993) Manual de Derecho Penal. Delitos patrimoniales y económicos, 2da Ed., Madrid. España.
- BOIX REIG, J. Y J. BUSTOS RAMÍREZ. (1987). Los delitos contra la hacienda pública. Ed. Tecnos. Madrid. España.
- BERDUGO GÓMEZ, I. Y J.C. FERRÉ OLIVÉ. (1994). Todo sobre el fraude tributario. Ed. Praxis S.A.
- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DE CUBA. (2002).
- CUBADEBATE (2014) Declaración jurada, una cuenta pendiente para muchos cubanos, Edición impresa en Digital de fecha 8 de enero del 2014.
- DELGADO CALVO YEILÉN, (2013) Periódico Girón. Matanzas. viernes, 01/11/2013.
- DECRETO 308 “Reglamento de las Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios, de fecha 31 de octubre del 2012.
- FERNÁNDEZ CUEVA, A. (1977). El delito fiscal en la Ley 50/1977. Medidas urgentes de reforma fiscal. Vol. I, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.
- FERRER SAMA, A. (1948). Comentarios al Código Penal, Ed. Sucesores de Nogués. Murcia, T-III.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. (1987). La omisión de declaración tributaria, ¿configura un delito fiscal? Rev. Poder Judicial No. 10.

- *GOITE PIERRE*, MAYDA Y DE LA CRUZ OCHOA RAMÓN. (s/f). Una visión desde la dogmática a figuras del Código Penal Cubano. Colectivo de Autores Ed. Instituto de Criminología de la Universidad de Oslo, Noruega.
- GONZÁLEZ HERNÁNDEZ, EDDY (2013), El Fisco no cree en famosos, Periódico Girón, 7 Noviembre 2013, Matanzas.
- JIMÉNEZ ASENJO, E. (1962). Divagaciones en torno al fuero gubernativo fiscal, en “X Semana de Estudios de Derecho Financiero”, Madrid,
- LEY 113 “del Sistema Tributario de fecha 23 de julio del 2012.
- PÉREZ ROYO, F. (1986). Los delitos y las infracciones en materia tributaria. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J.M. (1982). Derecho Penal Español. Parte Especial. Ed. Artes Gráficas Carasa, Madrid.
- SEMANARIO ECONÓMICO Y FINANCIERO DE CUBA (2014), Favorable cierre de campaña tributaria, Edición impresa digital, de fecha 13 de octubre 2014.