

FERRE OLIVE, Juan Carlos: «El delito contable», Editorial Praxis, Barcelona, 1988, XVII + 244 págs.

La reforma del ordenamiento fiscal ha sido, sin duda alguna, uno de los aspectos más relevantes en la evolución legislativa española de la última década. En el período de la transición política a la democracia, el legislador fue consciente de la necesidad de implantar, prácticamente *ex novo*, un sistema fiscal eficaz, que sirviese de instrumento para la consecución de los fines redistributivos propios del Estado social de Derecho y, ya desde 1977, procedió a adoptar un nuevo marco normativo que hiciese posible la consecución de tales fines.

La utilización del Derecho penal para lograr la efectividad del nuevo sistema fiscal ha sido característica constante de ese proceso, siendo fácil apreciar cómo, en los momentos de reforma sustancial de la normativa fiscal, se ha procedido, en paralelo a la modificación del ordenamiento penal: en su día, la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, fue el cauce por el que se introdujo por vez primera en el Código penal la represión del denominado «delito fiscal»; años después, coincidiendo en un mismo diseño político, y en un mismo momento temporal, se produjo una importante modificación de la Ley General Tributaria (Ley 10/1985, de 26 de abril), y se reformó el Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública (Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril).

Resulta evidente que el reconocimiento constitucional, en el artículo 31.1, del deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con las respectivas capacidades económicas, mediante «un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad», justificaba suficientemente ese recurso a la técnica de tutela penal. Sin embargo, puede ser más cuestionable que la configuración, en estos años, de los tipos penales dirigidos a la represión de las conductas que lesionasen este interés constitucional haya resultado, en todo caso, plenamente admisible en el Estado democrático de Derecho: así, el establecimiento de presunciones *contra reo* (como hacía el hoy ya derogado artículo 319), la utilización de la técnica normativa de los tipos penales en blanco, o la vulneración de los principios de *ultima ratio* y subsidiariedad en la criminalización de determinadas conductas, han sido denunciados, desde diferentes perspectivas de estudio, como defectos más destacables de esta normativa.

La doctrina penal española, en efecto, ha dedicado especial atención a estas figuras que, bajo la rúbrica de delito fiscal, primero, y de delitos contra la Hacienda Pública, en la actualidad, han reprimido la inobservancia de deberes de conducta que el legislador ha estimado inexcusables para la plena efectividad del sistema fiscal. Los trabajos de los profesores Córdoba Roda, Rodríguez Mourullo, Bajo Fernández, Arroyo Zapatero, Boix Reig, Bustos Ramírez, Martínez Pérez, Lamarca Pérez, Gracia Martín o Ayala Gómez, entre otros, son significativa muestra de este interés doctrinal.

Compartiendo esta misma preocupación, el profesor de la Universidad de Salamanca Ferré Olivé dirigió en su día los trabajos de investigación precisos para la elaboración de su Tesis Doctoral hacia el delito contable tipificado en el artícu-

lo 350 bis del Código penal, figura que no había sido hasta entonces objeto de atención monográfica. El resultado de esta investigación, que mereció la máxima calificación académica en el acto de colación del grado de Doctor, y que aparece ahora publicado, constituye, sin duda, una aportación fundamental para la comprensión de un delito que plantea serios problemas conceptuales. No se olvide, en efecto, que los tipos diseñados en el artículo 350 bis del Código son delitos formales que se cometen en relación con la contabilidad mercantil o fiscal de unos determinados sujetos (los obligados a llevar tales libros o registros); que su estructura responde a la técnica de los tipos penales en blanco, de tal manera que la descripción de la acción típica necesita inexcusablemente ser completada con remisiones a normas de otro sector del ordenamiento jurídico, cuya jerarquía normativa no se corresponde necesariamente con el rango de ley: que su punición es independiente del cumplimiento o incumplimiento de las demás obligaciones que imponga a los contribuyentes el ordenamiento tributario; y, entre otros problemas, que las conductas penadas en el artículo 350 bis del Código pueden constituir, al tiempo, objeto de una sanción administrativa, de conformidad con lo previsto en la Ley General Tributaria.

El libro del profesor Ferré ofrece un estudio profundo, sistemático y riguroso sobre el delito contable, en el que no se elude la consideración de ninguno de aquellos problemas. Así, en el Capítulo Primero (rotulado «Aproximación al delito contable»), el autor, tras considerar los antecedentes legales y jurisprudenciales del tipo objeto de su estudio, aborda directamente la distinción entre el ilícito penal y el administrativo, cuestionando la pretendida identidad ontológica entre ambos, pero concluyendo que, en el caso de los intereses protegidos por el delito contable, el Estado puede llevar a cabo la tutela de esos bienes jurídicos tanto a través de la criminalización como de la descriminalización (págs. 24 a 26 y 56). Con esta afirmación, Ferré entiende que las conductas que el artículo 350 bis del Código considera punibles afectan realmente a un bien jurídico, que, tras un intenso estudio (págs. 33 a 55), concreta en la Hacienda Pública entendida en su aspecto dinámico, es decir, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público.

Desde estos presupuestos, el autor realiza un exhaustivo análisis del artículo 350 bis del Código, que comienza con el estudio del tipo objetivo (o, más concretamente, del tipo objetivo de cada una de las cuatro modalidades de anomalías en la llevanza de la contabilidad recogidas en tal precepto), materia a la que dedica, descendiendo de los problemas generales a los específicos, los Capítulos Segundo y Tercero del libro. En el Segundo, plantean —y resuelve— algunos de los problemas más característicos de esta figura delictiva: la utilización de las normas en blanco en la descripción de los tipos (técnica que, no obstante la polémica doctrinal, Ferré considera ajustada a Derecho y, más aún, perfectamente adecuada a las necesidades de represión de los delitos socioeconómicos); la configuración del delito contable como delito especial (que Ferré configura, además, como delito doblemente especial, tanto por la referencia que el párrafo primero del precepto realiza a los obligados a la llevanza de contabilidad mercantil, libros o registros fiscales, como porque las cuatro modalidades contenidas en el mismo restringen, a su vez, el ámbito de posibles sujetos activos del delito), y la determinación de los conceptos de «contabilidad mercantil» y de «libros o registros fiscales» utilizados en la descripción del tipo. Tras esta exposición de

los problemas que afectan, conjuntamente, a las diversas modalidades recogidas en el artículo 350 bis del Código, Ferré profundiza, ya en el Capítulo Tercero, en el detalle de cada uno de los cuatro apartados que configuran el delito contable (y que, respectivamente, hacen referencia al incumplimiento absoluto de la obligación contable, a la anotación de operaciones reales con cifras falsas y a la anotación de operaciones ficticias), agotando, en un destacable esfuerzo, la explicación de sus contenidos y la solución de los problemas que respectivamente plantean.

Finalmente, en los Capítulos Cuarto y Quinto, el autor analiza, por un lado, el tipo subjetivo y el tipo negativo del delito contable, y, por otro, la culpabilidad, penalidad y las formas especiales de aparición de este delito. Se cierra así una exposición detallada, muy documentada y rigurosa, que, sin duda alguna, constituye ya referencia inexcusable en el estudio de los delitos contra la Hacienda Pública.

ESTEBAN MESTRE DELGADO

*Profesor Ayudante de Derecho penal
Universidad de Alcalá de Henares*

KAISER, Günter: «Introducción a la Criminología» (7.ª edición), traducción de José Arturo Rodríguez Núñez, bajo la dirección de José María Rodríguez Devesa, Editorial Dykinson, Madrid, 1988, 408 páginas.

La primera versión castellana de esta obra, realizada por J. Belloch-Zimmermann sobre la 2.ª edición alemana, fue publicada por Espasa-Calpe en 1978. Entre la multitud de obras sobre Criminología escritas o traducidas a nuestra lengua, la *Introducción* de Kaiser aparecía como una obra construida con datos reales, de ámbito nacional, pero cuyo sistema, método y conclusiones ofrecían un indudable interés universal. La Editorial Dykinson publica ahora una nueva versión, hecha sobre la 7.ª edición alemana, *reelaborada y completada*, por José Arturo Rodríguez Núñez, bajo la dirección de José María Rodríguez Devesa, el inolvidable Catedrático de Derecho penal de la Universidad Complutense, muerto inesperadamente el 1 de diciembre de 1987, cuya pérdida sus amigos y discípulos nunca podremos dejar de lamentar. Como un gesto emotivo que se comparte y agradece, esta nueva versión de la *Introducción a la Criminología* de Kaiser aparece dedicada a la memoria del querido y admirado Maestro.

El libro de Kaiser, en sus 400 páginas, contiene una parte general y una parte especial de la Criminología. El autor nos da de ésta un concepto amplio: conocimiento empírico del delito, del delincuente y de la víctima, y de los mecanismos de control y de prevención del delito, incluida la ejecución de las sanciones criminales y el tratamiento del delincuente. Lejos de adscribirse a una Criminología de la conducta desviada, Kaiser entiende que el concepto de delito manejado por