INCISO
Vol. 26, núm. 1, 2024 | ISSN 1794-1598 (impreso) | e-ISSN 2346-0792 (en línea)

ARTÍCULO RESULTADO DE INVESTIGACIÓN

Remisión normativa del Estatuto Tributario a "normas" e "instrumentos" del Código de Procedimiento Penal. Algunas posibilidades hermenéuticas

Reference in the Tax Statute to "rules" and "instruments" of the Code of Criminal Procedure. Some hermeneutical possibilities

Dubán Rincón Angarita*

*Doctor en Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, Colombia. Magister en Ciencias Penales y Criminológicas. Especialista en Sistema Penal Acusatorio.

Resumen

La fiscalización tributaria es el conjunto de herramientas con que cuenta la administración, a efectos de verificar que el contribuyente haya cumplido en regla su deber de autoliquidación de los impuestos con que contribuye a las cargas públicas y, llegado el caso, imponer multas o sanciones a quienes eludan o evadan sus obligaciones impositivas. Aunque el Estatuto Tributario consagró un catálogo robusto de medios de prueba sui generis, o "naturales" del derecho de los tributos, tal sistema probatorio se amplía mediante una remisión expresa a los medios cognoscitivos de la legislación de procedimiento civil.
Además, merced a la Ley 6ª de 1992 -que reformó el Estatuto Tributario-, el legislador hizo también dos reenvíos a la normativa procesal penal. Así, el Artículo 640-2 del régimen tributario señaló que en la indagación y la investigación tributaria se aplicarán "las normas" del Código de Procedimiento Penal. Por su parte, el artículo 684-1 del mismo Estatuto Tributario, señaló que, en la investigación y práctica de pruebas en los casos de fiscalización tributaria, se podrán utilizar "los instrumentos" que consagran las normas del Código de Procedimiento Penal.
Este artículo postula que la redacción legislativa de la remisión al proceso penal es anfibológica en una materia tan crucial, y que las tres principales posibilidades hermenéuticas que se desprenden de la lectura de los textos normativos resultan contrarias al orden jurídico, bien porque las remisiones son inútiles -por sobreabundantes-, o lesionan el principio de reserva judicial de las libertades públicas, o porque simplemente constituyen un empleo del derecho penal simbólico. Así pues, las remisiones analizadas no contribuyen -en ninguna de las tres eventualidades hermenéuticas estudiadas- a que el principio de participación del ciudadano en las cargas públicas se haga conforme a los dictados constitucionales sobre la tributación.

Palabras claves: fiscalización tributaria, medios de prueba, remisión normativa, Código de Procedimiento Penal, derecho penal simbólico.

Abstract

Tax auditing is the set of tools available to the administration for the purpose of verifying that the taxpayer has complied with its duty of self-assessment of the taxes with which it contributes to the public charges and, if necessary, to impose fines or penalties on those who evade or avoid their tax obligations. Although the Tax Statute established a robust catalog of sui generis, or "natural" means of proof of tax law, such evidentiary system is expanded through an express reference to the cognitive means of civil procedure legislation.

Fechas
Recibido: abril de 2024
Aprobado: julio de 2024
Publicado: 02/10/2024

DOI
https://doi.org/10.18634/incj.26v.1i.1473

Cómo citar
Rincón Angarita, D. (2024). Remisión normativa del Estatuto Tributario a "normas" e "instrumentos" del Código de Procedimiento Penal. Algunas posibilidades hermenéuticas. *Inciso*, *26*(1). https://doi.org/10.18634/incj.26v.1i.1473

Licencia
Esta obra está bajo una licencia Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-SA 4.0). Inciso. Copyright 2024. Universidad La Gran Colombia.

In addition, thanks to Law 6 of 1992 -which reformed the Tax Statute-, the legislator also made two references to the criminal procedure regulations. Thus, Article 640-2 of the tax regime stated that in the tax inquiry and investigation "the rules" of the Code of Criminal Procedure shall be applied. On the other hand, Article 684-1 of the same Tax Statute, stated that in the investigation and evidence gathering in tax audit cases, "the instruments" established in the rules of the Code of Criminal Procedure may be used. This article postulates that the legislative wording of the reference to the criminal process is amphibological in such a crucial matter, and that the three main hermeneutical possibilities that emerge from the reading of the normative texts are contrary to the legal order, either because the references are useless -because they are overabundant-, or because they violate the principle of judicial reservation of public liberties, or because they simply constitute a symbolic use of criminal law. Thus, the referrals analyzed do not contribute -in any of the three hermeneutic eventualities studied- to the principle of participation of the citizen in public charges in accordance with the constitutional dictates on taxation.

Key words: tax auditing, means of evidence, normative referral, code of criminal procedure, symbolic criminal law, symbolic criminal law.

Introducción y aspectos metodológicos

La Constitución Política de Colombia (Asamblea Nacional Constituyente, 1991) desarrolla con amplitud numerosos aspectos de la Constitución económica. Por ejemplo, el artículo 58 reconoce la propiedad privada como una función social que implica obligaciones. Esa tendencia democrática se replica en el artículo 333, que estimula la iniciativa privada dentro de los límites del bien común. Y en cuanto a la tributación, el artículo 363 enfatiza que se basa en la equidad, la eficiencia y la progresividad. Esa justicia social también es protagónica en el artículo 683 del Estatuto Tributario (Presidencia de la República de Colombia, 1989), según el cual, el ciudadano debe contribuir con las cargas públicas de acuerdo con las exigencias legales. ¿Cuál es el factor común de las disposiciones en comento? Que la cláusula de Estado social de derecho implica obligaciones del ciudadano con el colectivo, y entre ellas, la de tributar para contribuir a la realización de los fines del Estado.

Y como cualquier deber, puede evadirse, eludirse, o cumplirse de manera incompleta o tardía. Por ello, la legislación tributaria ha incorporado un conjunto de facultades de comprobación e inspección en un sistema tributario de autoliquidación. En el antiguo sistema, el contribuyente declaraba sus impuestos, pero el Estado los liquidaba. En el régimen actual de los impuestos nacionales, el obligado declara, liquida y paga el tributo. A fin de comprobar la corrección de tales valores, el Estatuto Tributario diseñó un procedimiento administrativo de fiscalización tributaria, en el cual puede recabar material probatorio, instruir una causa administrativa, liquidar el impuesto e imponer sanciones al contribuyente por el incumplimiento de sus deberes (Piza Rodríguez, 2014). Como es apenas lógico, el fundamento mínimo de esta actuación administrativa tiene como punto de partida la demostración del hecho generador del tributo, la determinación del obligado y el monto de la liquidación, aspectos que deben demostrarse a través de los medios de convicción legalmente admitidos en materia tributaria (Obando Castiblanco, 2016).

En líneas muy generales, el Estatuto Tributario reguló unos medios probatorios "naturales" y los complementó con la remisión expresa a los medios de convicción de la legislación de procedimiento civil. Y mediante la Ley 6ª de 1992 (Congreso de la República de Colombia, 1992), robusteció la fiscalización tributaria mediante dos remisiones tan anfibológicas como crípticas a la normativa de procedimiento penal.

Esa situación es inquietante, pues el administrado se encuentra en una clara relación de desventaja ante la administración: el diligenciamiento se tramita en seguimiento del principio inquisitivo, ya que se basa en la averiguación de la verdad, sin que interese a cuál de las partes beneficia o perjudica la prueba, mediante una actuación oficiosa en la cual la administración tributaria es juez y parte, pues recauda material probatorio, lo evalúa y con base en esos hallazgos, por sí misma reliquida el impuesto o impone sanciones, o ambas cosas. Y todo esto tiene lugar en un procedimiento administrativo y no judicial; por tanto, no hay un tercero imparcial que resuelve el conflicto (Magraner Moreno, 2017).

La desigualdad entre la administración y el contribuyente se hace aún más preocupante si se suma que el sistema de investigación tributaria y de medios de prueba se robustece con las confusas remisiones a las normas del procedimiento penal: i) el artículo 640-2 del Estatuto Tributario dispone que durante el trámite de la indagación preliminar y la investigación de fiscalización tributaria, "*se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, sin perjuicio de las facultades investigativas de carácter administrativo que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales*"; ii) el artículo 684-1 del mismo Estatuto Tributario indica que:

> "En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este Estatuto".

Y toda vez que el proceso penal es el trámite judicial en que el Estado puede afectar de manera más severa los derechos fundamentales de un ser humano, cabe preguntar: ¿a qué se refirió el legislador con la remisión a las normas del proceso penal? ¿Únicamente al catálogo de medios de prueba? ¿Incluyó también las diligencias con vocación de afectación de derechos fundamentales que pueden materializarse en el proceso penal? Entonces, una interpretación admisible de las normas es que la desventaja del administrado puede acentuarse si se incorporan los dispositivos de la investigación procesal penal, y de allí la justificación de la investigación: si bien es constitucional y legítimo que el contribuyente comparta las cargas públicas, el beneficio del tributo no puede obtenerse a cualquier costo, sino en respeto de los derechos fundamentales (Mejía Salazar, 2012).

Este artículo analizará tres tesis plausibles sobre esa remisión normativa, a partir del siguiente problema de investigación: ¿Cuáles son las principales posibilidades hermenéuticas que se desprenden de la remisión normativa que los artículos 640-2 y 684-1 del Estatuto Tributario hicieron a las disposiciones del Código de Procedimiento Penal? La hipótesis que pretende demostrarse es que las remisiones normativas en comento son, o bien inútiles por sobreabundantes, o contrarias al principio de reserva judicial de las libertades públicas, o una expresión del derecho penal simbólico.

Metodológicamente, se trata de una investigación de dogmática jurídica, con un alcance propositivo sobre las principales posibilidades hermenéuticas de la remisión tributaria al procedimiento penal. Se emplearán fuentes primarias, especialmente normas jurídicas y pronunciamientos jurisprudenciales, así como fuentes secundarias, en especial libros y artículos sobre la fiscalización tributaria y el proceso penal.

Desarrollo de la cuestión

Comenzaremos por referirnos al sistema probatorio tributario. El Título VI del Estatuto Tributario se denomina *Régimen probatorio*, y el artículo 742 consigna el principio de necesidad de la prueba:

> "La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos".

Así las cosas, la regla general son los medios de prueba "naturales" que incorpora el propio Estatuto Tributario, además de la remisión expresa a los medios que establece el Código de Procedimiento Civil (Presidencia de la República de Colombia, 1970) -hoy Código General del Proceso (Congreso de la República de Colombia, 2012)-.

¿Qué medios probatorios estableció el Estatuto Tributario?: i) la confesión, ya sea expresa (artículo 747) o presunta (artículo 748); ii) el testimonio (artículos 750 a 753), que no necesariamente debe entenderse en su acepción tradicional de declaración testimonial en audiencia y sometida a controversia, ya que estas normas posibilitan las informaciones suministradas por terceros, y las declaraciones rendidas por fuera de la actuación tributaria; iii) el indicio, no necesariamente como cualquier operación de raciocinio que permite arribar a un hecho desconocido a partir de un hecho conocido, sino dos casos de indicios expresos por mandato legal, a partir de los datos estadísticos que produzca la DIAN, el DANE o el Banco de la República (artículo 754), y las estadísticas que la DIAN produzca sobre los sectores económicos de contribuyentes (artículo 754-1). En este caso, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia ha entendido que el indicio no es un medio de prueba autónomo (Corte Suprema de Justicia, 2006), pero no puede perderse de vista que el Estatuto Tributario se unificó en 1989, una época de técnica legislativa menos depurada que la actual. Por tanto, a efectos prácticos, este artículo lo valorará como un medio de prueba; iv) las presunciones, que son bastante numerosas (artículos 755 a 763-1). Sobre las presunciones, es cierto que son manifestaciones de una distribución de la carga de la prueba; en estricto sentido, no son medios de conocimiento. Pero a fin de adelantar la valoración conjunta de las herramientas probatorias de los regímenes tributario, procesal civil y penal, se les conferirá ese tratamiento a efectos prácticos, y también porque el Estatuto de 1989 lo consagró de esa forma; v) la prueba documental (artículos 765 a 771-6); vi) la prueba contable (artículos 772 a 777); vi) la inspección tributaria (artículos 778 a 783), y vii) la prueba pericial (artículos 784 y 785).

Ahora bien, como acaba de apuntarse, la ley tributaria remitió expresamente al procedimiento civil, por lo que conviene detenerse en dichas regulaciones, que incluyen la norma procesal civil que se encontraba vigente en el momento de expedición de la Ley 6ª de 1992, la reforma tributaria que interesa a este artículo de investigación. Así, el hoy extinto Código de Procedimiento Civil enlistó, en sus artículos 175 y 176, los siguientes medios de prueba: la declaración de parte, el juramento, el testimonio, la prueba pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios y las presunciones. También añadió una cláusula de libertad probatoria, e indicó que podrán emplearse "*cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez*".

Por su parte, el Código General del Proceso (la normativa que derogó el Código de 1970) previó

una redacción muy semejante a la de su antecesor. El artículo 165 se refiere a la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos y los indicios. Incluyó la prueba por informe, que se desarrolla en los artículos 275 a 277, y consiste en que, de forma oficiosa o a petición de parte, el juez podrá solicitar a las entidades públicas o privadas o a las personas naturales que aporten informes sobre los datos o archivos que consten en sus registros, que se entienden rendidos bajo la gravedad del juramento. También se refirió a las presunciones, y mantuvo la cláusula residual de libertad probatoria.

Hasta aquí, todo parece claro: un conjunto de medios probatorios tributarios *sui generis*, que se complementan con los medios cognoscitivos del procedimiento civil, que de contera incorporan a la legislación tributaria la cláusula de libertad probatoria. Con todo, la Ley 6ª de 1992 -que reformó el Estatuto Tributario- incluyó un Título II, denominado *Estatuto antievasión y procedimiento de cobro*, y su artículo 48 adicionó los artículos 640-1 y 640-2 al Estatuto Tributario. Esta investigación se interesará por el inciso tercero del artículo 640-2, a cuyo tenor: "*Para efectos de la indagación preliminar y la correspondiente investigación se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, sin perjuicio de las facultades investigativas de carácter administrativo que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales*".

Ahora bien, ¿respecto de qué sujetos obligados regiría la aplicación de las normas del Código de Procedimiento Penal? Deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos de relevancia.

El artículo 640 alude al contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, y define algunas reducciones en la imposición de las sanciones, ya fuera porque dentro de un lapso anterior a la comisión de la infracción no se hubiera cometido la misma, y porque la administración no profiriera pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, entre otras circunstancias. A su turno, el parágrafo 2º del mismo artículo 640 se refiere al reincidente, es decir al contribuyente sancionado por acto administrativo en firme dentro de los dos años anteriores a la nueva infracción de la misma naturaleza .

Sin embargo, como se advirtió, la Ley 6ª de 1992 adicionó los artículos 640-1 y 640-2 al Estatuto Tributario. El artículo 640-1 se refirió al agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas que:

> "mediante fraude, disminuya el saldo a pagar por concepto de retenciones o impuestos o aumente el saldo a favor de sus declaraciones tributarias en cuantía igual o superior a 200 salarios mínimos mensuales" (...) "En igual sanción incurrirá quien estando obligado a presentar declaración por impuesto sobre las ventas o retención en la fuente, no lo hiciere valiéndose de los mismos medios, siempre que el impuesto determinado por la Administración sea igual o superior a la cuantía antes señalada".

Es de aclarar que las cuantías de la redacción original se modificaron en virtud de la Ley 1111 de 2006, desde el año gravable 2007, a partir de lo cual la cuantía del fraude debe ser igual o superior a 4100 UVT.

El artículo 640-2 del Estatuto Tributario, conforme las modificaciones que incorporó la Ley 6ª de 1992, plantea numerosas inconsistencias respecto de las sanciones, merced a la redacción dudosa. Obsérvese:

"*Artículo 640-2. Independencia de procesos. Las sanciones de que trata el artículo anterior, se aplicarán con independencia de los procesos administrativos que adelante la Administración Tributaria*". En este caso, ¿a qué se refiere la norma con "el artículo anterior"? ¿Al artículo 640, o al 640-1?

Y en el segundo inciso continúa el dislate: "*Para que pueda iniciarse la acción correspondiente en los casos de que trata el presente artículo se necesita querella que deberá ser presentada ante la Fiscalía General de la Nación*". En este caso, ¿a qué se refiere la norma cuando alude al "presente artículo"? ¿Al 640 o al 640-1? Porque, curiosamente, dice "este artículo", pero el 642 no se refiere a hechos ilícitos y, por tanto, debe tratarse de alguno de los otros dos.

El inciso tercero persiste en las dificultades interpretativas:

> "Son competentes para conocer de los hechos ilícitos de que trata el presente artículo y sus conexos, los jueces penales del Circuito. Para efectos de la indagación preliminar y la correspondiente investigación se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, sin perjuicio de las facultades investigativas de carácter administrativo que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales".

Aquí el problema hermenéutico es mucho más acuciante, porque la norma ordena nada menos que el empleo de las normas del Código de Procedimiento Penal, para los hechos ilícitos "de que trata el presente artículo", y surge la misma pregunta: ¿se refiere a los hechos del artículo 640, del 640-1, del 640-2, o a todos o a algunos de ellos?

La mencionada reforma al Estatuto Tributario que incorporó la Ley 6ª de 1992, también adicionó el artículo 684-1, que bajo el título

> Otras normas de procedimiento aplicables en las investigaciones tributarias, estableció: "En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este Estatuto".

Este artículo no se ocupará de la remisión al Código de Policía, y se limitará a los reenvíos a la normativa procesal penal.

Esta redacción es inquietante. En primer término, la norma no remitió a "los medios de prueba" del Código de Procedimiento Penal, sino que se refirió a "los instrumentos" consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal. En segundo término, no se limitó a la práctica probatoria, sino que incluyó "las investigaciones" que se adelantan en los procedimientos de fiscalización tributaria.

Dicho esto, conviene detenerse en algunos lineamientos generales del sistema probatorio de los Códigos de Procedimiento Penal que han regido desde la expedición de la Ley 6ª de 1992 y a los medios de prueba que consagraron, a fin de evaluar qué tan operativas resultan estas disposiciones en el ámbito de la fiscalización tributaria.

Comenzaremos por el Decreto 2700 de 1991, el Código de Procedimiento Penal que se hallaba vigente en el momento de la reforma tributaria de 1992. El artículo 248 de ese estatuto procesal enlistaba como medios de prueba "*la inspección, la peritación, los documentos, el testimonio, la confesión*". La misma norma incluía el indicio, que se tendría en cuenta "*al momento de rea-*

lizar la apreciación de las pruebas siguiendo las normas de la sana crítica". El inciso final de la norma contenía una cláusula abierta sobre libertad probatoria, de acuerdo con la cual, el juez podría practicar las pruebas no previstas en el Código, "*de acuerdo con las disposiciones que regulen medios semejantes o según su prudente juicio*". Este último dictado se acompasaba con el artículo 253, que bajo el rótulo de *Libertad probatoria*, señalaba que los aspectos del hecho punible, la responsabilidad penal y los perjuicios, podrían demostrarse mediante el empleo de "*cualquier medio probatorio, a menos que la ley exija prueba especial y respetando siempre los derechos fundamentales*".

Por su parte, el artículo 249 de la codificación procesal de 1991 se titulaba *Imparcialidad del funcionario en la búsqueda de la prueba*, aunque en realidad consagraba el principio inquisitivo, ya que hacía un llamado al servidor judicial para que buscara "*la determinación de la verdad real*", por lo cual debía indagar, con el mismo afán, las circunstancias que demostraran el hecho y la responsabilidad, como aquellas que atenuaran o eximieran de la responsabilidad penal. Para ello, se le invistió con la facultad de decretar pruebas de oficio. También reguló la carga de la prueba, pues señaló que durante la fase de juzgamiento, correspondía a la Fiscalía demostrar el hecho y la responsabilidad.

También debe reseñarse el artículo 251, que se refería a la contradicción, pues los sujetos procesales podían solicitar pruebas y controvertirlas, durante todas las fases del procedimiento. Finalmente, el artículo 254 hacía alusión a la valoración en conjunto de la prueba, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, y a través de la exposición razonada sobre el mérito de cada prueba.

Con posterioridad al Decreto 2700 de 1991 comenzó la vigencia de la Ley 600 de 2000 que, de hecho, aún hoy continúa rigiendo la ritualidad de algunos procesos en curso, en virtud del régimen de implementación gradual de la norma sucesora, esto es, la Ley 906 de 2004. Es decir, que la Ley 600 de 2000 no fue derogada, en atención a la necesidad de garantizar el régimen de transición, y en acatamiento de la regla que fijó el artículo 533 de la Ley 906 de 2004, esto es, que el nuevo sistema procesal se aplicaría a las personas procesadas por los delitos que se cometieran a partir del 1º de enero de 2005, y según la implementación gradual que diseñó el artículo 530 del mismo Código.

Pues bien, el código procesal de 2000 mantuvo el estándar de conocimiento alusivo a la certeza sobre la materialidad de la conducta punible y la responsabilidad del procesado, de acuerdo con la regla de su artículo 232. El artículo 237 de la misma codificación estableció la libertad probatoria, en los términos ya conocidos en el estatuto anterior y en el subsecuente: podrá emplearse cualquier medio probatorio, a menos que la ley exija prueba especial, siempre con respeto de los derechos fundamentales. Su artículo 233 incluyó un listado no taxativo de medios de prueba: la inspección, la prueba pericial, el documento, el testimonio, la confesión y el indicio.

Como fuere, los problemas de la remisión normativa se hacen mucho más acuciantes en el contexto de la Ley 906 de 2004. Al fin y al cabo, en los regímenes procesales de 1991 y 2000, el sistema era de tendencia inquisitiva, lo cual posibilitaba dos aspectos que hoy ya no son propios de la dinámica procesal penal: por un lado, el principio de permanencia de la prueba -en desmedro de la inmediación- y, de otra parte, la posibilidad de que el juez decretara la práctica de pruebas de oficio en sede de juzgamiento.

Pero hay algo aún más relevante: que el sistema probatorio penal de la Ley 906 de 2004 dife-

rencia con claridad entre la actividad probatoria de la fase de indagación y la fase intermedia, con la práctica probatoria del juicio oral. Con anterioridad a la etapa de juzgamiento, se cuenta con evidencia, información legalmente obtenida y elementos materiales probatorios con los cuales se construyen los grados de conocimiento que se requieren para la emisión de las decisiones procesales propias de cada etapa: un convencimiento de inferencia razonable para la formulación de la imputación, la imposición de la prisión preventiva y, en general, todos los actos procesales propios de las fases inicial e intermedia del proceso.

Por el contrario, la prueba en sentido estricto se practica en sede de juzgamiento, bajo la férula de los principios de inmediación, concentración y contradicción. De ahí la regla general de la inmediación -que además constituye la norma rectora del artículo 16 de la Ley 906 de 2004-, que indica: "*En el juicio únicamente se estimará como prueba la que haya sido producida o incorporada en forma pública, oral, concentrada, y sujeta a confrontación y contradicción ante el juez de conocimiento*".

En ese sentido, el Libro II del Código de Procedimiento Penal se titula *Técnicas de indagación e investigación de la prueba y sistema probatorio*. A su vez, el Libro III se titula *El juicio*, y su Capítulo III se denomina *Práctica de la prueba*, que incluye varias disposiciones de relevancia. Por una parte, se cuenta con el artículo 372, que alude al grado de conocimiento que se requiere para la emisión de sentencia condenatoria, esto es, el conocimiento más allá de toda duda razonable sobre "*los hechos y circunstancias materia del juicio y los de la responsabilidad penal del acusado, como autor o partícipe*", regla que se complementa con el artículo 381 *éjusdem*. El artículo 373 establece la regla de la libertad probatoria: podrá practicarse cualquiera de los medios cognoscitivos del Código y cualquier otro medio técnico o científico que no viole los Derechos Humanos, lo cual se acompasa con el listado no taxativo previsto en el artículo 382, que establece como "*medios de conocimiento*" el testimonio, la prueba pericial, documental, la inspección y los elementos materiales probatorios y evidencia física.

Entonces, luego de esta presentación de algunos principios probatorios de los regímenes de procedimiento civil y penal y la indicación de los medios de conocimiento a que han hecho alusión los Códigos de Procedimiento Penal de 1991, 2000 y 2004, y los regímenes de procedimiento civil de 1970 y 2012, se cuenta con elementos de juicio suficientes para advertir que en el procedimiento de fiscalización tributaria, la regla general son los medios de conocimiento propios del Estatuto Tributario, que se complementan con la remisión al proceso civil, respecto de la cual no se evidencia ninguna problemática, pues incluso posibilita la libertad probatoria en el procedimiento administrativo, por el reenvío expreso. Y, por otra parte, es inobjetable la remisión al proceso civil, porque el legislador tributario sí explicitó su contenido: se limita a *los medios de prueba* de la legislación procesal civil.

Pero el reenvío a la legislación procesal penal no es así de diáfano. El legislador no se expresó con propiedad, y su lenguaje anfibológico admite varias interpretaciones. Por una parte, parece que la redacción del artículo 640-2 del Estatuto Tributario no se limitó a la remisión a los medios de prueba, pues señaló que "*Para efectos de la indagación preliminar y la correspondiente investigación se aplicarán las normas del Código de Procedimiento Penal, sin perjuicio de las facultades investigativas de carácter administrativo que tiene la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos Nacionales*". Por su parte, el artículo 684-1 del Estatuto Tributario tampoco parece haberse limitado a los medios de prueba, ya que acotó:

> "En las investigaciones y prácticas de pruebas dentro de los procesos de determinación, aplicación de sanciones, discusión, cobro, devoluciones y compensaciones, se podrán utilizar los instrumentos consagrados por las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía, en lo que no sean contrarias a las disposiciones de este Estatuto".

A partir de los hallazgos presentados hasta este momento, se analizarán tres posibilidades hermenéuticas, y luego se tomará posición sobre la escogencia del legislador tributario de 1992.

Primera posibilidad sobre el contenido de la remisión normativa: el estatuto tributario se limitó a los medios de prueba del código de procedimiento penal

Según esta primera posibilidad, el contenido de la remisión normativa que hace el Estatuto Tributario al Código de Procedimiento Penal se limita, única y exclusivamente, al conjunto de medios de prueba que consagró el estatuto procesal penal. Como pasa de verse, el estatuto procesal penal que regía en el momento de la reforma de 1992 al Estatuto Tributario era el Código de Procedimiento Penal de 1991. Y como se advirtió, esa codificación estableció una regla general de libertad probatoria, y ofreció un listado no taxativo de medios de prueba, entre los que incluyó la inspección judicial, la prueba pericial, la prueba documental, el testimonio, la confesión y el indicio (artículos 248 y 253).

Con posterioridad, se emitió la Ley 600 de 2000, que continuó en la misma tesitura de su antecesor: una regla general de libertad probatoria y un listado no exhaustivo de medios de prueba, exactamente igual al del Código de 1991 (artículos 233 y 237 del Código de 2000).

Finalmente, el Código de Procedimiento Penal de 2004 también reguló la libertad probatoria y enlistó los siguientes medios de prueba: el testimonio, la prueba pericial, los documentos, la inspección y los elementos materiales probatorios y la evidencia física (artículos 373 y 382 del Código de 2004). En este caso son apreciables algunas variaciones respecto de los anteriores Códigos de Procedimiento Penal.

La primera, que el Código de 2004 no incluyó la confesión, por una razón muy sencilla: el sistema penal de tendencia acusatoria que rige en la actualidad en Colombia reconoció las figuras del allanamiento a los cargos y los preacuerdos, pero no como un medio de prueba, sino como una forma de terminación anticipada del proceso penal, que a cambio de la aceptación de responsabilidad, concede beneficios en favor del procesado (Bernal Cuéllar y Montealegre Lynett, 2013).

Por otra parte, aunque el artículo 382 del Código no enlistó el indicio como medio de prueba, la jurisprudencia de la Sala de Casación Penal, en especial a partir de la sentencia de casación de 30 de marzo de 2006, en la radicación No. 24.468, con ponencia de Edgar Lombana Trujillo (Corte Suprema de Justicia, 2006), se ha encargado de precisar que sigue siendo una herramienta válida en el contexto del sistema penal acusatorio, máxime si se tiene en cuenta la vigencia del principio de libertad probatoria.

Hay una tercera diferencia de importancia en esta materia, entre los Códigos de 1991 y 2000, por una parte, y el Código procesal de 2004, por otra parte: el código más reciente incluyó los elementos materiales probatorios y la evidencia física. Esto obedece al hecho de la marcada tendencia acusatoria y la división más precisa entre la fase de indagación, intermedia y de juicio oral. Puesto que la prueba en sentido estricto es aquella que se practica ante el juez de

conocimiento en la etapa de juzgamiento, antes de esa fase procesal se cuenta con elementos materiales probatorios, evidencia física e información legalmente obtenida, y esa fue la diferenciación que quiso enfatizar el legislador en el artículo 382 del Código más reciente.

Sin embargo, no puede perderse de vista que, por regla general, los elementos materiales probatorios y la evidencia física serán introducidos en la etapa de juzgamiento a través de alguno de los medios tradicionales de prueba, a fin de garantizar la inmediación. Por ejemplo, un arma homicida es en sí misma una evidencia física, pero probatoriamente, se lleva ante el juez de conocimiento a través de otros medios, como el dictamen pericial que realiza el experto en balística, y el informe pericial, bajo determinadas circunstancias, puede analizarse como una prueba documental, dejando a salvo, claro está, la posibilidad de que esa evidencia se exhiba materialmente en la audiencia de juicio. En otro ejemplo, la entrevista que rinde un potencial testigo de cargo constituye un elemento material probatorio e información legalmente obtenida, que a la postre se llevará ante el juez de conocimiento a través de la declaración testimonial en la audiencia de juicio. En un tercer caso, las interceptaciones de comunicaciones que se hagan sobre las conversaciones del procesado, en principio constituyen información legalmente obtenida, que a la hora del juicio oral se llevarán ante el juez de conocimiento a través del testimonio que rinda el investigador de la Fiscalía General de la Nación o de la Policía Judicial.

Lo anterior para significar que el legislador de la Ley 906 de 2004, al indicar como medios de conocimiento los elementos materiales probatorios y la evidencia, se refirió más bien a una diferenciación sobre las fases procesales de indagación, intermedia y de juzgamiento, pero que en todo caso siempre se podrán reconducir a los medios tradicionales de prueba durante la fase del juicio.

En resumen, los Códigos de Procedimiento Penal de 1991, 2000 y 2004 incorporaron los siguientes medios de prueba: la inspección, la prueba pericial, la prueba documental, el testimonio, la confesión, el indicio, los elementos materiales probatorios y la evidencia física. También es bueno advertir que todos estos regímenes de procedimiento penal reconocieron la regla de la libertad probatoria, por lo cual, este listado no es taxativo, y comprende cualquier medio de prueba que no violente derechos fundamentales.

Ahora bien, como el Estatuto Tributario hace remisión expresa a la legislación de procedimiento civil, deben retomarse los medios de conocimiento allí previstos. Conforme tuvo oportunidad de analizarse, el ya derogado Código de Procedimiento Civil -que se encontraba vigente en el momento de la reforma tributaria de 1992-, consagró la declaración de parte, el juramento, el testimonio, la prueba pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios y las presunciones. Como se apuntó, también añadió una cláusula de libertad probatoria. Y la vigencia del Código General del Proceso introdujo los siguientes medios: la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, la prueba por informe y las presunciones, al tiempo que reconoció la libertad probatoria. En síntesis, la legislación de procedimiento civil ha incluido los siguientes medios de prueba: la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio, la prueba pericial, la prueba documental, la inspección judicial, los indicios, las presunciones y la prueba por informe. En ambos regímenes de procedimiento civil se estableció la regla de libertad probatoria.

El tercer bloque de medios probatorios se encuentra en el propio Estatuto Tributario, los aquí referidos como medios "naturales" en la fiscalización tributaria: la confesión expresa o presunta, el testimonio, el indicio, las presunciones, la prueba documental, la prueba contable, la inspección tributaria y la prueba pericial. Incluso, como se señaló, algunos de estos medios probatorios se extienden más allá de sus acepciones tradicionales en el procedimiento civil o en el procedimiento penal, pues, por ejemplo, el testimonio en materia tributaria se extiende a las informaciones entregadas por terceros en otros trámites y a otras declaraciones rendidas fuera de la actuación tributaria, y en el caso de los indicios, se extiende a los datos estadísticos que producen algunas entidades del Estado.

A partir de esta información, es posible realizar el siguiente cuadro comparativo de medios de prueba en los sistemas tributario, de procedimiento civil y de procedimiento penal:

Figura 1. Cuadro comparativo de medios probatorios en los regímenes tributario y de procedimiento civil y penal.

	Estatuto tributario	**Regímenes de procedimiento civil (decreto 1400 de 1970 y ley 1564 de 2012)**	**Regímenes de procedimiento penal (decreto 2700 de 1991 y leyes 600 de 2000 y 906 de 2004**
Confesión	Reconocida	Reconocida	Reconocida solo en el Decreto 2700 de 1991.
Testimonio	Reconocida	Reconocida	Reconocido
Indicio	Reconocida	Reconocida	La Ley 906 de 2004 no lo incluyó, pero la jurisprudencia lo reconoció.
Presunciones	Reconocida	Reconocida	No reconocidas, a excepción de la presunción de inocencia, como un Derecho Humano y como una regla de distribución de la carga de la prueba.
Documento	Reconocida	Reconocida	Reconocido
Prueba contable	Reconocida	No reconocida	No reconocida
Inspección tributaria	Reconocida	Reconoce la inspección judicial.	Reconoce la inspección judicial.
Dictamen pericial	Reconocida	Reconocido	Reconocido
Regla de libertad probatoria	No reconocida	Reconocido	Reconocida

Fuente: elaboración del autor.

A partir de esta comparativa, cabe preguntar: en atención a los medios de prueba que consagra el propio Estatuto Tributario y su remisión expresa a los medios de prueba del régimen de procedimiento civil, si se interpreta que las disposiciones de remisión al régimen de procedimiento penal suponen únicamente la inclusión de los medios de prueba, ¿la remisión normativa al régimen procesal penal aporta algo al sistema probatorio de los procedimientos de fiscalización tributaria?

La tesis que se defiende en este artículo es una respuesta negativa a ese cuestionamiento. Obsérvese:

i) La confesión aparece como un medio de prueba expresamente regulado en el Estatuto Tributario, y por la regla de remisión expresa, en lo no regulado se aplican las disposiciones del procedimiento civil. De manera que la remisión a la confesión del régimen de procedimiento penal es inútil, sobre todo porque en el régimen actual de la Ley 906 de 2004, ni siquiera se reconoce como un medio de prueba, en atención a su tratamiento procesal diferenciados desde

la perspectiva del allanamiento a los cargos y los preacuerdos.

ii) El testimonio se reconoce en la totalidad de los tres regímenes, y por tanto el reenvío al proceso penal no aporta nada a este medio de convicción. De hecho, las regulaciones del Estatuto Tributario son más específicas y, como se indicó, posibilitan entender como testimonio las informaciones entregadas por terceros, y no se entiende en su sentido estricto de una declaración en audiencia, sometida a controversia. iii) El indicio se reconoce en la totalidad de los regímenes procesales (aunque en la Ley 906 de 2004, solo por vía jurisprudencial). Además, el indicio en materia tributaria es más amplio, pues remite a las estadísticas de las entidades indicadas en la norma, por lo cual, la remisión al proceso penal es inoficiosa en el sistema tributario.

iv) Las presunciones cuentan con una amplia reglamentación en el Estatuto Tributario, y el régimen procesal penal no supone contribución alguna a esos efectos, pues no consagró ese medio de prueba, como no sea para referirse a la presunción de inocencia, que no es un medio de prueba, sino una regla de distribución de la carga de la prueba y un derecho humano fundamental.

v) La prueba documental se reconoce en el Estatuto Tributario y en el régimen de procedimiento civil, en ambos casos con amplias regulaciones, por lo cual también resulta ociosa en este caso la remisión a las disposiciones de la prueba documental en los Códigos de Procedimiento Penal.

vi) La prueba contable es un medio propio del Estatuto Tributario, que no se reconoce en los sistemas de procedimiento civil o penal. Por lo cual, esta remisión también es innecesaria.

vii) La inspección tributaria también es un medio propio del Estatuto Tributario, que se encuentra ampliamente regulada en ese cuerpo normativo, y lo no regulado se basta con la remisión normativa al régimen procesal civil. No se observa que una remisión a las disposiciones de la inspección judicial propia del proceso penal contribuya en algo al sistema probatorio tributario.

> viii) El dictamen pericial se reconoce en la totalidad de los tres regímenes, y el de procedimiento penal tampoco aporta nada diverso.
>
> ix) El Estatuto Tributario no reconoció la regla de libertad probatoria. Aún así, ingresa al sistema por la remisión expresa al régimen procesal civil. Una vez más, no se hace necesaria la remisión al proceso penal, que también consagró la libertad probatoria.

En conclusión, a partir de estas valoraciones, es claro que si las disposiciones normativas de los artículos 640-2 y 684-1 del Estatuto Tributario se entienden como que la remisión normativa se limita a los medios de prueba del procedimiento penal, tales disposiciones son absolutamente inútiles, no solo porque el Estatuto Tributario reguló sus medios naturales con mucha mayor profusión, sino porque las lagunas existentes se colman con la remisión -expresa por demás-, al sistema probatorio del procedimiento civil.

Segunda posibilidad sobre el contenido de la remisión normativa: el estatuto tributario se refiere a las diligencias con vocación de afectación de derechos fundamentales propias de

la investigación procesal penal

Si la remisión normativa que hace el Estatuto Tributario al Código de Procedimiento Penal no puede entenderse limitada a los medios de prueba que, como pasa de analizarse, es del todo inane, en razón a las regulaciones expresas del Estatuto Tributario, que consagran unos medios de prueba "naturales", que se encuentran además regulados con profusión, y la remisión expresa al régimen procesal civil, cabe una segunda posibilidad interpretativa: que cuando el artículo 640-2 del Estatuto Tributario señala que en la indagación preliminar y en la investigación se aplicarán *las normas* del Código de Procedimiento Penal, y el artículo 684-1 del mismo cuerpo normativo postula que en la investigación y práctica probatoria de los procedimientos de fiscalización tributaria se podrán utilizar *los instrumentos* que consagran las normas del Código de Procedimiento Penal, en realidad se refirió, además de los medios de prueba, a otras posibilidades investigativas con vocación de afectación de derechos fundamentales.

Para descartar o confirmar esta posibilidad hermenéutica, es necesario referirse a dichas posibilidades investigativas en los tres sistemas de procedimiento penal que han regido desde 1992. Los Códigos de Procedimiento Penal de 1991 y 2000 autorizaban, entre otras diligencias, el allanamiento y registro (artículo 343 y siguientes del Decreto 2700 de 1991 y 294 y siguientes de la Ley 600 de 2000), la interceptación de la correspondencia (artículos 347 a 350 del Decreto 2700 de 1991 y artículo 297 de la Ley 600 de 2000), la interceptación de las comunicaciones (artículo 351 del Decreto 2700 de 1991 y artículo 301 de la Ley 600 de 2000), el examen del imputado en el lugar de los hechos (artículo 364), el reconocimiento en fila y el reconocimiento fotográfico (artículos 367 y siguientes del Decreto 2700 de 1991 y artículos 303 y 304 de la Ley 600 de 2000).

Por su parte, la Ley 906 de 2004 señaló un catálogo mucho más nutrido de actuaciones investigativas que tienen impacto negativo en los derechos fundamentales de las personas sometidas a potestad punitiva. Entre otras posibilidades, reguló los registros y allanamientos (artículo 219 y siguientes), retención de correspondencia (artículo 233 y 234), interceptación de comunicaciones (artículo 235), recuperación de información producto de la transmisión de datos a través de las redes de comunicaciones (artículo 236), vigilancia y seguimiento de personas (artículo 239), vigilancia de cosas (artículo 240), análisis e infiltración de organización criminal (artículo 241), actuación de agentes encubiertos (artículo 242), entrega vigilada (artículo 243), búsqueda selectiva en base de datos (artículo 244), exámenes de ADN que involucren al imputado (artículo 245), inspección corporal, registro personal y obtención de muestras (artículos 247 y siguientes), reconocimiento en fila y reconocimiento fotográfico (artículos 252 y 253). Luego de este recuento, se tiene que esta segunda posibilidad hermenéutica acarrea numerosas problemáticas: i) la gran mayoría de las diligencias investigativas que señalan los Códigos de Procedimiento Penal son de naturaleza específicamente procesal penal, y no tienen vocación de aplicación en los procesos de fiscalización tributaria, como el examen del imputado en el lugar de los hechos, el reconocimiento en fila y el reconocimiento fotográfico, la vigilancia y seguimiento de personas, la agencia encubierta, la infiltración de organizaciones criminales, los exámenes de ADN que involucren al imputado, la inspección corporal y el registro personal, por mencionar solo los ejemplos más evidentes; ii) una segunda problemática tiene que ver con el funcionario competente para la práctica de estas diligencias, pues un funcionario administrativo de la DIAN no está facultado para impactar de manera tan severa los derechos fundamentales del contribuyente; iii) esta segunda problemática guarda relación

con un aspecto mucho más profundo: el principio de reserva judicial de las libertades públicas, que debe ser analizado más a espacio.

El proceso penal constituye un contexto de posibles afectaciones intensas a los derechos fundamentales de las personas sometidas a potestad punitiva. Por ende, desde el marco de los instrumentos que conforman bloque de constitucionalidad en sentido estricto, la Constitución Política de Colombia y los Códigos de Procedimiento Penal, estas diligencias cuentan con reserva judicial, es decir, que solamente pueden ser realizadas mediante orden judicial.

La Ley 906 de 2004 diferenció tres tipologías: en primer término, las diligencias que no requieren orden judicial previa, porque no suponen una grave afectación de derechos fundamentales, como por ejemplo la inspección en el lugar del hecho, o los actos urgentes que se producen en situación de flagrancia; en segundo lugar, las diligencias que requieren orden previa del fiscal competente, y que se someten a control posterior de legalidad ante los jueces, como por ejemplo la diligencia de registro y allanamiento o la interceptación de comunicaciones. Tercero, cuando se trata de las afectaciones más invasivas de derechos fundamentales, el legislador se inclinó por un control previo de legalidad ante los jueces con funciones de control de garantías; es lo que ocurre, por ejemplo, con la toma de muestras al imputado o la expedición de una orden de captura. El sistema penal de tendencia acusatoria que rige en la actualidad en Colombia, implementó la figura del juez con funciones de control de garantías como el funcionario llamado a evaluar si las afectaciones a los derechos fundamentales resultan ajustadas al test estricto de proporcionalidad, y si guardan relación directa con el ejercicio de la acción penal, y en ese sentido, controlar que las actividades de investigación que adelanta la policía judicial y la Fiscalía General de la Nación, no desborden innecesariamente los cometidos institucionales y se intervengan al mínimo los derechos fundamentales de los asociados.

Pero incluso con anterioridad a la Ley 906 de 2004, aunque no existían los jueces de garantías, el legislador de los Códigos de Procedimiento Penal de 1991 y de 2000, ya incorporó un cierto grado de reserva judicial, al establecer que la competencia para ordenar este tipo de diligencias recaía en el fiscal competente, en todo caso, un funcionario judicial.

De manera que la regla procesal penal es que las diligencias con vocación de interferir negativamente los derechos fundamentales es de exclusiva competencia judicial, no administrativa.

En virtud de estas razones, este artículo de investigación concluye que no puede ser correcta la hermenéutica según la cual, los dictados de los artículos 640-2 y 684-1 pueden ser interpretados en el sentido de que el Estatuto Tributario afirma que los servidores que se ocupan del procedimiento de fiscalización tributaria son competentes para materializar diligencias con el severo impacto para las garantías fundamentales, como las que establecen los códigos de procedimiento penal que han regido desde la reforma tributaria de 1992, a saberse, las legislaciones procesales penales de 1991, 2000 y 2004, pues todas ellas incluyeron el principio de reserva judicial de las libertades públicas.

Tercera posibilidad sobre el contenido de la remisión normativa: ¿derecho penal simbólico?

Aún queda por valorar una tercera posibilidad hermenéutica: que la legislación tributaria, sin mayor estudio sobre las consecuencias del dictado normativo, decidió hacer una remisión a las diligencias del Código de Procedimiento Penal, a fin de enfatizar un uso simbólico del derecho

penal, es decir, aprovechar la connotación de ese orden procesal, con el ánimo de infundir temor en los administrados y disuadirlos de cumplir, a cabalidad y en tiempo, sus obligaciones tributarias.

Este empleo del derecho penal no es legítimo. De acuerdo con Díez Ripollés (2002), se trata de decisiones legislativas que "*carecerían de los fundamentos materiales justificadores de su adopción, sino que además realizarían un uso ventajista del derecho penal para fines que no le son propios*" (p. 64). Dentro de la tipología que propone este autor, el caso de la remisión al proceso penal en el Estatuto Tributario, entraría dentro de la categoría de leyes aparentes, esto es, aquellas "*cuya formulación técnicamente defectuosa las hace inaccesibles a las condiciones operativas del proceso penal*" (p. 91).

Por otro lado, de acuerdo con Hassemer (1991), el derecho penal simbólico es un fenómeno negativo porque la norma produce una "*falsa apariencia de efectividad e instrumentalidad*" (p. 30). Zavala Van Oordt se pronuncia en un sentido bastante similar: el uso simbólico del derecho penal es

> "una instrumentalización del derecho penal para contraponer una situación real y una situación aparente, el fondo y la forma, lo notorio y lo sabido, lo que se dice querer lograr y lo que se aplica; es decir, hay simbolismo cuando existe engaño e ilusión" (2017, p. 125).

Lamentablemente, Colombia es un país con una cultura tributaria muy débil, y es muy frecuente que el administrado se incline hacia la elusión o la evasión de sus obligaciones tributarias. Las razones de ese fenómeno escapan a este artículo, pero no pueden dejar de mencionarse las debilidades estatales en la detección de la evasión, la percepción social de la corrupción de las autoridades del Estado, que hacen perder el sentido de lo público, y por ello el administrado no se identifica con las finalidades sociales del Estado, entre muchos otros factores.

Entonces, en virtud de que las dos primeras posibilidades hermenéuticas de remisión del Estatuto Tributario al régimen procesal penal es: i) inútil, si se refiere a los medios de prueba, pues basta con los medios de prueba "naturales" del procedimiento de fiscalización tributaria y con la remisión expresa a las disposiciones de la legislación procesal civil; ii) inconstitucional y contraria al bloque de constitucionalidad si se interpretara como que los funcionarios administrativos tienen competencia para adelantar las labores investigativas con vocación de afectación de derechos fundamentales que establece el Código de Procedimiento Penal. Entonces, es plausible que el legislador se haya inclinado por un empleo meramente simbólico del derecho penal. Para abonar esta tesis pueden traerse a colación los siguientes argumentos: i) por una parte, la ubicación sistemática de la norma en la Ley 6ª de 1992: su Título II, que se denomina *Estatuto antievasión y procedimiento de cobro*, y el artículo 48, que precisamente se titula *Sanciones*, que incorporó el artículo 640-2 al Estatuto Tributario; ii) la necesidad estatal de que los administrados cumplan fielmente con la administración tributaria, pudo haber conducido al legislador a la remisión al procedimiento penal.

Conclusiones

En el contexto del Estado social y democrático de derecho, el ciudadano tiene el deber de contribuir con las cargas públicas del Estado, en el marco del principio de equidad. Esto explica el hecho de que la administración cuente con herramientas idóneas para verificar que el deber de

autoliquidación se haya cumplido cabalmente, y en caso de que esto no suceda, contar con las herramientas de investigación necesarias para liquidar el impuesto y conminar al ciudadano a su pago, incluso a través de las herramientas coactivas de las que dispone el ordenamiento jurídico.

Sin embargo, esa potestad del Estado no puede desarrollarse a cualquier costo. En esa dirección, las facultades de fiscalización tributaria no solamente deben estar sometidas a reserva legal, sino que no pueden invadir las competencias estrictamente jurisdiccionales.

En sí misma, la relación tributaria pone al administrado en una posición débil: la administración tributaria cuenta con amplísimas facultades de inspección, comprobación, investigación y sanción, en el contexto de un principio inquisitivo, en el que además la administración es juez y parte. Y si a esto se suma que a partir de la expedición de la Ley 6ª de 1992, el Estatuto Tributario hizo dos remisiones normativas al Código de Procedimiento Penal, sin precisar el alcance y el contenido de esos poderes, con empleo de un lenguaje bastante ambiguo, este artículo decidió explorar algunas posibilidades hermenéuticas de las normas bajo examen, y arribó a la conclusión de que cualquiera de las tres eventualidades analizadas es contraproducente.

Si se admite que la remisión normativa se limitó al listado de los medios de prueba, la remisión es inútil: los medios naturales de fiscalización tributaria son bastante amplios y *sui generis*, ya que incluyen acepciones que solo se justifican en el procedimiento tributario y no en los procesos judiciales ordinarios. Así, las informaciones entregadas por terceros en declaraciones o informes se entienden como prueba testimonial. En otro caso, las estadísticas de algunos organismos del Estado sirven para la construcción de indicios, y el catálogo de presunciones del Estatuto Tributario es bastante robusto. Y como si su catálogo de medios de prueba no fuera de por sí recio, ya incluía una remisión expresa a los medios de prueba del procedimiento civil, y este último siempre ha incluido -tanto en el Código de Procedimiento Civil como en el Código General del Proceso- una regla de libertad probatoria, que amplifica las posibilidades en los procedimientos de fiscalización administrativa.

Así, luego de la comparación entre los estatutos de procedimiento penal que han regido desde la expedición de la Ley 6ª de 1992, esto es, los códigos de 1991, 2000 y 2004, pudo advertirse que el catálogo de medios probatorios del proceso penal no aporta nada nuevo a las probanzas de la fiscalización tributaria, pues los regímenes de procedimiento penal incluyeron los mismos medios probatorios tradicionales del procedimiento civil y también su regla de libertad probatoria.

En segundo término, si se admite que la remisión normativa del Estatuto Tributario al régimen procesal penal permite la inclusión de las diligencias investigativas con vocación de afectación de derechos fundamentales, como los registros y allanamientos, las inspecciones corporales, la búsqueda selectiva en bases de datos, entre otros, esa interpretación está condenada al fracaso. Por una parte, debido al hecho de que muchas de esas diligencias son propias del proceso penal y no de otra clase de diligenciamientos. No puede haber inspección técnica al cadáver, ni obtención de muestras de ADN del imputado en un procedimiento de fiscalización tributaria, entre muchos otros contrasentidos. Y además de esa razón tan evidente, se debatió una justificación de mucho mayor calado para oponerse a esta hermenéutica: las diligencias investigativas con vocación de invasión de derechos fundamentales no solamente están sometidas a reserva de ley, sino a reserva judicial, de manera que solamente pueden ser ordenadas por

un fiscal o un juez penal, y únicamente cuando guarden relación con los aspectos centrales del diligenciamiento procesal penal: la materialidad de la infracción y la responsabilidad del procesado.

Ante tal panorama, este artículo aventuró una tercera posibilidad hermenéutica: el legislador del Estatuto Tributario no hizo otra cosa que emplear un derecho penal simbólico. Sin un estudio de fondo sobre las implicaciones de la regulación, es posible que se haya inclinado por intimidar al contribuyente con que, en el evento de no cumplir fielmente con sus deberes tributarios, podría ser investigado tributariamente con "los instrumentos" del Código de Procedimiento Penal.

Y se advirtió cómo el uso simbólico del derecho penal deslegitima la función del Estado, y violenta los principios del carácter fragmentario y de *extrema ratio* que debe iluminar la potestad punitiva en el Estado social y democrático de derecho.

Ya es proverbial la mora del legislador en remozar el Estatuto Tributario, y recodificarlo de mejor manera. La base del Estatuto Tributario son un conjunto de normas expedidas durante la década de los sesenta, setenta y ochenta del pasado siglo, que a finales de los ochenta decidieron codificarse, y que durante la vigencia de la Constitución de 1991 ha sido sometido a reformas azarosas y asistemáticas que en muchas ocasiones desconocen que, si bien es legítimo que el ciudadano contribuya con las cargas públicas, el beneficio que se obtiene con el recaudo no puede adquirirse a costa de los derechos fundamentales de los asociados.

Referencias bibliográficas

Asamblea Nacional Constituyente. (1991). Constitución Política de Colombia de 1991. Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.

Bernal Cuéllar, Jaime y Montealegre Lynett, Eduardo. (2013). El proceso penal. Tomo I. Fundamentos constitucionales y teoría general. Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1992). Ley 6ª de 30 de junio de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 40.490, de 30 de junio de 1992.

Congreso de la República de Colombia. (2000). Ley 600 de 24 de julio de 2000. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. Diario Oficial No. 44.097 de 24 de julio de 2000.

Congreso de la República de Colombia. (2004). Ley 906 de 31 de agosto de 2004. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. Diario Oficial No. 45.658 de 1º de septiembre de 2004.

Congreso de la República de Colombia. (2006). Ley 1111 de 27 de diciembre de 2006. Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006.

Congreso de la República de Colombia. (2012). Ley 1564 de 12 de julio de 2012. Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 48.489 de 12 de julio de 2012.

Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. (2006). Sentencia de casación de 30 de marzo de 2006. Radicación No. 24.468. Magistrado Ponente, Edgar Lombana Trujillo.

Díez Ripollés, José Luis. (2002). El derecho penal simbólico y los efectos de la pena. Boletín Mexicano de Derecho Comparado. Volumen XXXV, No. 103, enero-abril de 2002, pp. 63-97.

Hassemer, Winfried. (1991). Derecho penal simbólico y protección de bienes jurídicos. Trad. De Elena Larrauri. En: Pena y Estado, No. 1, septiembre a diciembre de 1991. pp. 23-36.

Magraner Moreno, Francisco. (2017). Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los

procedimientos tributarios en España. En: Revista Boliviana de Derecho, No. 24, julio de 2017, pp. 226-261.

Mejía Salazar, Álvaro. (2012). La prueba en el proceso tributario ecuatoriano. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Año 49, No. 67, noviembre de 2012. pp. 75-88.

Obando Castiblanco, Alex Shamir. (2016). Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario. En: Pensamiento Jurídico, No. 44, julio-diciembre de 2016. pp. 161-227.

Piza Rodríguez, Julio Roberto. (2014). La función de fiscalización tributaria en Colombia. En: Revista de Derecho Fiscal, No. 7, 2014, pp. 231-277. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2014.

Presidencia de la República de Colombia. (1970). Decreto 1400 de 6 de agosto de 1970. Por los cuales se expide el Código de Procedimiento Civil. Diario Oficial No. 33.150 de 21 de septiembre de 1970.

Presidencia de la República de Colombia. (1989). Decreto 624 de 30 de marzo de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989.

Presidencia de la República de Colombia. (1991). Decreto 2700 de 30 de noviembre de 1991. Por medio del cual se expiden y se reforman las normas de procedimiento penal. Diario Oficial No. 40.190, de 30 de noviembre de 1991.

Zavala van Oordt, Lizet. (2017). El derecho penal simbólico y la ineficacia del estado de emergencia constitucional para combatir la criminalidad. En: Vox Iuris, Vol. 33, No. 1, 2017. pp. 123-133.