

Estafa y fraude tributario: ¿convergencia o divergencia
en los fundamentos para su tipificación?
Análisis desde el Derecho español y portugués *

MARIO MONTE FERREIRA

Profesor de Derecho penal. Universidade do Minho (Portugal)

1. EL PROBLEMA

No es extraño que, cuando se analiza el delito de defraudación tributaria, procurando caracterizarlo jurídico-dogmáticamente y político-criminalmente, se establezcan comparaciones con el delito de estafa (1). Éste se presenta como un paradigmático tipo patrimonial.

* El presente texto tiene como base un apartado de la Tesis de doctorado que el autor presentó sobre la «¿Legitimación del Derecho penal tributario? En particular, el ejemplo del delito de facturas falsas desde el Derecho portugués», al cual efectuó significativas modificaciones para adecuarlo a la presente publicación. Abreviaturas principales: CPE, Código Penal español; CPPort, Código Penal portugués; RGIT, Régimen General de las Infracciones Tributarias (portugués).

(1) Así: BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pp. 221 y ss.; CONDE-PUMPIDO FERREIRO, *Estafas*, Valencia, 1997, p. 16; VALLE MUÑOZ, «La criminalización del fraude a la Seguridad Social. Estudio de las conductas punibles previstas en el artículo 307 del nuevo Código Penal», en *ADPCP*, 1995, p. 759; MARTÍN LÓPEZ, «Nueva decisión del Tribunal Supremo en el delito fiscal (STS 27 de diciembre de 1990)», en *PJ*, n. 23, 2.^a época, septiembre, 1991, p. 142; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial*, Valencia, 1999, p. 331; SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y Derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, Madrid, 1999 pp. 122 y ss.; SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude” en los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en SILVA SÁNCHEZ (dir.) *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*, Madrid/Barcelona, 2003, p. 91; FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal no novo Direito penal tributário português (Considerações sobre a factualidade típica e o

Pero tal conclusión no puede predicarse fácilmente con respecto del delito de defraudación tributaria. Sin embargo, tampoco se puede negar tal posibilidad sin analizar antes debidamente las diversas cuestiones implicadas. Intentaremos saber cuáles son los aspectos comunes y específicos existentes entre los delitos de estafa y defraudación tributaria, con el fin de comprender y justificar una tipificación distinta y separada. La cuestión gana relieve sobre todo cuando percibimos que en el Derecho comparado existe una cierta homogeneización del tipo de estafa, algo que sin embargo no se percibe en los delitos tributarios. El modo como son formulados los tipos tributarios difiere, según los ordenamientos, comenzando ya por las posturas sobre el bien jurídico protegido. A ese propósito basamos nuestro estudio en los Derechos portugués y español, más concretamente el análisis de los artículos 252 y 305 CPE, por un lado, y 103 RGIT y 217 CPPort, por otro.

2. ASPECTOS DISTINTIVOS, A PESAR DE LA PROXIMIDAD

a) *El problema de la diferencia entre el patrimonio particular y el patrimonio del Estado*

1. Sin duda, el bien jurídico protegido mediante la estafa es el patrimonio (2). Hay, sin embargo, quien entiende que se trata únicamente del patrimonio particular y no del patrimonio estatal. Por lo que, de ser así, se diferenciarían ya en este punto (3). Esta diferencia

concurso de infracções)», en *RPCC*, año 6, fasc. 1.º, enero/marzo, 1996, p. 101; SILVA DIAS, «Os crimes de fraude fiscal e de abuso de confiança fiscal: alguns aspectos dogmáticos e político-criminais», en *CTF*, n. 394, 1999, p. 51; GIANCARLO DE VERO, en AA.VV., *Diritto penale tributario*, a cura di GIOVANNI FIANDACA/ENZO MUSCO, 2.ª ed., Milano, 1997, pp. 194 y ss.

(2) En este sentido, con una interesante exposición sobre la evolución de la noción de patrimonio a efectos del bien jurídico en la estafa, véase por todos PASTOR MUÑOZ, *La determinación del engaño típico en el delito de estafa*, Madrid/Barcelona, 2004, pp. 29 y ss.

(3) HELENA MONIZ, «Facturas falsas-burla ou simulação fiscal?», en AA.VV., *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, vol. II, *problemas especiais*, Coimbra, 1999, p. 359, por ejemplo, a propósito del delito de estafa y del delito de fraude fiscal, nos dice: «El bien jurídico-penal que en última instancia protege el derecho penal fiscal, en lo que respecta al tipo de fraude fiscal, es el *patrimonio del Estado*» (la cursiva es nuestra). Y más adelante: «No obstante, se puede decir que el artículo 23 [del RJIFNA] no tiene por objetivo proteger el patrimonio de los particulares, pues parece ser éste el bien jurídico protegido por el tipo legal de estafa, previsto en el artículo 313 del CP [art. 313 del CP anterior, dado que ahora se trata del 217 que, en lo que aquí interesa, son semejantes]. Por tanto, no se podrá decir que

se pone de relieve sobre todo para las tesis que ven en el patrimonio el bien jurídico de los delitos contra la Hacienda pública (4). Históricamente, el delito de estafa aparece para dar respuesta a relaciones entre particulares (5). El bien jurídico era entonces individual y concreto. Por lo demás, el Código Penal se orientaba a dar protección a este género de intereses. No podemos olvidar que estamos hablando del Derecho penal clásico, de cuño liberal, en el que imperaba la tutela de bienes jurídicos individuales. Así, no sería impropio decir que el tipo fue concebido pensando en relaciones entre particulares, en las que se pretendía proteger, a través del Derecho penal, el patrimonio, como bien jurídico digno de tutela, siempre que aquél fuese

ambos dispositivos protegen el mismo bien jurídico». En el Derecho español, BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho penal*, p. 219, también se refieren a la posibilidad de que haya semejanzas a propósito del bien jurídico, partiendo del patrimonio. Así, afirman que el «bien jurídico protegido en el delito fiscal es –según la doctrina dominante– el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público». Añaden (*op. cit.*, p. 219) que es «el patrimonio de las Haciendas públicas el bien jurídico directamente protegido por la ley y lesionado por el delito». Pero observan que la «trascendencia que para el orden económico, y la política económica de un gobierno tiene el delito fiscal, ha provocado cierto rechazo doctrinal en lo que respecta al paralelismo que se quiere encontrar entre el delito fiscal y el delito de estafa, concretamente en lo relativo al bien jurídico protegido», siendo cierto que, para estos autores, «el delito fiscal, no es una forma de estafa caracterizada por perjudicar al Erario Público, sino un delito totalmente distinto aunque con fórmulas engañosas o de fraude que necesariamente lo asimilan en algunos aspectos a la estafa».

(4) Véase APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, 1997, pp. 50 y ss., que indica autores como BAJO FERNÁNDEZ, CÓRDOBA RODA, DEL POZO LÓPEZ, ARNAU ZOROA, DE LA PEÑA VELASCO, RODRÍGUEZ DEVESA y RODRÍGUEZ MOURULLO, como defensores de la tesis patrimonialista. GRACIA MARTÍN, *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en Derecho penal*, Madrid, 1990, p. 50, da cuenta de que un «amplio sector de la doctrina española, que en los momentos actuales no puede ya considerarse mayoritario, entiende que el bien jurídico protegido por los delitos contra la Hacienda pública, en general, y por los delitos tributarios, en particular, es el patrimonio del Erario público, con la matización de que dicho patrimonio se caracterizaría, frente a los particulares, por su afectación a la satisfacción de necesidades colectivas, es decir, por su funcionalidad para el orden socioeconómico». BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho penal*, p. 218, afirman que según la doctrina dominante el bien jurídico protegido en el delito fiscal es «el patrimonio, igual que en los delitos de estafa, si bien se trata de un patrimonio concreto, el Erario Público». Igualmente véase BAJO FERNÁNDEZ, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, p. 556. En relación a la jurisprudencia, SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, 1998, p. 24, nos da cuenta de que el «Tribunal Supremo se ha alineado con la doctrina mayoritaria que considera el delito como delito contra el patrimonio (...)».

(5) Así lo indica la Sentencia del Supremo Tribunal de Justicia portugués, de 3 de octubre de 1996, en *Colectânea de Jurisprudência*, año IV, t. III, 1996, p. 155.

lesionado por una conducta como la que configura la estafa (6). Por ello, cabe admitir que cuando se contempló el delito de estafa, no se estaba teniendo en cuenta el patrimonio del Estado. Con esto estamos de acuerdo.

2. Sin embargo, también es verdad que más recientemente adquieren importancia intereses que hace muy poco tiempo no tenían tanta. El impuesto, su función, alcanza hoy una importancia que no tenía en otros tiempos. No nos parece enteramente correcto, por eso, excluir del tipo de estafa la posibilidad –aunque no implique todavía la necesidad– de que se tutele el patrimonio del Estado. En realidad, ni siquiera los preceptos legales lo excluyen expresamente, ni será admisible darlo por supuesto en la letra de la ley. En efecto, al analizar los diversos preceptos, sobre todo en los Derechos portugués y español (7), no encontramos ninguno que afirme expresamente que sólo el patrimonio de los particulares esté protegido o que excluya el patrimonio del Estado (8). Por lo que la conclusión de que el tipo de estafa sólo sirve para tutelar el patrimonio de particulares no encuen-

(6) SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, p. 99, n. 46, citando QUINTANO y LACKNER, destaca que se suele «aludir a que la configuración del delito de estafa constituye un producto del liberalismo capitalista y burgués del siglo XIX».

(7) El artículo 217 del CPPort establece: «1. Quienes, con la intención de obtener para sí o para tercero enriquecimiento ilegítimo, por medio de error o engaño sobre hechos que arteramente provocó, determinar otro a la práctica de actos que le causen, o causen a otra persona, perjuicio patrimonial es punido con pena de prisión hasta 3 años o con pena de multa. 2. La tentativa es punible. 3. El procedimiento criminal depende de denuncia. 4. Es correspondientemente aplicable el dispuesto en el artículo 206 y en la línea a) del artículo 207». Por su turno, el artículo 248 del CPE dice: «1. Cometan estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro, induciéndolo en perjuicio propio o ajeno. 2. También se consideran reos de estafa los que, con ánimo de lucro, y valiéndose de alguna manipulación informática o artificio semejante consigan la transferencia no consentida de cualquier activo patrimonial en perjuicio de tercero».

(8) En este sentido, con el que estamos de acuerdo, en relación al Derecho español, está SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 96: «Sin embargo, cabe dudar de que quede excluido el patrimonio público del delito de estafa, porque la propia Ley parece admitirlo –al referirse a bienes que integran el patrimonio artístico, histórico, cultural o científico (art. 250.1.5.º CP)–, y no lo impide en otros delitos patrimoniales –como en el delito de hurto (art. 253.1 y 2 CP). Así parece reconocerlo jurisprudencia más reciente: el delito de estafa protege también el patrimonio público. En consecuencia, dicho patrimonio no impediría la existencia de un delito de estafa». De esta jurisprudencia nos da cuenta también GÓMEZ RIVERO, *El fraude de subvenciones*, Valencia 1996, pp. 82 y 83, n. 114, al mencionar la posibilidad de aplicación del delito de estafa a un caso en el que no exista fraude de subvenciones. Se refiere a la STS de 10 de julio de 1992 (RJ 1992, 6379), ponente Martín Pallín.

tra fundamento legal (9). No queda entonces del todo claro por qué la total imposibilidad de recurso al tipo legal estafa para la tutela del patrimonio estatal (10). Sin embargo, podría decirse que, a pesar de que el patrimonio del Estado también se comprende en la letra de la ley (en la letra del tipo de estafa) no se adecua a su espíritu. Precisa-

(9) No nos parece que lo podamos defender doctrinalmente con seguridad. En Portugal, el reciente estudio de ALMEIDA COSTA, «Artigo 217 (Burla)», en FIGUEIREDO DIAS (Dir.), *Comentário conimbricense do Código Penal, Parte especial*, T. II, Coimbra, 1999, pp. 277 y ss., en anotación al tipo de estafa portugués, nos permite mantener nuestra posición. Así, el autor, además de enunciar las perspectivas sobre el patrimonio, a saber, la jurídica, económica y económico-jurídica, lo hace en oposición a una teoría «personal» o «personalista» del patrimonio. Aunque el autor no lo diga, pensamos que la adhesión a esta última teoría significaría una restricción de la noción de patrimonio hasta la exclusión del patrimonio del Estado, dada su natural incompatibilidad. Pero a partir del momento en que aceptamos las concepciones de cariz más jurídico-económico, nos parece que no podemos excluir el patrimonio del Estado. Además, como el autor refiere (*op. cit.*, p. 281), «la definición del contenido del patrimonio deviene, no sólo del *derecho privado*, sino también del *derecho público* en la parte en que éste regula la atribución de prestaciones de carácter económico (v.g., subsidio de desempleo, pensión de jubilación, subsidios de familia, otras contribuciones de la seguridad social, contribuciones a gastos de salud o educación)». Bien sabemos que el autor no se refiere expresamente a los créditos del Estado. Pero su razonamiento, además de no excluir esta lectura, refuerza nuestra convicción de que tales créditos no están excluidos. Finalmente, el autor (*op. cit.*, p. 282) sugiere un «concepto jurídico-penal de patrimonio construido en la base de una *casuística que, empezando de la citada teoría “económico-jurídica”, tiende a circunscribir las posiciones merecedoras de tutela a la luz de la particular teleología del derecho criminal*» (negrita y cursiva del autor). Sin pretender subvertir su pensamiento, pensamos que la defensa del patrimonio del Estado puede ser merecedora de la tutela penal si la ofensa se produce por medio de la estafa. Otra cosa es que sea la estafa la figura delictiva para hacerlo. Esa es otra cuestión. Es decir: una cuestión es saber si la noción de patrimonio prevista en la ley y defendida doctrinalmente excluye el patrimonio del Estado, cuestión a que respondemos negativamente, o sea, no lo excluye; otra cuestión es la de saber si la estafa es la figura adecuada para producir la defensa del Estado, cuestión a la que, como veremos, se tiene que responder negativamente, o sea, no es la más adecuada. En este punto estamos de acuerdo con NOGUEIRA DA COSTA, «Facturas falsas», en *RMP*, n. 65, año 17, enero-marzo, 1996, p. 111, que admite claramente que el patrimonio del Estado puede ser protegido por el tipo de estafa del CPPort –porque se protege también los derechos de crédito. Sin embargo, disintimos de este autor cuando insiste en aplicar este tipo a un caso de facturas falsas, repudiando la aplicación del tipo fiscal.

(10) Por ejemplo, a este propósito hay que subrayar el razonamiento de SILVA DIAS, «Os crimes...», p. 47, al referirse al Derecho portugués y al concluir que será el patrimonio del Estado junto con los deberes de colaboración los que funcionan como intereses a proteger. Hay que decir a este propósito, en relación al Derecho alemán, que es sintomático que SIMON/VOGELBERG, *Steuerstrafrecht*, Stuttgart, 2000, p. 16, digan que tampoco parecen existir dudas de que las situaciones de eventual estafa al Estado, cuando se refiere a intereses de la Hacienda Pública, serán tuteladas por el § 370 de la AO, y no por el § 263 del StGB.

mente porque las razones que dictaron la aparición de aquel tipo habrán sido otras, no la defensa del patrimonio del Estado. Los intereses en juego, estatales, apelan, de esta forma, a una defensa más adecuada, específica.

3. En realidad, en los delitos tributarios, además del patrimonio, también está en juego la defensa de una institución. Como explica Silva Sánchez, en los delitos contra la Hacienda Pública se exige un engaño bastante, lo que reporta exigir un *minus* de injerencia en la esfera jurídica ajena, precisamente porque se trata de la existencia «de instituciones que deben ser protegidas» (11). Según el autor, esto significa una «hiperprotección del patrimonio público, que se pretende fundamentar en el carácter funcional-institucional de éste (su orientación al cumplimiento de fines económicos y sociales esenciales)» (12). ¿En qué se concreta dicha idea?

4. Para nosotros se concreta precisamente en la función del tributo, la función de realización de fines públicos, de justicia distributiva, aquello que constituye el bien jurídico mediato o inmaterial a proteger en los delitos tributarios. Efectivamente, como bien jurídico, materialmente, se halla el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado en el cobro tributario y el respeto de los deberes de colaboración con la Administración que este cobro implica. Pero para nosotros, *por encima de todo*, inmaterialmente, lo más importante es la *función* que el tributo está llamado a cumplir, es decir, la realización de los fines públicos, sobre todo de justicia social (13). De ahí que no estemos frente a una protección patrimonial *tout court*, sino ante una *protección funcional-institucional* en que, además del patrimonio, se busca garantizar la

(11) SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, pp. 138 y 139. Está en contra MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, «Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del *Big Crunch* en la selección de bienes jurídico-penales (especial referencia al ámbito económico)», en Díez RIPOLLÉS *et al.* (Editores), *La ciencia del Derecho penal ante el nuevo siglo*. Libro homenaje al Profesor Doctor Don José Cerezo Mir, Madrid, 2002, p. 426, al decir que «nunca puede hablarse del delito de defraudación tributaria como un “minus de injerencia en la esfera jurídica ajena”, dado que en realidad es un *aliud* con lesividad propia que, por tanto, no es directamente ponderable con el delito de estafa» (comillas y cursiva del autor).

(12) SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, p. 139.

(13) Tendemos así a aproximar nuestra posición a la de MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*, Madrid, 1995, p. 25, según la cual existiría un bien jurídico inmediatamente protegido, que sería el «patrimonio de la Hacienda Pública», concretizado en la «recaudación tributaria», y otro, mediato o inmaterial, que estaría integrado y representado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, o sea, la realización de fines públicos. Véase igualmente MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, *Derecho penal económico. Parte especial*, p. 329.

tutela de las funciones institucionales del tributo (y consecuentemente de la propia Hacienda Pública). Esta faceta funcional-institucional es la que marca la diferencia y la que provoca que no sólo se encuentre afectado el patrimonio, aunque sea público, sino también la función institucional del tributo, lo que requiere una protección adecuada. Aunque no defienda una tesis funcionalista, ni tampoco patrimonialista, relativa al bien jurídico en los delitos tributarios, cabe subrayar a este propósito algo que aborda Silva Sánchez: «la excepcionalidad del modelo de protección de las Haciendas públicas frente al “modelo de la estafa”» (14). Dicho autor defiende que «la excepcionalidad de estas figuras [delitos como el de defraudación tributaria, el fraude a la seguridad social, el fraude de subvenciones y los fraudes comunitarios] tratará de fundamentarse desde perspectivas *institucionales*» (15). Al ser el carácter funcional-institucional lo que está en juego, es obvio que no será relevante únicamente una conducta individual, sino el conjunto de conductas susceptible de provocarlo (16). De aquí la idea de daño acumulativo (17), relevante para la criminalización del fraude fiscal, pero que no excluye, una vez criminalizada la conducta, la legitimidad de la intervención penal por sí misma. Aunque de modo no enteramente convergente, para nosotros la idea del carácter funcional-institucional es relevante. Justamente porque si es cierto que nuestra posición parte del principio de que es la *función* del tributo lo que merece tutela penal, la verdad es que la función sólo justifica una tal tutela, no porque esté en juego el patrimonio público, sino porque ella consiste en la realización de fines públicos, sobre todo de justicia social, vinculados al ejercicio de una institución.

5. Así, en síntesis, cabe afirmar que, aunque no sea desproporcionado *ab initio* integrar el patrimonio público en la defensa del

(14) SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, p. 139.

(15) *Idem*, p. 122.

(16) Una idea también defendida por SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, pp. 139 y ss., así como en *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales*, Madrid, 2001, pp. 104 y ss., que llama la atención en el hecho de que normalmente, de forma un poco extraña, no sea esta dimensión institucional la que fundamenta la excepcionalidad del modelo de protección de las Haciendas públicas frente al modelo de la estafa, lo cual debería hacerse dado que «la referida dimensión constituye el fundamento de la ruptura en este ámbito con el modelo de la estafa».

(17) SILVA SÁNCHEZ, *La expansión*, p. 127. Igualmente, SILVA SÁNCHEZ, «¿Política criminal “moderna”? Consideraciones a partir del ejemplo de los delitos urbanísticos en el nuevo Código Penal español», en *AP*, n. 23, 1998, pp. 443 y ss. En contra, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, «Algunas reflexiones...», pp. 417 y ss., en especial, p. 424 y nota 82.

patrimonio del modelo de la estafa, por estar también en juego el carácter funcional-institucional del sistema tributario y porque éste gana relevancia cuando varias conductas le pueden afectar, tiene todo el sentido pensar y ubicar el delito de defraudación tributaria fuera del ámbito de la estafa y como un delito específico. Esta idea la entenderemos mejor cuando analicemos el Estado como víctima del delito de estafa (cfr. *infra*, 3).

b) *La cuestión del enriquecimiento ilegítimo o de la no disminución del patrimonio del infractor*

1. El Supremo Tribunal de Justicia portugués, en su decisión de 15 de diciembre de 1993, entendió que en el fraude fiscal no se exige el enriquecimiento ilegítimo, sino simplemente «una no disminución del mismo patrimonio», o sea, una no disminución del patrimonio del contribuyente traducida en el impago del impuesto. Vistas así las cosas, y partiendo del presupuesto de que, generalmente, en el delito de estafa el elemento típico es el ánimo de lucro y la obtención de un enriquecimiento ilegítimo del agente mediante engaño, parece que deberíamos rechazar el delito de estafa en tal situación (18). Nada más lejos de la realidad. Como bien dice Helena Moniz (19), en este caso, a la no disminución del patrimonio siempre corresponderá un enriquecimiento. Sobre todo, en nuestra opinión, si esta no disminución es ilegítima, como es el caso del fraude fiscal. En efecto, si el contribuyente satisface sus obligaciones fiscales, pagando el respectivo impuesto, disminuirá su patrimonio, mientras que el Estado verá su patrimonio enriquecido. Al no efectuar el pago, el contribuyente está reteniendo en su patrimonio una cuantía en contra de lo que debería efectuar legalmente, y que no efectúa. El contribuyente está así enriqueciendo su patrimonio. En efecto, tras la operación fraudulenta, sale ganando algo que no debería haber ganado, acaba por obtener un lucro que no debería lograr.

2. Además, desde otra perspectiva, sobre todo con la entrega de facturas falsas, al contribuyente también se le devuelve indebidamente una cuantía referente a impuestos supuesta y falsamente pagados. Entonces, sin duda, el contribuyente ve aumentado su patrimonio a costa del empobrecimiento ilegítimo del patrimonio del Estado. Por

(18) Así lo entiende SÁ GOMES, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 177, Lisboa, 1997, p. 100. Para este autor, el infractor procura la afectación del patrimonio del Estado y no, como sucede por regla general en los delitos comunes, un enriquecimiento a costa del Estado.

(19) HELENA MONIZ, «Facturas falsas...», p. 357.

tanto, también en este caso, si no atendiéramos a más requisitos, se podría aplicar el delito de estafa a una situación de fraude fiscal (20).

3. Claro que razonamos con los instrumentos tradicionales y estamos presuponiendo que el delito tributario constituye un *delito de resultado*. Sin embargo, no está de más, a este propósito, recordar que normalmente el fraude tributario, a diferencia de lo que sucede con la estafa, se puede entender como *delito de peligro* (21), en cuyo caso ni siquiera sería correcto integrar tal conducta en el modelo tradicional de la estafa (22). Pero continuemos con el análisis de otro problema, que nos ayudará a comprender mejor el presente.

c) *Consideraciones sumarias sobre el bien jurídico per se*

1. Como se ha visto, el patrimonio es el bien jurídico protegido en el delito de estafa. Para nosotros, esto no excluye, en abstracto, la posibilidad de conceder protección al patrimonio del Estado en situaciones como las que configuran el delito de defraudación tributaria (23). Sobre todo, estamos pensando en situaciones en que se llega a causar un resultado lesivo para el patrimonio. Decir esto es admitir algo que no se puede confundir con una posición de fondo sobre el bien jurídico. Es decir, con esto no estamos admitiendo que el bien jurídico en el fraude fiscal sea el patrimonio.

2. Ya hemos expresado de *lege ferenda* nuestra posición sobre el bien jurídico (24). Aceptamos que se defienda el patrimonio como

(20) Desde ya cabe subrayar que en Portugal la presentación de facturas falsas y consecuente devolución indebida de cantidades es un delito que encuentra acogida en el tipo de fraude fiscal, previsto en el artículo 103 de RGIT, y que en España la situación podría hallar acogida en el artículo 305 CPE, en la modalidad de «devoluciones indebidas».

(21) Como acertadamente refiere SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 122, en la defraudación tributaria, «más que de *perjuicio* al patrimonio, se resalta una puesta en peligro (más o menos concreta) de las funciones que el tributo viene a cumplir».

(22) Sobre el asunto véase, entre otros, SILVA SÁNCHEZ, en SALVADOR CODERCH/SILVA SÁNCHEZ, *Simulación*, p. 138.

(23) Cfr. *supra* 2.a).

(24) Cfr. *supra* 2.a), apartado 4. Sobre el bien jurídico en el delito de defraudación tributaria véase, en el Derecho español: BACIGALUPO ZAPATER, «El delito fiscal», en DEL ROSAL BLASCO (ed.), *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*, Valencia, 1997, p. 82, al igual que en su «El nuevo delito fiscal», en AP, n. 45, 1995, pp. 884 y ss., y en su «comentario», en CONDE-PUMPIDO FERREIRO (dir.), *Código Penal. Doctrina y jurisprudencia*, t. II, Madrid, 1997, p. 3098; APARICIO PÉREZ, *El delito fiscal*, pp. 50 y ss.; BAJO FERNÁNDEZ, *Derecho penal económico*, p. 556; GRACIA MARTÍN, *Las infracciones*, pp. 50 y ss.; BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho penal*, p. 218; SIMÓN ACOSTA, *El delito de defraudación*, p. 24; MORAL GARCÍA, en SERRANO BUTRAGUEÑO (coord.), *Código Penal de 1995 (Comen-*

bien jurídico material, pero entendemos que, *por encima de todo*, está la necesidad de proteger la *función del tributo*. Es por esto que tiene sentido conceder protección al patrimonio. El patrimonio estatal, como suma de los ingresos tributarios, junto a otros bienes, sólo merece protección penal porque tiene una función: la realización de finalidades públicas, de justicia distributiva y social. Hay así una *vertiente funcional-institucional* y no sólo patrimonial a tener en cuenta.

3. Sin duda, el patrimonio asume una importancia decisiva cuando se intenta aplicar un tipo como es el de estafa para sancionar conductas tributarias irregulares. La cuestión recurrente es clara: si no existiera un tipo autónomo que protegiera los intereses fiscales, y al haberse realizado el tipo de estafa, ¿dejaría de sancionarse el delito, sólo porque están en juego intereses fiscales? Claro que no. Si hemos admitido que el bien jurídico en su vertiente material es el patrimonio, si el patrimonio del Estado cabe en el ámbito del tipo de estafa y si el Estado puede ser considerado sujeto pasivo a efectos del tipo de estafa, es decir, si está realizado el tipo de estafa, entonces parece claro que puede y debe sancionarse a través de este tipo.

4. Pero esto no significa una adhesión a una perspectiva que prescinda de la vertiente funcional-institucional de los delitos fiscales.

tarios y jurisprudencia), Granada, 1998, p. 1429; MARTÍNEZ PÉREZ, *El delito fiscal*, Madrid, 1982, pp. 209 y ss., al igual que en su «El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia», en *PJ*, n. 5, 1987, p. 117, y en su *Derecho penal económico. Parte especial*, p. 323; en su «El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria», en *EPC*, XVIII, 1995, pp. 157 y ss., en su *Los delitos*, p. 25, en su *Derecho penal económico. Parte especial*, p. 329, en su *Derecho penal económico. Parte general*, Valencia, 1998, pp. 90 y ss., e igualmente en «Algunas reflexiones...», pp. 420 y ss.; RODRÍGUEZ MOURULLO, *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, 1974, p. 44, 51 y ss.; LANDROVE DIAZ, «Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español», en *ADPCP*, 1971, p. 94; PÉREZ ROYO, *Los delitos*, pp. 64 y ss.; GRACIA MARTÍN, «Nuevas perspectivas del Derecho penal tributario (las “funciones del tributo” como bien jurídico)», en *AP*, 1994, pp. 203 y ss.; SUÁREZ GONZÁLEZ, «El delito de defraudación tributaria», en COBO DEL ROSAL (dir.)/BAJO FERNÁNDEZ (coor.), *Comentarios a la legislación penal*, t. XVIII, Madrid, 1997, p. 104, al igual que en su «Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social», en BAJO FERNÁNDEZ *et al.*, *Compendio de Derecho penal (Parte especial)*, vol. II, Madrid, 1998, p. 597; BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE/FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre*, pp. 20 y ss.; GALLEGO SOLER, *Patrimonio y perjuicio patrimonial en Derecho penal*, Tesis doctoral, Barcelona, 2001, pp. 689 y ss. En el Derecho portugués: ALFREDO DE SOUSA, «Direito penal fiscal – uma prospectiva», en AA.VV., *Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, vol. II, *Problemas Especiais*, Coimbra, 1999, p. 170; HELENA MONIZ, «Facturas falsas...», pp. 358 y 359; CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, 2.^a ed., Coimbra, 2003, pp. 436 y ss.; SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações fiscais», en AA.VV., *Direito penal económico e europeu: textos doutrinários*, vol. II, *Problemas especiais*, Coimbra, 1999, p. 445; y FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», pp. 75 y 79.

Significa la aceptación de la protección de los intereses de la Hacienda con los medios que existen. Con todo, cuando intentamos proteger de forma autónoma y adecuada los intereses de la Hacienda, entonces el patrimonio tiene que ser visto igualmente de forma adecuada. En unos casos el patrimonio tendrá una defensa *sui generis*; en otros al patrimonio tendrá que añadirse algo más que caracteriza los delitos tributarios.

5. Nuestra postura sigue siendo válida también cuando hablamos de *lege data*. Efectivamente, en el Derecho portugués, teniendo en cuenta el tipo fiscal del artículo 103 del RGIT (anterior art. 23 del RJIFNA), cuando se habla del patrimonio, no son raras las voces que hablan de un *delito de resultado cortado*. ¿Por qué y cómo se explica?

6. Cuando se establece la defensa del patrimonio por el tipo fiscal, no se alcanza de la misma forma que en el caso de la estafa. Se sigue hablando de patrimonio, pero hay dos notas distintivas: una, la de que se anticipa la tutela del patrimonio; otra, la de que, en consecuencia, el delito no es un delito de daño, como sucede en el caso de la estafa, sino un delito de resultado cortado.

7. Efectivamente, como explican Figueiredo Dias y Costa Andrade, en el fraude fiscal «se asegura una “*tutela avanzada*” al patrimonio público fiscal. Para maximizar y reforzar la protección de este patrimonio, la ley portuguesa anticipa la intervención preventiva y represiva del Derecho penal a un momento en que solamente se lesiona la *verdad y transparencia* exigidas en las relaciones Fisco-contribuyente» (25). De ahí que cuando no se produce el perjuicio patrimonial se hable de la realización del tipo de falsedad, que constituye un medio para cometer el fraude fiscal, esto es, para ofender intereses fiscales. Pero cuando se produce el perjuicio, los autores defienden que la sanción debe ser agravada en función del desvalor del resultado producido (26). En este caso se habla de *delito de resultado cortado* (27). Es decir, en «los delitos de resultado cortado el legislador convierte la “tentativa” en delito fundamental, tratando la “consumación” como forma derivada de la infracción» (28). Digamos

(25) FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 101 (cursiva y comillas de los autores).

(26) *Idem*, pp. 102 y 103.

(27) Propuesta de FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», pp. 88 y 102 y ss. Igualmente, NOGUEIRA DA COSTA, «Facturas...», p. 108.

(28) FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 101 (comillas de los autores). Como explica FIGUEIREDO DIAS, *Textos de Direito penal. Doutrina geral do crime (Lições ao 3º ano da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, elaboradas com a colaboração de Nuno Brandão)*, Coimbra, 2001,

que al sancionar la tentativa como tal, con respecto al delito consumado, se sanciona la tentativa como forma especial del delito y como tutela avanzada del bien jurídico.

8. Esto significa, entre otras cosas, que el patrimonio no puede ser visto ni defendido en los delitos tributarios de la misma forma que en el delito de estafa. Pero, ¿por qué? ¿Por qué razón se anticipa la tutela cuando se protege el patrimonio del Estado estando en juego intereses fiscales? ¿Por qué el delito de fraude fiscal es típicamente un delito de falsedad, pero cuando se realiza la falsedad y se ofenden intereses fiscales, aunque no se haya producido el resultado lesivo, el perjuicio, no debe sancionarse por el tipo clásico de la falsificación de documentos, sino por el fraude fiscal? La respuesta a estas cuestiones está para nosotros en la *ratio essendi* del delito fiscal: la presencia de intereses fiscales exige prever una defensa penal específica y adecuada. Es decir, además del patrimonio, que merece incluso una tutela diferente, anticipada; además de la verdad y de la transparencia, está la propia *función del tributo*, la vertiente funcional-institucional del tributo y de la Hacienda que merece protección, incluso penal. Porque dichas infracciones, al poner en peligro el patrimonio a través de documentos falsos, son susceptibles de poner en peligro la capacidad de realización de finalidades públicas, tareas indispensables en un Estado de Derecho democrático, suficientemente valiosas para requerir la protección del Derecho penal. Supone, en consecuencia, asumir que, aunque hablemos de una manifestación del Derecho penal secundario (*Nebenstrafrecht*), estamos ante conductas que son éticamente relevantes (29).

3. ¿PUEDE EL ESTADO SER VÍCTIMA DEL DELITO DE ESTAFA? ES DECIR: ¿PUEDE SER ENGAÑADO?

1. Como es sabido, uno de los requisitos del delito de estafa es la presencia de engaño y error creados en la víctima de tal modo que llegue a ser determinante para que ésta adopte cierto comportamiento a favor del agente. Pues bien, hay quien entiende que el Estado no es

pp. 82 y 83, el delito de fraude fiscal es «típicamente constituido como un delito de falsedad, pero al que tiene que añadirse la intención de producir el resultado lesivo sobre el patrimonio fiscal, lo cual no tiene, con todo, que verificarse y no integra por eso la factualidad típica». Por el contrario, SILVA DIAS, «Crimes e contra-ordenações...», pp. 454 y ss., considera que estamos más bien en presencia de un delito de peligro concreto (p. 455).

(29) Como dicen FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 79.

uno de los sujetos susceptibles de ser víctima del delito de estafa (30). Y ello no sólo por una razón formal, como es la de que el Estado no es considerado como sujeto pasivo a efectos de este delito, sino también por una razón material, relacionada con la no susceptibilidad de que el Estado sea engañado en su capacidad de conocer, en su entendimiento. Ésta es la solución dada por la Sentencia del Supremo Tribunal de Justicia portugués de 3 de octubre de 1996 (31), al afirmar:

«Las raíces romanísticas del delito de estafa (y del hurto), que en el Derecho Romano tenía una naturaleza mucho más privada que pública, y la referencia a “personas” como víctimas de la actuación engañosa del agente han conducido a una tradición, de muchos siglos, en la que el lesionado por éste debería ser siempre algún individuo y nunca una persona colectiva (concepto este, por lo demás, muy reciente en la historia del Derecho), dado que sólo aquélla era susceptible de ser “engañada” en su capacidad de querer, es decir, en su voluntad.»

2. Sobre esta cuestión ya hemos tenido la oportunidad de pronunciarnos, y nos remitimos a lo dicho (32). Podemos, sin embargo, a modo de síntesis, expresar aquí algunas ideas adicionales. Desde luego, el Estado es considerado hoy en día, incontestablemente, una persona colectiva de Derecho público, y se considera al mismo tiempo una persona jurídica a efectos fiscales, en la medida en que es uno de los sujetos de la relación jurídico-fiscal. A este propósito Braz Teixeira es muy claro (33): «*Sujetos de la relación tributaria* son los entes dotados de personalidad jurídica a los que la ley fiscal atribuye el derecho a la prestación de impuesto». Y añade: «El Estado, actuando como administrador y no ya como soberano, es el sujeto activo más frecuente e importante no sólo por el número de las relaciones fiscales en las que interviene, sino por el valor global de los créditos que constituyen objeto de estas relaciones». Sería muy extraño que el Estado pudiese ser sujeto de la relación jurídico-fiscal y, en esta medida, persona jurídica contra la cual se cometiesen delitos en el seno de esta

(30) En este sentido se pronuncia KOHLER, *Treue und Glauben*, pp. 47 y ss., *apud* BACIGALUPO ZAPATER, «Comentario», en CONDE-PUMPIDO FERREIRO (dir.), *Código Penal*, p. 3131, que considera que el engaño en el ámbito del Derecho público no tiene el carácter de estafa.

(31) Sentencia del Supremo Tribunal de Justicia portugués, de 3 de octubre de 1996, en *Colectânea de Jurisprudência*, ano IV, t. III, 1996, p. 155.

(32) Véase nuestra anotación a la citada sentencia del STJ, de 3 de octubre de 1996, en «O chamado “crime de facturas falsas”: o problema da punição por crime de burla e/ou por crime de fraude fiscal», en *SI*, n. 262/264, t. XLV, julio-diciembre, 1996, 368 y ss.

(33) BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito fiscal*, vol. I, 3.^a ed., Coimbra, 1991, pp. 184 y ss. (cursiva del autor).

relación, pero que no pudiese el mismo Estado ser víctima a efectos de estafa.

3. Hay quienes consideran que, por las mismas razones que las personas colectivas no pueden ser responsables criminales, tampoco pueden ser víctimas de ciertos delitos, como es el caso de la estafa. En efecto, si prestamos la debida atención, son estas las razones, desde el punto de vista material, las que llevaron al Tribunal Supremo portugués, en la referida sentencia de 3 de octubre de 1996, a rechazar al Estado como víctima del delito de estafa. Así, al decir aquel Tribunal que sólo el individuo es «susceptible de ser “engañado” en su capacidad de querer, es decir, en su voluntad», está, con base en el mismo argumento con el que se excluiría la responsabilidad criminal de las personas colectivas, excluyéndola en el caso de que la víctima sea una persona colectiva, en este caso el Estado. No nos parece, sinceramente, que este argumento sea concluyente. En realidad, si ha sido posible en muchos ordenamientos jurídicos llegar a admitir la responsabilidad criminal de las personas colectivas –entre los cuales, el portugués (34)–, entonces, con mucho menos esfuerzo, será defendible la victimización de las personas colectivas. Pues bien, ya hemos visto que históricamente se explica e incluso se comprende la exclusión de las personas colectivas del alcance del delito de estafa, como víctimas, del mismo modo que también se comprende que la cuestión se haya empezado a plantear con bastante pertinencia y aceptación, principalmente a partir de la Primera Guerra Mundial. Esta razón histórica explica que no hubiese sido considerada la persona colectiva en el ámbito del delito de estafa como víctima. Pero curiosamente también explica que las personas colectivas deban ser consideradas como víctimas de delitos, principalmente del de estafa. Y para probarlo está el hecho de que los propios Códigos penales modernos también hayan incluido, más recientemente, diversos tipos de delito en los que la víctima es precisamente el Estado. Sin duda, los delitos contra el Estado o instituciones del Estado, por ejemplo, de los artículos 308 y siguientes del CPPort y del artículo 235.1 del CPE.

(34) El artículo 3.º del Decreto-Ley n. 28/84, de 20 de enero, portugués –«delitos contra la economía e contra la salud pública»– admite expresamente la responsabilidad penal de las personas colectivas. Igualmente el RGIT (Ley n. 15/2001, de 5 de junio), en el artículo 7.º, admite expresamente la responsabilidad criminal de las personas colectivas para los delitos tributarios. El Código Penal portugués en su artículo 11.º admite *a contrario* la responsabilidad criminal de las personas colectivas, o sea, cuando alguna disposición expresamente lo indique. Ahora se está discutiendo en el Parlamento portugués una Ley que prevé la extensión de esta posibilidad a una gran parte de los delitos previstos en el Código Penal.

4. Sin embargo, estos tipos que prevén al Estado o a sus instituciones como víctimas lo son por su propia especificidad. Incluso hay quien deriva de esta circunstancia un argumento *a contrario* para la consideración del Estado como víctima en el delito de estafa. En concreto, en este sentido son expresivas las palabras de Fernanda Palma/Rui Pereira: «Es dudoso, de todas formas, que el patrimonio del Estado esté protegido por la incriminación de la estafa. Porque los delitos contra el Estado han recibido autonomía en la parte especial del Código Penal y, en lo que respecta a la criminalidad económica, están previstos, frecuentemente en legislación dispersa, que atiende a su especificidad» (35).

5. Al no encontrarse el delito de estafa recogido en una parte del Código Penal exclusivamente dirigida a personas singulares, no vemos por qué razón el hecho de que ciertos delitos que por su especificidad se dirigen exclusivamente al Estado (delitos contra el Estado o sus instituciones) lleva a la conclusión de que el delito de estafa no puede tener personas colectivas, en concreto el Estado, como víctima. Es decir, no podemos, solamente de la sistematización del Código Penal, extraer la idea de que el Estado no puede ser víctima del delito de estafa, sobre todo porque el tipo respectivo no lo excluye.

6. Está claro que el Estado no es una persona dotada de sentimientos, de voluntad, tal como las personas singulares y, en esta medida, siempre queda carente de justificación la posibilidad de que sea inducido a error generado por engaño. En este sentido, Fernanda Palma/Rui Pereira (36) advierten: «Podremos indicar como víctima en sentido estricto –como “objeto” de la acción típica– a la persona inducida a error o engaño. Y esta víctima sólo podrá ser, por naturaleza, una persona singular. Los entes colectivos, públicos o privados, no son, en sí mismos, susceptibles de ser inducidos a error o engaño. El error o engaño no es requerido en la estafa en sentido figurado: debe poseer una dimensión psicológica».

7. Es obvio que esta advertencia nos lleva a intentar comprender el Estado como estructura organizativa. El Estado es un todo, formado por el conjunto de servicios, de personas que son su rostro, que lo materializan. El Estado se revela a través de estas personas. Y así, cuando se dice que el Estado ha sido engañado, lo que queremos decir es que ha sido engañado a través de las personas que trabajan en él, que son parte de su todo. Cuando esto sucede, tampoco es el ciudadano *A* o el ciudadano *B* el que ha sido engañado. O sea, el engaño, en

(35) FERNANDA PALMA/RUI PEREIRA, «O crime de burla no Código Penal de 1982/95», en *RFDUL*, vol. XXXV, 1994, Lex, p. 330.

(36) FERNANDA PALMA/RUI PEREIRA, «O crime de burla...», p. 330.

este caso, no tiene relevancia para el ciudadano servidor del Estado, dado que el acto que comete no lo realiza en el ámbito de sus relaciones jurídico-privadas, sino en el ámbito y a causa de las relaciones del Estado con otro ciudadano. Mientras actúa, el servidor del Estado obra por éste, como (miembro del) Estado, y no como el ciudadano en la tutela de sus intereses privados. Y así, tal y como ya hemos defendido anteriormente, cuando un funcionario, una sección, una delegación del Estado son engañados por un ciudadano, es en último término el Estado el único que resulta engañado, ya que todo se desarrolla en el ámbito de una relación jurídica entre el Estado y un ciudadano, y no entre un funcionario y un ciudadano (37).

8. Claro está que no se trata ya del engaño psicológico, propio de la estafa. La doctrina española aporta consideraciones que permiten aclarar las ideas. Como explica Sánchez-Ostiz Gutiérrez, uno de los elementos comunes a los delitos de fraude de subvenciones, fraude a la Seguridad Social y defraudación tributaria, y que los diferencian de la estafa, es «la relevancia que adquiere, tanto en materia de tributos como de Seguridad Social o subvenciones, el *sistema de gestión*, normativizado y formalizado, por medio del cual opera la Administración Pública en cada caso, y que aleja el “fraude” de los contenidos psicologistas de engaño» (38). Efectivamente, aunque se admita que estos delitos tengan una estructura semejante a la de estafa –engaño-error-acto de disposición patrimonial–, el engaño no tiene ahí la carga psicológica exigida en la estafa (39). Es relevante, por un lado, el hecho de que se engaña a la Administración, aunque a través de un funcionario, y por eso no se puede hablar de engaño psicológico de la Administración; además, por otro, el engaño, así como el error y la disposición patrimonial, han de ser entendidos en sentido formalizado y normativizado (40).

(37) Cfr. lo que exponemos en «O chamado “crime”...», p. 374. En la doctrina española, recientemente, a propósito de la relación entre el delito de estafa y el de fraude de subvenciones, y hablando de este último delito, SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 94, explica la misma idea, en términos con los cuales estamos de acuerdo: «el error generado por el engaño, caso de producirse, lo “padece” aquí la Administración Pública y no tanto el funcionario en cuestión, persona física; que éste resulte engañado no es tan relevante como que lo sea la Administración subvencionante».

(38) SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 92.

(39) *Idem*, p. 94

(40) SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 101, es claro en la demostración de este argumento, sobre todo para el delito de fraude de subvenciones, al decir: «Ahora está en juego el logro de determinados fines públicos de fomento por medio de subvenciones de contenido patrimonial; y no la libertad de disposición de la víctima del engaño y agente del desplazamiento patrimonial. Con

9. Pero esta idea permite dos conclusiones: una, que el Estado puede ser engañado, es cierto que en términos funcionales, en sentido normativizado y formalizado; otra –y ésta sí nos parece la más relevante–, la cuestión no es que el Estado no pueda ser engañado, pero sí que el engaño no asume el aspecto central del delito. Y más aún, no tiene la carga psicológica propia del delito de estafa, porque asumen relevancia los intereses en juego y el modo cómo deben ser protegidos, teniendo en cuenta la relación que media entre Estado y obligado. Esta conclusión se puede ilustrar con las palabras de Sánchez-Ostiz Gutiérrez (41) para el delito de fraude de subvenciones, cuya idea puede ser aplicada, *mutatis mutandis*, para los restantes delitos tributarios: «la esencia y razón del fraude de subvenciones residen en la afectación a los fines políticos de fomento. El “fraude” no puede entenderse como el engaño propio de la estafa, sino como la *ruptura* de una relación entre subvencionado y subvencionante, que les vincula estableciendo deberes de actuar y omitir, en virtud de la cual, el primero participa de los fines de fomento que el segundo, la Administración, considera prioritarios». Es por eso, entre otras razones, que el fraude de subvenciones, así como los delitos tributarios, aunque tengan una estructura semejante a la de la estafa, deban ser tipificados de forma autónoma.

10. Cumple seguir con el análisis de los argumentos aducidos –desde luego por la Sentencia del Supremo Tribunal de Justicia portugués, de 3 de octubre de 1996–. Cabe decir que ya es admisible la responsabilidad criminal de las personas colectivas –por ejemplo, en Portugal–. Pues por el mismo razonamiento analógico de que una persona colectiva puede ser responsable criminalmente, sabiendo que son personas singulares las que piensan y actúan en su ámbito, entonces también, y aquí obviamente por razones lógicas y con mucho menos esfuerzo, se admitirá que el Estado y las personas colectivas pueden ser víctimas del delito de estafa. De no ser así, el delito de estafa tendría que ser repensado, o bien el tipo debería excluir expresamente al Estado de la posibilidad de ser víctima.

otras palabras, el elemento patrimonial presente en estos casos no posee la misma función que en el delito de estafa (susceptible de abarcar casos que afecten a la Administración Pública), pues en el delito del artículo 308 despliega un papel instrumental y no central, como, en cambio, sucede en aquél. Esta diferencia justifica que se trate de un tipo diverso, en el que la conducta típica de defraudación no haya de girar en torno al engaño y al error, como lo hace el de estafa». Sobre la importancia del engaño en la estafa, incluso la existencia de un ámbito de responsabilidad de la víctima de la estafa, véase PASTOR MUÑOZ, *La determinación del engaño*, pp. 95 y ss.

(41) SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 103 (cursiva y comillas del autor).

11. Todo lo que venimos diciendo, y mucho más que ya hemos dicho en otro lugar (42), apunta efectivamente a la idea de que el Estado o cualquier otra persona colectiva puede ser víctima del delito de estafa, siempre que ello no esté expresamente excluido del tipo. Es cierto que esto no es suficiente para defender esta posibilidad. Hay que analizar otros aspectos. A pesar de todo, sin prescindir de toda esta controversia, hay una vez más una consecuencia a extraer: la de que efectivamente, como nos dicen Fernanda Palma/Rui Pereira, «en lo que respecta a la criminalidad económica, están previstos [*sc.* los delitos contra el Estado], frecuentemente en legislación dispersa, que atiende a la especificidad» (43). A esta constatación no tenemos nada que oponer e incluso la subrayamos. Además, también por ello anotamos con interés parte de la postura del Supremo Tribunal de Justicia portugués, en la sentencia de 3 de octubre de 1996: «(...) siempre se ha entendido, también, en nuestro esquema legal que las actuaciones de los ciudadanos, en el sentido de engañar a los servicios del Estado en materia de sujeción a impuestos, podrían corresponder a un ilícito de naturaleza fiscal, pero no eran susceptibles de encuadramiento en la mencionada figura de la estafa». Aparte esta última referencia a la figura de la estafa, estamos de acuerdo con este Tribunal, sobre todo si consideramos las palabras siguientes: «Precisamente por esto, cuando los poderes del Estado se han visto confrontados con el aumento de conductas de los ciudadanos destinadas a propiciar evasiones fiscales, se han visto en la necesidad de estatuir específicamente sobre la materia, a través de la adopción de leyes especiales, con la finalidad de criminalizar y sancionar los actos en los que tales evasiones o fraudes se concretan».

12. Pues bien, esta constatación es un hecho innegable. En materia de fraude fiscal los ordenamientos jurídicos siempre han buscado tratar la materia respectiva en normas propias, autónomas y específicas, incluso cuando están dentro del Código Penal, como es el caso del Derecho español. Esta constatación no significa, a pesar de todo, que el Estado no pueda ser víctima del delito de estafa. Significa, eso sí, que el tipo de estafa no es adecuado para proteger los intereses del Estado en delitos como los tributarios, contra la Seguridad Social o de fraude de subvenciones. Y no es adecuado porque, a pesar de que la estructura es semejante a la de la estafa –engaño-error-acto de disposición patrimonial– en la mayoría de las conductas típicas de estos delitos, son más las diferencias que las semejanzas para que se insista

(42) FERREIRA MONTE, «O chamado “crime...», p. 374.

(43) FERNANDA PALMA/RUI PEREIRA, «O crime de burla...», p. 331.

en punir con el tipo de estafa conductas que deben ser sancionadas por otros tipos. Es claro que en la práctica la cuestión tiene ahora poco relieve, una vez que ya están tipificadas de forma autónoma las conductas respectivas. Pero la cuestión sigue teniendo interés teórico, sobre todo porque permite comprender los fundamentos político-criminales y las razones dogmáticas por las cuales la tipificación debe ser autónoma. Autónoma respecto del delito de estafa, pero, por los mismos fundamentos y razones, también de otros delitos clásicos, como es el caso del delito de apropiación indebida, de falsedad, etc.

13. En síntesis, puede decirse que, político-criminalmente, una protección del patrimonio en la medida en que es proyección personal (44) (no confundamos: no estamos diciendo que se trata de patrimonio individual), no es seguramente la más adecuada cuando se pretende una *protección funcional-institucional*. En que, además del patrimonio, se busca garantizar la tutela de las funciones institucionales del tributo (y consecuentemente de la propia Hacienda Pública), como es el caso del delito de defraudación tributaria (45). Una protección así requiere también una anticipación de la tutela, siendo relevante tanto el resultado como el daño cumulativo que millones de conductas pueden tener, la puesta en peligro de las funciones del tributo. Por eso, aunque, dogmáticamente, aquellos delitos tengan en la mayoría de los casos una estructura semejante a la de la estafa, basada en el engaño, error y desplazamiento patrimonial, la verdad es que las diferencias o los contenidos diversos de estos elementos en los delitos tributarios son relevantes hasta el punto de exigir una tipificación autónoma. El engaño deja de ser el elemento central y pasa a ser relevante la infracción de deberes, sobre todo el de sacar a la Administración de la situación de desconocimiento en que se halla. Casos existen sin embargo –como son los casos de los subtipos agravados (art. 305.1.III CPE o de las «facturas falsas» en el Derecho portugués)–, en que el engaño asume una importancia mayor: puede entonces incluso hablarse de mendacidad o artificio engañoso. Pero, son casos que, por los fundamentos y razones expuestas, siguen exigiendo una tipificación autónoma, sobre todo por la naturaleza de los intereses en juego. El desplazamiento patrimonial se puede dar tanto por una devolución indebida de la Administración al obligado como por un no recibimiento de la Administración. Es decir, es tan relevante el enriquecimiento indebido del obligado por haber recibido algo a que no tenía derecho como por la no disminución de su patri-

(44) Véase SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 103.

(45) O de los fines políticos de fomento, en el caso del delito de fraude de subvenciones, por ejemplo.

monio, traducido en la no entrega de algo a que tenía la obligación de entregar. Sin embargo, por los intereses en juego, no es tan relevante el perjuicio al patrimonio. Se habla entonces o de delitos de peligro, por la puesta en peligro más o menos concreta de las funciones que el tributo viene a cumplir (46), o de un delito de resultado cortado, que convierte la «tentativa» en delito fundamental, tratando la «consumación» como forma derivada de la infracción (47).

14. Lo relevante es el género de interés en presencia, las exigencias de política criminal para un tratamiento especial o no, la naturaleza del bien jurídico y el modo en que debe ser tutelado. Invocando, dentro de la relación Derecho penal clásico/Derecho penal secundario, las características de este último, relacionándolas con el fraude fiscal y con todo lo que implica, somos partidarios de defender la criminalización de éste a través de un tipo de delito autónomo y específico que dé respuesta más adecuada a los problemas por ella planteados (48). En caso contrario, en muchas situaciones se tendrá que cuestionar la utilidad de un precepto propio para el fraude fiscal.

5. REFLEXIONES CONCLUSIVAS

1. Es notable la relación de *casi* superposición entre el delito de estafa y el delito de fraude fiscal, pudiendo decirse que la estructura de la estafa –engaño-error-desplazamiento patrimonial– se reproduce en cierto modo en los delitos tributarios, en particular en los casos en que se llegue a causar un resultado lesivo en el patrimonio de la Hacienda y/o en que se realicen actos de disposición. Así, de modo similar a la estafa, también en el fraude fiscal, a primera vista, puede el contribuyente actuar con la intención de obtener cierto enriquecimiento patrimonial ilegítimo, a través del engaño y del error provocados en el Estado, con el empleo de medios más o menos arteros, por ejemplo, las facturas falsas, provocando esta práctica un consecuente perjuicio patrimonial para el Estado (o peligro de perjuicio) que ve disminuidos sus ingresos fiscales. Tal similitud es posible a partir del

(46) SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, «El elemento “fraude”...», p. 122.

(47) FIGUEIREDO DIAS/COSTA ANDRADE, «O crime de fraude fiscal...», p. 101.

(48) El problema no es fácil, ya lo sabemos, como hemos visto en el texto y como constatamos también en el Derecho italiano. De hecho, la jurisprudencia italiana ha llegado a entender que existe un concurso formal entre los dos delitos (estafa y fraude fiscal), mientras que la doctrina sostiene la apariencia de concurso de normas e indica que la disposición prevaleciente es, unánimemente considerada, la del fraude fiscal –*vide* GIANCARLO DE VERO, en AA.VV., *Diritto penale tributario*, p. 196, que sigue a CALVI, FACCHINI y DE NIGRIS SINISCALCHI–.

momento en que identificamos como bien jurídico el patrimonio, protegido por ambos tipos.

2. Aunque se intente establecer diferencias en algunos de los elementos, no siempre es fácil. Así, hemos visto que la opinión que sustenta que el tipo de estafa sólo sirve para tutelar el patrimonio de particulares no tiene fundamentación legal. A la idea según la cual el fraude fiscal no exige el enriquecimiento ilegítimo, sino simplemente una no disminución del mismo patrimonio, se objetó que siempre corresponderá un enriquecimiento a la no disminución del patrimonio. Tampoco es correcta la idea de que el Estado o cualquier otra persona colectiva no puede ser víctima de estafa, una vez que el Estado puede ser víctima del delito de estafa, cuando no esté expresamente excluido del tipo.

3. Sin embargo, aunque el patrimonio del Estado también se recoge en la letra del precepto de la estafa, no se adecua a su espíritu. No es incongruente, *ab initio*, integrar el tipo de estafa en la defensa del patrimonio público. Pero, puesto que se halla en juego el carácter funcional-institucional del sistema tributario y porque éste gana relevancia cuando diversas conductas le pueden afectar, tendrá sentido pensar y ubicar el delito fiscal fuera del ámbito de la estafa y considerarlo como un delito específico.

4. Apreciando el sistema portugués vigente llegamos a la misma conclusión. Efectivamente, teniendo en cuenta el tipo fiscal del artículo 103 del RGIT (anterior art. 23 del RJFNA), la doctrina habla del patrimonio como objeto de tutela, pero a través de un *delito de resultado cortado*. Se sigue hablando de patrimonio, pero hay dos aspectos a tener en cuenta: uno, que consiste en la anticipación de la protección del patrimonio; otro, que determina que el delito no es un delito de daño, como sucede en el caso de la estafa, sino un delito de resultado cortado. Ello presupone que el legislador trata la «tentativa» como el delito fundamental, y la «consumación» como una consecuencia de la infracción. Es decir, al sancionar la tentativa como tal, con respecto al delito consumado, se castiga la tentativa como forma especial del delito mediante la protección anticipada del bien jurídico.

5. Esto significa, entre otras cosas, que el patrimonio no puede ser visto ni defendido en los delitos tributarios de la misma forma que lo es en el delito de estafa. La razón fundamental de esta postura radica, para nosotros, en la *ratio essendi* del delito fiscal: la existencia de intereses fiscales que generan una defensa penal específica y adecuada. Es decir, además del patrimonio que merece incluso una protección diferente y anticipada, además de la veracidad y la trans-

parencia, está la propia *función del tributo*, la vertiente funcional-institucional del tributo y de la Hacienda Pública.

6. En definitiva, respecto a las diversas cuestiones planteadas en torno a si el Estado *puede* ser víctima del delito de estafa o si el patrimonio del Estado *puede* ser protegido por el tipo de estafa, respondemos afirmativamente. A pesar de ello, el Estado *no debe* ser protegido por el tipo de estafa cuando está en juego una relación jurídico-tributaria. Más bien debe serlo por un tipo autónomo, específico y adecuado a los intereses en juego.