

**LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO
TRIBUTARIO COMO ILÍCITO DE CUELLO
BLANCO Y SU DIFICULTAD PROBATORIA^{1*}**

**THE CONSIDERATION OF TRIBUTARY
CRIME AS A WHITE-COLLAR CRIME AND ITS
EVIDENTIARY DIFFICULTY**

**LA CONSIDÉRATION DE LA CRIMINALITÉ
FISCALE COMME UNE INFRACTION EN COL
BLANC ET SA DIFFICULTÉ PROBATOIRE**

**A CONSIDERAÇÃO DA CRIMINALIDADE
FISCAL COMO CRIME DE COLARINHO
BRANCO E A SUA DIFICULDADE PROBATÓRIA**

Recibido: 6 de Septiembre de 2022
Aceptado: 20 de Septiembre de 2022

Carlos F. Forero Hernández^{2*}

A mi gran maestro, Dr. Hernando A. Hernández Quintero

1 * El presente texto corresponde a una investigación del proyecto “Retos del derecho penal económico en el siglo XXI: especial referencia al caso colombiano” adscrito al Grupo Zoon Politikon con código 20-031-SINT de la Universidad de Ibagué

2 * Docente del programa de Derecho de la Universidad de Ibagué. Investigador Junior (IJ) categorizado por Minciencias. Autor del libro “Estudios de derecho penal tributario” publicado por Ediciones Unibagué (2021). También ejerce como asesor tributario con énfasis en procedimientos de discusión gubernativa y en procesos contenciosos administrativos. Miembro de número del Colegio de Contadores Públicos de Colombia CONPUCOL capítulo Tolima. Integrante del Grupo de Estudios de Derecho Penal Económico, GEDPE, inscrito en el Grupo de Investigación Zoon Politikon de la Universidad de Ibagué. Editor y director de la Revista *Dos mil tres mil* de la Universidad de Ibagué. carlos.hernandez@unibague.edu.co. ORCID: 0000 -0002-9108-2413.

Resumen.

En el presente texto abordará un análisis acerca de la consideración del delito tributario como ilícito de cuello blanco y de difícil prueba. La principal conclusión corresponde a que, ante la difícil prueba de los delitos tributarios, el titular de la acción penal en su trabajo de equipo investigativo debe contar con el apoyo de contadores forenses para realizar una adecuada investigación de dichos ilícitos económicos.

Palabras claves. Delito tributario, delito de cuello blanco, dificultad probatoria

Abstract.

In this text, it will address an analysis about the consideration of the tax crime as a white-collar crime and difficult proof. The main conclusion corresponds to the fact that, given the difficult proof of tax crimes, the head of the criminal action in his investigative team work must have the support of forensic experts to carry out an adequate investigation of said illicit economic accountants.

Keywords. Tax crime, white collar crime, probative difficulty

Résumé.

Dans ce texte, une analyse de la considération de la criminalité fiscale comme une infraction en col blanc difficile à prouver sera abordée. La principale conclusion est que, compte tenu de la difficulté de prouver les délits fiscaux, le titulaire de l'action pénale dans son travail d'équipe d'enquête doit avoir le soutien des experts-comptables pour mener à bien une enquête adéquate sur ces crimes économiques.

Mots clés. Criminalité fiscale, criminalité en col blanc, difficulté de la preuve.

Resumo.

Neste texto, será abordada uma análise da consideração do crime fiscal como uma infracção de colarinho branco que é difícil de provar. A principal conclusão é que, dada a dificuldade de provar crimes fiscais, o titular da acção criminal no seu trabalho como equipa de investigação deve ter o apoio de contabilistas forenses para levar a cabo uma investigação adequada destes crimes económicos.

Palavras-chave. Crime fiscal, crime de colarinho branco, dificuldade probatória.

Introducción

El presente texto posee la pretensión de revisar la noción del delito cuello blanco a partir de los enfoques: criminológico y político criminal con el fin determinar si el delito tributario se comporta o no como delito de cuello blanco. El documento destaca, entre otras conclusiones, que el titular de la acción penal, en su equipo de trabajo de elaboración de la teoría del caso, debe contar con el apoyo de contadores forenses para realizar una adecuada labor de investigación de delitos tributarios, vistos estos últimos como ilícitos de difícil prueba.

Se trata de una investigación con enfoque cualitativo. Por esta razón, este texto explica algunas nociones básicas tanto del delito de cuello blanco (desde la criminología y política criminal) como del delito tributario. Se elige un diseño secuencial, que comienza con el proceso de recolección y estudio de información cualitativa consistente en la revisión de libros y artículos de investigación. Una vez conocidas dichas nociones, se analizará si el delito tributario se comporta o no como ilícito de cuello blanco y de difícil prueba para las autoridades de investigación y sanción de conductas punibles.

1. La Noción del Delito de Cuello Blanco

La noción de delitos de cuello blanco fue difundida por el sociólogo Edwin Sutherland desde el año 1939 (Lozano Gracia, 2011). Producto de una investigación sociológica, Sutherland nos ilustra que los delitos de cuello blanco se identificaban con la comisión de hechos delictivos perpetrados por personas poderosas y respetables (en gran medida, con educación superior) y vinculadas con actos de corrupción (pública o privada).

Además, estos delitos aluden a aquellas conductas delictivas cometidas por sujetos que poseen una elevada condición social, ya sea económica o política, para lo cual utilizan sus conocimientos profesionales o sus contactos en el mundo de los negocios (o de la política). En palabras de López Zamora (2019), el delito de cuello blanco “se trata de aquél crimen cometido por un sujeto de estrato socioeconómico alto” (p.75). En efecto, las anteriores características se presentan con frecuencia en los delitos económicos los cuales forman parte del campo de estudio del derecho penal económico. Entendemos por derecho penal económico, desde el punto de vista de la antijuridicidad (o de

la teoría del bien jurídico), aquel derecho penal que protege el bien jurídico orden económico social (el cual se identifica con las reglas de intervención del Estado en la economía).

Es de precisar que Sutherland, en principio, analizó acerca del crimen de calle (propio de los pobres) para luego profundizar los delitos cometidos por personas poderosas (elevada condición social y con conocimientos profesionales). Hasta el punto que concluyó que los delitos de cuello blanco comprendían las conductas antisociales cometidas tanto por profesionales como corporaciones (personas jurídicas), no solamente por profesionales. De hecho, en la actualidad, la noción de delito de cuello blanco con frecuencia en el campo de estudio de la responsabilidad penal de la persona jurídica al hablar de los delitos cometidos al interior de la empresa.

Se debe advertir, por su parte, que los delitos de cuello blanco no tienen que estar tipificados en la ley penal con esa denominación. No constituyen una categoría jurídica. Es solamente para fines de caracterizar una serie de conductas antisociales complejas (delitos económicos, por ejemplo) así como rasgos comunes en función de sus autores o partícipes (empresarios, hombres de negocios, profesionales, personas de alta clase social, personas poderosas, etc.). De paso, son estas características y rasgos que permiten a los estudiosos del derecho penal económico a concluir que los delitos de cuello blanco se comportan como ilícitos de difícil prueba.

Sobre la consideración del delito de cuello blanco como ilícito de difícil prueba, Sutherland citado por Lozano Gracia (2011) ha señalado que, ante la difícil prueba de los delitos de cuello blanco, los empresarios poderosos, hombres de negocios, los de alta clase social, entre otros, que realizaron dichos punibles nunca fueron condenados (nunca pisaron la cárcel); de ahí la impunidad de los delitos de cuello blanco de la que tanto habla la doctrina del derecho penal económico.

No menos importante es indicar que el estudio de los delitos de cuello blanco se enfoca tanto en las conductas punibles (teoría del delito) como en los perfiles del delincuente (teoría del perfil delincuente). Así, para poder hablar de delito de cuello blanco no solo se debe abordar en lo tocante con la calidad o cualidad del sujeto activo del tipo penal, sino también con la conducta de la que se trata (analizar hasta la gravedad del daño que genera).

Las anteriores explicaciones son desde el punto de vista doctrinal, ahora miremos qué ha dicho la Corte Constitucional sobre el delito de cuello blanco. Para esta Corporación, desde la Sentencia C-334 de 2013 con ponencia del

magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, contemplar el aumento de penas para los delitos de cuello blanco resultaba justificada en razón a la necesidad “de criminalización de personas que han tenido una posición especial en la sociedad en virtud de la cual han adquirido conocimientos y destrezas especiales para proteger a la sociedad que terminan manipulando para atentar contra ésta” (p.11). Así, para la Corte, los delitos de cuello blanco se identifican con las conductas antisociales realizadas por personas de posición especial en la sociedad cuyos conocimientos (especializados) y habilidades adquiridos son utilizados para la realización de ilícitos.

2. Análisis Criminológico Y Político-Criminal del Delito de Cuello Blanco

La doctrina, entre ellos Lozano Gracia (2011), el delito de cuello blanco es analizado desde estas dos perspectivas: criminológica y política criminal. Con el análisis criminológico permite identificar y conocer el origen del delito, es decir, saber quién comete un delito y por qué el hombre delinque, así como las causas que lo generan. Lozano Gracia (2011) indica que en dicho análisis va de la mano con otros enfoques globales o particulares como sociológico, económico, antropológico, psicológico, etc.

Con el análisis de política criminal del delito de cuello blanco permite identificar y conocer las medidas político criminales (preventivas o represivas) adoptadas por el Estado para enfrentar los delitos. En nuestro sentir, por su función de combatir el delito mediante la prevención o represión, es adecuado decir política *anticriminal* y no política *criminal*, la diferencia desde la semántica y alcance es evidente.

Para la Corte Constitucional desde la Sentencia C-936 de 2010, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, la política criminal se identifica con el conjunto de respuestas que un Estado estima necesario adoptar para hacerle frente a conductas consideradas reprochables o causantes de perjuicio social, esto en aras de garantizar la protección de los intereses esenciales del Estado (o protección de bienes jurídicos) así como de los derechos de los asociados.

De paso, esta Corporación ha insistido en que la política criminal puede ser articulada por el Legislador a través de la expedición de normas: “la legislación penal es manifestación concreta de la política criminal del Estado” (p.9), y que “la decisión política que determina los objetivos del sistema penal y la adecuada aplicación de los medios legales para luchar contra el crimen y alcanzar los mejores resultados, se plasma en el texto de la ley penal (p.9).

En este orden, el análisis político criminal frente a la punibilidad (de las consecuencias jurídicas) por los delitos cometidos es de suma importancia en la medida en que permite determinar si las penas a imponer están debidamente diseñadas, si son suficientes o no, y así proponer las reformas necesarias frente a la punibilidad. Por eso se afirma que la pena no deberá ser extensa porque implicaría erogaciones (gastos) muy altas para el Estado, pero tampoco corta o limitada porque su efecto disuasivo (en gran medida) se perdería.

Es bueno señalar que en la práctica se ha verificado con suficiencia que las penas extensas no se han podido combatir de manera eficaz el problema de la delincuencia organizada (o delincuencia económica, para algunos), a fin de garantizar la protección de los bienes jurídicos individuales (patrimonio económico, por ejemplo) y colectivos (orden económico social, por ejemplo). El derecho penal se está quedando corto en la principal función de protección de los bienes jurídicos.

En relación con lo anterior, se trae a colación una importante reflexión ofrecida por López Zamora (2019) acerca de las consecuencias que dejan las dificultades del sistema judicial en el combate del delito de cuello blanco: “el delito de cuello blanco irá en aumento en los estados en que la corrupción, el desorden administrativo y la justicia inefectiva son mayores” (p.82) y, de paso, coloca un ejemplo: “si alguien hurta dineros estatales y nadie resulta responsable, pronto todas las arcas serán saqueadas. Si una nación exhibe signos de debilidad en su sistema judicial y no se endurezca para defenderse, entonces allí avanzará el delito” (p.82).

Ahora, desde el estudio de la antijuridicidad (formal y material), el análisis político criminal aporta mucho dado que permite saber qué se busca proteger con el tipo penal. Es decir, permite determinar el bien jurídico a proteger con la tipificación penal; así como qué tan funcional resulta la punibilidad para la lograr dicha protección. De paso, debe precisarse que la política criminal debe ir avanzando conforme a los cambios sociales, políticos, económicos, culturales, etc., haciéndola más acorde a la realidad.

Por ello, la protección de bienes jurídicos debe ir evolucionando a la realidad social con imposición de penas a las personas naturales y jurídicas, eso sí bajo los principios y garantías del debido proceso que son las exigencias de un Estado social de derecho. No menos importante es indicar que las personas jurídicas están llamadas a fortalecer su rol en la sociedad respecto de la detección, prevención y mitigación de riesgos a bienes jurídicos tutelados.

De hecho, al evidenciar que (en gran medida) las personas jurídicas están realizando delitos (lavado de activos, por ejemplo) que a su vez afecta a la economía (al orden económico social), surge la necesidad de hacer uso y de manera adecuada de la política criminal frente a la delincuencia organizada (o a la delincuencia económica, si se prefiere) así como a los delitos de cuello blanco, debido a su impacto socio-económico.

3. ¿El Delito Tributario Es Un Delito de Cuello Blanco?

Como se indicó, el delito de cuello blanco no constituye una categoría jurídica sino una *forma* de caracterizar conductas antisociales cometidas tanto por profesionales como corporaciones (personas jurídicas). Hasta el punto que Sutherland ha concluido que los delitos de cuello blanco involucran una amplia gama de conductas ilícitas cometidas en ámbitos de economía. En otras palabras, los delitos de cuello blanco en gran medida se identifican con los delitos económicos. El delito económico es entendido, según Hernández Quintero (1995), como “toda conducta que vulnere o ponga en peligro la intervención del Estado en la economía”.

Los delitos económicos son realizados entonces por personas poderosas, de alta clase social (en algunas ocasiones) y de muy conocedora de negocios y de normativas. Es por ello que la doctrina del derecho penal económico ha insistido que los delitos económicos son ilícitos de difícil prueba ante la existencia de las mencionadas características.

Se ha preguntado con frecuencia en la academia si los delitos tributarios (el delito de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal, por ejemplo) son también ilícitos de cuello blanco. Entendiendo por delito tributario como “aquel ilícito que vulnera o ponga peligro la hacienda pública” (Forero Hernández, 2019, p. 98). Son dos comentarios que se quieren resaltar en cuanto a la consideración del delito tributario como ilícito de cuello blanco.

Uno: se ha identificado que los delitos económicos son estudiados como delitos genéricos que dentro de ellos se encuentran los delitos tributarios; así, el delito tributario es especie del género delito económico. Por tanto, si el delito económico se caracteriza como delito de cuello blanco, entonces el delito tributario también lo es. Además, el delito tributario debe ser estudiado igualmente como un ilícito de difícil prueba y la experiencia lo ha demostrado son suficiencia que así es.

Dos: los delitos tributarios son ilícitos de cuello blanco porque se trata de ilícitos realizados (en gran mayoría de casos) por empresarios de alto nivel, de hecho, en quienes recae la obligación de inspeccionar la contabilidad así como gozan del manejo de la empresa, e incluso toman decisiones de la sociedad. Se trata de delincuentes con pleno conocimiento de que al realizar determinados comportamientos cometen delitos tributarios señalados en el Código Penal.

4. El delito tributario visto como un ilícito de difícil prueba

Si se ha considerado que el delito económico es un ilícito de difícil prueba qué podríamos decir frente a la prueba del delito tributario. Se ha comprobado con suficiencia que el delito tributario es bastante complejo para ser probado en los procesos judiciales. Es un ilícito que requiere de una ardua labor investigativa por parte del titular de la acción penal y, de hecho (y así se ha verificado en la práctica), es quien carece del apoyo personal y económico para realizar una verdadera y adecuada labor de investigación de este ilícito.

Además, se ha identificado que hay poca especialización entre los fiscales y jueces para atender los delitos tributarios (hasta el punto que por su complejidad requiere el apoyo de contadores forenses) generando así acumulación de procesos sin esperanzas de ser culminados y más impunidad. Por tanto, su especialización resulta necesaria (más que conveniencia) para la adecuada investigación de estos odiosos delitos contra el orden económico social (dentro de este bien jurídico se encuentra el de la hacienda pública).

La consideración de delitos económicos como ilícitos de difícil probanza, Horacio Molina citado por Hernández Quintero (2018), por ejemplo, ha indicado que estos ilícitos (entre ellos están los delitos tributarios) realizados por personas con mucha experiencia y con formación de negocios, su prueba es compleja en comparación con la de los delitos tradicionales, como el punible de homicidio, por ejemplo. Es pertinente citar esta conclusión en cuatro precisiones.

Una: el delito económico es aparentemente una operación financiera o mercantil, una práctica o procedimiento como otros muchos en el complejo mundo de los negocios.

Dos: la actividad no es en sí misma llamativa, repugnante como lo es, en forma inequívoca y obvia, un homicidio o unas lesiones; es neutra y aparentemente neutra.

Tres: la ilicitud no se constata directamente, porque es necesario derivarla de su confrontación con la norma; normas, por otra parte, complejas, muy técnicas, incomprensibles para el no experto y previos los oportunos dictámenes periciales.

Cuatro: el negocio criminal se inserta en los procesos normales del tráfico jurídico mercantil, por tanto, aprovechar la complejidad y tecnificación de éste, para no despertar sospechas (de ahí que es complejo distinguir un buen negocio de una colosal estafa).

El delito tributario como delito económico y de cuello blanco es un ilícito de difícil prueba porque el titular de la acción penal debe demostrar o establecer primero si hubo nacimiento o no de una relación jurídica tributaria que cuenta con estos elementos: sujetos (activo y pasivo), hecho gravable, base gravable y tarifa (desde el derecho tributario, cuyas normas son bien complejas y muy técnicas) y luego probar los elementos de la conducta punible como son la tipicidad, antijuridicidad y la culpabilidad (desde el derecho penal). Por tanto, el titular de la acción penal en su equipo de trabajo de elaboración de la teoría del caso debe contar con el apoyo de contadores forenses para realizar una adecuada investigación de delitos tributarios.

De ahí que, en virtud del artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal), corresponderá al titular de la acción penal -con el apoyo de contadores forenses- la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal frente al delito tributario. De paso, todos los procesados serán tratados como inocentes hasta no quede en firme la sentencia sobre su responsabilidad penal. Y ante la duda que se presente se resolverá a favor de los procesados, que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*.

Es de indicar que el Código mencionado no admitió aplicar la carga dinámica de la prueba, o inversión de la carga de la prueba, en contra de los procesados así estén en mejores condiciones para ofrecer elementos materiales probatorios, por cuanto el artículo 7 citado advirtió que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. De esta manera, es el titular de la acción penal quien deberá cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia del procesado.

Además, para sancionar (o condenar, como lo señala la norma) a quienes cometieron delitos tributarios deberá existir convencimiento más allá de toda duda. Desde luego, es conveniente y necesario difundir el paradigma según el cual es mejor prevenir que sancionar delitos, contando para ello herramientas

tecnológicas, personal altamente capacitado (contadores forenses, por ejemplo), una constante vigilancia e inspección, la realización de auditorías y de manera permanente, entre otros medios orientados a la prevención de ilícitos. Aunque también debemos reconstituirmos como una sociedad más crítica a fin de instaurar valores mínimos de honestidad, ética, lealtad y responsabilidad en el diario quehacer, así como generar un gran compromiso de no tolerar los delitos que tanto daño ocasionan (y le sigue ocasionando) a la sociedad y a la economía.

A modo de conclusión

Se determinó que el delito económico-tributario se comporta por excelencia como ilícito de cuello blanco y de difícil prueba para las autoridades de investigación y sanción de conductas punibles. De ahí que, ante la consideración del delito tributario como ilícito difícil prueba, el titular de la acción penal en su equipo de trabajo investigativo debe contar con el apoyo de contadores forenses para realizar una adecuada investigación de dicho ilícito económico. Desde luego, resulta conveniente así como necesario capacitar a los funcionarios judiciales sobre el tratamiento y estudio de los delitos tributarios para que los procesos de investigación y sanción sean exitosos. Pero dicha capacitación debe ser de manera constante por cuanto su estudio no se agota con semestres, ante los evidentes cambios en las normatividades tributarias (las reformas tributarias no paran) y que son bien complejas para su comprensión.

Referencias

Colombia. Ley 599 del 2000. Por el cual se expide el Código Penal

Colombia. Ley 906 del 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal.

Forero Hernández, C. F. (2019). El delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia, ¿un delito socioeconómico? En *Aspectos actuales del derecho penal económico en Colombia* (pp. 65-110). Ibagué: Ediciones Unibagué

Hernández Quintero, H. A. (1995). *Tratamiento procesal de los delitos financieros*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS

Hernández Quintero, H. A. (2018). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá: Ediciones Ibáñez

Lozano Gracia, A. (2011). Aspectos político-criminales de los delitos de cuello blanco. En *Delitos de cuello blanco* (pp. 27-35). México D.F.: Ediciones Instituto Nacional de Ciencias Penales

López Zamora, S. Á. (2019). El crimen de cuello blanco: Un análisis a partir de la teoría de las ventanas rotas. En *Nuevos Paradigmas de las Ciencias Sociales Latinoamericanas* ISSN 2346-0377 (en línea) vol. x, n.º 20 (71-84)

Sentencia C-936 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva

Sentencia C-334 (2013). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub