

POR PARTIDA DOBLE: BLANQUEO Y DELITO FISCAL. A  
PROPÓSITO DE LA INAUGURADA LÍNEA JURISPRUDENCIAL DEL  
TRIBUNAL SUPREMO DE CUBA SOBRE LA TRIBUTACIÓN POR  
GANANCIAS DELICTIVAS

*MONEY LAUNDERING AND TAX FRAUD. ON THE RECENT CRITERION  
OF THE SUPREME COURT OF CUBA RELATED TO THE TAXATION FOR  
CRIMINAL GAINS*

*Rev. Boliv. de Derecho N° 27, enero 2019, ISSN: 2070-8157, pp. 220-245*



Dayan Gabriel  
LÓPEZ ROJAS

**ARTÍCULO RECIBIDO:** 17 de marzo de 2018

**ARTÍCULO APROBADO:** 15 de octubre de 2018

**RESUMEN:** En recientes pronunciamientos jurisprudenciales el Tribunal Supremo Popular de la República de Cuba se pronuncia sobre la problemática del deber de contribuir por ganancias delictivas, y se decanta por asumir que quien no tributa por el beneficio económico derivado del delito propio comete, además de aquel, un delito de evasión fiscal. Desde una perspectiva crítica, aquí se analizará la corrección dogmática y la conveniencia político-criminal de esta línea jurisprudencial.

**PALABRAS CLAVE:** Derecho penal tributario, delito fiscal, contribución por rentas delictivas, capacidad contributiva, principio de igualdad tributaria.

**ABSTRACT:** In recent jurisprudential pronouncements, the Supreme Court of Cuba pronounces on the problem of the duty to contribute for criminal gains, and opts to assume that those who do not pay for the economic benefit derived from their own crime commit, in addition to that, a crime of tax fraud. From a critical perspective, here we will analyze the dogmatic correction and political-criminal convenience of this jurisprudential line.

**KEY WORDS:** Tax criminal law, tax fraud, taxation for criminal gains, ability-to-pay taxation, principle of equity in taxation.

**SUMARIO.-** I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.- I. Los recientes pronunciamientos de la jurisprudencia penal cubana en punto a la tributación por ganancias delictivas: la apreciación de un concurso (real) de delitos entre la infracción que origina la ganancia y el delito de evasión fiscal.- II. CUESTIÓN PREVIA: FUNDAMENTO DEL DEBER DE CONTRIBUIR Y BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL ART. 343.2 DEL CP CUBANO.- III. CRÍTICA A LA POSTURA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO CUBANO: NO SOMETIMIENTO A TRIBUTACIÓN DE LA GANANCIA DELICTIVA E INEXISTENCIA DE DELITO FISCAL.- IV. PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN RAZONABLE.- V. BIBLIOGRAFÍA.

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La tributación por ganancias ilícitas, y específicamente por aquellas que traigan causa de una actividad delictiva, constituye una cuestión en torno a la cual se cierne una interesante polémica. Se trata de un asunto ubicado dentro de las fronteras del Derecho penal económico –y más concretamente del denominado Derecho penal tributario<sup>1</sup>– cuyo abordaje exige, a fin de lograr un posicionamiento coherente, la interrelación sistemática entre aspectos jurídico-económicos (propios del sistema tributario) y los fundamentos dogmáticos y político-criminales del delito de evasión fiscal.

En este trabajo no se abordará la tributación de ganancias ilícitas en sentido general, sino que estas reflexiones, menos pretensiosas, comprenden un ámbito más limitado: se centrarán exclusivamente en el problema de la tributación por ganancias derivadas de la comisión de un hecho delictivo, y en la solución que se le debería

<sup>1</sup> Si bien la noción de Derecho penal económico goza de un reconocimiento extendido y compartido por la generalidad de la doctrina, también se alude al Derecho penal tributario o Derecho penal fiscal, como un subsector de aquel, para hacer referencia a la intervención penal en el campo de las relaciones y la actividad de los ingresos tributarios, de modo que a él se reconducen las discusiones teóricas y los problemas prácticos que plantean los tipos de evasión fiscal ( arts. 343 y 344 del CP cubano). En cualquier caso, se trata de una referencia de índole académica (o metodológica si se quiere), pues estas normas siguen formando parte del Derecho penal común; y como bien ha recalado un segmento doctrinal, en la tipificación, interpretación y aplicación de aquellas figuras penales debe respetarse el cuadro de garantías propio del Derecho penal democrático (legalidad, lesividad, proporcionalidad, etc.). Vid. CERVINI, R.: "Principios del Derecho penal tributario en el Estado Constitucional de Derecho", en AA.VV.: *Derecho penal tributario* (coord. A.C. ALTAMIRANO y M. RUBINSKA RAMIRO), Tomo I, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pp. 41-42; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 67.

### • Dayan Gabriel López Rojas

Profesor Auxiliar de Derecho Penal en la Universidad de Matanzas (Cuba). Máster en Criminología por la Universidad de La Habana (Cuba) y doctorando de esa propia casa de estudios. Jefe del Grupo de Investigación "El Derecho frente a los nuevos cambios sociales", de la Universidad de Matanzas, y actualmente investigador principal del Proyecto de Investigación I+D+i "Corrupción y delincuencia económica. Estrategias preventivas y reactivas en el contexto de actualización del modelo socioeconómico cubano" (Ref. PAP-CITMA 775 I). Correos electrónicos: dayan.lopez@umcc.cu, dglopezrojas@gmail.com

ofrecer en el contexto cubano atendiendo al sentido de las normas tributarias y penales vigentes<sup>2</sup>.

Hay que decir que la problemática objeto de análisis no ha atraído la atención de la doctrina penal cubana, quizás por la escasa incidencia práctica que hasta hace muy poco tiempo mostraba el delito de evasión fiscal<sup>3</sup>. Sin embargo, con motivo de las modificaciones acaecidas en el escenario socio-jurídico cubano –particularmente las relacionadas con el desarrollo del trabajo por cuenta propia y las autorizaciones para la libre formalización de actos traslativos de dominio sobre vehículos y viviendas–, se aprecia un aumento sustancial de procesos penales (y condenas) por el delito de evasión fiscal. Queda justificada, por ende, la necesidad y pertinencia de desarrollar investigaciones relacionadas con este ilícito a fin de clarificar aspectos complejos o dubitativos que dificulten su adecuado entendimiento<sup>4</sup>.

- 2 Nótese que el presente trabajo se centra en las rentas derivadas de un hecho constitutivo de delito, esto es, cuando menos típico y antijurídico (así declarado por sentencia penal); pues el análisis debe ser otro en cuanto a las ganancias de origen desconocido, es decir, aquellas respecto a las cuales no se puede probar que tengan origen delictivo: los principios de libertad y presunción de inocencia obligan a entender que tales ingresos poseen origen lícito, por lo que respecto a ellos sí cabría plantearse, al menos de *lege ferenda*, la existencia de una infracción fiscal penalmente relevante en caso de incumplimiento de la obligación de tributar. Se trata de la conocida «doctrina Capone», así denominada tras haberse empleado contra Al Capone en 1931, a quien se le condenó por un delito fiscal por haber efectuado gastos con rentas no declaradas, y cuyo origen delictivo no fue posible comprobar. El Departamento del Tesoro únicamente consiguió acreditar su existencia y la no declaración al Fisco, y ello bastó para condenarle por el mencionado delito. Vid. MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A.: “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (el desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en AA.VV.: *Libro homenaje al prof. Luis Rodríguez Ramos* (coord. F.J. ÁLVAREZ GARCÍA, et. al.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 656-657. Conviene acotar que en el contexto jurídico cubano no todo ingreso personal genera obligación de tributar, de modo que sólo sería posible hablar de una elusión fiscal penalmente relevante (y siempre que concurren los demás requisitos típicos) cuando el hecho generador de la ganancia no declarada se acomode a alguno de los supuestos –siempre lícitos– que el ordenamiento tributario prevé en régimen de *numerus clausus*. Cfr. arts. 16 y 17 de la Ley núm. 113, del Sistema Tributario, de 23 de junio de 2012. Gaceta Oficial de la República de Cuba, Ordinaria, núm. 53, de 21 de noviembre de 2012.
- 3 En Cuba no se encuentran estudios completos y sistemáticos que abarquen en profundidad las distintas aristas asociadas al delito de evasión fiscal. Quienes se han ocupado del tema se limitan a ofrecer explicaciones generales sobre el esquema del tipo, sin profundizar demasiado en los aspectos puntualmente problemáticos. Vid. MORET HERNÁNDEZ, O. L.: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en AA.VV.: *Derecho Penal Especial*, Tomo II, Félix Varela, La Habana, 2005, pp. 318-334; SANTANA ECHERRI, A. de F.: “El delito de evasión fiscal en sede judicial”, (en prensa, cortesía de la autora); RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, C. F. y MOLINA RIVAS, A. M.: “Radiografía del delito de evasión fiscal en la legislación cubana. Esbozo de una propuesta”. Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/11/doctrina42472.pdf>, consultado el 24/10/2017, a las 11:35.
- 4 El modelo socioeconómico cubano viene experimentando cambios relevantes en los últimos cinco años, y no cabe duda alguna de que el adecuado funcionamiento del sistema tributario constituye una pieza clave para garantizar los trazados por los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución, ratificadas por los Objetivos de Trabajo del Partido Comunista de Cuba (Objetivo núm. 47). Vid. *Objetivos de Trabajo del Partido Comunista de Cuba aprobados por la Primera Conferencia Nacional*, La Habana, 29 de enero de 2012; y, más recientemente, *Conceptualización del modelo económica y social cubano de desarrollo socialista*, en *Tabloide* contentivo de los documentos aprobados en el marco del VII Congreso del PCC, 2016. No creo que el estado actual de la delincuencia tributaria en Cuba alcance límites alarmantes, pero sí se percibe un incremento notable de infracciones fiscales que trascienden, cuando menos, al ámbito administrativo sancionador. Quizás haya que plantearse que las condenas por el delito de evasión fiscal, pese a haber aumentado en los últimos tiempos, aún no expresan la incidencia real de esta manifestación delictiva en la sociedad cubana (por la cifra negra); aunque también cabe destacar que el mero impago de lo debido a la Administración Tributaria no satisface por sí solo los requisitos típicos de las figuras inculminadas bajo el art. 343 del CP. Con el propósito de clarificar ciertas cuestiones sobre el delito de evasión fiscal, y garantizar una práctica judicial uniforme, el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular (CGTSP) dictó la Instrucción núm. 236, de 15 de noviembre de 2016.

La cuestión teórica objeto de análisis trae causa de algunos pronunciamientos recientes de la jurisprudencia cubana. Se trata de casos en los que, además de imponerse una pena por la transmisión/adquisición de activos de origen criminal (lavado de activos), también se sanciona por evasión fiscal –en régimen de concurso real– a los responsables de aquel delito por el hecho de no someter a tributación la totalidad de la riqueza ilícita derivada de aquel negocio.

A fin de arribar a conclusiones en cuanto al acierto o la incorrección de esta postura jurisprudencial, el presente estudio intentará responder –al menos con carácter provisional, y salvo mejor criterio– dos interrogantes básicas e interconectadas: si las ganancias originadas en hechos delictivos pueden ser objeto de tributación, de acuerdo a la legalidad vigente en Cuba; y, en segundo lugar, si el impago a la Administración Tributaria de una parte (o de la totalidad) del impuesto que se deriva los actos traslativos de dominio satisface las exigencias del tipo incriminado bajo el art. 343.2 del Código Penal cubano (CP) cuando la concertación misma de aquel negocio resulta ya penalmente relevante, al menos desde la perspectiva de uno de los sujetos que en él intervienen.

### **I. Los recientes pronunciamientos de la jurisprudencia penal cubana en punto a la tributación por ganancias delictivas: la apreciación de un concurso (real) de delitos entre la infracción que origina la ganancia y el delito de evasión fiscal**

Últimamente los tribunales cubanos han tenido que decidir sobre acusaciones que versan sobre unos hechos que, en general, responden a una misma dinámica: un sujeto que posee dinero originado en la comisión de un delito anterior (generalmente vinculado al narcotráfico, y en todos los casos perpetrado en el extranjero), lo emplea en la compra de vehículos y viviendas en territorio nacional. Al momento de formalizar ese negocio ante notario público, el comprador real se vale de terceros (familiares o amigos allegados) para que figuren como propietarios en el título domínico; y si bien unas veces se instrumenta un contrato de donación a través del cual se encubre la compraventa<sup>5</sup>, en otros supuestos se formaliza el negocio realmente concertado con la particularidad de que tanto en la escritura pública como en el modelo de declaración jurada a la Oficina Nacional de la Administración Tributaria (ONAT) ambas partes declaran un monto notablemente inferior al real, lo que se ha considerado una técnica elusiva bajo el argumento de que se deja de

5 En estos casos sólo el donatario resulta ser sujeto pasivo del tributo, y deberá contribuir al sostenimiento del gasto público abonando el impuesto por transmisión de bienes y herencias; a diferencia de lo que acontece con la compraventa, en la que comprador y vendedor son sujetos del deber de contribuir. Tanto la ONAT como los Tribunales han entendido que se integra una elusión fiscal típica cuando la donación encubre una compraventa, pues con ello se tributa al erario público en una cuantía inferior a la debida. Cfr. arts. 42 y 205, inciso a); ambos de la Ley núm. 113, del Sistema Tributario, de 23 de junio de 2012. Un sector de la doctrina ha cuestionado la relevancia penal de las simulaciones negociales, pero su análisis desborda el propósito de este trabajo. Vid. CODERCZ, P.S. y SILVA SÁNCHEZ, J.M.: *Simulación y deberes de veracidad: Derecho civil y Derecho penal. Dos estudios de dogmática jurídica*, Civitas, Madrid, 1999, *passim*.

pagar así a la Administración Tributaria una parte de los tributos por concepto de transmisión de bienes e ingresos personales, respectivamente.

Por esos hechos la fiscalía está imputando dos infracciones penales independientes: el delito de lavado de activos (por la transmisión/adquisición del dinero sucio), y el delito de evasión fiscal (por eludir el pago de una parte del tributo que se deriva de aquel negocio traslativo de dominio, pese a que éste se ha considerado delictivo). Los tribunales de instancia han asumido tal criterio de calificación y están sancionando por un concurso real de delitos. El Tribunal Supremo ha confirmado dicha tesis en sede de casación.

Así, en virtud de la Sentencia núm. 193, de 21 de octubre de 2016, dictada por la Sala Primera de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de Matanzas en la Causa núm. 1-212/2015, se sancionó por lavado de activos (art. 346.1) y evasión fiscal (art. 343.2) a quienes, como comprador formal y vendedor, formalizaron ante notario un contrato de compraventa de una vivienda cuyo pago se efectuó por el adquirente real con dinero procedente del narcotráfico; siendo que tanto en la escritura pública como en el modelo de declaración jurada a la ONAT ambos declararon un monto sustancialmente inferior a lo realmente pagado<sup>6</sup>.

En el primer considerando de esta resolución, además explicitarse por qué se responsabiliza a estos sujetos por el delito de lavado de activos, se afirma la existencia del delito de evasión fiscal bajo el argumento siguiente:

“en correspondencia a los hechos dados por probados, dos de sus autores intervinieron como partes oficiales (uno como comprador y el otro como vendedor) en un negocio jurídico (compraventa de inmueble) oficializado ante notario y con formalización de la correspondiente escritura pública, en cuyo acto ambos autores declararon y admitieron como precio de venta del inmueble objeto de negocio una suma monetaria diametralmente inferior al real precio pactado, lo que trajo como consecuencia que, tanto uno como otro, dejaran de abonar al fisco

---

6 *Síntesis del hecho probado:* El acusado LADB, vinculado al negocio del narcotráfico en los Estados Unidos de América, empleó parte del dinero procedente de aquella actividad ilegal en la adquisición de varias viviendas y vehículos lujosos en Cuba, por lo que contactó al también acusado EMG y acordaron que éste último le vendería la vivienda de la que era titular por la suma de 100 mil dólares estadounidenses en efectivo y una camioneta valorada en 105 mil CUC (que antes había comprado con dinero sucio). Ante la imposibilidad legal de erigirse en titular de bienes en Cuba, dada su condición de emigrado, LADB le solicitó a MAPV (persona de su entera confianza) que fungiera como comprador y propietario de dicho inmueble, a lo que éste accedió pese a estar al tanto de la amplia cantidad de propiedades inmobiliarias y de vehículos costosos que LADB ya había adquirido con anterioridad en el territorio nacional. Finalmente se formalizó ante notario público el contrato de compraventa de vivienda, compareciendo como vendedor EMG y como comprador MAPV. En dicho instrumento notarial ambos acusados declararon como precio de compra del inmueble la suma de \$ 16 447.58 CUP, y en el modelo de declaración jurada a los efectos tributarios (DJ.05), declararon como precio de compra \$ 17 000.00 CUP como base imponible para el pago del impuesto correspondiente, incurriendo con ello en un impago a la hacienda pública, que en cuanto al acusado MAPV se cuantificó en la suma de \$ 182 756.94 CUP –incluida en ese monto otra deuda pendiente derivada de un hecho análogo relacionado con la compra de un vehículo–, y en cuanto al acusado EMG ascendió a los \$ 438 233.32 CUP, abarcando esta suma lo debido en concepto de principal, recargo por mora y multa fiscal.

una buena cantidad de dinero, pues —en razón de lo anterior— la determinación de la deuda tributaria derivada del negocio jurídico efectuado se ejecutó sobre la base de documentos de contenido irreal, lo que conllevó a que efectivamente abonaran al erario público cantidades nimias, comparadas con las que realmente debían abonar (...).”

El Tribunal Supremo ratificó este criterio jurídico con motivo de resolver el recurso interpuesto por el acusado que figuró como vendedor del inmueble, quien negó la configuración *ad casum* del delito de evasión fiscal argumentando precisamente la inexistencia del deber de tributar por la ganancia asociada al delito de lavado de activos. En respuesta al correspondiente motivo de impugnación la Sala de Casación sostuvo en su Sentencia No. 451, de 29 de marzo de 2017 (Considerando tercero):

“Que, a los efectos del conocimiento del Estado cubano, en el momento de la compraventa entre el impugnante y el coacusado se produjo un negocio civil lícito regulado por la ley con obligación de tributo, que el inconforme desconoció aportando al fisco una cifra muy inferior a la correspondiente a la cuantía con que tuvo lugar; con lo que configuró el delito de evasión fiscal que hoy pretende negar, razón por la que procede rechazar el recurso interpuesto al amparo del ordinal tercero del artículo sesenta y nueve de la ley adjetiva”.

Hechos análogos fueron juzgados por la propia Sala Primera de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de Matanzas en la Causa núm. 1-192/2016, en la que se dictó la Sentencia núm. 248, de 27 de diciembre de 2016. En esta oportunidad también se sancionó por los delitos de lavado de activos (art. 346.1) y evasión fiscal (art. 343.2) a un sujeto que adquirió la titularidad formal de un camión habilitado para el transporte de pasajeros, pagado con dólares estadounidenses provenientes del narcotráfico por el real comprador; siendo que el negocio de compraventa verdaderamente concertado resultó encubierto por una donación, que fue el contrato que se instrumentó ante notario público y por el cual se tributó<sup>7</sup>. En este

7 Síntesis parcial del hecho probado: El acusado NCF, quien se dedicó a la actividad del tráfico de drogas en los Estados Unidos de América, decidió reasentarse en Cuba e invertir en territorio nacional parte del capital obtenido en aquella actividad delictiva. Entre los bienes adquiridos, NCF compró al ciudadano YGE un camión habilitado para el transporte de pasajeros por la suma de \$ 24 000.00 dólares estadounidenses, procedentes del narcotráfico. A fin de formalizar ante notario público el traspaso de dominio sobre el referido vehículo, NCF le pidió a su primo y también acusado ORF, con quien mantenía estrechas relaciones personales, que fungiera como titular formal en el título de propiedad, a lo que éste último accedió pese a conocer la cuantía y tipo de moneda que NCF había pagado por el camión. Así las cosas, concurrieron ante notario público el acusado ORF y la titular formal del camión (madre del real vendedor; YGE) y a fin de eludir parte del tributo correspondiente al negocio realmente concertado, formalizaron un contrato de donación de vehículo en virtud del cual ésta última fungió como donante y aquel como donatario. Una vez descubierto este hecho, la Administración Tributaria determinó para el acusado ORF una deuda tributaria ascendente a \$ 20 854.14 CUP, comprensiva de lo debido en concepto de principal, recargo por mora y multa fiscal.

Llama la atención que en este caso no se ejercitó la acción penal contra el vendedor por ninguno de los delitos imputados. En cuanto al lavado de activos es de resaltar el “cambio de perspectiva” que asumen la Fiscalía y el Tribunal en cuanto a la relevancia penal de la conducta ejecutada por quien fungió como transmitente-vendedor del camión (YGE), si se toma en cuenta que fueron estos mismos sujetos procesales los que actuaron en la Causa núm. 1-212/2015, en la que se acusó y sancionó al vendedor de una vivienda. Nótese que la valoración indiciaria en la que se apoyó la Sala para responsabilizar por blanqueo al titular formal del camión (el acusado

caso, pese a que la sentencia fue recurrida, no se impugnó la calificación del delito fiscal, por lo que el Supremo no se pronunció sobre este particular<sup>8</sup>.

En esta misma línea se pronunció la Sentencia núm. 123, de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de La Habana en la Causa núm. 42/2016. Esta resolución –que resolvió una pluralidad de objetos procesales– igualmente sancionó por los delitos de lavado de activos (art. 346.2) y evasión fiscal (art. 343.2) a quien, actuando como testaferro de quien invertía en Cuba el producto de delitos cometidos en el extranjero, estuvo de acuerdo en figurar como parte en la escritura pública de donación de un vehículo (como donante), a sabiendas de que con ello se encubría una compraventa<sup>9</sup>. El Tribunal fundamentó la calificación por delito fiscal a partir de la tergiversación de la naturaleza y del alcance tributario del negocio verdaderamente ejecutado<sup>10</sup>. Aunque esta sentencia fue igualmente recurrida ante el Supremo, tampoco en esta oportunidad el alto Tribunal emitió pronunciamiento de interés sobre la cuestión analizada<sup>11</sup>.

Según lo visto, la jurisprudencia cubana está decantándose a favor de apreciar un concurso real de delitos entre la infracción que origina la ganancia y el delito de evasión fiscal por el hecho de no tributar, o tributar “menos de lo debido”, ante la realización de actos que tienden a legitimar el producto de un delito, o que suponen su reinversión<sup>12</sup>. A fin de concluir sobre el acierto o incorrección de esta postura

---

ORF) –el pago del precio en efectivo y en dólares norteamericanos–, resultaba extensible también a YGE (vendedor). Por otro lado, no parece coherente que el delito de evasión fiscal se haya atribuido únicamente al acusado ORF (presta nombre que figuró como titular del vehículo en el contrato de donación simulado), y no a YGE, que resultó ser el real vendedor y recibió el efectivo pagado en concepto de precio por la compraventa del camión. Si se sigue la línea de razonamiento del Tribunal en cuanto a los requisitos típicos de estas figuras penales, parece evidente que la conducta desplegada por YGE encuentra acomodo en ambas, y no se entiende muy bien por qué se le ha dispensado la impunidad.

- 8 Vid. Sentencia núm. 638, de 28 de abril de 2017, dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Popular.
- 9 *Síntesis parcial del hecho probado*: El acusado GMS, tras obtener cuantiosas ganancias derivadas de su participación en delitos relacionados con falsificaciones de tarjetas de crédito y la simulación de identidades falsas que perpetró en la ciudad de Miami, en Estados Unidos de América; decidió establecerse en Cuba a fin de burlar la acción de la justicia en aquel país. Una vez en territorio nacional se dio a la tarea de invertir el capital delictivo, fundamentalmente en la compra de vehículos de lujo que rentaba y/o revendía, valiéndose para ello de la colaboración de familiares y amigos. Uno de los actos ejecutados (prototípico) fue el siguiente: GMS, que había adquirido con dinero sucio el auto de paseo Hyundai Sonata y lo había puesto a nombre del CSV, decidió venderse a HRF (no habido) por la suma de 70 mil CUC. A fin de legalizar el traspaso, GMS le indicó a CSV que formalizara ante notario, de conjunto con el comprador, un contrato de donación, y así aconteció; de modo que por haberse consignado fraudulentamente en el instrumento público que el traspaso era a título de donación, CSV no abonó tributo alguno al fisco y contrajo por ello una deuda con la ONAT ascendente a 80 mil 720.64 CUP.
- 10 Vid. Sentencia núm. 123, de 21 de noviembre de 2016, dictada por la Sala Segunda de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de La Habana (Primer Considerando).
- 11 Vid. Sentencia núm. 441, de 25 de mayo de 2017, dictada por la Sala de los Delitos contra la Seguridad del Estado en función de lo Penal del Tribunal Supremo Popular.
- 12 Si bien esta parece ser la regla, la Sentencia núm. 105, de 16 de mayo de 2016, dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de Cienfuegos en la Causa núm. 237/2015, se pronunció en sentido distinto. Pese a que el objeto de aquel proceso abarcó hechos análogos a los analizados (donaciones de vehículos que encubrían compraventas en las que el dinero pagado en concepto de precio procedía del narcotráfico, y compraventas – con intervención de ese mismo dinero sucio– en las que se ocultó a la ONAT el monto real del precio); llama la atención que ni la Fiscalía imputó el delito de evasión fiscal, ni el Tribunal adoptó medidas procesales orientadas

jurisprudencial se analizarán seguidamente varios aspectos que parecen constituir la clave de bóveda para alcanzar el objetivo propuesto.

## II. CUESTIÓN PREVIA: FUNDAMENTO DEL DEBER DE CONTRIBUIR Y BIEN JURÍDICO PROTEGIDO POR EL ART. 343.2 DEL CP CUBANO

A fin de analizar la corrección dogmática y la conveniencia político-criminal de este criterio jurisprudencial, resulta necesario esbozar, siquiera en términos breves, dos cuestiones previas: el fundamento del deber de contribuir, y el alcance del bien jurídico protegido por el art. 343.2 del CP cubano; para luego, con apoyo en esos presupuestos, examinar críticamente la postura asumida por el TS, y, finalmente, sugerir una propuesta de interpretación razonable frente a este tipo de situaciones.

Aunque la prohibición penal de eludir el fisco no constituye una auténtica norma penal en blanco<sup>13</sup>, su cabal entendimiento exige retomar el significado de categorías y principios básicos del Derecho Tributario, en especial de aquellos que conectan con el fundamento del deber de contribuir y las condiciones que determinan su exigibilidad.

Comoquiera que la cuestión neurálgica aquí es determinar si existe o no el deber de tributar por las ganancias originadas en una actividad delictiva (a fin de poner en claro si la no tributación por esa clase de rentas integra el tipo del art. 343.2 del CP cubano), parece conveniente –en aras de establecer los límites de lo penalmente relevante– analizar primero el sentido de los principios de capacidad económica e igualdad, que necesariamente deben ser tomados en cuenta por el Derecho penal; y, en esa misma línea, dejar establecido el alcance del bien jurídico tutelado por esta figura.

La doctrina tributarista cubana identifica al principio de solidaridad como el fundamento básico del deber de contribuir, y pese a que la Carta Magna no alude a él de forma expresa, su raigambre constitucional deriva de los postulados de justicia social, bienestar individual y colectivo, igualdad y solidaridad humana que

---

a garantizar que esta porción de la trama criminal fuera sometida a enjuiciamiento. Vid. Sentencia núm. 105, de 16 de mayo de 2016, dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Provincial Popular de Cienfuegos.

13 El supuesto de hecho de las conductas que se incriminan en el art. 343 del CP cubano no remite a ninguna norma de carácter extrapenal: la acción prohibida está perfectamente delimitada en el tipo, sin que sea necesario recurrir a la norma administrativa para determinarla; lo que ocurre es que en el diseño de la prohibición el legislador ha empleado elementos normativos jurídicos, que requieren una interpretación conforme a la legislación tributaria. A propósito de la distinción entre leyes penales en blanco y normas que incorporan términos normativos de contenido jurídico, vid. DOVAL PAIS, A.: *Posibilidades y límites para la formulación de normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pp. 98-107. Sobre la problemática de las normas penales en blanco en el ordenamiento penal cubano: AA.VV.: ALARCÓN BORGES, R.Y. y GOITE PIERRE M.: *Las normas penales en blanco en el ordenamiento jurídico penal cubano: una perspectiva de lege data y de lege ferenda* (coord. C.A. MEJÍAS RODRÍGUEZ), *Temas de Derecho Penal. Parte General –Libro homenaje al Profesor Renén Quirós Pérez–*, Editora My. Gral. Ignacio Agramonte y Loynaz, La Habana, 2015, pp. 193-220.

definen el modelo social cubano<sup>14</sup>. Se entiende, por ello, que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un instrumento para alcanzar otros fines y propósitos constitucionales de obligado cumplimiento en una sociedad “con todos y para el bien de todos”<sup>15</sup>.

Como se analizará luego, la ofensa al bien jurídico inmediatamente tutelado por el tipo recogido en el art. 343.2 del CP se produce mediante del incumplimiento del deber de contribuir. Por ello, y a fin de poner en claro si las ganancias de origen delictivo realmente quedan abarcadas por aquel, conviene en primer lugar centrar la atención en los principios que lo informan, y particularmente en los de capacidad económica e igualdad, por ser éstos los que guardan relación con la problemática objeto de análisis.

El principio de capacidad económica (o de capacidad contributiva) constituye el elemento rector dentro del conjunto de criterios que informan y ordenan la tributación<sup>16</sup>. Éste, además de ser presupuesto de aquella, cumple una función limitadora o de “salvaguardia del contribuyente frente a un pretendido poder tributario omnímodo y arbitrario”<sup>17</sup> en la medida en que opera como fundamento y medida del deber de contribuir.

Existe una correlación entre la magnitud de los ingresos percibidos por el ciudadano y el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público; y de ahí la interconexión entre el principio de capacidad económica y el principio de igualdad tributaria (que también informa un sistema tributario justo), cuya esencia se resume en la idea de “iguales prestaciones para los iguales, y desiguales prestaciones para los desiguales”<sup>18</sup>. Comoquiera que el respeto del primero conlleva a la observancia del

14 Vid. REGUEIRO, V.: “Deber de contribuir. Principios materiales de justicia tributaria”, en AA.VV.: *Apuntes de Derecho Financiero cubano*, Félix Varela, La Habana, 2005, p. 100. También defiende esta opinión en la doctrina argentina, CERVINI, quien entiende que “el ilícito tributario configura una violación del principio de solidaridad”. CERVINI, R.: *Principios*, cit., p. 42.

15 En el Artículo 1 de la Constitución de la República de Cuba se deja sentado que: “Cuba es un Estado socialista de trabajadores, independiente y soberano, organizado con todos y para el bien de todos, como república unitaria y democrática, para el disfrute de la libertad política, la justicia social, el bienestar individual y colectivo y la solidaridad humana”. Sobre la tutela constitucional del deber de contribuir en Cuba, vid., por todos, REGUEIRO, V.: *Deber*, cit., pp. 96-100.

16 Respecto a la esencialidad de este principio dentro del sistema tributario se pronuncia PÉREZ ROYO, quien sostiene que la capacidad económica es “un objetivo al cual sirven de manera instrumental los restantes principios o criterios de justicia del sistema tributario”. PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000, p. 35; y en esta misma línea se pronuncia LUZÓN CÁNOVAS cuando afirma que “los demás principios del sistema tributario (...) no persiguen sino alcanzar el objetivo de una tributación según la capacidad económica”. LUZÓN CÁNOVAS, A.: “Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo”, *Diario La Ley*, núm. 6368, Año XXVI, 2005, p. 8.

17 Así lo calificó el Tribunal Supremo español (Sala 3ª) en su Sentencia 24 marzo 1995. También, LO MONTE, quien entiende que “el Estado halla un límite insuperable en la capacidad contributiva de un sujeto de participar en los gastos públicos”. LO MONTE, E.: “Principios de Derecho penal tributario”, B de F. Montevideo, 2006, p. 16.

18 LUZÓN CÁNOVAS, A.: *Aspectos*, cit., p. 8. Este autor cita la Sentencia 76/1990, 26 abril, del Tribunal Constitucional español, que dejó establecido que el principio de igualdad se vulnera «cuando arbitrariamente se produzcan discriminaciones entre contribuyentes respecto a los cuales no media ninguna razón objetiva de diferenciación».

segundo, se ha llegado a sostener que en el orden práctico se produce una mixtura entre ambos<sup>19</sup>.

Por otro lado, y en lo que respecta al fundamento de la prohibición penal de evadir el fisco, está fuera de duda que la positiva trascendencia social de la tributación amerita una protección jurídica reforzada<sup>20</sup>; y con la finalidad político-criminal de tutelar el Erario Público –presupuesto y medio necesario para hacer frente al gasto público destinado a promover las condiciones favorables para el progreso social y económico–, el legislador cubano ha decidido sancionar, bajo los arts. 343 y 344 del CP, un grupo de conductas especialmente lesivas para el patrimonio de la Administración Tributaria<sup>21</sup>.

Aunque la mayoría de los autores cubanos identifican la faz dinámica de la Hacienda Pública (entendida como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos) como el bien jurídico protegido por el delito de evasión fiscal<sup>22</sup>, particularmente entiendo que este concepto resulta demasiado amplio. Si se parte del rol de *ultima ratio* que debe jugar el Derecho penal y se quiere mantener la distinción, no siempre clara, entre delito e infracción administrativa, habrá que convenir en que no todos los elementos de este sistema merecen y requieren protección penal. El principio de ofensividad exige que se concrete más el ámbito de lo penalmente relevante a fin de que el intérprete pueda establecer, con mayor grado de seguridad jurídica, qué conductas encajan en el tipo del art. 343 del CP y cuáles no.

No niego que esta figura penal tienda a proteger las condiciones que garantizan la vigencia de una política financiera y fiscal justa, en armonía con las funciones que cumplen los tributos dentro del sistema económico<sup>23</sup>; pero esta aspiración

19 Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed. Sección de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991, p. 106; MARTÍN QUERALT, J. et. al.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed. Tecnos, Madrid, 2015, p. 111.

20 Vid. Por Cuanto segundo y Por Cuanto tercero de la de la Ley núm. 113, del Sistema Tributario, de 23 de junio de 2012.

21 Hay que tener presente, de inicio, la oportuna acotación de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, quien alerta sobre el desacierto de confundir el bien jurídico tutelado por este delito con el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Si bien el delito fiscal presupone la infracción de dicho deber extrapenal (que incumbe al obligado tributario), en opinión del citado autor éste no pasa de ser “la vía a través de la cual se produce la lesión del bien jurídico”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 5ª ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 621. En la doctrina se distinguen dos posiciones teóricas en orden al bien jurídico tutelado por el delito de defraudación fiscal: las *tesis funcionales* y las *tesis patrimonialistas*. Según las primeras, el objeto de protección de este ilícito se concreta en las funciones que debe cumplir el tributo en una sociedad democrática, y en los principios que sustentan esa obligación; mientras que la concepción patrimonialista señala como bien jurídico inmediato al interés patrimonial de la Administración Tributaria en la recaudación. Extensamente, sobre las peculiaridades de ambas posturas, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal*, cit., pp. 617-622.

22 Vid. MORET HERNÁNDEZ, O. L.: *Delitos*, cit., p. 320; SANTANA ECHERRI, A. de F.: *El delito*, cit. p. 9. De otra opinión, RODRÍGUEZ SÁNCHEZ y MOLINA RIVAS, quienes defienden que el concepto de Hacienda Pública es de “compleja concreción” y proponen, de *lege ferenda*, reconducir esta figura a un capítulo específico dentro del Título V del CP (Delitos contra la Economía Nacional) por entender que el bien jurídico que ofenden las conductas evasoras no es otro que la “finanzas públicas”. Vid. RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, C. F. y MOLINA RIVAS, A.: *Radiografía*, cit.

23 Vid. BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho Penal Económico*, 2ª ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2010, p. 273. En términos similares se pronuncia MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, quien conecta la existencia del tipo con la necesidad de garantizar “la plena realización del principio de justicia material en el

político-criminal del legislador (aunque en cierta medida le conduzca a optar por la incriminación penal) no puede identificarse como el bien jurídico protegido en sentido técnico<sup>24</sup>. Como hace ya tiempo acotó GRACIA MARTÍN, éste no pasa de ser un referente genérico que no resulta del todo útil para la determinación del bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria<sup>25</sup>, máxime cuando las funciones del tributo no llegan a afectarse por la evasión fiscal individual, sino que, a lo sumo, podrán ser abstractamente puestas en peligro ante la reiteración y generalización de ese tipo de conductas<sup>26</sup>.

Así, aunque cabe entender que la actividad relacionada con los ingresos tributarios y el gasto público es el “objeto genérico” común a los arts. 343 y 344 del CP, parece más razonable concretar que el bien jurídico directamente tutelado tras el esquema típico del art. 343 es el interés patrimonial de la Administración Tributaria en la completa, exacta y puntual recaudación de los tributos, exigibles en virtud de las potestades que determinan el cuánto, cómo y cuándo realizar el pago o ingresos esperados<sup>27</sup>. Lo que la incriminación penal busca evitar, en lo inmediato, es la afectación directa del patrimonio estatal que deriva del impago de lo debido en concepto de tributo.

Este modo de interpretar el bien jurídico es coherente con la naturaleza socioeconómica de la figura analizada, que se distingue de las infracciones puramente patrimoniales por su carácter supraindividual. Y es que, de acuerdo a la clasificación

---

campo tributario”. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal*, cit., p. 615. Asimismo, AYALA GÓMEZ entiende que si bien el perjuicio es finalmente económico, es la vulneración del principio de solidaridad tributaria lo que determina la naturaleza socioeconómica de este delito. Vid. AYALA GÓMEZ, I.: “Defraudación tributaria”, en AA.VV.: *Memento Práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2016-2017* (coord. I. AYALA GÓMEZ y G. ORTIZ DE URBINA), Francis Lefebvre, Madrid, 2016, p. 730.

- 24 El bien jurídico mediato conecta con valoraciones preventivo-generales y es tomado en cuenta por el legislador al momento de optar por la incriminación penal; y si bien forma parte de la *ratio legis* del precepto, no puede considerársele como el bien jurídico en sentido técnico. Vid., con más detalles, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal*, cit., pp. 618 y 621. Dese esta perspectiva, el concepto funcional de Hacienda Pública puede ser entendido como el objeto genérico de protección común al Derecho penal tributario, pero este concepto aún no determina el bien jurídico específicamente tutelado por cada uno de los tipos; y en esto sí que coinciden los representantes de las tesis patrimonialistas y funcionalistas sobre el bien jurídico. Al decir de PÉREZ ROYO, “en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública podemos distinguir un bien jurídico genérico, común a todas las figuras que ya conocemos. Se trataría de la protección de la Hacienda Pública. Pero, por debajo de ese objeto genérico, carente de determinaciones precisas, es necesario buscar de forma más apurada el objeto de la protección penal (...) dentro de los delitos tributarios, conviene separar el bien jurídico genérico común a todos ellos y los bienes específicos tutelados en cada figura singularmente considerada”. PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pp. 57-58. Igualmente, a favor de distinguir entre un bien jurídico genérico y los objetos de protección particulares, OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Los objetos de protección de los delitos contra las haciendas públicas”, en AA. VV.: *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (dir. E. OCTAVIO DE TOLEDO y UBIETO), Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, p. 65.
- 25 Vid. GRACIA MARTÍN, L.: *La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1990, p. 11.
- 26 Vid. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal*, cit., pp. 618 y 621.
- 27 En la doctrina española se muestran a favor de interpretar el bien jurídico protegido del delito fiscal en los términos aquí indicados, entre otros: BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho*, cit., pp. 271-274; BOIX REIG, J. y GRIMA LISANDRA, V.: “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, en AA.VV.: *Derecho Penal. Parte Especial* (dir. J. BOIX REIG), Vol. III, 1ª ed., Iustel, Madrid, 2012, p. 17; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho*, cit., p. 621; AYALA GÓMEZ, I.: *Defraudación*, cit., p. 730.

general que propone la doctrina respecto a los delitos económicos, la evasión fiscal califica como un delito económico en sentido estricto, en el que se debe distinguir un bien jurídico mediato inmaterial representado (identificable con las funciones que el tributo está llamado a cumplir frente a las necesidades públicas), y un bien jurídico inmediato con función representativa (que sería el interés patrimonial de la Administración Tributaria en la completa recaudación de los tributos)<sup>28</sup>. Insisto en que sólo este último debe ser utilizado como criterio de interpretación determinante puesto que el bien jurídico mediato, por su generalidad, jamás resultará afectado por la defraudación individual.

### III. CRÍTICA A LA POSTURA JURISPRUDENCIAL DEL TRIBUNAL SUPREMO CUBANO: NO SOMETIMIENTO A TRIBUTACIÓN DE LA GANANCIA DELICTIVA E INEXISTENCIA DE DELITO FISCAL

El análisis detenido sobre los distintos argumentos doctrinales y jurisprudenciales que se esgrimen a favor y en contra de la tributación por rentas delictivas excede el objetivo de este trabajo. Me limitaré, por tanto, a contrastar la postura asumida por la comentada línea jurisprudencial con el criterio que, desde la perspectiva teórica y de la legalidad tributaria vigente en Cuba, entiendo más razonable.

Desde mi punto de vista, esta postura deviene incorrecta en tanto parte de una concepción de hecho imponible excesivamente laxa (y equivocada). Considerar índice de capacidad contributiva al afloramiento económico derivado de la comisión de un delito es contrario al sentido social y moral de la tributación, porque no toda manifestación de riqueza fundamenta el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; y justo por desentenderse de ello es que el TS incurre en el error sobreentender que existe capacidad contributiva allí donde aquella no se verifica.

Como ha puesto de relieve un autorizado sector de la doctrina tributarista, la capacidad contributiva presupone la titularidad de medios económicos por parte del sujeto pasivo del tributo, en la medida en que ello es precisamente el fundamento y medida del deber de contribuir; de ahí que se exija –como presupuesto de la tributación– que el obligado tributario ostente “la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales ineludibles del sujeto”<sup>29</sup>.

28 Sobre la distinción entre *delito económico en sentido estricto* y *delito económico en sentido amplio*, vid., por todos, BAJO FERNÁNDEZ, M.: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978, pp. 42 y 43; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico*, 1ª ed., Iustel, Madrid, 2012, pp. 19-20; FEIJOO SÁNCHEZ, B.: “Bien jurídico y delitos socioeconómicos” (voz) *Diccionario de Derecho penal económico* (dir. J. BOIX REIG y coord. P. LLORIA GARCÍA), 2ª ed., Iustel, Madrid, 2017, pp. 117-118. A favor de entender el delito de defraudación tributaria como un delito económico en sentido estricto, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho*, cit., p. 614.

29 Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Ediciones del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 190. En la misma línea: MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”. *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, p. 69; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, p. 60; SOLER ROCH, M.T.: “La tributación de las actividades delictivas”, *Revista de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, p. 23; GALARZA, C. J.:

En sintonía con esta postura, con la que estoy de acuerdo, el deber de contribuir sólo deviene exigible respecto a la riqueza que el sujeto posea con causa en un vínculo jurídico reconocido y protegido por el Derecho. Así, aunque el legislador cubano define el hecho imponible como el “hecho de naturaleza jurídica o económica, establecido por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina la obligación tributaria”<sup>30</sup>, conviene no olvidar la interconexión entre esta categoría tributaria y el origen de la renta, pues como destaca SOLER ROCH, sólo es renta gravable el “conjunto de ingresos obtenidos mediante el ejercicio de derechos generados en distintas situaciones jurídicas cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo”<sup>31</sup>.

El afloramiento económico derivado de un delito no supone incremento patrimonial en sentido jurídico, pues el ordenamiento legal no reconoce (ni protege) derecho subjetivo alguno sobre dichos fondos ilegales; de modo que hay que excluir del ámbito del hecho imponible (generador de capacidad contributiva) a las actividades delictivas en tanto que, como se dijo, esta categoría tributaria exige la obtención de riqueza en sentido jurídico y no sólo material.

Así, aunque desde la perspectiva económica los activos de origen criminal representan un indiscutible aumento de riqueza, en ningún caso cabe interpretar dicha situación como un incremento patrimonial: entre el sujeto y la ganancia delictiva no media una relación jurídica protegible por el Derecho; y ante la inexistencia de un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico respecto al afloramiento económico derivado de una actividad delictiva (que sólo genera riqueza en sentido material y no jurídico), parece incorrecto sostener que ello configure un hecho imponible y deducir de él capacidad contributiva<sup>32</sup>.

---

“La tributación de los actos ilícitos”, en AA.VV.: *Derecho penal tributario* (coord. A.C. ALTAMIRANO y M. RUBINSKA RAMIRO), Tomo I, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pp. 281 y 282; LUZÓN CANOVAS, A.: *Aspectos*, cit., p. 9.

30 Cfr. art. 5, inciso o), de la Ley núm. 113/2012.

31 SOLER ROCH, M.T.: *La tributación*, cit., p. 23. Le sigue, GALARZA, C.J.: *La tributación*, cit., pp. 281 y 282.

32 A fin de establecer cuándo un hecho en particular genera obtención de riqueza en sentido jurídico y no sólo material (esto es, un incremento patrimonial), hay que recurrir a otras ramas del ordenamiento jurídico, por lo que no debe asumirse con indiferencia la significación que tenga el acto generador del beneficio en otros ámbitos, como el penal y el civil. Así, FALCÓN y TELLA, R.: “La posibilidad de gravar hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 febrero 1998”, *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1999, p. 7; y BACIGALUPO SAGGESE, quien destaca que: “El beneficio ilícitamente obtenido no deviene propiedad de quien lo obtiene. Ello sería tanto como afirmar que el hurto, el robo, la apropiación indebida, la estafa, la malversación, etc., son modos de adquirir propiedad. El hecho de manejar fondos ilegalmente obtenidos, pese a la apariencia de propiedad que pueda generar, no se puede identificar con la existencia de un derecho subjetivo reconocido y protegido por el ordenamiento jurídico sobre dichos fondos. Ello confirma una vez más que los delitos no son hechos imponibles y que su producto no constituye renta”. BACIGALUPO SAGGESE, S.: “La «confiscación» del patrimonio proveniente del delito”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 78, 2002, p. 516. En esta misma línea: DÍAZ, V. O.: *Criminalización de las infracciones tributarias*, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 127; QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español. Parte Especial*, 5ª Ed., Atelier, Barcelona, 2008, pp. 746-747; RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: “Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal”, en AA.VV.: *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial* (dir. J.M. SILVA SÁNCHEZ.), Marcial Pons, Madrid, 2003, pp. 221 y 246; CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*, Atelier, Barcelona, 2008, pp. 137-138; MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A.: *Ganancias*, cit., pp. 684 y 687. Que el delito no constituye una forma de adquirir la propiedad, es una cuestión unánimemente aceptada por la doctrina, y en el plano normativo baste la referencia al art. 185.2 del Código Civil

Por otro lado, tampoco se debe perder de vista que el Derecho penal opera con una concepción económico-jurídica de patrimonio, en cuya virtud éste se entiende compuesto por el conjunto de derechos y obligaciones que tienen un valor económico estimable en dinero y que gozan de protección jurídica<sup>33</sup>. La esencia del concepto penal de patrimonio, como recuerda MUÑOZ CONDE, “es tanto el valor económico de la cosa, como la protección jurídica que se brinda a la relación de una persona con esa cosa”<sup>34</sup>; de modo que el Derecho penal no protege el patrimonio en sentido meramente económico o fáctico, sino únicamente aquellos elementos patrimoniales que poseen reconocimiento jurídico<sup>35</sup>. Los atentados contra aquellos bienes que, aun teniendo valor económico, no se vinculen al sujeto mediante un título jurídico carecen de relevancia penal.

Son esencialmente estos dos argumentos (titularidad de los medios económicos como presupuesto de la capacidad contributiva y alcance de la protección penal del patrimonio) los que me llevan a discrepar con la postura asumida por el TS, y a suscribir la tesis que niega que las ganancias delictivas queden abarcadas por el deber de contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Pero a ello hay que añadir otra razón de peso, y es que el ordenamiento penal prevé específicas figuras legales orientadas a corregir las situaciones patrimoniales ilícitas derivadas de la detentación de las ganancias de origen delictivo: tal es el caso del comiso y de la responsabilidad civil *ex delicto*, cuya aplicación provoca que se desvanezca el afloramiento económico en el que un sector de la doctrina hace descansar la opinión favorable a la tributación<sup>36</sup>.

---

cubano: “los bienes poseídos por medios delictuosos tampoco pueden adquirirse por usucapión por los autores o cómplices del delito”.

- 33 Vid. GOITE PIERRE, M.: “Los delitos contra los derechos patrimoniales”, en AA.VV.: *Derecho Penal Especial*, Tomo II, Félix Varela, La Habana, p. 199. Asimismo, en la doctrina española, entre otros: QUINTERO OLIVARES, G.: “Título XIII. Delitos contra el patrimonio y contra el orden socio-económico”. *Comentarios al Código Penal Español* (dir: G. QUINTERO OLIVARES, coord. F. MORALES PRATS), Tomo II, 6ª Ed., Aranzadi S.A., Navarra, 2011, p. 30; LLORIA GARCÍA, P.: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (I). Hurto (Lección IV)”, en AA.VV.: *Derecho Penal. Parte Especial –Delitos contra las relaciones familiares, contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico–* (dir: J. BOIX REIG), Vol. II, Iustel, Madrid, 2012, p. 103; JAREÑO LEAL, Á.: “Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (2). El robo con fuerza en las cosas (Lección V)”, AA.VV.: *Derecho Penal. Parte Especial –Delitos contra las relaciones familiares, contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico–* (dir: J. BOIX REIG), Vol. II, Iustel, Madrid, 2012, p. 121; MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*, 19ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 352-354. Esta concepción sobre patrimonio también es asumida por la doctrina civil. Así, en la doctrina cubana, VALDÉS DÍAZ, C. C.: “Artículo 1”, en AA.VV.: *Comentarios al Código Civil Cubano* (dir: L. B. PÉREZ GALLARDO), Tomo I, Volumen I, Félix Varela, La Habana, 2013, p. 8, quien lo conceptúa como el “conjunto de bienes, derechos y obligaciones valuables económicamente que pertenecen a las personas naturales o jurídicas que ostentan su titularidad”.
- 34 MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho*, cit., p. 353.
- 35 En opinión de RUIZ DE ENCHUN ARTECHE, E.: *Ganancias*, cit., p. 246, “la valoración que el Derecho civil haga de un determinado contacto patrimonial debe tenerse en cuenta a la hora de decidir qué expectativas va a proteger el Derecho penal”. Sobre las disfuncionalidades derivadas de una concepción estrictamente económica del patrimonio, vid., ampliamente, PASTOR MUÑOZ, N.: “Estafa y negocio ilícito. Algunas consideraciones a propósito de la STS 13 mayo 1997”, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 5, 2000, pp. 352-358.
- 36 Para justificar el sometimiento a tributación de esta clase de ganancias se suele recurrir al principio de igualdad, y en esta línea se afirma que imponer la obligación de tributar sólo a quien obtiene rentas por vías legales, con exclusión de quien lo hace ilegalmente, supone conceder a este último un trato privilegiado frente al primero, pues se le estaría premiando (con la no tributación) por haber actuado contrario a Derecho. Vid. SOLER ROCH,

Este argumento posee especial relevancia para despejar las dudas en cuanto a si los ingresos derivados de la reinversión del producto del delito deben someterse a tributación; y aunque no han faltado autores que defiendan su sujeción<sup>37</sup>, entiendo que –como regla– ello no resulta asumible en el contexto normativo cubano. El legislador patrio ha valorado que el lucro proveniente de la reinversión de la ganancia criminal permanece contaminado en razón de su origen y extiende el comiso a la «ganancia indirecta», esto es, a los bienes que provienen indirectamente del delito<sup>38</sup>. El carácter decomisible de esos ingresos conduce a entender que no existe obligación de contribuir por ellos, a menos que haya tenido lugar su descontaminación<sup>39</sup>.

Con la postura sumida, el TS también parece desconocer el principio de unidad del ordenamiento jurídico, que también sirve de justificación a la postura que aquí se defiende. Y es que, desde la óptica del Derecho civil, los negocios jurídicos con causa delictiva (como el contrato de compraventa concertado entre los acusados) resultan aquejados de nulidad absoluta por verificarse en contra de una prohibición legal; y comoquiera que *quod nullum est nullum producit effectum* (salvo aquellos específicamente previstos por el ordenamiento jurídico penal), deviene contradictorio desde la perspectiva de la teoría del negocio jurídico que un hecho al que se le priva de sus efectos jurídicos normales, precisamente por la entidad de su ilicitud, sea considerado a su vez fuente de obligaciones tributarias<sup>40</sup>.

Por último, la inexistencia del deber de contribuir por los activos generados en una actividad criminal también se justifica desde el punto de vista ético-moral. En esta línea se ha afirmado por parte de algún autor que obligar al delincuente a tributar por las rentas de su delito entraña una “disfunción criminógena”, pues con ello el Estado

---

M.T.: *La tributación*, cit., p. 21; GALARZA, C.J.: *La tributación*, cit., p. 263. No obstante, la mayoría de los autores que suscriben esta opinión terminan negando que en los supuestos en los que se corrige la situación patrimonial ilícita (por vía del comiso o de la condena civil) se produzca un verdadero “agravio comparativo”, y entienden que en estos supuestos –en los que se eliminan los efectos económicos de la acción ilícita– no nacerá el deber de contribuir en tanto que no habrá ganancias que justifiquen la existencia de capacidad contributiva. Así, expresamente, APARICIO PÉREZ, que al referirse a los delitos patrimoniales sostiene que como en tales supuestos no se adquiere la propiedad (que sigue siendo de la víctima), no procede exigir tributo. Vid. APARICIO PÉREZ, J.: “El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal”. *Crónica Tributaria*, núm. 76, 1995, p. 12.

- 37 En esta línea, TERRADILLOS BASOCO, quien entiende que sí surge la obligación de tributar frente a las ganancias que concurren mezcladas con bienes de distinto origen, o que son fruto de la reinversión de las rentas delictivas. Vid. TERRADILLOS BASOCO, J. M.: “Delito de defraudación tributaria e ingresos de origen ilícito”, *Revista Derecho penal. Derecho penal económico*, núm. 1, Instituto de Ciencias Penales, Buenos Aires, 2007, p. 14.
- 38 Esta interpretación, que deriva del tenor literal del precepto, ha sido ratificada por el Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular a través del Dictamen núm. 140, de 6 de abril de 1982, en el que se deja esclarecido que caerán en comiso los bienes que se adquieran con el dinero procedente de la comisión de los delitos de malversación, robo, hurto u otros de similar naturaleza. Esta comprensión amplia de la ganancia también es auspiciada por los instrumentos internacionales. Cfr. art. 1, inciso p), de la Convención de Viena; y, en especial, el art. 2, inciso e), de las Convenciones de Palermo y Mérida, respectivamente, en los que se define el “producto del delito” como “los bienes de cualquier índole derivados u obtenidos directa o indirectamente de la comisión de un delito”.
- 39 La problemática de la descontaminación excede el objetivo de este trabajo. Vid., ampliamente, BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª Ed., Aranzadi S.A., Pamplona, 2012, pp. 343-366.
- 40 Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: *La posibilidad*, cit., p. 5; BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2002, p. 42.

estaría promocionando la comisión de un delito de blanqueo por parte de quienes estuvieran en posesión del producto de un delito<sup>41</sup>; mientras que, por otra parte, se cuestiona la legitimación del Estado para recibir un porcentaje de las ganancias obtenidas por el delincuente tras la perpetración del delito, especialmente si se toma en cuenta que conductas análogas a éstas resultan sancionables si fueran ejecutadas por un ciudadano común<sup>42</sup>. Parece evidente que, de asumirse esta postura, el Estado acabaría convirtiéndose en un partícipe económico de los efectos del delito<sup>43</sup>.

Conforme a lo explicado, entiendo que la detentación material del producto del delito no reúne los presupuestos del hecho imponible de ninguno de los tributos previstos en la Ley núm. 113/2012. No nace, por tanto, el deber de contribuir; y comoquiera que la violación de aquel se erige en presupuesto básico del tipo penal incriminado bajo el art. 343 del CP cubano, hay que negar su configuración en los supuestos de impago a la Administración Tributaria de una parte (o incluso la totalidad) del impuesto derivado de un negocio jurídico cuya celebración integre *per se* un comportamiento delictivo (como acontece en los supuestos que describen las sentencias citadas).

Estas conductas deben reputarse atípicas en tanto carecen de idoneidad para ofender el interés patrimonial de la Administración Tributaria en la completa recaudación de los tributos, que es el bien jurídico inmediatamente tutelado por esta figura penal. En tales supuestos el Estado no ostenta interés recaudatorio, por lo que no habrá delito fiscal (y ni siquiera infracción tributaria administrativa!)<sup>44</sup>.

Cabe extraer, asimismo, una conclusión relacionada con la calificación jurídico-penal que el TS está ofreciendo a los casos en que no se somete a tributación la totalidad de la ganancia derivada de un negocio mediante el cual se transmiten/adquieren activos de origen criminal. Como se acaba de decir, en estos supuestos

41 Vid. QUERALT JIMÉNEZ, J.J.: *Derecho*, cit., p. 747.

42 Cfr. Arts. 338 y 346 del CP cubano.

43 Aunque para derrumbar la acusación del “Estado cómplice” se aduce que a través de la aplicación del comiso el Estado también se hace con las ganancias delictivas; es obvio que quien así opina pierde de vista que la tributación y el comiso poseen fundamentos totalmente distintos. La imposición tributaria no es una medida represiva (no es una sanción), sino un instrumento para la consecución de otros fines y propósitos en beneficio de la sociedad; mientras que el comiso de ganancias delictivas sí posee una esencia sancionadora en tanto procura revertir las situaciones de enriquecimiento injusto configuradas a partir del disfrute de aquella. En esta línea, el legislador cubano ha previsto de forma expresa que el Estado, además de sancionar por la infracción que origina la ganancia, ha de comisar el producto del delito y lo derivado de sus transformaciones; y está claro que desde la perspectiva político-criminal esta medida resulta mucho más coherente que el recurso a la tributación: téngase en cuenta que por la vía del impuesto el Estado sólo recibirá parte de la ganancia, dejando en manos del delincuente una buena porción que, por demás, obtendrá a partir de ese momento apariencia de legitimidad. Vid., por todos, MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A.: *Ganancias*, cit., p. 689, quien llega a la acertada conclusión de que “la acción del Estado mediante el comiso es más intensa y eficaz que la que se deriva de la tributación”.

44 En estos términos se pronuncia también BACIGALUPO SAGGESE cuando defiende que la atipicidad del delito fiscal en tales casos obedece a la falta de objeto material. Al decir de esta autora “las ganancias obtenidas por medio de la comisión de un delito no generan el hecho imponible «renta» (...) por lo que no dan lugar a tributación (...) no hay delito fiscal, ni infracción tributaria administrativa, pues el Estado carece de toda pretensión tributaria en estos supuestos”. BACIGALUPO SAGGESE, S.: *La «confiscación»*, cit., p. 519.

no se ofende el bien jurídico protegido por el delito de evasión fiscal, de modo que la conducta de los intervinientes sólo encontrará acomodo en el delito que origina la ganancia o, eventualmente, en el tipo de lavado de activos<sup>45</sup>, sin que quepa plantearse ninguna cuestión concursal (ni de delitos, ni de normas) entre aquella y el tipo del art. 343.2 del CP.

En estos supuestos la tributación suele ser una técnica encaminada a garantizar el enmascaramiento propio de la fenomenología del lavado de activos, que persigue garantizar el retorno de la ganancia delictiva al circuito económico lícito aparentando un origen absolutamente legal. Así, los pagos que realizan los blanqueadores a la Administración Tributaria con motivo de los negocios jurídicos celebrados a fin de “legitimar” la ganancia de origen criminal constituyen, en puridad, actos propios de la trama del reciclaje (como una suerte de “costo del blanqueo”) y en ningún caso se les debe reconducir a otra figura penal<sup>46</sup>.

#### IV. PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN RAZONABLE

Privar al delincuente del patrimonio criminal es, efectivamente, una opción político-criminal eficaz y razonable siempre que se adopten fórmulas respetuosas con los derechos y garantías reconocidos a los ciudadanos en un Estado de Derecho, a los que no cabe renunciar<sup>47</sup>.

Lo que sí parece inadmisibles es que en el marco de esa estrategia se defienda, aun como recurso subsidiario, la posibilidad de gravar impositivamente los bienes de origen delictivo so pena de incurrir en delito contra la Hacienda Pública<sup>48</sup>. Entiendo que esta opción político-criminal colisiona frontalmente con los principios de lesividad y proporcionalidad: si en tales supuestos no nace el deber de contribuir

45 En la mayoría de los supuestos enjuiciados por los tribunales cubanos, a los que se hace referencia en este trabajo, la calificación del delito de lavado de activos resulta muy discutible, pues se están sancionando actos de mero consumo o disfrute, y no verdaderos actos de inversión. Sobre el bien jurídico tutelado por el art. 346 de CP y el alcance de las conductas típicas, Vid. LÓPEZ ROJAS, D. G.: “Problemas político-criminales en la configuración del delito de lavado de activos en el Código Penal cubano (I)”, en prensa.

46 La tributación resulta ser una técnica habitual en la fase de conversión del proceso de lavado de activos, que tiene lugar a partir de las múltiples operaciones realizadas sobre fracciones del capital delictivo con el propósito de distanciarlas y desvincularlas de su origen oscuro. El hecho de que se tribute por los actos jurídicos celebrados en esta fase tiene como propósito garantizar el retorno del dinero sucio a la economía regular con apariencia de haber sido obtenido de forma lícita. Vid. ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 87; MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2012, p. 41.

47 Conviene no perder de vista que esos derechos y garantías constituyen conquistas democráticas, y hay que estar de acuerdo con QUINTERO OLIVARES cuando sostiene que “no es posible resolver problemas penales yendo en marcha atrás sobre lo que se considere avance”. QUINTERO OLIVARES, G.: “Organizaciones y grupos criminales en el Derecho penal de nuestro tiempo”, en AA.VV.: *La delincuencia organizada: un reto de la Política criminal actual* (coord. C. VILLACAMPA ESTIARTE). Aranzadi, Navarra, 2013, p. 32.

48 Reconocen expresamente que este modo de interpretar el ámbito del delito fiscal representa uno de los pilares de esta estrategia político-criminal: CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: “El comiso y la confiscación. Medidas contra las situaciones patrimoniales ilícitas”, en AA.VV.: *Prevención y represión del blanqueo de capitales –Estudios de Derecho Judicial, núm. 28–* (dir. J. ZARAGOZA AGUADO), Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, p. 338; BLANCO CORDERO, I.: *El delito*, cit., pp. 894-895.

—que es el presupuesto básico de la prohibición de eludir el fisco—, es obvio que no se produce ofensa alguna al bien jurídico tutelado por esta figura, lo que de por sí resulta suficiente para descartar la intervención penal; y tampoco se debe perder de vista que en la mayoría de los casos el sujeto que posee la renta delictiva recibirá ya una sanción, bien por haber participado en el hecho del que aquella trae causa (delito fuente), bien por haberla transmitido y/o adquirido (receptación y/o lavado de activos). El hecho de que la interpretación del delito de evasión fiscal esté llegando tan lejos constituye otra muestra del expansionismo irracional que aqueja al Derecho penal económico.

Ya expliqué antes por qué considero que los supuestos sobre los que se viene pronunciado la jurisprudencia cubana no satisfacen los presupuestos materiales del delito de evasión fiscal. Entiendo, por tanto, que si lo que se pretende es hacer frente a la ganancia de origen delictivo no es necesario pervertir esta figura penal, pues el CP cubano ya ofrece una solución mucho más eficaz para el logro de este propósito político-criminal: el comiso de los efectos del delito, que abarca la ganancia derivada de aquel (art. 43 del CP)<sup>49</sup>.

El comiso de ganancias resulta ser el instrumento idóneo para enfrentar la riqueza delictiva. Los presupuestos y efectos de esta variante de la figura permiten entender que su fundamento conecta con la obtención de un enriquecimiento injusto, y que su finalidad inmediata es la de corregir ese estado de cosas<sup>50</sup>. Por ello, estoy de acuerdo con RAMÓN RIBAS cuando le atribuye a este instituto una naturaleza jurídica mixta: penal, en tanto presupone la comisión de un delito; y civil, por cuanto tiende a evitar que se materialice un enriquecimiento injusto<sup>51</sup>.

Téngase en cuenta que el TS está sancionando por el delito de lavado de activos tanto al comprador material que transmite el dinero sucio a cambio de bienes (art. 346.1 CP), al comprador formal que presta su nombre para que figure en el título domínico de aquellos (art. 346.2 CP), y en ocasiones hasta al vendedor que, en

49 Por efectos del delito hay que entender, según QUIRÓS PÍREZ: "todas aquellas cosas tangibles, susceptibles de una utilidad económica y que son producto de un delito". QUIRÓS PÍREZ, R.: *Manual de Derecho Penal IV –Parte I–*. Félix Varela, La Habana, 2015, p. 192. También se incluyen dentro de este concepto los beneficios derivados de la reinversión del producto del delito. Vid. Dictamen núm. 140, de 6 de abril de 1982, del Consejo de Gobierno del Tribunal Supremo Popular.

50 Este criterio interpretativo, que poyo en el tenor literal del art. 43 del CP, coincide con la opinión mayoritaria de la doctrina. Vid., entre otros, CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *El comiso*, cit., p. 345; VIZUETA FERNÁNDEZ, J.: "El comiso de las ganancias provenientes del delito y el de otros bienes equivalentes a ésta", *Revista Penal*, núm. 19, 2007, p. 166; MAPELLI CAFFARENA, B.: *Las consecuencias jurídicas del delito*, 5ª Ed., Aranzadi S.A., Navarra, 2011, p. 415; ORTOS BERENGUER, E. y GONZÁLEZ CUSSAC, J. L.: *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 5ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015, p. 548. Sin negar esta dimensión, algunos autores resaltan que frente a ciertos sectores de la delincuencia (sobre todo la criminalidad organizada) la aplicación de esta figura también se fundamenta en la peligrosidad objetiva de la ganancia, habida cuenta de la probabilidad de que ella se emplee como medio de financiación de actividades delictivas futuras. Vid. RAMÓN RIBAS, E.: "La respuesta del Derecho Penal moderno al delito: del Derecho Penal de la doble vía al Derecho Penal de las cinco vías?", en AA.VV.: *Nuevos retos del Derecho penal en la era de la globalización* (dir. P. FARALDO CABANA), Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 228-229.

51 Vid. RAMÓN RIBAS, E.: "Artículo 127", *Comentarios al Código Penal Español* (dir. G. QUINTERO OLIVARES, coord. F. MORALES PRATS), Tomo I, 6ª, Ed. Aranzadi, Navarra, 2011, p. 777.

condiciones de haberse representado la procedencia del dinero, recibe el capital maculado (art. 346.2 CP); de modo que, en principio, procede decretar el comiso tanto del dinero como de los bienes recibidos.

Si bien el hecho de que no se puedan ocupar el dinero y/o los bienes durante la fase de instrucción impedirá la aplicación del comiso, ello no determina la existencia de un delito de evasión fiscal. Que la imposición de aquella medida se vea frustrada por la imposibilidad de localizar la riqueza ilícita es una cuestión relacionada con la eficacia de la investigación, pero ésta sigue teniendo origen delictivo y, por ende, no existe obligación de tributar por ella. Asumir lo contrario, y emplear esta figura como expediente de pragmática procesal para sortear las dificultades propias del proceso investigativo (esto es, como posibilidad última de reaccionar contra el patrimonio criminal), implica flexibilizar de modo regresivo el Derecho penal material con motivo de las insuficiencias del sistema procesal.

Si se entiende que la conducta de los acusados (compraventa de bienes con dinero sucio) integra los elementos del delito de lavado de activos, parece más razonable calificar los hechos como constitutivos, únicamente, de esa infracción penal. Ni el delito puede ser considerado hecho imponible (ni las rentas derivadas de él quedan abarcadas por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos); y los pagos efectuados por esto sujetos a la Administración Tributaria constituyen actos propios de la trama del reciclaje<sup>52</sup>.

---

52 Desde mi punto de vista, el ingreso que percibe la Oficina Nacional de la Administración Tributaria en concepto de impuestos por la celebración de esta clase de negocios constituye un ingreso indebido (cfr. art. 101 del Decreto núm. 308/2012 –Reglamento de las normas generales y de los procedimientos tributarios–, en relación con los arts. 8, 100 y la Disposición Final Primera del Código Civil cubano). En estos supuestos no nace el deber de contribuir, con lo cual se trata materialmente de un cobro indebido por parte de la Administración Tributaria; máxime cuando la mayoría de las veces el efectivo con el que se paga el impuesto es parte del dinero sucio y, por tanto, decomisible.

## BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN BORGES, R.Y. Y GOITE PIERRE, M.: "Las normas penales en blanco en el ordenamiento jurídico penal cubano: una perspectiva de lege data y de lege ferenda", (coord. C.A. Mejías Rodríguez): Temas de Derecho Penal. Parte General –Libro homenaje al Profesor Renén Quirós Pérez–. Editora My. Gral. Ignacio Agramonte y Loynaz, La Habana, 2015, pp. 193-220.

APARICIO PÉREZ, J.: "El tratamiento fiscal de actividades ilícitas y fondos de origen ilegal", Crónica Tributaria, núm. 76, 1995, pp. 9-12.

ARÁNGUEZ SÁNCHEZ, C.: *El delito de blanqueo de capitales*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

AYALA GÓMEZ, I.: "Defraudación tributaria", en AA.VV.: Memento Práctico Francis Lefebvre. Penal Económico y de la Empresa 2016-2017 (coord. I. Ayala Gómez y G. Ortiz de Urbina), Francis Lefebvre, Madrid, 2016, pp. 729-744.

BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Ganancias ilícitas y Derecho penal*, Centro de Estudios Ramón Areces S.A., Madrid, 2002.

- "La «confiscación» del patrimonio proveniente del delito", Cuadernos de Política Criminal, núm. 78, 2002, pp. 497-520.

BAJO FERNÁNDEZ, M.: *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Civitas, Madrid, 1978.

BAJO FERNÁNDEZ, M. Y BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Derecho Penal Económico*. 2ª ed., Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., Madrid, 2010.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J. Y SOLER ROCH, M.T.: *Compendio de Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991.

BOIX REIG, J. Y GRIMA LISANDRA, V.: "Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social", en AA.VV.: Derecho Penal. Parte Especial (dir. J. Boix Reig), Vol. III, 1ª lustel, Madrid, 2012, pp. 15-57.

BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*, 3ª ed., Aranzadi S.A., Pamplona, 2012.

CASTRO MORENO, A.: *Elusiones fiscales atípicas*, Atelier, Barcelona, 2008.

CERVINI, R.: "Principios del Derecho penal tributario en el Estado Constitucional de Derecho", en AA.VV.: Derecho penal tributario (coord. A.C. Altamirano y M. Rubinska Ramiro), Tomo I, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pp. 41-62.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: "El comiso y la confiscación. Medidas contra las situaciones patrimoniales ilícitas", en AA.VV.: Prevención y represión del blanqueo de capitales –Estudios de Derecho Judicial, núm. 28– (dir. J. Zaragoza Aguado) Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 2000, pp. 331-370.

CODERCH, P.S. Y SILVA SÁNCHEZ, J.-M.: *Simulación y deberes de veracidad: Derecho civil y Derecho penal. Dos estudios de dogmática jurídica*, Civitas, Madrid, 1999.

DÍAZ, V. O.: *Criminalización de las infracciones tributarias*, Depalma, Buenos Aires, 1999.

DOVAL PAIS, A.: *Posibilidades y límites para la formulación de normas penales. El caso de las leyes penales en blanco*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

FALCÓN Y TELLA, R.: "La posibilidad de gravar hechos constitutivos de delito: SAP Madrid 24 de febrero 1998", *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1999, pp. 5-8.

FEIJOO SÁNCHEZ, B.: "Bien jurídico y delitos socioeconómicos" (voz), *Diccionario de Derecho penal económico* (dir. J. Boix Reig y coord. P. Lloria García), 2ª ed., Iustel, Madrid, 2017, pp. 117-127.

GALARZA, C. J.: "La tributación de los actos ilícitos", en AA.VV.: Derecho penal tributario (coord. A.C. Altamirano y M. Rubinska Ramiro), Tomo I, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2008, pp. 257-286.

GOITE PIERRE, M.: "Los delitos contra los derechos patrimoniales", en AA.VV.: *Derecho Penal Especial*, Tomo II, Félix Varela, La Habana, pp. 197-260.

GRACIA MARTÍN, L.: "La infracción de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal", *Asociación Española de Asesores Fiscales*, Madrid, 1990.

JAREÑO LEAL, A.: "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (2). El robo con fuerza en las cosas (Lección V)", en AA.VV.: *Derecho Penal. Parte Especial –Delitos contra las relaciones familiares, contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico–* (dir. J. Boix Reig), Vol. II, Iustel, Madrid, 2012, pp. 121-140.

LLORIA GARCÍA, P.: "Delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico (1). Hurto (Lección IV)", en AA.VV.: *Derecho Penal. Parte Especial –Delitos contra*

las relaciones familiares, contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico– (dir. J. Boix Reig), Vol. II, Iustel, Madrid, 2012, pp. 101-120.

LO MONTE, E.: *Principios de Derecho penal tributario*, B de F, Montevideo, 2006.

LÓPEZ ROJAS, D. G.: “Problemas político-criminales en la configuración del delito de lavado de activos en el Código Penal cubano (I)”, en prensa.

LUZÓN CÁNOVAS, A.: “Aspectos constitucionales de la tributación por rentas de origen delictivo”, *Diario La Ley*, núm. 6368, Año XXVI, 2005, pp. 1-40.

MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2012.

MANJÓN-CABEZA OLMEDA, A.: “Ganancias criminales y ganancias no declaradas (el desbordamiento del delito fiscal y del blanqueo)”, en AA.VV.: *Libro homenaje al prof. Luis Rodríguez Ramos* (coord. F.J. Álvarez García, et. al.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, pp. 655-698.

MAPELLI CAFFARENA, B.: *Las consecuencias jurídicas del delito*, 5ª ed., Aranzadi S.A., Navarra, 2011.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte general*, 3ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho penal económico*, 1ª ed., Iustel, Madrid, 2012.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte Especial*, 5ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

MARTÍN DELGADO, J. M.: “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pp. 61-93.

MARTÍN QUERALT, J. et. al.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed., Tecnos, Madrid, 2015.

MORET HERNÁNDEZ, O. L.: “Delitos contra la Hacienda Pública”, en AA.VV.: *Derecho Penal Especial*, Tomo II, Félix Varela, La Habana, 2005, pp. 318-334.

MUÑOZ CONDE, F.: *Derecho Penal. Parte Especial*, 19ª dd., Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: "Los objetos de protección de los delitos contra las haciendas públicas", en AA.VV.: Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública (dir. E. Octavio de Toledo y Ubieta), Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

ORTS BERENGUER, E. Y GONZÁLEZ CUSSAC, J. L.: *Compendio de Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.

PASTOR MUÑOZ, N.: "Estafa y negocio ilícito. Algunas consideraciones a propósito de la STS 13 mayo 1997", *Revista de Derecho Penal y Criminología*, núm. 5, 2000, pp. 335–360.

PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J.: *Derecho penal español. Parte Especial*, 5ª ed., Atelier, Barcelona, 2008.

QUINTERO OLIVARES, G.: "Título XIII. Delitos contra el patrimonio y contra el orden socio-económico", *Comentarios al Código Penal Español* (dir. G. Quintero Olivares, coord. F. Morales Prats), Tomo II, 6ª, Aranzadi S.A., Navarra, 2011, pp. 27 -30.

QUINTERO OLIVARES, G.: "Organizaciones y grupos criminales en el Derecho penal de nuestro tiempo", en AA.VV.: *La delincuencia organizada: un reto de la Política criminal actual* (coord. C. Villacampa Estiarte), Aranzadi, Navarra, 2013, pp. 23-44.

QUIRÓS PÉREZ, R.: *Manual de Derecho Penal IV –Parte I–*, Félix Varela, La Habana, 2015.

RAMÓN RIBAS, E.: "La respuesta del Derecho Penal moderno al delito: del Derecho Penal de la doble vía ¿al Derecho Penal de las cinco vías?", en AA.VV.: *Nuevos retos del Derecho penal en la era de la globalización* (dir. P. Faraldo Cabana), Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, pp. 179-258.

RAMÓN RIBAS, E.: "Artículo 127", *Comentarios al Código Penal Español* (dir. G. Quintero Olivares, coord. F. Morales Prats), Tomo I, 6ª, Aranzadi, Navarra, 2011, pp. 772-788.

REGUEIRO, V.: "Deber de contribuir: Principios materiales de justicia tributaria", en AA.VV.: *Apuntes de Derecho Financiero cubano*, Félix Varela, La Habana, 2005, pp. 96-106.

RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, C. F. Y MOLINA RIVAS, A. M.: "Radiografía del delito de evasión fiscal en la legislación cubana. Esbozo de una propuesta". Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2015/11/doctrina42472.pdf>

RUIZ DE ERENCHUN ARTECHE, E.: "Ganancias de origen (ilícito) delictivo y fraude fiscal", en AA.VV.: ¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes e irrelevantes en la actividad económico-empresarial (dir. J.M. Silva Sánchez), Marcial Pons, Madrid, 2003, pp. 207-262.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Ediciones del Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, 9ª ed., Sección de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991.

SANTANA ECHERRI, A. DE F.: "El delito de evasión fiscal en sede judicial" (en prensa, cortesía de la autora).

SOLER ROCH, M.T.: "La tributación de las actividades delictivas", *Revista de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pp. 9-32.

TERRADILLOS BASOCO, J. M.: "Delito de defraudación tributaria e ingresos de origen ilícito", *Revista Derecho penal. Derecho penal económico*, núm. 1, Instituto de Ciencias Penales, Buenos Aires, 2007, pp. 11-36.

VALDÉS DÍAZ, C. C.: "Artículo 1", en AA.VV.: *Comentarios al Código Civil Cubano* (dir. L.B. Pérez Gallardo), Tomo I, Volumen I, Félix Varela, La Habana, 2013, pp. 1-16.

VIZUETA FERNÁNDEZ, J.: "El comiso de las ganancias provenientes del delito y el de otros bienes equivalentes a ésta", *Revista Penal*, núm. 19, 2007, pp. 162-177.

