

INCLUYE ACCESO
A LA VISUALIZACIÓN
ONLINE DEL FONDO
COMPLETO DE
LA REVISTA

DEI'S PRAVIDE ET PRO

Revista

Julio 2019

44

Revista Penal

Penal

Julio 2019



tirant
lo blanch

tirant
lo blanch



Revista Penal

Número 44

Sumario

Doctrina:

- El delito de depósito de armas y tenencia de explosivos con fines terroristas: cuestiones de aplicación y de delimitación con las figuras comunes, por *Emiliano Borja Jiménez* 5
- Hacia la pancriminalización del blanqueo de capitales en la Unión Europea. Un análisis crítico de la Directiva (UE) 2018/1673 relativa a la lucha contra el blanqueo de capitales mediante el Derecho penal, por *Juana del Carpio Delgado*..... 22
- Un análisis crítico de la actual aplicación judicial de la prisión permanente revisable, por *Gabriel Fernández García*..... 42
- Reflexiones en torno al *compliance* penal y a la ética en la empresa, por *Juan Carlos Ferré Olivé*..... 61
- La inexigibilidad como causa de exculpación supralegal en los delitos fiscales en Brasil, por *Marco Aurelio Florêncio Filho*..... 81
- La regulación de los delitos fiscales en el sistema jurídico italiano, por *Alessandro Melchionda* 98
- En torno al concepto jurídico-penal de persona internacionalmente protegida, por *Joaquín Merino Herrera* . 109
- Hacia el fin de la impunidad de las empresas transnacionales por la violación de los Derechos Humanos, por *Ana Isabel Pérez Cepeda*..... 126
- El sistema penal norteamericano y los institutos de justicia negociada: especial énfasis en la criminalidad corporativa, por *Paula Andrea Ramírez Barbosa*..... 147
- Comercio electrónico y suplementos deportivos: una perspectiva jurídico-penal, por *Natalia Sánchez-Moraleda Vilches*..... 160
- El incremento de la protección del medio ambiente a través del Derecho Penal, por *Lucía Sánchez Pérez* 178
- Violencia machista y circunstancia mixta de parentesco, por *José Luis Serrano González de Murillo* 199

Sistemas penales comparados: Criminal compliance 214

Bibliografía:

- Recensión: *Summa de delictis et forum poenis*, Diego de Covarrubias y Leyva, 1540. Ed. a cargo de Justo García Sánchez y Beatriz García Fueyo, Oviedo, 2018, por *Enrique Orts Berenguer*..... 265
- Recensión: *Crime of Agression Library. The crime of aggression: a commentary*. Volumes 1 and 2, Claus Kress y Stefan Barriga (eds.), Cambridge, Cambridge University Press, 2017, 1589 pp., de *Larissa Van der Herik*..... 266

* Los primeros 25 números de la Revista Penal están recogidos en el repositorio institucional científico de la Universidad de Huelva Arias Montano: <http://rabida.uhu.es/dspace/handle/10272/11778>



Universidad
de Huelva



UNIVERSIDAD
DE SALAMANCA



UCLM
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA



UNIVERSIDAD
PABLO DE OLAVIDE



Arias Montano
Repositorio Institucional
de la Universidad de Huelva

tirant lo blanch

Publicación semestral editada en colaboración con las Universidades de Huelva, Salamanca, Castilla-La Mancha, y Pablo Olavide de Sevilla

Dirección

Juan Carlos Ferré Olivé. Universidad de Huelva
jcferrreolive@gmail.com

Secretarios de redacción

Víctor Manuel Macías Caro. Universidad Pablo de Olavide
Miguel Bustos Rubio. Universidad Internacional de La Rioja

Comité Científico Internacional

Kai Ambos. Univ. Göttingen	José Luis González Cussac. Univ. Valencia
Luis Arroyo Zapatero. Univ. Castilla-La Mancha	Victor Moreno Catena. Univ. Carlos III
Ignacio Berdugo Gómez de la Torre. Univ. Salamanca	Francisco Muñoz Conde. Univ. Pablo Olavide
Gerhard Dannecker. Univ. Heidelberg	Enzo Musco. Univ. Roma
José Luis de la Cuesta Arzamendi. Univ. País Vasco	Francesco Palazzo. Univ. Firenze
Albin Eser. Max Planck Institut, Freiburg	Teresa Pizarro Beleza. Univ. Lisboa
Jorge Figueiredo Dias. Univ. Coimbra	Claus Roxin. Univ. München
George P. Fletcher. Univ. Columbia	José Ramón Serrano Piedecosas. Univ. Castilla-La Mancha
Luigi Foffani. Univ. Módena	Ulrich Sieber. Max Planck. Institut, Freiburg
Nicolás García Rivas. Univ. Castilla-La Mancha	Juan M. Terradillos Basoco. Univ. Cádiz
Vicente Gimeno Sendra. UNED	John Vervaele. Univ. Utrecht
Juan Luis Gómez Colomer. Univ. Jaume I ^o	Eugenio Raúl Zaffaroni. Univ. Buenos Aires
Carmen Gómez Rivero. Univ. Sevilla	Manuel Vidaurri Aréchiga. Univ. La Salle Bajío

Consejo de Redacción

Miguel Ángel Núñez Paz y Susana Barón Quintero (Universidad de Huelva), Adán Nieto Martín, Eduardo Demetrio Crespo y Ana Cristina Rodríguez (Universidad de Castilla-La Mancha), Emilio Cortés Bechiarelli (Universidad de Extremadura), Fernando Navarro Cardoso y Carmen Salinero Alonso (Universidad de Las Palmas de Gran Canaria), Lorenzo Bujosa Badell, Eduardo Fabián Caparros, Nuria Matellanes Rodríguez, Ana Pérez Cepeda, Nieves Sanz Mulas y Nicolás Rodríguez García (Universidad de Salamanca), Paula Andrea Ramírez Barbosa (Universidad Externado, Colombia), Paula Bianchi (Universidad de Los Andes, Venezuela), Elena Núñez Castaño (Universidad de Sevilla), Carmen González Vaz (Universidad Complutense) Pablo Galain Palermo (Max Planck Institut - Universidad Católica de Uruguay), Alexis Couto de Brito y William Terra de Oliveira (Univ. Mackenzie, San Pablo, Brasil).

Sistemas penales comparados

Martin Paul Wassmer (Alemania)	Manuel Vidaurri Aréchiga (México)
Luis Fernando Niño (Argentina)	Sergio J. Cuarezma Terán (Nicaragua)
Alexis Couto de Brito y Jenifer Moraes (Brasil)	Carlos Enrique Muñoz Pope (Panamá)
Bencan Li (China)	Víctor Roberto Prado Saldarriaga (Perú)
Angie A. Arce Acuña (Costa Rica)	Volodymyr Hulkevych (Ucrania)
Antonio Rodríguez Molina (España)	Sofía Lascano y Pablo Galain Palermo (Uruguay)
Luigi Foffani (Italia)	Jesús Enrique Rincón Rincón (Venezuela)

www.revistapenal.com

© TIRANT LO BLANCH
EDITA: TIRANT LO BLANCH
C/ Artes Gráficas, 14 - 46010 - Valencia
TELF.: 96/361 00 48 - 50
FAX: 96/369 41 51
Email: tlb@tirant.com
<http://www.tirant.com>
Librería virtual: <http://www.tirant.es>
DEPÓSITO LEGAL: B-28940-1997
ISSN.: 1138-9168
IMPRIME: Guada Impresores, S.L.
MAQUETA: Tink Factoría de Color

Si tiene alguna queja o sugerencia envíenos un mail a: atencioncliente@tirant.com. En caso de no ser atendida su sugerencia por favor lea en www.tirant.net/index.php/empresa/politicas-de-empresa nuestro procedimiento de quejas.

Responsabilidad Social Corporativa: <http://www.tirant.net/Docs/RSCtirant.pdf>



La inexigibilidad como causa de exculpación supralegal en los delitos fiscales en Brasil

Marco Aurelio Florêncio Filho

Revista Penal, n.º 44. - Julio 2019

Ficha técnica

Autor: Marco Aurelio Florêncio Filho

Title: The unenforceability as a cause of supralegal exculpation in fiscal crimes in Brazil

Adscripción institucional: Doctor en Derecho por la PUC/SP. Maestría en Derecho por la Universidad Federal de Pernambuco. Profesor del Programa de Posgrado en Derecho Político y Económico (Maestría y Doctorado) Universidad Presbiteriana Mackenzie.

Sumario: INTRODUCCIÓN. 1. La inexigibilidad de conducta diversa. 1.1. Consideraciones iniciales. 1.2. La inexigibilidad de conducta diversa como causa de inculpabilidad supralegal. 1.3. La inexigibilidad de conducta diversa en los delitos tributarios. CONCLUSIÓN. REFERENCIAS.

Summary: INTRODUCTION. 1. The unenforceability of diverse behavior. 1.1. Initial considerations. 1.2. The unenforceability of diverse behavior as a cause of supralegal inculpability. 1.3. The unenforceability of diverse conduct in tax crimes. CONCLUSION. REFERENCES.

Resumen: El presente artículo busca investigar la posibilidad de aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa excluyente de culpabilidad supralegal en los crímenes fiscales. Para ello, se realizó un abordaje de la construcción teórica de la inexigibilidad de conducta diversa, para posteriormente analizar la aplicación de la inexigibilidad como causa de exculpación supralegal en los delitos fiscales en Brasil, desde que fuese comprobada la situación de crisis en la empresa. Para validar empíricamente la investigación, fueron buscados juicios en todos los Tribunales Regionales Federales de Brasil para entender los argumentos utilizados por las Cortes para demostrar la comprobación de la crisis financiera por la que pasa la empresa.

Palabras clave: Inexigibilidad de conducta diversa. Causa de exculpación supralegal. Delitos fiscales.

Abstract: This article seeks to investigate the possibility of applying the unenforceability of diverse behavior as the exclusive cause of supralegal culpability in tax crimes. To do so, an approach was made to the theoretical construction of the unenforceability of diverse behavior, to later analyze the application of unenforceability as a cause of supralegal exculpation in fiscal crimes in Brazil, once the crisis situation in the company was proven. In order to empirically validate the investigation, trials were sought in all the Federal Regional Courts of Brazil to understand the arguments used by the Cortes to demonstrate the verification of the financial crisis that the company is going through.

Key words: Inexigibility of diverse behavior. Cause of supralegal exculpation. Tax crimes.

Observaciones: Artículo realizado bajo la tutoría de la Profesora Catedrática de Derecho Penal en la Universidad de Salamanca Ana Isabel Pérez Cepeda, como requisito para la finalización del posdoctorado.

Rec: 01/04/2019 **Fav:** 15/05/2019

INTRODUCCIÓN

El presente artículo tiene el objetivo de analizar el instituto jurídico-penal de la inexigibilidad de conducta diversa y su aplicación en los delitos fiscales, principalmente para apreciar su pertinencia en momentos de crisis financiera, como, por ejemplo, la que pasa Brasil en los días actuales.

De este modo, se hace necesario entender la concepción de la inexigibilidad de conducta diversa, formulada inicialmente por BERTHOLD FREUDENTHAL, como causa excluyente de culpabilidad, en un momento en que Alemania pasaba por una devastadora crisis financiera.

El momento económico que Brasil vive hace que muchos empresarios terminen por realizar crímenes económicos con el objetivo de mantener la empresa funcionando, generando empleos y manteniendo el pago de proveedores, en vez del pago de impuestos, por ejemplo. Aquí reposa el objetivo de nuestro estudio: (re)conocer los límites jurídicos de la inexigibilidad de conducta diversa, como causa excluyente de culpabilidad, y su aplicación en el momento de crisis económica que el País vive.

Para ello, iniciamos la discusión a partir del momento en que la inexigibilidad de conducta diversa fue formulada como instituto jurídico-penal en Alemania. En este punto del estudio, se observó la concepción dogmática del juicio de culpabilidad, a partir de la teoría psicológica normativa, con el alcance de posicionar, de forma más precisa, el modelo inicialmente propuesto

por FREUDENTHAL, para el instituto de la inexigibilidad de conducta diversa.

Posteriormente, fue analizada la forma que la inexigibilidad de conducta diversa es concebida en Brasil, con base en una causa excluyente de culpabilidad legal y supra legal. Después, fue realizada una comparación entre el instituto de la inexigibilidad de conducta diversa y la pertinencia de su aplicación política a la luz de la Constitución de la República Federativa del Brasil de 1988.

1. La inexigibilidad de conducta diversa

1.1. Consideraciones iniciales

Para que se pueda responsabilizar a un individuo penalmente, no basta que este sea imputable, con capacidad de culpabilidad, o si lo prefiere, susceptible de ser objeto de imputación personal y que además tenga conciencia de antijuridicidad. Puesto que también se hace necesario que el individuo tenga el poder de actuar de modo diverso¹.

La inexigibilidad de conducta diversa fue tratada por primera vez por BERTHOLD FREUDENTHAL y su concepto está siendo desarrollado a partir de determinadas circunstancias anormales, que no se encuentran ni en la incapacidad ni en el error². ROBLES PLANAS comenta que, en la concepción de FREUDENTHAL, si la culpabilidad implica castigar a alguien por haberse comportado como lo hizo en lugar de una manera diferente, entonces no se puede reprobar el comporta-

1 OLIVAR, Gilberto Rodríguez. *Teoría Constitucional del Reproche Penal. Programa de un Derecho penal constitucional*. Montevideo: B de F Ltda., 2013. p. 322. "La culpabilidad como elemento del delito exigiría:

1. La culpabilidad del autor propiamente dicha (accesibilidad al mandato normativo). Este requisito se excluiría:

A. Cuando el autor actúe con error de prohibición invencible.

B. Cuando el autor sea inimputable.

2. Que no concurren circunstancias excepcionales de motivación, equiparadas por la ley a la ausencia de culpabilidad, en las que la disminución del ilícito y de la culpabilidad del autor haga innecesaria por razones preventivas la imposición de la pena. Este requisito se excluiría cuando concorra alguna de las siguientes causas de exculpación:

A. El estado de necesidad por conflicto de bienes entre los que no exista una diferencia esencial de jerarquía (estado de necesidad "exculpante").

B. El miedo insuperable del art. 20, 6° CP pues, como veremos, esta eximente es, en realidad, un caso particular de estado de necesidad exculpante cuya regulación expresa resulta absolutamente superflua.

Esta construcción tiene la ventaja de mantener el concepto y los elementos clásicos del delito (tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad), de mantener también el concepto comúnmente aceptado de culpabilidad (accesibilidad al mandato normativo) y de reconocer —dentro del sistema mismo de la teoría del delito— que la necesidad preventiva (político-criminal) de pena es un principio de culpabilidad: la imposición de una pena no está subordinada solamente a que el autor de la acción típica y antijurídica haya sido accesible al mandato normativo, sino a la constatación adicional de que en el caso concreto no concurren circunstancias que hagan innecesaria la imposición de la pena." (ZUGALDÍA ESPINAR, José M. Delitos de acción. La culpabilidad (III). In: ZUGALDÍA ESPINAR, José M.; PÉREZ ALONSO, Esteban J. *Derecho penal: parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 682/683)

2 FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. Et. Al. *Direito penal brasileiro: parte geral, princípios, fundamentais e sistema*. São Paulo: RT, 2011, p. 495. Según SÁINZ CANTERO, "Scarano, en una espléndida monografía sobre el tema, halla precedentes del pensamiento de la 'no exigibilidad' en Filangieri y Rossi y en resoluciones de las Cortes de casación de Turín (en 1881), Florencia (en 1882) y Roma (1881), y, tras la entrada en vigor del Código Zunardelli, en decisiones de la Corte de Apelación de Palermo (en 1906) y del Tribunal de Monza (en 1920). (SÁINZ CANTERO, José Antonio. *La exigibilidad de conducta adecuada a la norma en derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: IBDeF, 2018, p. 18)

miento de alguien que lo hizo frente a circunstancias adversas del caso concreto³. Esto sucede porque el derecho no exige que nadie resista a una presión en grado excepcional, tomando como base el hombre promedio⁴.

La percepción de la exigibilidad de otra conducta es demostrada por FREUDENTHAL en algunos juzgados en Alemania de fines del siglo XIX y principios del siglo XX.

Uno de los casos mencionados por FREUDENTHAL, conocido como “Caso de Leinenfänger”, versa sobre un acusado que trabajaba como cochero para un propietario del negocio de alquiler de carruajes, desde octubre de 1895. El cochero, al ensillar un caballo, por determinación de su jefe, le informa que el animal era brioso⁵. No obstante, el propietario determinó que el empleado lo hiciera. Sucede que el caballo no siguió las riendas y atropelló a un herrero en la calle, fracturándole la pierna. En ese caso, el Tribunal del Reich absolvió, el 23 de marzo de 1897, al cochero ante las circunstancias concretas, pues existía el temor fundado del empleado en perder su trabajo y, por consiguiente, su sustento⁶.

FREUDENTHAL señala que la identidad entre la culpabilidad y la reprobación aumenta la importancia de las circunstancias concurrentes, de las cuales extrae

la idea de *poder*, determinante para la culpabilidad. Cuando falta el poder del autor, le falta la reprobación, y consecuentemente, la culpabilidad. Por lo tanto, para la culpabilidad es decisiva la idea de *poder*. La reprobación de la culpabilidad se hace al autor que practicó un hecho ilícito, cuando podía y debía actuar de otra manera⁷.

Por lo tanto, a pesar de materialmente conformada la culpabilidad con base en la verificación de la capacidad de la culpabilidad y de la conciencia de ilicitud, para que el orden jurídico establezca la reprobación es necesario analizar la posibilidad de actuar de acuerdo con la norma jurídica.

La acción tiene, ante la ley penal, dos aspectos: el de su legalidad (adecuación o no a la norma de derecho) y de su exigibilidad (correspondencia o no con la norma de deber)⁸.

HERNÁN HORMAZÁBAL MALARÉE equipara la responsabilidad penal a la exigibilidad, de modo que ésta sería la propia capacidad del Estado de exigir responsabilidad por parte del jurisdiccional. El Estado, por lo tanto, tendrá legitimidad para imponer la sanción penal después del análisis de cada caso concreto, sin poder legitimarse de forma general⁹.

3 En este sentido, ROBLES PLANAS enseña que “*En efecto, este autor entendió que si la culpabilidad implica reprochar el hecho al autor por haberse comportado como lo hizo en lugar de un modo distinto, entonces nada puede reprocharse a quien no puede exigirse un comportamiento diferente del que llevó a cabo por las circunstancias concretas del caso.*” (ROBLES PLANAS, Ricardo. Caso del Leinenfänger. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 114)

4 MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal: Parte General*. 10ª ed., Barcelona: Reppertor, 2015, p. 618.

5 Según ROBLES PLANAS, el caballo “[...] era así llamado ‘Leinenfänger’, esto es, tenía la costumbre, de pasar la cola por encima de las riendas y abatirlas, aprisionándolas sobre su cuerpo.” ROBLES PLANAS, Ricardo. Caso del Leinenfänger. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 111.

6 FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2003, p. 80-81. Sin embargo, el caso más intrigante levantado por Feuerbach y que demuestra el carácter eminentemente personal de la culpabilidad es el siguiente: “Finalmente, un caso dudoso, La siciliana Terranova, de diecinueve años de edad, asesinó a su tío y tía. Éstos la habían hecho venir desde Sicilia a Nueva York hacía siete años. El tío la sedujo, con conocimiento de la tía. El joven italiano Terranova desposó a la muchacha. Ambos vivieron en feliz matrimonio, hasta que la tía reveló a aquél que su mujer había mantenido relaciones sexuales con el tío. Luego de esto, el joven abandonó a su consorte. Ésta, siguiendo la concepción popular siciliana, resolvió tomar venganza en la persona de sus tíos y, de este modo, restaurar su honor. En lo que tuvo éxito —así relató ella, con el rostro radiante, en el juicio oral—; había cogido un cuchillo afilado y mató a puñaladas a su tío y a la tía, que trató de defenderlo. Los miembros del jurado la absolvieron. De no ser por falta de conciencia de la antijuridicidad, la absolución se justifica, según nuestro punto de vista, supuesto que faltara en ella el poder obrar de otro modo perteneciente al dolo, en cuanto éste es una forma de la culpabilidad. En tal caso, no se podía reprochar a la autora, en su rudimentaria ilustración, que no haya opuesto resistencia a la concepción imperante en su pueblo y diera muerte a quienes le robaron el honor y la dicha del matrimonio.” (FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2003, p. 87-88)

7 SÁINZ CANTERO, José Antonio. *La exigibilidad de conducta adecuada a la norma en derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: IBdeF, 2018, p. 24.

8 SÁINZ CANTERO, José Antonio. *La exigibilidad de conducta adecuada a la norma en derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: IBdeF, 2018, p. 27-28.

9 En este sentido, HORMAZÁBAL MALARÉE afirma que “Por eso, estimamos con Bustos Ramírez que la responsabilidad es igual a exigibilidad, entendiendo por tal exigibilidad la capacidad del Estado para exigir responsabilidad al individuo, lo que significa que tiene que legitimarse en cada caso considerando la responsabilidad que pueda caberle en el caso de que ese individuo haya sido objeto de discriminación. Luego, el problema no es si el Estado debe exigir responsabilidad al autor del injusto, sino si puede exigir dicha responsabilidad a la persona concreta.” (HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. UNA NECESARIA REVISIÓN DEL CONCEPTO DE CULPABILIDAD. *Rev. derecho (Valdivia)*, Valdivia, v. 18, n. 2, p. 167-185, dic. 2005. Disponible en <<https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=s->

Otro caso, ya sometido a la apreciación del Tribunal Constitucional, donde dos personas, testigos de Jehová, prohíben la realización de una intervención médica en su hijo, el cual viene a fallecer, exclusivamente debido a motivos religiosos. A respecto del caso, FRANCISCO JESÚS SANCHEZ PARRA comenta que el caso va más allá de la mera teoría de la posición de garante, donde la exigencia de los padres para autorizar el tratamiento afecta negativamente a la base de su creencia religiosa, garantizada de forma constitucional¹⁰.

La motivación, en ese sentido, se revela como el centro del instituto de la inexigibilidad de conducta diversa. Es decir, es analizado si el motivo que tenía el autor en la situación típica era suficiente para justificar la transgresión de la norma¹¹.

La esencia del deber, del punto de vista jurídico, es su exigibilidad, por lo que la reprobación del hecho y la exigibilidad de otra conducta construyen dos facetas

complementarias sobre el ejercicio de los deberes, que no pueden ser ignoradas por el derecho penal¹².

VÍCTOR MANUEL MACÍAS CARO menciona que, en las hipótesis de inexigibilidad de conducta diversa, habría un conflicto motivacional, donde el autor debe, alternativamente, seguir la motivación derivada de su propia socialización o la motivación por parte de la norma penal. Por lo tanto, el conflicto es entre una norma jurídica y una norma moral¹³.

De hecho, la posibilidad del autor de comportarse de acuerdo con la norma jurídica es un elemento relevante para perfeccionar la reprobación de la conducta, ya que ella está relacionada a la idea de libertad. Esto sucede porque sólo es posible censurar la conducta del autor que podría actuar de acuerdo con la norma jurídica y decidió, libremente, por hacerlo contrariando el ordenamiento. BERNARDO FEIJOO SANCHEZ sintetiza que “la culpabilidad tiene que ver siempre con una

ci_artext&pid=S0718-09502005000200008&lng=es&nrm=iso>. accedido en 18 marzo 2019. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502005000200008>.)

10 Sobre el caso, SANCHEZ PARRA comenta que “Este es el punto de partida, a mi juicio, de la Sentencia del Tribunal Constitucional para ir más allá de la pura teoría material de la posición de garante en la que se centra la Sentencia del Tribunal Supremo y que le hace plantearse para resolver el amparo ‘qué concretas acciones se exigían a los padres en relación con la prestación del tratamiento médico autorizado para la resolución judicial’. Y realiza este planteamiento para luego ponerlo en relación con la posible vulneración de su derecho fundamental a la libertad religiosa reconocido en el artículo 16.1 de la Constitución. Tras ello, nuestro Tribunal Constitucional, desciende a desgarnar las acciones concretas y las determina en la exigencia de una acción suasoria sobre el hijo a fin de que éste consintiera en la transfusión de sangre, así como en la exigencia de una autorización de la transfusión, a la que se había opuesto el menor en su momento; acciones ambas que el Tribunal Constitucional consideran que afectan negativamente al propio núcleo o centro de sus convicciones religiosas”, lo que “va más allá del deber que les era exigible en virtud de su especial posición jurídica respecto del hijo menor”, posición que el Tribunal Constitucional considera suficientemente respetada por los padres desde el momento en que “llevaron al hijo a los hospitales, lo sometieron a cuidados médicos y no se opusieron nunca a la actuación de los poderes públicos para salvaguardar su vida”, por lo que interpreta, que se ha vulnerado el derecho a la libertad religiosa de los padres en base precisamente a que las acciones anteriormente mencionadas, afectaban a la propia esencia de su libertad religiosa, razonamiento que integraría el principio de inexigibilidad de otra conducta en este supuesto concreto, teniendo en cuenta siempre la singularidad y especiales condicionantes del caso.” (SANCHEZ PARRA, Francisco Jesus. *La inexigibilidad de otra conducta en los delitos de comisión por omisión al hilo de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 154/2002*. Revista General de Derecho Penal, ISSN-e 1698-1189, Nº 7, 2007, p. 1-2)

11 En este sentido, MAÑALICH RAFFO afirma que “Con ello, el objeto del reproche jurídico penal de culpabilidad admite ser redefinido como constituido por el hecho de que el autor no ha convertido la norma en razón, a pesar de haber sido capaz de motivarse con arreglo a la norma, el bien de asegurar su capacidad de motivarse con arreglo a la norma.” (MAÑALICH RAFFO, Juan. *La exculpación como categoría del razonamiento práctico*. InDret [en línea], 2013, Núm. 1, p. 6) <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/262226/349410> [Consulta: 06-11-18]

12 ALÉVARO LORENZO concuerda con este entendimiento, comentando que “El principio de “no exigibilidad de otra conducta” es de creación jurisprudencial. La esencia misma del deber, desde un punto de vista jurídico, es su exigibilidad. De tal manera que reprochabilidad y exigibilidad vienen a constituir dos facetas complementarias y esenciales del incumplimiento de deberes, que no pueden disociarse en la reacción penal ante ese incumplimiento.” (LORENZO, Álvaro Sedano. *El delito militar de abandono de destino, la problemática de las bajas médicas como causa de atipicidad e inculpabilidad*. Especial referencia a la inexigibilidad de otra conducta. Revista General de Derecho Penal, ISSN-e 1698-1189, Nº 16, 2011, p. 17)

13 En las palabras de MACÍAS CARO, “Desde la perspectiva adoptada en el presente trabajo, el principio de responsabilidad penal personal exige dar relevancia jurídica a la situación en la que normal motivabilidad del sujeto se vea afectada por las circunstancias en las que tiene lugar la comisión del delito. No es culpable el autor de un hecho antijurídico si no le fuera exigible una conducta alternativa al delito, esto es, ‘em una situación excepcional en la que un hombre medio hubiera hecho lo mismo, o al menos, no se le podría haber exigido que hiciera otra cosa distinta’. Se trata pues de tratar el conflicto motivacional que se da en la psique del autor de un delito cultural entre la motivación derivada de su propia socialización y la motivación por parte de la norma penal.” (MACÍAS CARO, Víctor Manuel. *Los “delitos culturales” a la luz del derecho a la propia cultura y de los principios constitucionales*. 2014, p. 247).

cierta capacidad de autodeterminación, que implica el reconocimiento de una cierta libertad”¹⁴.

En Brasil, la exigibilidad de conducta acorde al derecho está prevista como causa de exclusión culpabilidad legal - con base en la coacción moral irresistible y la obediencia jerárquica (artículo 22 del Código Penal brasileño¹⁵). La compulsión irresistible (primera parte del artículo 22 del Código Penal brasileño), es moral (*vis compulsiva*) y no física (*vis absoluta*). Esto sucede porque la coacción física afecta el dolo, retira la voluntad del agente de realizar la acción prevista en el tipo penal. Por lo tanto, es una causa excluyente de tipicidad.

La coacción irresistible que excluye la culpabilidad es, por lo tanto, la moral. Así, el autor practica una conducta típica y antijurídica, pero no culpable. Para caracterizar la coacción moral irresistible, es necesario que sea retirada la libertad de acción del autor, con base en una amenaza o un peligro que afecte bienes extremadamente personales de aquel que está siendo coaccionado.

Si la coacción moral es resistible, no queda eliminada la culpabilidad penal, a pesar de que ella funcione como circunstancia atenuante de la pena (artículo 65, ítem III, subítem c, primera parte, del Código Penal brasileño)¹⁶.

La obediencia jerárquica (segunda parte del artículo 22, del Código Penal brasileño) sólo funcionará como

una causa excluyente de culpabilidad si está relacionada a la relación jerarquía/subordinación del derecho público. Esto sucede porque, en el derecho administrativo, hay una relación de subordinación entre el jefe y sus subordinados. El jefe está en una posición de jerarquía con relación a sus subordinados por el poder competente. Así, la transgresión de un orden lleva a la actuación del poder disciplinario de la administración pública que se manifiesta por medio de la imputación de una sanción administrativa a aquellos que violen el deber de subordinación. La orden del superior jerárquico debe ser explícitamente ilegal para alejar la culpabilidad del subordinado y, entonces, también deben ser verificados los siguientes requisitos: competencia del superior para emitir la orden; competencia del subordinado para cumplirla; que la orden tenga previsión legal¹⁷.

En el caso de obediencia jerárquica, el autor de la orden será responsabilizado criminalmente, mientras que el subordinado, a pesar de haber practicado una conducta típica y antijurídica, no lo será porque actuó sin culpabilidad.

A pesar de que FREUDENTHAL desarrolló la inexigibilidad de conducta de acuerdo con el derecho a partir de una relación de empleo —derivada de la relación entre el cochero y su empleador, que ensilló el caballo brioso debido a una determinación del empleador y ocasionó lesiones corporales en terce-

14 FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *La culpabilidad jurídico-penal en el Estado democrático de derecho*. Anuario de derecho penal y ciencias penales, ISSN 0210-3001, Tomo 65, Fasc/Mes 1, 2012, p. 102.

15 “Artículo 22. Si el hecho es cometido bajo coacción irresistible o en estricta obediencia a una orden, no manifiestamente ilegal, de superior jerárquico, sólo es punible el autor de la coacción o de la orden.” En Europa, son usados los términos “miedo insuperable” y “fuerza moral irresistible” (VELLEGAS DÍAZ, Myrna. *Homicidio de la pareja en violencia intrafamiliar: mujeres homicidas y exención de responsabilidad penal*. Revista de Derecho Penal. Santiago de Chile, v. XXIII, n. 2, diciembre 2010, p. 165 e 171). “Establece el art. 20, 6º CP que está exento de responsabilidad criminal “el que obre impulsado por miedo insuperable”.

2. ¿En qué casos y bajo qué condiciones sería de aplicación entonces la eximente de miedo insuperable del art. 20, 6º CP? La respuesta a esta cuestión no es ni mucho menos pacífica ya que la doctrina se encuentra dividida entre quienes le atribuyen la naturaleza de una causa de justificación y quienes, mayoritariamente, la consideran una causa de exculpación.

La Jurisprudencia del Tribunal Supremo ofrece —a través de un panorama auténticamente caótico— toda la gama de posibilidades interpretativas acerca de la naturaleza jurídica de la eximente de miedo insuperable. Ha sido considerada como una causa de justificación o de exculpación según que el mal con lo cual se amenaza sea mayor o igual al causado; también como una causa de inimputabilidad, como una causa de exculpación o, incluso, como la faz negativa de la acción; no han faltado resoluciones en las que se califique como una circunstancia mixta de inimputabilidad y ausencia de exigibilidad; mayoritariamente, la Jurisprudencia considera que supone una falta momentánea de imputabilidad pues el miedo ha de cohibir por completo la voluntad del agente o nublar su inteligencia de tal manera que produzca una suspensión total de sus facultades o una alteración de las mismas hasta la pérdida de su capacidad de raciocinio, o lo que es lo mismo, una gravísima perturbación del psiquismo del autor con abolición, eliminación o discriminación intensa de sus facultades volitivas e intelectivas; también ha sido considerada una causa de exculpación, llegándose a aplicar ‘cualquiera que sea su naturaleza’.

Esta situación de dispares puntos de vista posiblemente se explica por el hecho de que, en realidad, el miedo insuperable es simplemente un caso particular de estado de necesidad exculpante cuya regulación expresa resulta superflua.” (ZUGALDÍA ESPINAR, José M. Delitos de acción. La culpabilidad (III). In: ZUGALDÍA ESPINAR, José M.; PÉREZ ALONSO, Esteban J. *Derecho penal: parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 687/691).

16 “Artículo 65. Son circunstancias que siempre atenúan la pena: (...) III. tener el agente: (...) c) habiendo cometido el delito bajo coacción a la que podía resistir, o en cumplimiento de orden de autoridad superior, o bajo la influencia de emoción violenta, provocada por acto injusto de la víctima;”

17 BRANDÃO, Cláudio. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 233.

ro— el Código Penal brasileño reconoció solamente las relaciones derivadas del derecho administrativo, sin prestar atención a la subordinación del derecho laboral.

Sin embargo, entendemos que aun sin la existencia de previsión legal para la inexigibilidad de conducta de acuerdo con el derecho, cuando la orden provenga de un empleador a su empleado, debe ser reconocida la exclusión de culpabilidad supralegal derivada de la inexigibilidad de conducta de acuerdo con el derecho. Según CLÁUDIO BRANDÃO,

Si el empleado está sujeto a una orden que no cumpliría, forzado por la amenaza de perder su trabajo, sin obtener ningún beneficio personal con esa situación, no se puede reconocer que él decidió *libremente* practicar ese acto. Como vemos, si no existe libertad para que se ofrezca la opción de comportarse de forma contraria o acorde al Derecho, no puede haber la exigibilidad de conducta diversa¹⁸.

Destacamos, sin embargo, que hasta poco tiempo, solamente eran reconocidas por el derecho penal brasileño, las causas excluyentes de culpabilidad legal previstas en el artículo 22 del Código Penal. CLÁUDIO BRANDÃO resalta que sólo con los estudios realizados por FRANCISCO DE ASSIS TOLEDO fue que comenzó a ser admitida la inexigibilidad de conducta conforme al derecho fuera de las hipótesis de obediencia jerárquica y de coacción moral irresistible¹⁹. Un ejemplo que se aplica a la inexigibilidad de conducta diversa en Brasil, como causa excluyente de culpabilidad supralegal, se da en la apropiación indebida previsional, prevista en el artículo 168 A del Código Penal brasileño²⁰.

3.2. La inexigibilidad de conducta diversa como causa de inculpabilidad supralegal

Según ROBLES PLANAS, una cuestión que es controvertida hace décadas es la existencia de una causa de exculpación supralegal de inexigibilidad, pues su admisión causaría inseguridad²¹. Así, verificamos que es pacífica en la doctrina la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa de exculpación cuando haya previsión legal explícita.

Para superar la supuesta inseguridad en la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal, FREUDENTHAL sugiere dos criterios, de orden positivo y negativo, para analizar el dolo del agente en el caso concreto. Así, afirma que la concepción positiva de dolo podría ser la siguiente:

obra en forma dolosa el que desatiende conscientemente los deberes de cuyo cumplimiento, según las circunstancias, es capaz, y a resultas de lo cual lleva a cabo el supuesto de hecho de una acción punible con conciencia y voluntad o... etcétera²².

Por su parte, ROXIN afirma que,

La existencia de una causa general de exculpación supralegal de inexigibilidad, tal y como la había desarrollado poco después de la primera guerra mundial Freudenthal, fue ya rechazada mayoritariamente en la época de Weimar tras un generalizado reconocimiento inicial (más detenidamente ya §19, nm. 11) y fue desestimada también, tras algunas vacilaciones, por el Reichgericht (RGSt 66, 397), al menos para los delitos comisivos dolosos, los únicos que se examinarán aquí. En la época posterior a la segunda guerra mundial, Eb. Schmidt fue el primero en defender la opinión de que el problema de la inexigibilidad “se debería... volver a despertar del sueño de la Bella durmiente”. Pero los

18 BRANDÃO, Cláudio. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 232.

19 BRANDÃO, Cláudio. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 231.

20 “Art. 168-A. Dejar de repasar a la seguridad social las contribuciones recaudadas de los contribuyentes, en el plazo y forma legal o convencional:

Pena - reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años y multa.”

21 ROBLES PLANAS, Ricardo. Caso del Leinenfänger. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 119.

22 FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2003, p. 92, itálico no original. Segundo PEDRO ÁNGEL RUBIO LARA, “Lo que en todo caso no debe existir es vaguedad e inseguridad jurídica derivada de la falta de criterio objetivo que delimite el concreto ámbito de la inexigibilidad. No obstante, la doctrina ha configurado hasta tres criterios orientadores de la medida de la exigibilidad en sede de culpabilidad, que son: a) El criterio subjetivo, donde lo exigible o lo no exigible de la conducta adecuada a la norma debe determinarse conforme a un módulo exclusivamente ético-individualista basado en el autor concreto, esto es, deberá tenerse en cuenta el poder psíquico-físico del autor concreto en el supuesto concreto, que comprenderá sus motivos y condiciones personales y las circunstancias en las que actuó en el caso concreto. De este criterio subjetivo se ha criticado la inseguridad jurídica que produce y la excesiva amplitud de la esfera de la exculpación. b) El criterio objetivo, que amplía y generaliza la medida de lo exigible concretada en la pregunta de cómo hubiese actuado el ciudadano en la misma situación del autor, esto es, cuál sería el comportamiento del hombre medio situado en las mismas circunstancias en las que se encontraba el autor del hecho típico y antijurídico en el momento de realizarlo, teniendo en cuenta incluso las peculiaridades psico-físicas conocidas del autor concreto. (...) c) criterio mixto subjetivo-objetivo, que considera que la medida de la exigibilidad ha de hacerse con criterios subjetivos en la culpabilidad y en el resto de los elementos del delito con criterios objetivos.” (RUBIO LARA, Pedro Ángel. Inexigibilidad de otra conducta y estado de necesidad exculpante. La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario, ISSN 1697-5758, N° 129, 2017, p. 9-10)

intentos de deducir desde entonces de la Ley Fundamental una causa general de exculpación de inexigibilidad han hallado en general rechazo²³.

Para ROXIN, es inadmisibles que un juez aleje la aplicación de una pena con base en una fórmula vacía con la inexigibilidad. En ese sentido, el autor rechaza la posibilidad de aplicación de la inexigibilidad mediante fórmulas supralegales²⁴.

La indeterminación del contenido de la exigibilidad de la conducta diversa permanece de acuerdo con el caso concreto y, incluso, con relación a la cultura del pueblo que analiza el hecho. Según BERNARDO FEIJOO SÁNCHEZ, “Si bien es cierto que la definición de un hecho como causalidad, desgracia o infortunio es una definición social que depende de cada tipo de sociedad”²⁵.

De hecho, no hay un consenso en la doctrina sobre la admisión de la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa sin que haya expresa previsión legal. Según ROBLES PLANAS,

Un sector de la doctrina alemana actual niega, en sede de principio, que exista tal causa operando con efectos eximentes más allá de lo que dispone el § 35StGB (o los arts. 20.5 o 20.6 CP). En este sentido, se argumenta que en los casos de inexigibilidad la capacidad del autor de comportarse conforme al Derecho no está completamente excluida, sólo que el ordenamiento renuncia a castigar porque considera insuficiente el reproche para fundamentar la pena. Por tanto, estaríamos ante una decisión valorativa del legislador que no puede superarse. Ello tiene especial trascendencia en sistemas que regulan las condiciones de la exculpación, como es el caso de Código Penal alemán, al señalar el § 35 StGB que ella sólo podrá tener lugar cuando el peligro frente al que se reacciona lo sea para la vida, integridad o libertad dirigido contra uno mismo o contra una persona próxima. Al no reconocerse el carácter general y supralegal de la inexigibilidad la reacción para proteger otros bienes jurídicos o esos mismos de una persona no allegada quedaría al margen de toda posible exculpación.

Sin embargo, frente a esta opinión, otro sector admite la presencia de diversos supuestos supralegales de inexigibilidad. Así, por un lado, se reconoce que la doctrina de la inexigibilidad puede tener efectos generales sobre ciertos tipos delictivos de la parte especial frente a peligros distintos a los expresamente previstos en el § 35 StGB²⁶.

Sin embargo, nos parece que la solución que CLÁUDIO BRANDÃO formula, por medio de la estructuración de su método tópico hermenéutico, soluciona la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad. Para CLÁUDIO BRANDÃO,

(...) la filosofía pos positivista busca un equilibrio entre el silogismo y la tópica, reconociendo que el Derecho admite una superposición entre dos esferas: la esfera de la comprensión de la norma, por un lado, y la esfera de la comprensión del hecho, por otro, llevadas a cabo por el ser históricamente presente, por el procedimiento argumentativo. Este método es denominado de tópico-hermenéutico.

Se utiliza, por lo tanto, en el método penal, la ley y la comprensión del caso.

La ley es el límite negativo, es decir, no se admite la incriminación de lo que está fuera de ella, ya que ella tiene por función dar la garantía del hombre frente al poder de castigar, como era pregonado desde el iluminismo. El límite negativo del método penal lo armoniza con el Principio Constitucional de la Legalidad.

El caso da el límite positivo, pudiendo ser usado como un medio para justificar una decisión que aumente la amplitud de la libertad, es decir, que sea *pro-libertatis*. Como la finalidad de la legalidad fue garantizar la libertad del hombre frente al poder de castigar, de acuerdo con lo discutido arriba, la tópica es teleológicamente acorde a la legalidad, no habiendo ninguna incompatibilidad entre ellas. En efecto, son posibles decisiones no basadas en el silogismo, por la importancia que debe ser dispensada al hombre. Esto, en verdad, representa el cumplimiento del Principio Constitucional de la Dignidad de la Persona humana, porque el hombre sólo es valorado con base en la

23 ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Tomo I. Madrid: Civitas, 1997, p. 959-960.

24 “Es por tanto inadmisibles habilitar al juez con carácter general para eximir de pena, sin base en la ley, con ayuda de una fórmula vacía como la de la inexigibilidad. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de apreciar, en grupos de casos de contornos precisos y en desarrollo cauteloso del Derecho escrito, una exclusión de la responsabilidad cuando los parámetros valorativos que han de extraerse de la ley vigente permiten reconocer con seguridad la falta de necesidad preventiva de pena. Ahora bien, el recurso a una exclusión supralegal de la responsabilidad es superfluo para dos grupos de casos mencionados con especial frecuencia en este contexto: la colisión de deberes ha de clasificarse sistemáticamente ya como causa de justificación, según la concepción correcta (sobre su delimitación y ubicación más detenidamente §16, nm. 100 ss.). Y el hecho realizado por motivos de conciencia (supra nm. 100 ss.) fundamenta en su caso una causa extrapenal, pero no “supralegal” de exclusión de la responsabilidad, pues la exculpación se basa en el art. 4 GG. Así pues, sólo quedan ya los supuestos de hecho que se discuten desde las perspectivas de la “comunidad de peligro” y del “mal menor.” (ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Tomo I. Madrid: Civitas, 1997, p. 961)

25 FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *Sobre las nuevas tendencias en materia de culpabilidad jurídica penal*. Recensión a María Martín Lorenzo: “La exculpación penal. Bases para una atribución legítima de responsabilidad penal”, Editorial Tirant lo Blanch, Tirant monografías nº 613, Valencia, 2009. Revista de derecho penal y criminología, 3ª época (2), 2009, p. 243.

26 ROBLES PLANAS, Ricardo. Caso del Leinenfänger. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 119-120.

comprensión del caso, que traduce su historia real, que es única e irrepetible²⁷.

Así, considerando que el principio de legalidad es sólo el límite máximo de castigo y no el límite mínimo de libertad, es plenamente posible la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa excluyente de culpabilidad, incluso cuando no hay previsión legal.

3.3. La inexigibilidad de conducta diversa en los delitos tributarios

Creemos que por medio del tópico hermenéutico es posible permitir la aplicación de la inexigibilidad de

conducta de acuerdo con el derecho como una causa excluyente de culpabilidad supralegal, en los delitos fiscales²⁸.

No es cuestionado aquí que los impuestos tengan un papel vital en la prestación de servicios públicos esenciales, por ejemplo, la educación, la salud, la seguridad, el ocio, la seguridad social, la asistencia, entre otros²⁹. De ahí afirmamos que el bien jurídico³⁰ protegido por la legislación penal tributaria sea la propiedad tributaria o la recaudación tributaria³¹. Esto sucede porque es por medio de este valor jurídicamente protegido que el Estado promueve sus acciones.

En un escenario de economía globalizada donde la oscilación del mercado, la alta carga tributaria y la au-

27 BRANDÃO, Cláudio. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 17-18. Este parece ser también el pensamiento de HERNÁN HORMAZÁBAL MALARÉE al afirmar que "Por otra parte, no hay ningún obstáculo legal para admitir dentro de la teoría del sujeto responsable causas supralecales de exención de responsabilidad criminal que signifiquen supuestos de inexigibilidad. Es cierto que el artículo 4º 3. CP. habla de una "rigurosa aplicación de las disposiciones de la Ley", pero esto no significa una extensión distorsionada del principio de legalidad a las causas de exención de responsabilidad. A nuestro entender "aplicación rigurosa" no significa interpretación restringida del texto, sino interpretación conforme a la Constitución y a los principios básicos del Estado social y democrático de derecho." (HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. UNA NECESARIA REVISIÓN DEL CONCEPTO DE CULPABILIDAD. *Rev. derecho* (Valdivia), Valdivia, v. 18, n. 2, p. 167-185, dic. 2005. Disponible en <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200008&lng=es&nrn=iso>. accedido en 18 marzo 2019. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502005000200008>.)

28 Según ROBERTO VELOSO, "El Derecho Penal Económico es una de las áreas de expansión del Derecho Penal, indicando que sus normas están ocupando espacios antes reservados exclusivamente a otras ramas del ordenamiento jurídico. Esta ocupación no implica la revocación de la norma civil o administrativa, porque hay una superposición de normas, y el Derecho Penal describe como delito las mismas conductas ya descritas como infracciones por las otras ramas. En efecto, el individuo que antes era pasible de castigo sólo administrativa o civilmente debido a la práctica de una conducta, pasa a tener contra sí la posibilidad concomitante de aplicación de una pena criminal privativa de libertad." (VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 57). Según IGNACIO BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, "2. Si examinamos la actual situación nos encontramos con que el denominado 'moderno' Derecho penal se caracteriza: 1. Por la protección de bienes jurídicos de carácter colectivo, cuyo contenido a veces consiste en realidad en funciones desarrolladas por la Administración. 2. Por una anticipación generalizada de la intervención del Derecho penal, consecuencia de un agotamiento de exigencias preventivas, lo que lleva al empleo de la técnica de los delitos de peligro abstracto o de los delitos de acumulación. 3. Por la difuminación de las relaciones del Derecho penal con el Derecho administrativo sancionador, se habla con acierto de una "administrativización" del Derecho penal. 4. Por producir efectos sobre las garantías procesales, con una rechazable tendencia hacia la privatización. 5. Por recurrir a leyes sectoriales muy técnicas o a normas penales en blanco." (GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo. *Viejo y nuevo derecho penal. Principios y desafíos del derecho penal de hoy*. Madrid: Iustel, 2012, p. 194-195) JUÁN CARLOS FERRÉ OLIVÉ explica la realidad del Derecho Penal Económico en España, "El sistema penal español consagra una serie de delitos que protegen la Hacienda Pública y la Seguridad social que tienen sido considerados por Bajo Fernández la eje del Derecho Penal económico. Estos intereses jurídicamente protegidos, que el Derecho penal ignoraba, hace no muchos años, se han convertido en la práctica en una de las parcelas del Derecho penal económico que denota mayor crecimiento y dinamismo." (JUÁN CARLOS FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Ciudad del México: Tirant lo Blanch, 2018, p. 31.)

29 No hay duda sobre la importancia de los tributos y su protección a nivel constitucional. De acuerdo con HELOÍSA ESTELLITA SALOMÃO, "cuando analizamos las funciones del tributo en la Constitución, pudimos ver cómo el modelo constitucional de Estado de Derecho, Democrático y Social es reflejado en la estructuración del sistema tributario nacional. Un sistema destinado esencialmente a servir de instrumento al alcance de las metas de justicia e igualdad social." (SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 180-181)

30 Ya nos manifestamos en el sentido de que "La formulación originaria de bien jurídico se debió a BIRNBAUM, evolucionado en las ideas iluministas y liberales que rodearon los siglos XVII y XIX. El bien jurídico surge, entonces, como forma de alejar los castigos para conductas que no violen bienes jurídicos, o sea, valores reconocidos por el Estado como dignos de una protección más enérgica. Estos valores, de esa forma, se diferenciaban de los valores morales, religiosos, políticos." (FLORÊNCIO FILHO, Marco Aurélio. A tipicidade no direito penal: uma abordagem sobre os seus diversos aspectos e sua importância a nível constitucional. In: SILVA, Ivan Luiz; CARDOZO, Teodomiro Noronha; FÖPPEL, Gamil. *Ciências criminais no século XXI: estudos em homenagem aos 180 anos da Faculdade de Direito do Recife*. Recife: Universitária UFPE, 2007, p. 389). Sobre el concepto de bien jurídico, lea PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal y constituição. São Paulo: RT, 2003, p. 44-50.

31 Para GERMANO MARQUES DA SILVA, "Creemos que el bien jurídico-penal tutelado por los delitos fiscales, en un sistema abarcador como es el portugués, que incluye los delitos de naturaleza fiscal, aduanera y contra la Seguridad Social, no es solamente el

sencia de incentivos fiscales son asuntos determinantes en la vida empresarial, a veces una de estas circunstancias, o todas, pueden llevar a la empresa a ingresar en una inestabilidad financiera donde la única solución para su supervivencia será la evasión fiscal. Según ROBERTO VELOSO,

En esta situación de poca liquidez, los empresarios — industriales, comerciantes y profesionales liberales— no tienen otra opción a no ser dejar de recaudar las contribuciones y los tributos para pagar a los empleados y las obligaciones de préstamos con instituciones financieras, buscando garantizar la supervivencia la empresa. Ocurre una situación extraordinaria de motivación, la imposibilidad de recaudar los tributos en detrimento de la supervivencia del negocio, donde se encuentra fuertemente disminuida la capacidad de actuar de acuerdo con la norma jurídica³².

Ante eso el empresario, al actuar en inexigibilidad de conducta diversa, practica un hecho típico y antijurídico, pero no culpable. Por lo tanto, podemos afirmar que el agente está en incumplimiento con el fisco, pero no se puede decir que cometió un delito.

Adicionalmente, en el actual momento de crisis económica que Brasil vive, los magistrados deben observar con atención la incidencia o no de la culpabilidad en el caso concreto, así como la presencia de la inexigibilidad de conducta diversa para alejar la responsabilidad penal objetiva de conductas ilícitas realizadas por empresarios.

ROBERTO VELOSO ofrece algunos criterios objetivos para que el magistrado aplique la inexigibilidad de conducta diversa en los crímenes contra la esfera tributaria:

1) sólo hay una situación de conflicto cuando está comprobado que la salud financiera de la empresa es precaria al punto de encontrarse en una fase de quiebra o cuasi quie-

bra; 2) que la opción hecha haya sido efectivamente en el sentido de preservación de la empresa y no para el ocio o aumento de patrimonio de los socios; 3) la precariedad de recursos esté motivada por la situación económica general o por hecho extraño a la responsabilidad de los miembros o no por el despilfarro y la mala administración³³.

A pesar de que la situación financiera deba ser muy bien demostrada, no es exigida la demostración de la imposibilidad absoluta del pago del tributo, porque “imposibilidad de otra conducta es algo diferente de inexigibilidad de otra conducta. Es evidente que lo imposible es inexigible, pero puede darse lo inexigible que no sea imposible.”³⁴

De hecho, un Estado Democrático de Derecho, como lo es Brasil, no puede legitimar la punición de empresarios que, por ejemplo, dejaron de repasar a la Previsión Social las contribuciones de seguridad social descontadas de los empleados (art. 168-A, del Código Penal brasileño), si esa postura sirvió para mantener a la empresa funcionando, generando empleos y, por consiguiente, cumpliendo papeles sociales y económicos previstos en la Constitución Federal.

La inexigibilidad de conducta diversa, en los crímenes contra el orden tributario encuentra guarida constitucional y puede ser verificada en el artículo 1 de la Constitución Federal³⁵, que trata de los pilares de la República Federativa del Brasil, o sea, sus principios fundamentales.

De la redacción del artículo 1 de la Constitución Federal, percibimos que la República Federativa de Brasil tiene como fundamentos los valores sociales del trabajo y de la libre iniciativa, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso IV. En este sentido, el empresario, cuando mantiene su empresa funcionando, en el intento de pagar a sus empleados y proveedores, en detrimento

patrimonio tributario, porque como ya referido, la función tributaria no está limitada a recaudar impuestos para satisfacción de las necesidades financieras del Estado (artículo 103º de la CRP), sino que puede tener otras finalidades, como la de desincentivar el consumo de determinados productos (artículo 104º, nº 4, de la CRP) o tener base en un instrumento de política económica [artículo 81º al. B), de la CRP]. Por lo tanto, consideramos el bien jurídico protegido desde una perspectiva funcional, aunque el patrimonio tributario constituya, en la mayoría de los delitos, la síntesis o el componente más visible del bien jurídico protegido. (SILVA, Germano Marques da. *Direito penal tributário*. Lisboa: Universidade Católica, 2009, p. 52) Sin embargo, JUAN CARLOS FERRÉ OLIVÉ comprende que el bien jurídico mediamente protegido pelo derecho penal tributário, sería el orden público económico. En segundo término para el autor, en un contexto de cierta pluriofensividad, se encuentra la Hacienda Pública, de una perspectiva funcional y el sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos públicos. Así, el autor sistematiza el bien jurídico mediato como la actividad financiera del Estado, las comunidades autónomas y locales desarrolladas en marco del orden público económico. Por otro lado, el bien jurídico inmediato serían las condiciones sustanciales legalmente requeridas para la concesión o disfrute de la subvención. (JUÁN CARLOS FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Ciudad del México: Tirant lo Blanch, 2018. p. 126-127 y 141.)

32 VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 243.

33 VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

34 FULLER, Paulo Henrique Aranda. Dos crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137, de 27-12-1990). In: JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Legislação penal parte especial*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 449-572.

35 “Art. 1 La República Federativa del Brasil, formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, está constituida en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos:

(...)

IV. los valores sociales del trabajo y de la libre iniciativa”.

del pago de los tributos, pues le era inexigible, en las circunstancias, actuar de modo diverso, cumple el precepto constitucional de valorización del trabajo y de la libre iniciativa.

Percibimos, además, que la recaudación tributaria no tiene previsión legal en el artículo 1 de la Constitución Federal, a pesar de imprescindible, no es fundamento del País. Ni podría serlo, pues la recaudación tributaria no es un fin en sí misma, sino un medio para proporcionar la prestación de los servicios públicos. De hecho, un país que no valore el trabajo y la libre iniciativa y que priorice la recaudación tributaria no puede progresar.

Fue en ese espectro de pensamiento que el legislador constituyente elevó a la categoría de principio fundamental la valorización del trabajo y de la libre iniciativa, en detrimento de la recaudación tributaria³⁶.

Si el juzgador niega la recepción de la inexigibilidad de conducta diversa en los crímenes contra la esfera tributaria, como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad, niega la propia estructuración política de la República Federativa de Brasil, por no respetar sus fundamentos, por ejemplo, la valorización del trabajo y de la libre iniciativa.

Además, consta en nuestra Constitución Federal, en su artículo 193 que: “El orden social tiene como base el primado del trabajo, y como objetivo el bienestar y la justicia social”.

También se considera que el artículo 170 de la Constitución Federal trata de los principios generales del orden económico y financiero³⁷. Es decir, de acuerdo con los artículos de la Constitución de la República Federa-

tiva de Brasil anteriormente citados, se percibe que el objetivo de la Constitución es, tanto en el orden social, como en el orden económico, a valorar el trabajo³⁸.

ROBLES PLANAS, al analizar la situación de los países desarrollados afirma que:

Afortunadamente, el avance del Estado social y de las soluciones institucionalizadas de conflictos que afectan a las necesidades básicas de los ciudadanos en las sociedades desarrolladas provocan que difícilmente no sea inexigible evitar disponer peligros para los demás cuando resultan amenazados bienes como el propio sustento o el de personas cercanas. Pero ello, de nuevo, tiene que ver con que un Estado en tanto comunicad que impone coactivamente sus normas básicas de convivencia no puede hacerlo contradiciéndose, esto es, pretendiendo el respeto de las mismas sin otorgar posibilidades de cumplimiento alternativas que no resulten vitalmente lesivas para sus destinatarios. Esa es, a mi juicio, la esencia de la doctrina de la inexigibilidad, una doctrina con más de cien años de edad cuyo potencial dista mucho de haber sido extraído en su totalidad³⁹.

La falta de conducta diversa en los delitos tributarios está siendo reconocida por los tribunales brasileños como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad, en casos de grave crisis financiera de las empresas, que no haya derivado de la mala administración, en consonancia con la doctrina patria.

Con base en los juicios analizados para la elaboración del presente artículo, no fue verificada la aplicación, por parte del Supremo Tribunal Federal⁴⁰ y por parte del Tribunal Superior de Justicia⁴¹, porque, de acuerdo con los referidos Tribunales Superiores el conocimiento de la materia dependería, necesariamente,

36 Sin duda, “En particular la innegable necesidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, indispensable para construir un Estado de bienestar, atendiendo servicios públicos y mejorando el desarrollo social. Nada es posible sin un ordenamiento tributario que sustente todo este sistema. Y un marco normativo de la Seguridad Social que atienda a las necesidades más elementales de los ciudadanos. En síntesis, se debe atender fundamentalmente a la *función social* del tributo.” (FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2018, p. 33).

37 “Art. 170. El orden económico, fundado en la valorización del trabajo humano y en la libre iniciativa, tiene el objetivo de asegurar a todos la existencia digna, de acuerdo con los pareceres de la justicia social, observando los principios a continuación:

(...)

VIII. búsqueda del pleno empleo.”

38 En este punto, en el Derechos Español, es importante la observación de JUAN CARRLOS FERRÉ OLIVÉ de que a se trasladar los principios generales tributarios al Derecho Penal, las características de pena exigen que se busque un equilibrio entre la defensa del bien jurídico Hacienda Pública, sin duda muy necesario, con la tutela de los principios constitucionales con relevancia penal. De acuerdo con el autor, es evidente que la materia penal tributaria puede llegar a colocarse en una posición algo distante de los principios que ilustran el Derecho Penal. Así, en España destacan-se las “razones fiscales” (o particularismo tributario) que buscan justificar excepciones a los principios constitucionales aplicables en materia penal actúan sobre hechos delictivos ya materializados estableciendo criterios adicionales que permiten despenalizar algunas conductas o reservarlas para para el espacio sancionador administrativo. (JUÁN CARLOS FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Ciudad del México: Tirant lo Blanch, 2018, p. 58).

39 ROBLES PLANAS, Ricardo. Caso del Leinenfänger. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 127.

40 STF, ARE 1.106.866, 1ª T., Min. Rel. ALEXANDRE DE MORAES, DJe 06.03.2018; STF, RE 1.138.126, 1ª T., Min. Rel. LUIZ FUX, DJe 12.06.2018; STF, RE 1.102.240, 1ª T., Min. Rel. LUIZ FUX, DJe 23.02.2018.

41 STJ, AgRg en AREsp 1040813/SP, 5ª T., Min. Rel. FELIX FISCHER, DJe 23.05.2018; STJ, AgRg en REsp 1405034/RS, 5ª T., Min. Rel. RIBEIRO DANTAS, DJe 23.05.2018; STJ, AgRg no REsp 1393904/SP, 6ª T., Min. Rel. NEFI CORDEIRO, DJe 27.03.2018;

de profundización en el contexto fáctico probatorio engendrado en cada caso concreto, hecho que es vedado a los Tribunales Superiores, respectivamente, por los Precedentes n.º 279⁴² y por los Precedentes n.º 7⁴³.

Sin embargo, fue posible analizar la apreciación del instituto de la inexigibilidad de conducta diversa, como causa excluyente de culpabilidad supralegal en juicios de los Tribunales Regionales Federales, que son Cortes Federales que discuten cuestiones afines a la Unión en segunda instancia.

El Tribunal Regional Federal de la 1ª Región⁴⁴, por ejemplo, ha decidido de forma favorable a la aplicación de inexigibilidad de conducta diversa, como causa excluyente de la culpabilidad supralegal, desde que las dificultades de la empresa: sean plenamente comprobadas en el caso, por medio de una prueba inequívoca de su ocurrencia, capaz de revelar los motivos o los hechos que causaron tal situación, así como que sean derivados de circunstancias imprevisibles o invencibles,

siendo necesaria la producción de pruebas en el sentido de la imposibilidad absoluta del agente de actuar de conformidad con lo determinado por la norma penal⁴⁵.

El Tribunal Regional Federal de la 2ª Región⁴⁶, del mismo modo, también ha acatado la aplicación de inexigibilidad de conducta diversa, como causa excluyente de culpabilidad supralegal excluyente, cuando es verificada la dificultad financiera de la empresa en repasar los fondos de pensión descontados de sus empleados⁴⁷.

Del análisis de las decisiones proferidas por el Tribunal Regional Federal de la 3ª Región⁴⁸, percibimos, igualmente, que el Tribunal reconoce la grave crisis financiera de la empresa como caracterizadora de inexigibilidad diversa, desde que sea cabalmente comprobada en los autos la imposibilidad del pago⁴⁹, dado que “la mera existencia de dificultades financieras, que a veces superan todo el cuerpo social, no configura *ipso facto* causa supralegal de exclusión de culpabilidad”⁵⁰.

STJ, AgRg en AREsp 535230/SP, 5ª T., Min. Rel. JORGE MUSSI, DJe 02.03.2018; STJ, AgRg en REsp 1263669/SP, 6ª T., Min. Rel. SALDANHA PALHEIRO, DJe 28.08.2017.

42 Resumen 279, STF: Para una simple reconsideración de prueba no cabe un recurso extraordinario.

43 Resumen 07, STJ: La pretensión de una simple reconsideración de prueba no implica un recurso especial.

44 Con sede en Brasilia, abarca las secciones judiciales de Acre, Amapá, Amazonas, Bahía, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima y Tocantins.

45 TRF1, Ap 0018648-26.2011.4.01.3800, 3ª T., Des. Rel. MÁRIO CÉSAR RIBEIRO, DJe 07.11.2017. En ese sentido, sigue lo juzgado a continuación: “Es pacífico el entendimiento jurisprudencial en el sentido de que las dificultades financieras de la empresa, para caracterizar la inexigibilidad de conducta distinta del administrador, para el reconocimiento de la causa supralegal excluyente de culpabilidad, deben ser debidamente comprobadas, hecho que ocurrió en los presentes autos.” (TRF1, Ap 0004652-64.2007.4.01.3811, 3ª T., Des. Rel. MARIO CÉSAR RIBEIRO, DJe 19.12.2017). Del mismo modo, “La jurisprudencia de esta Corte ha decidido que la reclamación de dificultades financieras como supralegal excluyente debido a la culpabilidad, por el estado de necesidad o inexigibilidad de una conducta diversa, de forma análoga *in bonam partem*, será admitida con carácter excepcional, cuando esté respaldada por pruebas cabales que permitan revelar la situación absolutamente adversa vivida por la empresa en el momento en que dejó de repasar al INSS los importes debidos. 3. En el caso, ante la existencia de pruebas de dificultades financieras de la empresa, aplicable al excluyente de culpabilidad por inexigibilidad de conducta diversa en el caso, razón por la que debe ser mantenida la absolución del acusado Clóvis Raimundo Gomes de Assis en relación al delito del art. 168-A, § 1º, I, c/c art. 71, ambos del Código Penal.” (TRF1, Ap 0000266-38.2013.4.01.3307, 3ª T., Des. Rel. MONICA FUENTES, 3ª T., DJe 11.10.2018.)

46 Con sede en Rio de Janeiro, abarca las secciones judiciales de Rio de Janeiro y Espírito Santo.

47 TRF2, Ap 0000141-34.2015.4.02.5001, 2ª T. Especializada, Des. Rel. SIMONE SCHERER, DJe 25.08.2017; TRF2, Ap 0805124-78.2008.4.02.5101, 2ª T. Especializada, Des. Rel. MARCELLO FERREIRA DE SOUZA GRANADO, DJe 29.08.2017; TRF2, Ap 0809172-80.2008.4.02.5101, 1ª T. Especializada, Des. Rel. ANTONIO IVAN ATHIÉ, DJe 19.07.2018. También en ese sentido: “Es verdad que la dificultad financiera no es reconocida, en general, como excluyente de la ilicitud en crímenes contra el Patrimonio. Sin embargo, la jurisprudencia, considerando las dificultades que atraviesa el País, viene aceptando la justificación de omisión en la recaudación de las contribuciones cuando el Administrador, aunque promueva por todos los medios el saneamiento de la empresa, sea inyectando recursos propios, buscando créditos, haciendo cortes en el cuadro de personal, racionalizando gastos, ve como infructuosos todos esos intentos y, en consecuencia, practica la conducta delictiva. (...) No se exige en casos como éste que el agente llegue a la penuria para, entonces, ser identificado como inexigible el comportamiento dictado por la norma, como reconoció el magistrado de primer grado.” (TRF2, Ap 0004820-14.2014.4.02.5001, 2ª T. Especializada, Des. Rel. MARCELLO FERREIRA DE SOUZA GRANADO, DJe 20.10.2017)

48 Con sede en São Paulo, abarca las secciones judiciales de São Paulo y Mato Grosso do Sul.

49 TRF3, Ap 0002910-46.2007.4.03.6107, 5ª T., Des. Rel. PAULO FONTES, DJe 23.10.2018; TRF3, Ap 0000942-20.2008.4.03.6115, 11ª T., Des. Rel. NINO TOLDO, DJe 04.09.2018.

50 TRF3, Ap 0002246-30.2013.4.03.6131, 5ª T., Des. Rel. ANDRÉ NEKATSCHALOW, DJe 03.09.2018. En el mismo sentido, “PENAL. PROCESO PENAL. ARTÍCULO 168 A, DEL CÓDIGO PENAL. APROPIACIÓN INDEBIDA PENSIONAL. MATERIALIDAD Y AUTORÍA COMPROBADAS. DOLO. EXCLUYENTE DE INEXIGIBILIDAD DE CONDUCTA DIVERSA. DIFICULTADES FINANCIERAS. COMPROBACIÓN. SENTENCIA REFORMADA. ABSOLUCIÓN. 1. Materialidad y autoría comprobadas. 2. Para la configuración del delito previsto en el artículo 168-A del Código Penal, es exigido solamente el dolo genérico. 3. Las dificultades financieras generadoras de inexigibilidad de conducta diversa quedaron demostradas por el acusado, siendo impuesta la absolución. Sentencia reformada. 4. Recurso de defensa

En el Tribunal Regional Federal de la 4ª Región⁵¹, de la misma forma, comprobada de forma incontestable la imposibilidad de recaudación como resultado de grave crisis financiera de la empresa, existen decisiones favorables a la aplicación de la exclusión de culpabilidad del agente, por inexigibilidad de conducta diversa⁵².

Por último, en el mismo sentido, es la actitud adoptada por el Tribunal Regional de la 5ª Región⁵³.

Como vemos, las decisiones recientemente proferidas por los Tribunales Regionales Federales Brasileños encuentran respaldo en la doctrina patria, y guardan estrecha relación con los argumentos de ROBERTO VELOSO, en el sentido de que la crisis financiera no puede ser resultante de mala administración de los socios o de despilfarros, así como la opción por la interrupción en la recaudación de impuestos debe haber sido reali-

zada para asegurar la preservación de la compañía, que está en situación de quiebra o cuasi quiebra⁵⁴.

En esta situación, debemos percibir que la jurisprudencia brasileña viene consolidando la comprensión en el sentido de ser cabible la aplicación de la causa supralegal excluyente de culpabilidad derivada de la inexigibilidad de conducta diversa, siempre que el caso concreto cumpla determinados requisitos comprobados, sin los cuales la aplicación de tal instituto quedaría perjudicada.

En este sentido, para la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal de exculpación, deben estar comprobadas las siguientes circunstancias: existencia de varias acciones judiciales de cobro en desfavor de la empresa en el marco de la cual habría cometido la práctica delictiva; la formulación de

provisto y apelación ministerial perjudicada." Se cita como ejemplo lo juzgado a continuación: De los elementos existentes en los autos verificamos que, a pesar de estar debidamente comprobado que el acusado dejó de repasar al INSS los importes debidos a título de contribución pensional en el período de octubre de 2004 a julio de 2006, actuó así en razón de la absoluta imposibilidad financiera para el pago, hecho que caracteriza la inexigibilidad de conducta diversa. 2. Existencia de comprobación de decenas de acciones judiciales movidas contra la empresa, hecho que demuestra la crisis constante y progresiva enfrentada. Ocurrió la pérdida de bienes resultante de deudas contraídas y no honradas, así como la formulación de una solicitud de recuperación judicial. 3. La severa crisis económica y financiera también fue confirmada, de forma unánime, por todos los testigos oídos en los autos. 4. Es incuestionable el hecho de que la defensa podría haber provisto la adjunción a los autos de otras pruebas documentales hábiles para la confirmación de sus tesis. También es irrefutable que, aisladamente, las circunstancias narradas por los testigos son insuficientes para demostrar la ausencia de alternativa del reo. No obstante, hay que considerar, en beneficio del acusado, la suma de los elementos probatorios efectivamente producidos. Finalizada la fase introductoria, el escenario establecido en los autos determina la existencia de duda fundada sobre la existencia de excluyente de culpabilidad invocada por la defensa, hecho que determina su absolución. Sin embargo, a pesar del reconocimiento del excluyente de culpabilidad, la responsabilidad civil por los valores no recaudados subsiste de forma integral." (TRF3, Ap 0004439-79.2007.4.03.6114, 11ª T., Des. Rel. FAUSTO DE SANCTIS, DJe 21.08.2018). En el mismo sentido, "PENAL. PROCESO PENAL. ARTÍCULO 168 A, DEL CÓDIGO PENAL. APROPIACIÓN INDÉBITA PENSIONAL. MATERIALIDAD Y AUTORÍA COMPROBADAS. DOLO. EXCLUYENTE DE INEXIGIBILIDAD DE CONDUCTA DIVERSA. DIFICULTADES FINANCIERAS. COMPROBACIÓN. SENTENCIA REFORMADA. ABSOLUCIÓN. 1. Materialidad y autoría comprobadas. 2. Para la configuración del delito previsto en el artículo 168-A del Código Penal, es exigido solamente el dolo genérico. 3. Las dificultades financieras generadoras de inexigibilidad de conducta diversa quedaron demostradas por el acusado, siendo impuesta la absolución. Sentencia reformada. 4. Recurso de la defensa provisto y apelación ministerial perjudicada." (TRF3, ACR 00069943820024036181, 5ª T., Des. Rel. MAURICIO KATO, DJe 20.03.2017)

51 Con sede en Porto Alegre, abarca las secciones judiciales de Paraná, Santa Catarina y Rio Grande do Sul.

52 Vide: En este contexto, observamos que los elementos probatorios traídos por la defensa comprueban su tesis, pues confirman la existencia de condiciones anormales soportadas por la sociedad empresarial, que le quitaron la posibilidad de honrar todas sus deudas. Es decir, fue demostrada de forma suficiente la gravedad de la crisis financiera enfrentada por la persona jurídica, hecho que imposibilitó el cumplimiento de todas sus obligaciones. La situación evidenciada, por lo tanto, es base para alejar la culpabilidad debido a la inexigibilidad de conducta diversa. (TRF4, Ap 5003005-16.2017.4.04.7205/SC, 8ª T., Des. Rel. JOÃO PEDRO GEBRAN NETO, DJe 03.10.2018). En el mismo sentido, "Comprobada la ocurrencia de situación grave, comprometiendo la condición financiera de la empresa, contingenciada en razón de incumplimiento y embargos sobre la facturación, que sólo no llevó al cierre de las actividades debido a esfuerzos en el sentido de su mantenimiento, con la división de sueldos en cuotas para saldar deudas, entre otras medidas, es aceptada la tesis de excluyente de culpabilidad, consistente en dificultades financieras infranqueables, buscando mantener la absolución en relación al delito tipificado en el art. 168-A del Código Penal." (TRF4, Ap 5003196-94.2013.4.04.7110, 7ª T., Des. Rel. SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, DJe 17.07.2018)

53 Con sede en Recife, abarca las secciones judiciales de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte y Sergipe. Según el Tribunal: "Por otra parte, en lo que se refiere específicamente al delito de apropiación indebida de fondos pensionales (art. 168-A, § 1º, I, CP), sigue firme la jurisprudencia en reconocer la inexigibilidad de conducta diversa, cuando quede demostrada una seria crisis financiera enfrentada por la empresa que impida la recaudación de las contribuciones." (TRF5, Ap 0002761-84.2014.4.05.8100, 4ª T., Des. Rel. RUBENS DE MENDONÇA CANUTO, DJe 04.09.2018). En el mismo sentido, "3. En relación a la causa supralegal excluyente de culpabilidad, después de la oitiva de testigos, quedó convencida la magistrada de que fueron comprobadas las dificultades financieras caracterizadoras del estado de necesidad exigible para que sea determinada la inexigibilidad de conducta diversa, habiendo evadido diversas contribuciones sociales con el objetivo de pagar los sueldos." (TRF5, Ap 0013111-45.2016.4.05.8300, 4ª T., Des. Rel. LEONARDO AUGUSTO NUNES COUTINHO (Convocado), DJe 04.10.2018.)

54 VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

una sollicitación de recuperación judicial; el decreto de quiebra y la ocurrencia de cortes en el suministro de servicios urbanos elementales, tales como agua, desagües y energía, sin los cuales el funcionamiento de la empresa resulta absolutamente imposible.

En lo que se refiere a los mencionados requisitos, debemos apuntar que no es exigida la presencia categórica de cada uno de ellos. Es de verificar que la jurisprudencia se vale de los mencionados requisitos, anterior-

mente ejemplificados, como factores que, en conjunto, comprueban la inexigibilidad de conducta diversa⁵⁵.

Por último, es oportuno destacar que la jurisprudencia española, en lo que se refiere a la aceptación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa suprallegal excluyente de culpabilidad, tiene entendimiento diferente de los juzgados brasileños, donde, como vimos, es aceptada la referida causa suprallegal como excluyente de culpabilidad siempre que sea comprobada la crisis financiera por la que pasa la empresa⁵⁶.

55 Sobre el asunto, observe lo juzgado a continuación por el Tribunal Regional Federal de la 3ª Región: "De los elementos existentes en los autos verificamos que, a pesar de estar debidamente comprobado que el acusado dejó de repasar al INSS los importes debidos a título de contribución pensional en el período de octubre de 2004 a julio de 2006, actuó así en razón de la absoluta imposibilidad financiera para el pago, hecho que caracteriza la inexigibilidad de conducta diversa. 2. Existencia de comprobación de decenas de acciones judiciales movidas contra la empresa, hecho que demuestra la crisis constante y progresiva enfrentada. Ocurrió la pérdida de bienes resultante de deudas contraídas y no honradas, así como la formulación de una sollicitación de recuperación judicial. 3. La severa crisis económica y financiera también fue confirmada, de forma unánime, por todos los testigos oídos en los autos. 4. Es incuestionable el hecho de que la defensa podría haber provisto la adjunción a los autos de otras pruebas documentales hábiles para la confirmación de sus tesis. También es irrefutable que, aisladamente, las circunstancias narradas por los testigos son insuficientes para demostrar la ausencia de alternativa del reo. No obstante, hay que considerar, en beneficio del acusado, la suma de los elementos probatorios efectivamente producidos. Finalizada la fase introductoria, el escenario establecido en los autos determina la existencia de duda fundada sobre la existencia de excluyente de culpabilidad invocada por la defensa, hecho que determina su absolución. Sin embargo, a pesar del reconocimiento del excluyente de culpabilidad, la responsabilidad civil por los valores no recaudados subsiste de forma integral." (TRF3, Ap 0004439-79.2007.4.03.6114, 11ª T., Des. Rel. FAUSTO DE SANCTIS, DJe 21.08.2018).

56 A mero título de ejemplo, presentamos abajo la siguiente sentencia dictada por el tribunal español: "El último punto alegado por el recurrente es la aplicación al caso enjuiciado del estado de necesidad exculpante. El recurrente entiende que la conducta defraudatoria alcanzada mediante la elusión del pago de las cuotas y conceptos de recaudación conjunta fue, en el caso de autos, el único medio o en su caso el menos lesivo para evitar el cierre de la empresa y la pérdida de puestos de trabajo. En suma, entiende el recurrente que puede apreciarse el estado de necesidad como causa de justificación cuando el pago de cuotas y conceptos de recaudación conjunta resulte imposible y, en particular en caso de conflicto con obligaciones cuyo cumplimiento haga inviable la continuidad de la actividad empresarial.

Doctrinalmente se ha discutido la posible aplicación de dicha circunstancia en los delitos contra la Hacienda Pública (por ende contra la Seguridad Social), por la propia naturaleza de los mismos ya que el mal causado sería la elusión del pago de impuestos o, en el caso enjuiciado de las cuotas de los trabajadores dados de alta en la Seguridad Social, que por la explotación económica que desarrollaba el acusado, es difícil que le pusiera en una situación tal que el pago de dichas cuotas pueda poner en peligro la salud corporal o sea gravemente atentatoria a la dignidad humana.

Difícil encaje puede tener esta eximente en el delito contra la Seguridad Social debido al carácter supraindividual del bien jurídico protegido, que ha de primar sobre los intereses particulares, así por el hecho de que los valores de la salud y dignidad difícilmente concurrirían porque lo impediría el respeto a los principios constitucionales que rigen el sistema de la Seguridad Social, y finalmente por lo elevado del límite cuantitativo.

Parece por tanto, difícil la articulación de esta eximente dada la rigidez de los requisitos que el Código Penal exige, así como la interpretación restrictiva otorgada a la misma por la doctrina jurisprudencial (SS. T.S 14 de noviembre de 1996, 16 de abril de 1999) el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre su posible apreciación en el delito fiscal en sentencia 2-3-88, negando su concurrencia "no está justificada, y solo a título de defensa es admisible, la incompatibilidad entre el abono de las cuotas derivadas del impuesto y la necesidad de atender el salario de los trabajadores. En definitiva, no es posible montar el conflicto o colisión de derechos o bienes en que se asienta el estado de necesidad que sugiere el recurrente, ni base para alegar, como causa de inculpabilidad, la inexigibilidad de otra conducta". Doctrina que es plenamente aplicable al presente caso.

Por otro lado, las situaciones de crisis empresarial también han sido abordadas por la Jurisprudencia, descartando la apreciación de la eximente en sentencia de 9 de marzo de 1993 y 3 de diciembre de 1991, en supuestos de delito fiscal, cuya doctrina como la anteriormente expuesta parece aplicable también a los delitos contra la Seguridad Social, indicándose en aquellas resoluciones: "aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal... es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico; no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni la de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamientos de pago, ni que todos los intereses anudados a la subsistencia de la empresa dependieran sustancial y principalmente de los impuestos evadidos, lo que inclina a negar la existencia de una situación de necesidad justificante o exculpatoria.

En esta fundamentación se pone de manifiesto la falta del elemento temporal exigido para configurar la estudiada atenuante en las llamadas "crisis empresariales" ya que la situación de crisis difícilmente se producirá de la noche a la mañana, sino que es el resultado de la mala marcha de la empresa durante un periodo más o menos largo de tiempo.

Como pudimos percibir, España no admite la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal de exculpación.

Es importante registrar que la jurisprudencia brasileña solamente reconoce la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa en los delitos fiscales cuando el delito analizado esté descrito en los artículos 168-A, del Código Penal brasileño; o 2º, inciso II, de la Ley 8.137/90⁵⁷.

Sobre la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa de exculpación, para el caso del artículo 2, inciso II, de la Ley 8.137/90, el juicio del Tribunal Regional Federal de la 4ª Región, o adopta excepcionalmente⁵⁸.

Este es el entendimiento, también, de ROBERTO VELOSO, que en su obra, al tratar de la posibilidad de aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa en los crímenes contra la esfera tributaria afirma que:

Buscando evitar una posible interpretación incorrecta de lo que aquí se defiende, ya afirmamos que la inexigibilidad

de conducta diversa, como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad, es de mejor aplicación, cuando se refiere a los crímenes contra la esfera tributaria, en los casos del art. 2, inciso II de la Ley 8.137/90, y del art. 168-A, *caput*, del Código Penal, es decir, en los casos donde no haya falsificación o fraude, pero no debe ser aplicada la exculpación en los dos últimos casos mencionados.

Es que los dispositivos del art. 1, los demás ítems del art. 2 y el art. 3 de la Ley 8.137/90 y el art. 337-A del Código Penal no se refieren al incumplimiento de los tributos y contribuciones sociales, sino a las conductas de falsificación y fraude contra el fisco, mediante la utilización de artificio y ardid, lo que denota una previa y deliberada intención de engañar la fiscalización tributaria y pensional⁵⁹.

Sin embargo, aunque la gran mayoría de los juicios apunte a la inaplicabilidad de la inexigibilidad de conducta diversa en los delitos previstos en el artículo 1 de la Ley 8.137/90⁶⁰; y en el artículo 337-A⁶¹ del Có-

Resulta evidente que los requisitos que la sentencia del Tribunal Supremo de 1991 anteriormente comentada exigirían para apreciar la exigente de estado de necesidad (imposibilidad de financiación externa, desestimación por parte de la Tesorería de la Seguridad Social de aplazamientos o moratorias de pago, y una situación coyuntural —casi de laboratorio— que determine que con las cantidades no ingresadas a la Seguridad Social se puedan realizar los pagos necesarios para evitar el cierre y el despido de los trabajadores) no concurren en el caso enjuiciado, como queda expuesto en el cuerpo de esta resolución y en la fundamentación jurídica de la recorrida.” (SAP AL 1242/2004 de 17 de noviembre. FD cuarto.)

57 “Art. 2º Constituye delito de la misma naturaleza:

I. hacer declaración falsa u omitir declaración sobre renta, bienes o hechos, o emplear otro fraude, para eximirse, total o parcialmente, del pago de tributo;

II. dejar de recaudar, en el plazo legal, valor de tributo o de contribución social, descontado o cobrado, en calidad de sujeto pasivo de obligación y que debería ser repasado a las arcas públicas;

III. exigir, pagar o recibir, para sí o para el contribuyente beneficiario, cualquier porcentaje sobre la parte deducible o deducida de impuesto o de contribución como incentivo fiscal;

IV. dejar de aplicar, o aplicar en desacuerdo con lo determinado, incentivo fiscal o cuotas de impuesto liberadas por órgano o entidad de desarrollo;

V. utilizar o divulgar programa de procesamiento de datos que permita al sujeto pasivo de la obligación tributaria tener información contable diferente de aquella que es, por ley, enviada a la Hacienda Pública.

Pena - reclusión de 6 (seis) meses a 2 (dos) años y multa.”

58 “PROCESO PENAL. ART. 2º, INC. II, DE LA LEY N. 8.137/90. INEXIGIBILIDAD DE CONDUCTA DIVERSA. EXCLUYENTE DE CULPABILIDAD. PECULIARIDADES DEL CASO CONCRETO. COMPROBACIÓN. 1. Existe la inexigibilidad de conducta diversa, como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad, cuando, ante una situación determinada, no se podría exigir del hombre promedio comportamiento diverso, para actuar acorde al Derecho. 2. Sin embargo, la situación presente en los autos comprueba, excepcionalmente, la incidencia de causa excluyente de culpabilidad.” (TRF4, Apelación nº 5002242-43.2016.4.04.7207, 7ª Clase, Rel. Des. RONY FERREIRA, J. 20.02.18).

59 VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 242

60 “Art. 1º Constituye delito contra la esfera tributaria suprimir o reducir tributo, o contribución social y cualquier accesorio, mediante las conductas a continuación:

I. omitir información, o dar declaración falsa a las autoridades de hacienda;

II. fraudar la fiscalización tributaria, informando elementos inexactos, u omitiendo operación de cualquier naturaleza, en documento o libro e rígido por la ley fiscal;

III. falsificar o modificar factura, duplicata, recibo de venta, o cualquier otro documento relacionado a la operación tributable;

IV. elaborar, distribuir, suministrar, emitir o utilizar documento que conozca o deba conocer como falso o inexacto;

V. negar o dejar de suministrar, cuando sea obligatorio, factura o documento equivalente, relacionada a la venta de mercancía o prestación de servicio, efectivamente realizada, o realizarla en desacuerdo con la legislación.

Pena - reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años y multa.”

61 “Art. 337-A. Suprimir o reducir contribución social pensional y cualquier accesorio, mediante las conductas a continuación:

I. omitir en la nómina de pago de la empresa o en documento de informaciones previstas por la legislación pensional aseguradas al empleado, empresario, trabajador subcontratado o trabajador autónomo o a éste equiparado que le presten servicios;

digo Penal brasileño, hay juicios en el sentido opuesto, como el descrito a continuación, hecho por el Tribunal Regional Federal de la 1ª Región⁶².

Ciertamente, no hay razón para el no reconocimiento de la inexigibilidad de conducta diversa como causa de exculpación supralegal para los demás crímenes fiscales, además de los crímenes previstos en los artículos 168-A del Código Penal brasileño; o 2º, inciso II, de la Ley 8.137/90, ya que la ocurrencia o no de falsificación o fraude debe ser analizada en la tipicidad y no en la culpabilidad.

Cuando analizamos la culpabilidad, ya partimos del presupuesto que son perfectos los juicios de tipicidad y culpabilidad, ya que cada elemento consecuente en la estructura del delito tiene como presupuesto lógico el antecedente. Por lo tanto, no puede haber antijuridicidad si no es perfecto el juicio de tipicidad, y no puede haber culpabilidad si no son perfectos los juicios de tipicidad y de la antijuridicidad. De ahí, Welzel concluye que el delito es toda conducta típica, antijurídica y culpable⁶³.

De hecho, no hay fundamentación dogmática para no admitir la inexigibilidad de conducta distinta como causa de exculpación supralegal con base en la alegación de que en las hipótesis en que no suceda falsificación o fraude, no debe ser excluida la responsabilidad penal derivada de la evasión fiscal practicada en consecuencia de grave crisis de la empresa.

CONCLUSIÓN

Fue responsabilidad de FREUDENTHAL, con base en el análisis de casos en el Tribunal Constitucional Alemán, desarrollar dogmáticamente el instituto de la inexigibilidad de conducta diversa, configurada como una causa excluyente de culpabilidad.

En Brasil, existen las hipótesis legales de exclusión de la culpabilidad por la inexigibilidad de conducta diversa (obediencia jerárquica y coacción moral irresistible), y también los casos supralecales de exclusión de la culpabilidad por la inexigibilidad de conducta diver-

sa, como, por ejemplo, su aplicación en los crímenes tributarios.

El empresario, al actuar en inexigibilidad de conducta diversa, practica un hecho típico y antijurídico, pero enfatizamos que tal hecho no es culpable. Por lo tanto, podemos incluso afirmar que el agente está en incumplimiento con el fisco, pero no podemos afirmar que practicó un delito, considerando que su conducta no es culpable.

La inexigibilidad de conducta diversa, en los crímenes contra la esfera tributaria, encuentra guarida constitucional y está regulada en el artículo 1, de la Constitución Federal, que trata de los pilares de la República Federativa del Brasil, es decir, sus principios fundamentales.

Así, el empresario al valorizar el trabajo y la libre iniciativa en detrimento de la recaudación tributaria, pues le era inexigible actuar de modo diverso, debido a su situación de quiebra o cuasi quiebra, cumple preceptos fundamentales presentes en nuestra Constitución Federal.

La falta de conducta diversa en los delitos tributarios está siendo reconocida por los tribunales brasileños como causa supralegal de exclusión de la culpabilidad, en casos de grave crisis financiera de las empresas, que no haya derivado de la mala administración, en consonancia con la doctrina patria.

Con base en los juicios analizados para la elaboración del presente artículo, no fue verificada la aplicación, por parte del Supremo Tribunal Federal y por parte del Tribunal Superior de Justicia, porque, de acuerdo con los referidos Tribunales Superiores el conocimiento de la materia dependería, necesariamente, de profundización en el contexto fáctico probatorio engendrado en cada caso concreto, hecho que es vedado a los Tribunales Superiores, respectivamente, por los Precedentes nº 279 y por los Precedentes nº 7.

Sin embargo, fue posible analizar la apreciación del instituto de la inexigibilidad de conducta diversa, como causa excluyente de culpabilidad supralegal en juicios de los Tribunales Regionales Federales, que son Cortes

II. dejar de registrar mensualmente en los títulos propios de la contabilidad de la empresa las cantidades descontadas de los asegurados o las debidas por el empleador o por el tomador de servicios;

III. omitir, total o parcialmente, ingresos o ganancias obtenidos, remuneraciones pagadas o acreditadas y demás hechos generadores de contribuciones sociales pensionales:

Pena - reclusión de 2 (dos) a 5 (cinco) años y multa."

62 Vide: "PENAL. PROCESAL PENAL. DELITO CONTRA LA ESFERA TRIBUTARIA (ART. 1º, INCISO I, DE LA LEY Nº 8.137/90 C/C ART. 337-A, INCISO III, DEL CÓDIGO PENAL). DIFICULTADES FINANCIERAS COMPROBADAS. APLICACIÓN DE LA EXCLUYENTE DE CULPABILIDAD INEXIGIBILIDAD DE CONDUCTA DIVERSA. ABSOLUCIÓN MANTENIDA. 1. Comprobadas las dificultades financieras enfrentadas por la empresa durante la gestión del acusado, debe ser aplicado el excluyente de culpabilidad por inexigibilidad de conducta diversa a los crímenes contra la esfera tributaria, manteniendo vuestra sentencia apelada. 2. Apelación desprovida. (TRF-1, Apelación nº 00016901620124013804, 4ª Clase, Rel. Des. ÍTALO FIORAVANTI SABO MENDES, J. 02/06/2015).

63 WELZEL, Hans. *El nuevo sistema del derecho penal: una introducción a la doctrina de la acción finalista*. Montevideo - Buenos Aires: BdeF, 2004, p. 69.

Federales que discuten cuestiones afines a la Unión en segunda instancia.

Las decisiones analizadas, proferidas por los Tribunales Regionales Federales Brasileños, encuentran respaldo en la doctrina patria, y guardan estrecha relación con los argumentos en el sentido de que la crisis financiera no puede ser resultante de mala administración de los socios o de despilfarros, así como la opción por la interrupción en la recaudación de impuestos debe haber sido realizada para asegurar la preservación de la compañía, que está en situación de quiebra o cuasi quiebra.

En este sentido, para la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal de exculpación, deben estar comprobadas las siguientes circunstancias: existencia de varias acciones judiciales de cobro en desfavor de la empresa en el marco de la cual habría cometido la práctica delictiva; la formulación de una solicitud de recuperación judicial; el decreto de quiebra y la ocurrencia de cortes en el suministro de servicios urbanos elementales, tales como agua, desagües y energía, sin los cuales el funcionamiento de la empresa resulta absolutamente imposible.

En este sentido, para la aplicación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal de exculpación, deben estar comprobadas las siguientes circunstancias: existencia de varias acciones judiciales de cobro en desfavor de la empresa en el marco de la cual habría cometido la práctica delictiva; la formulación de una solicitud de recuperación judicial; el decreto de quiebra y la ocurrencia de cortes en el suministro de servicios urbanos elementales, tales como agua, desagües y energía, sin los cuales el funcionamiento de la empresa resulta absolutamente imposible.

Es oportuno destacar que la jurisprudencia española, en lo que se refiere a la aceptación de la inexigibilidad de conducta diversa como causa supralegal excluyente de culpabilidad, tiene entendimiento diferente de los juzgados brasileños, donde, como vimos, es aceptada la referida causa supralegal como excluyente de culpabilidad siempre que sea comprobada la crisis financiera por la que pasa la empresa.

REFERENCIAS

- BRANDÃO, Cláudio. *Curso de direito penal: parte geral*. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. UNA NECESARIA REVISIÓN DEL CONCEPTO DE CULPABILIDAD. *Rev. derecho (Valdivia)*, Valdivia, v. 18, n. 2, p. 167-185, dic. 2005. Disponible en <https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200008&lng=es&nrn=iso>. accedido en 18 marzo 2019. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502005000200008>.
- FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *La culpabilidad jurídico-penal en el Estado democrático de derecho*. Anuario de derecho penal y ciencias penales, ISSN 0210-3001, Tomo 65, Fasc/Mes 1, 2012, p. 99-125.
- FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. *Sobre las nuevas tendencias en materia de culpabilidad jurídicopenal*. Recensión a María Martín Lorenzo: “*La exculpación penal. Bases para una atribución legítima de responsabilidad penal*”, Editorial Tirant lo Blanch, Tirant monografías nº 613, Valencia, 2009. *Revista de derecho penal y criminología*, 3ª época (2), 2009, p. 229-252.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Et. Al. Direito penal brasileiro: parte geral, princípios fundamentais e sistema*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2018.
- FLORÊNCIO FILHO, Marco Aurélio. *A tipicidade no direito penal: uma abordagem sobre os seus diversos aspectos e sua importância a nível constitucional*. In: SILVA, Ivan Luiz; CARDOZO, Teodomiro Noronha; FÖPPEL, Gamil. *Ciências criminais no século XXI: estudos em homenagem aos 180 anos da Faculdade de Direito do Recife*. Recife: Universitária UFPE, 2007, p. 373-418.
- FREUDENTHAL, Berthold. *Culpabilidad y reproche en el derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: BdeF, 2003.
- FULLER, Paulo Henrique Aranda. *Dos crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137, de 27-12-1990)*. In: JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Legislação penal parte especial*. Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 449-572.
- GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo. *Viejo y nuevo derecho penal. Principios y desafíos del derecho penal de hoy*. Madrid: Iustel, 2012.
- LORENZO, Álvaro Sedano. *El delito militar de abandono de destino, la problemática de las bajas médicas como causa de atipicidad e inculpabilidad*. Especial referencia a la inexigibilidad de otra conducta. *Revista General de Derecho Penal*, ISSN-e 1698-1189, Nº 16, 2011, p. 17.
- MACÍAS CARO, Victor Manuel. *Los “delitos culturales” a la luz del derecho a la propia cultura y de los principios constitucionales*. 2014.
- MAÑALICH RAFFO, Juan. La exculpación como categoría del razonamiento práctico. InDret [en línea], 2013, Núm. 1, p. 6) <https://www.raco.cat/index.php/InDret/article/view/262226/349410> [Consulta: 06-11-18]

- MIR PUIG, Santiago. *Derecho Penal: Parte General*. 10ª ed., Barcelona: Reppertor, 2015.
- OLIVAR, Gilberto Rodríguez. *Teoría Constitucional del Reproche Penal. Programa de un Derecho penal constitucional*. Montevideo: B de F Ltda., 2013.
- PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal y constituição. São Paulo: RT, 2003.
- ROBLES PLANAS, Ricardo. *Caso del Leinenfänger*. In SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. *Casos que hicieron doctrina en derecho penal*. Madrid: La Ley, 2011, p. 111-142.
- ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*. Tomo I. Madrid: Civitas, 1997.
- RUBIO LARA, Pedro Ángel. *Inexigibilidad de otra conducta y estado de necesidad exculpante*. La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario, ISSN 1697-5758, N° 129, 2017.
- SÁINZ CANTERO, José Antonio. *La exigibilidad de conducta adecuada a la norma en derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires: IBdeF, 2018.
- SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal*. São Paulo: RT, 2001.
- SÁNCHEZ PARRA, Francisco Jesus. *La inexigibilidad de otra conducta en los delitos de comisión por omisión al hilo de la sentencia del Tribunal Constitucional n° 154/2002*. Revista General de Derecho Penal, ISSN-e 1698-1189, N° 7, 2007.
- SILVA, Germano Marques da. *Direito penal tributário*. Lisboa: Universidade Católica, 2009.
- VELLEGAS DÍAZ, Myrna. *Homicidio de la pareja en violencia intrafamiliar: mujeres homicidas y exención de responsabilidad penal*. Revista de Derecho Penal. Santiago de Chile, v. XXIII, n. 2, diciembre 2010.
- VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ZUGALDÍA ESPINAR, José M. *Delitos de acción. La culpabilidad (III)*. In: ZUGALDÍA ESPINAR, José M.; PÉREZ ALONSO, Esteban J. *Derecho penal: parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 677/694.