

**La teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.  
Un análisis a través del delito tributario de omisión del agente  
retenedor o recaudador en Colombia**

**Carlos F. Forero Hernández**

Estudiante del Doctorado en Derecho Público

**Doctorado en Derecho Público  
Universidad Santo Tomás (Tunja)**

**2022**



**La teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.  
Un análisis a través del delito tributario de omisión del agente  
retenedor o recaudador en Colombia**

**Carlos F. Forero Hernández**

Estudiante del Doctorado en Derecho Público

**Dr. Hernando A. Hernández Quintero**

Doctor en Derecho

Director de la tesis doctoral

**Dr. Fabio Iván Rey Navas**

Doctor en Derecho

Codirector de la tesis doctoral

**Doctorado en Derecho Público  
Universidad Santo Tomás (Tunja)**

**2022**



# Contenido

|  |     |
|--|-----|
| <b>Introducción</b>  | 10  |
| <b>Capítulo I. El delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia. Aspectos desde la constitucionalización del derecho penal tributario y el estudio dogmático del delito</b> | 20  |
| <b>Preliminar del capítulo</b>   | 20  |
| 1. 121.1. Nociones de Estado de derecho y Estado social de derecho   | 20  |
| 1.2. Constitucionalización del derecho o de todo el ordenamiento jurídico  | 32  |
| 1.2.1. Constitucionalización del derecho penal   | 36  |
| 1.2.2. Constitucionalización del derecho tributario  | 43  |
| 2. 422.1. Noción del derecho penal tributario  | 49  |
| 2.2. Características del derecho penal tributario  | 54  |
| 2.3. El derecho penal tributario es un derecho penal dinámico  | 59  |
| 2.4. El derecho penal tributario se encuentra constitucionalizado  | 61  |
| 3. 563.1. El bien jurídico. Noción, relación con la antijuridicidad, funciones y clasificación   | 62  |
| 3.2. El bien jurídico a proteger por los delitos tributarios   | 68  |
| 4. 674.1. Antecedentes legislativos del delito de omisión del agente retenedor o recaudador  | 73  |
| 4.2. Análisis dogmático del punible de omisión del agente retenedor o recaudador   | 80  |
| <b>Conclusiones del capítulo I</b>   | 126 |
| <b>Capítulo II. El debido proceso probatorio y la garantía constitucional de presunción de inocencia. Un estudio a partir de las garantías procesales en un Estado social de derecho</b>                 | 129 |
| <b>Preliminar del capítulo</b>   | 129 |

|  |  |         |
|--|--|---------|
| 1.   | 1282.  | 1393.   |
|  | 1434.  | 1534.1. |
|  | El papel del debido proceso probatorio a partir del artículo 29 de la Carta Política   |         |
|  | 154  |         |
| 4.2.   | Ante el desconocimiento del derecho al debido proceso probatorio es pasible de acción de tutela para su protección                         | 155     |
| 4.3.   | ¿Cuáles son las garantías del debido proceso probatorio?   | 156     |
| 4.3.1.   | El derecho a presentar y solicitar pruebas   | 157     |
| 4.3.2.   | El derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra   | 158     |
| 4.3.3.   | El derecho a la publicidad de la prueba  | 160     |
| 4.3.4.   | El derecho de aplicación de reglas de la prueba  | 161     |
| 4.3.5.   | El derecho a que se decreten las pruebas que resulten necesarias   | 164     |
| 4.3.6.   | El derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas  | 165     |
| 4.4.   | La construcción de la verdad en el proceso penal   | 166     |
| 5.   | 1725.1. El artículo 29 constitucional no señala presunción de culpabilidad, sino presunción de inocencia                                   | 179     |
| 5.2.   | Principio de presunción de inocencia como axioma absoluto no susceptible de ponderación  | 183     |
| 5.3.   | Principio de presunción de inocencia en los documentos internacionales   | 187     |
| 5.4.   | La relación entre el principio de presunción de inocencia y el aforismo 1925.5. La inocencia no se declara en la sentencia judicial        | 196     |
| 5.6.   | El convencimiento más allá de toda duda como requisito 2005.7. Carga de la prueba y su relación con la garantía de presunción de inocencia | 201     |
| <b>Conclusiones del capítulo II</b>  |  | 211     |
| <b>Capítulo III. Relación de la carga dinámica de la prueba con el delito de omisión del agente retenedor o recaudador. Una aproximación crítica a la aplicación de esta institución procesal en los delitos tributarios</b> |  | 215     |

|   |            |                     |
|---|------------|---------------------|
| <b>Preliminar del capítulo</b>  |            | 215                 |
| <b>1. 2182.</b>   |            | 2342.1.             |
| Los delitos económicos-tributarios son ilícitos de difícil prueba y, por tanto, se justifica aplicar la carga dinámica de la prueba               |            | 236                 |
| 2.2. Para evitar la impunidad de los delitos es razonable aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado                          |            | 241                 |
| 2.3. Ante la vulneración de un bien jurídico colectivo, la duda debe absolverse a favor de la sociedad y no del procesado                         |            | 244                 |
| <b>3. 2534.</b>   |            | 2684.1.             |
| La necesidad de capacitar a los funcionarios judiciales y administrativos sobre el derecho penal tributario                                       |            | 262                 |
| 4.2. La Fiscalía General de la Nación debe contar con frecuencia en su equipo de trabajo investigativo de delitos tributarios contadores forenses |            | 265                 |
| 4.3.El  |            | 2775.               |
| <b>282Conclusiones</b>  | <b>del</b> | <b>capítulo III</b> |
|   |            | 281                 |
| <b>Conclusiones</b>   |            | 285                 |
| <b>Referencias</b>  |            | 299                 |







## Introducción

La teoría de la carga dinámica de la prueba, como excepción del conocido principio de la carga de la prueba, es una consecuencia de un intrincado caso de responsabilidad médica presentado en Argentina y se caracteriza con asignar la carga de probar a la parte procesal que se encuentre en mejores condiciones para producir u ofrecer las pruebas acerca de los hechos que son objeto de discusión (Nieva-Fenoll, 2019). Esta teoría se ha constituido en uno de los grandes temas del derecho procesal contemporáneo (Ramírez Carvajal y A. Meroi, 2020).

En el caso de Colombia, siguiendo a Gil Botero (2013), esta teoría fue empleada entre 1990 y el 2006 por la Sección Tercera del Consejo de Estado. Esto se hizo en los eventos de responsabilidad médica administrativa, en razón a la dificultad probatoria que tenía la paciente víctima (o las víctimas indirectas) para probar en el proceso ordinario de medio de control reparación directa la falla del servicio médico, que es el título jurídico de imputación de la vertiente subjetiva de responsabilidad patrimonial del Estado (responsabilidad con culpa o con falta).

En este sentido, se le asignaba a la entidad hospitalaria (parte demandada) la carga de probar por encontrarse en mejores condiciones para probar que su acción (el acto médico) no fue negligente. Siguiendo a Hernández Quintero (2018) el acto médico está compuesto por “las etapas de diagnóstico, tratamiento y postratamiento” (p.61) y cada una de ellas debe ser analizada en forma separada en aras de evidenciar o identificar los riesgos a que se veía sometido el paciente.

Un buen sector de la doctrina ha sostenido que esta teoría fue utilizada con una función o efecto de inversión de la carga probatoria, como de hecho ocurre con la aplicación de la presunción de la falla del servicio, de la vertiente subjetiva de responsabilidad patrimonial del Estado (Escobar Alzate y Albarello Bahamón, 2013). Por tanto, algunos han concluido que estas instituciones jurídicas (teoría de la carga dinámica de la prueba y falla presunta del servicio) son estudiadas como sinónimos, son la misma cosa.

No obstante, el Consejo de Estado a través de su Sección Tercera ha advertido que estas instituciones no deben ser analizadas como sinónimos y advierte que en la falla en el

servicio presunta se exime a la parte actora (demandante) de la prueba de la falla del servicio médico (exime de probar la negligencia médica, por ejemplo). Esto obedece a que hay una presunción, mientras que en la teoría de la carga dinámica de la prueba que es la excepción a la regla general de la carga de la prueba, no hay una presunción que implique el efecto de la inversión de la carga probatoria (Bertel Oviedo, 2009).

Con esta precisión, la Corporación en cita siguió aplicando la carga dinámica probatoria en los casos de responsabilidad médica administrativa. Desde luego, teniendo en cuenta la ausencia de consagración legal respecto de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba, en el año 2006 el Consejo de Estado (Sección Tercera) abandonó su implementación y retomó la falla del servicio probada (fortaleciendo con ello la regla de *quien alega debe probar*). En ella el actor debe soportar o cumplir con la carga probatoria respecto de la falla del servicio médico.

En esta perspectiva, se deben probar los supuestos fácticos porque así lo ordena el artículo 177 del extinto Código de Procedimiento Civil (Decreto 1400, 1970). En esta disposición se precisa que le “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”. El demandante tiene que probar el daño antijurídico, la falla del servicio médico y el nexo de causalidad entre dicho daño y el citado título jurídico de imputación.

En la actualidad, la teoría de la carga dinámica de la prueba cuenta con fundamento legal que se encuentra en el inciso segundo del artículo 167 del Código General del Proceso (Ley 1564, 2012). Lo anterior es aplicable en los asuntos civiles, comerciales, de familia, así como en otros en virtud de la cláusula de remisión (siempre y cuando sea compatible). Debe añadirse que al contar con fundamento legal ello le resulta aplicable a los casos de responsabilidad médica administrativa (o estatal) por falla del servicio. Con ella se le asigna la carga de probar a quien en principio no se encuentra obligado a hacerlo, pese a que está en mejores condiciones para producir o aportar las pruebas sobre los hechos que son objeto de discusión.

En este sentido, la teoría de la carga dinámica de la prueba pasa de ser una institución de orden jurisprudencial a una figura de orden legal. Desde luego, tal consagración legal, y como es natural, no implica significa que está exenta de críticas en la doctrina y en la jurisprudencia. Para el autor del presente texto su consagración legal contribuye a una mejor

aplicación en los casos de dificultades probatorias para demostrar a cargo de la parte demandante acerca de la falla del servicio médico, por ejemplo, así como al fortalecimiento de la seguridad jurídica (respecto a la consagración de reglas de la incumbencia probatoria) que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Además, se justificaba elevar a esta teoría de la carga dinámica de la prueba a rango legal si se tiene que el derecho colombiano es legislado tal como lo ha señalado el artículo 230 de la Constitución Política al indicar que “los jueces, en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley” (Constitución Política, 1991, artículo 230) y por supuesto que la Ley debe estar conforme a las disposiciones constitucionales como uno de los efectos de aplicación de la constitucionalización del derecho.

Del inciso 2 del artículo 167 del Código citado es menester realizar dos precisiones. La primera advierte que, según las particularidades del caso y de manera officiosa o a petición parte, el juez podrá “distribuir la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar” (Ley 1546, 2012, artículo 167), exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para a) aportar las evidencias o b) esclarecer los hechos controvertidos.

La siguiente alude a que se considerará a la parte que está en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio y se determina por a) tener en su poder el objeto de prueba, b) circunstancias técnicas especiales, c) haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, d) el estado de indefensión, e) la incapacidad en la cual se encuentre la contraparte y f) otras circunstancias similares (Ley 1564, 2012, artículo 167).

Sobre esta institución jurídica, la Corte Constitucional desde la Sentencia C-086 de 2016, con ponencia del magistrado Jorge Iván Palacio Palacio, ha señalado tres importantes precisiones. La primera indica que su aplicación está fundada en los pilares de solidaridad, equidad (igualdad real entre las partes), lealtad y buena fe procesal, donde el principio *quien alega debe probar* cede su lugar al principio *quien puede debe probar*. Es por ello que la doctrina ha considerado que es el principio de solidaridad que hace justificar la asignación de la carga de probar a quien se encuentre en mejores condiciones para ofrecer las pruebas en el proceso.

La siguiente precisión alude a que su aplicación por parte del juez es manifestación de una competencia plenamente legítima bajo el prisma de un Estado social de derecho. Finalmente, aunque no por ello menos importante, al no fijar un catálogo cerrado de eventos en los cuales puede tener cabida esta institución, posibilita al juez *según las particularidades del caso* para aplicarla, eso sí encajando en alguna de estas hipótesis: a) la posesión de la prueba en una de las partes, b) la existencia de circunstancias técnicas especiales, c) la previa y directa intervención en los hechos, d) el estado de indefensión o de incapacidad de una de las partes, *entre otras circunstancias similares*.

En síntesis: la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba da lugar a la difusión de la explicación de que no siempre es válida la afirmación según la cual debe probar quien alega (que es la característica del principio de la carga de la prueba) por cuanto, y de manera excepcional, tendrá que probar quien determine la autoridad judicial con fundamento en distintos criterios que denotan a la parte (ora demandante o demandado) que mejor opción tenga de ofrecer los elementos materiales probatorios de que se trate.

Por su parte, se ha discutido mucho en la doctrina respecto de si en materia penal resultaba aplicable o no la teoría de la carga dinámica de la prueba. A propósito de ello, Parra Quijano (2000) no admite la implementación de la carga de la prueba en materia penal por cuanto es una figura *peligrosa* para un Estado social de derecho como el colombiano. Además, porque se debe observar sin condiciones el principio constitucional de presunción de inocencia: toda persona se presume inocente hasta tanto no se le haya declarado culpable por la administración de justicia.

Debe señalarse que la presunción constitucional de inocencia se caracteriza como una garantía de orden constitucional (valga la redundancia) que ampara a todo ciudadano dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos y será desvirtuada (de ahí el cumplimiento de la carga probatoria) por el órgano de la persecución penal, esto es, por la Fiscalía General del Nación, considerada como la titular de la acción penal (Constitución Política, 1991, artículo 250).

De esta manera, si para Parra Quijano (2000) en materia penal no es de recibo la carga de la prueba, la teoría de la carga dinámica de la prueba tampoco lo será. Conviene recordar que el actual Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004) señala el respeto del principio constitucional de presunción de inocencia y, en consecuencia, ordena al órgano de

persecución penal la carga probatoria acerca de la responsabilidad penal. De paso, el artículo 7 del Código mencionado señala cinco importantes reglas que permiten afirmar que no es posible —ni conveniente— aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así este se encuentre en mejores condiciones para aportar u ofrecer los elementos materiales probatorios, como pasa a explicarse.

La primera indica que “toda persona se presume inocente y debe ser tratada como tal, mientras no quede en firme decisión judicial definitiva sobre su responsabilidad penal” que es la explicación o desarrollo del principio constitucional de presunción de inocencia. La siguiente hace referencia a que es el órgano de persecución penal el que debe cumplir con “la carga de la prueba acerca de la responsabilidad” por ser este el titular de la acción penal.

La tercera regla alude a que “la duda que se presente se resolverá a favor del procesado” en el marco de la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*, como reafirmación de que la inocencia del procesado ha sido intacta, como reafirmación de la presunción o estado de inocencia. Es por ello que un buen sector de la doctrina ha considerado que este aforismo y la presunción constitucional de inocencia deben ser estudiados en conjunto los cuales contribuyen al respeto de la dignidad humana.

Como cuarta regla (que es la más importante para este texto), “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. Tal prohibición implica que en materia penal no es posible —ni conveniente— aplicar la teoría de la carga dinámica probatoria en contra del procesado, así este se encuentre en mejores condiciones para producir los elementos materiales probatorios acerca de los hechos objeto de debate. Finalmente, para emitir sentencia condenatoria es indispensable “existir convencimiento de la responsabilidad penal del acusado, más allá de toda duda”.

Pese a las críticas que ha suscitado en la doctrina (Hernández Quintero, 2017), la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia de Colombia a través de sus decisiones ha realizado la aplicación (tácita o expresa) de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal en contra del procesado por encontrarse en mejores condiciones para aportar y ofrecer los elementos materiales probatorios. Para dicha Corporación, su aplicación es de manera excepcional y se utiliza ante la dificultad probatoria que se le presentaba al órgano de persecución penal en la investigación y juzgamiento de delitos, entre otros, de lavado de

activos, enriquecimiento ilícito de particulares, acceso carnal violento e incesto, omisión del agente retenedor o recaudador (Pulecio Boek, 2012).

Es factible, por su parte, afirmar que resulta justificable y razonable implementar dicha figura jurídica en materia penal con el fin de evitar la impunidad, tal como lo identificó Vargas Sanmiguel (2019). En un Estado social de derecho como el nuestro no es de recibo la impunidad, que es uno de los grandes temas del campo de estudio de la lucha contra la criminalidad organizada.

En este trabajo se insiste en que la implementación de esta institución jurídica en aras de prevenir la impunidad implica hablar de la existencia de una *huida* en la que se pasa de la presunción de inocencia hacia una presunción de culpabilidad. Esto obedece a que se le está atribuyendo la carga de probar al procesado acerca de la prueba de su inocencia o de su inculpabilidad, simplemente bajo el argumento de encontrarse en mejores condiciones para aportar o producir los elementos materiales probatorios sobre los hechos que son objeto de controversia. Hay que evitar la aplicación de dicha teoría en materia penal.

Insistimos en que la teoría de la carga dinámica de la prueba es una institución jurídica ajena en materia penal. Es incompatible con el derecho probatorio penal. Aplicar dicha figura en asuntos penales permite hablar de una extrapolación equivocada de una institución jurídica propia del derecho privado a los procesos de juzgamiento y sanción de conductas punibles en los cuales se deben respetar siempre el axioma constitucional de presunción de inocencia.

Es más, se debe resaltar que dicho postulado constitucional es visto por la jurisprudencia de la Corte Constitucional como un principio de carácter absoluto, no susceptible de ponderación (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-774, 2001) y, de hecho, se está ante un axioma muy asociado con el respeto de la dignidad humana que es el fundante de un Estado social de derecho como el nuestro.

En este orden, en este texto asistimos por una legitimación del derecho procesal penal a partir de los axiomas y garantías convencionales (del bloque de constitucionalidad), constitucionales y legales, soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales, respetando a su vez el postulado de dignidad humana difundido por Kant, de la escuela iusnaturalista del derecho, visto también como el auténtico límite o reacción contra la arbitrariedad (administrativa y judicial). Lo anterior implica la aplicación y fortalecimiento de la ideología del garantismo penal que corresponde con la noción de un

derecho penal mínimo, proyectado en garantías penales sustanciales y garantías penales procesales, esto es, poniendo fuertes límites a la actuación del poder punitivo del Estado.

Ese es precisamente el escenario que en este texto se pretende analizar y que alude al nivel de conveniencia de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal. Pese a que el tema es bastante amplio y no pacífico en la doctrina, debe advertirse que dicho análisis se hará en los casos de investigación y sanción del delito económico tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano (Ley 599, 2000) que la jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia (31147) ha venido aplicando dicha teoría en dicho ilícito por tratarse de un punible de difícil prueba.

En relación con este ilícito económico, según el artículo 402 del Código Penal, se incurre en este punible tributario cuando el agente retenedor, por ejemplo, no consigne (teniendo la obligación de hacerlo) las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente (por ejemplo) dentro del término señalado por el Gobierno Nacional. Esto mismo ocurre por omisión de cobrar y recaudar determinados tributos, eso sí, estando obligado a ello. Se sanciona entonces, por un lado, por omisión de cobrar y recaudar de determinados tributos, y por el otro, por omisión de consignar. Cabe señalar que este delito es el más estudiado dentro del derecho penal económico tributario.

Debe reconocerse, por su parte, que de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 penal, los juristas no han sido uniformes sobre su admisión. Hasta el punto que algunos proponen flexibilizar (o relativizar) la carga probatoria a cargo del órgano de persecución penal por cuanto en muchas ocasiones la prueba de dicho ilícito resultaba difícil, tal como lo identificó Rueda Mantilla (2020).

No obstante, en este texto se defiende que no es conveniente aplicar dicha teoría por cuanto (sobre todo para evitar vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia) el órgano de persecución penal cuenta con suficiente infraestructura y personal para investigar delitos, quien debe desvirtuar sin más condiciones la presunción de inocencia. Además, porque puede contar con el apoyo de autoridades especializadas en lo tributario como la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

De esta manera, como punto de partida de toda investigación jurídica, el problema jurídico a desarrollar en este texto es el siguiente: ¿en un Estado social de derecho como el colombiano resulta justificable y razonable aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba frente al delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal? Y para llevar a cabo esta exploración (como plan de redacción), el texto se dividirá en tres grandes capítulos y cada uno de ellos contará con sus correspondientes partes (o subcapítulos).

El capítulo I nos ocuparemos del análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano y se encuentra distribuido en cuatro grandes partes. La primera, gira en torno al fenómeno de la constitucionalización de estas dos áreas del derecho: penal y tributario. La siguiente alude a la constitucionalización del derecho penal tributario, plasmando igualmente nuestra noción de este capítulo del derecho penal económico.

La tercera, un conciso análisis sobre el bien jurídico protegido en el derecho penal tributario (o por el delito tributario), para efectos de estudiar el tratamiento de la antijuridicidad (formal y material) de los delitos tributarios. Finalmente, el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano (Ley 599, 2000).

El desarrollo de estos temas es fundamental para comprender la problemática formulada de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito económico tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, más cuando la prueba del delito tributario no es la misma la del delito financiero, por ejemplo, o la de un delito tradicional. Corresponde señalar que el delito tributario, además de reunir el carácter de delito de cuello blanco, es un ilícito de difícil prueba para las autoridades de investigación y sanción de conductas punibles.

En el capítulo II nos ocuparemos del debido proceso probatorio, haciendo mayor énfasis al principio constitucional de presunción de inocencia, y se encuentra dividido en cinco partes o subcapítulos. La primera, gira en torno a los antecedentes de las garantías procesales en un Estado social derecho. La segunda, una breve exposición acerca del principio constitucional del debido proceso. La siguiente, una concisa explicación respecto

de la relación entre el debido proceso con la dignidad humana y con el acceso a la administración de justicia.

La cuarta, un análisis al debido proceso probatorio a partir del artículo 29 constitucional. Se finaliza el capítulo con una descripción acerca del principio constitucional de presunción de inocencia como principio rector del proceso penal garantista. Como se indicó, se hará mayor hincapié al axioma constitucional de presunción de inocencia para lograr una adecuada comprensión frente a la problemática planteada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.

En el último capítulo nos ocuparemos de la relación de la carga dinámica de la prueba con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal. Para llevar a cabo esta conexión, el tema se distribuirá también en cinco partes. La primera, una concisa explicación acerca de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.

En la siguiente se realiza una reflexión sobre la relación de la carga dinámica probatoria en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en términos de justificación y de razonabilidad. La tercera, una aproximación crítica a una providencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia de Colombia (31147) que dio la aplicación a la carga dinámica de la prueba frente al delito económico-tributario en estudio.

Enseguida se plasman algunas propuestas orientadas a evitar la implementación de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado, contribuyendo a su vez al respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Las propuestas son de suma importancia porque no basta con señalar una crítica (o varias críticas) frente a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal, hay que presentar también propuestas; esto corresponde a la cuarta parte del capítulo.

Finalmente, un breve estudio desde la teoría del derecho frente a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales para determinar si se trata de una aplicación del positivismo moderado de Hart o de la concepción neo-iusnaturalista de Dworkin.

Como es natural, el texto se finaliza con el señalamiento de las principales conclusiones respecto del nivel de conveniencia, en un Estado social de derecho, de aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del

agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano. Esto no lo vamos a tomar o considerar como el “cuarto capítulo” del trabajo porque, en verdad, en dicho apartado se está plasmando las recapitulaciones de lo que se ha abordado en los tres capítulos y no como el desarrollo de otros temas como tal, que es la característica propia de los “capítulos”.

Se trata entonces de una investigación con enfoque cualitativo. Por esta razón, este texto explica y profundiza algunas nociones básicas del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, garantía constitucional de presunción de inocencia y teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal. Se elige un diseño secuencial, que comienza con el proceso de recolección y estudio de información cualitativa consistente en la revisión de libros, artículos de investigación y de reflexiones. Una vez conocida estas nociones se analiza el nivel de conveniencia, en un Estado social de derecho, de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano.



# **Capítulo I. El delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia. Aspectos desde la constitucionalización del derecho penal tributario y el estudio dogmático del delito**

## **Preliminar del capítulo**

En este capítulo nos ocuparemos del análisis dogmático del delito económico-tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano. Para llevar a cabo este propósito, el tema se distribuirá en cuatro grandes partes. La primera, gira en torno al fenómeno de la constitucionalización de estas dos áreas del derecho: penal y tributario. La siguiente alude a la constitucionalización del derecho penal tributario, plasmando igualmente nuestra noción de este capítulo del derecho penal socioeconómico. La tercera, un conciso análisis sobre el bien jurídico protegido en el derecho penal tributario (o por el delito tributario). Finalmente, el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano (Ley 599 de 2000). Todas estas nociones son relevantes para la adecuada comprensión de la problemática suscitada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito económico-tributario de omisión del agente retenedor o recaudador.

## **1. Constitucionalización tanto del derecho penal como del derecho tributario**

### **1.1. Nociones de Estado de derecho y Estado social de derecho**

Siguiendo la doctrina del derecho constitucional y de la teoría del Estado (Arango Rivadeneira, 1994), para abordar acerca de la constitucionalización del derecho como uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo o del constitucionalismo contemporáneo resulta indispensable explicar primero las nociones de Estado de derecho y Estado social de derecho.

La expresión o noción de Estado de derecho se encuentra asociada a la explicación según la cual todos están sometidos al imperio de la Ley y, de hecho, es acuñada por los anglosajones. Eso implica someter a los gobernantes a la Ley positiva, como una de las aplicaciones de la escuela positivista del derecho.

Se considera que dicha sujeción permite eliminar la arbitrariedad (judicial o administrativa). Aunque algunos consideran adecuado hablar de *reducir* en vez de *eliminar*,

por cuanto es imposible asegurar que la arbitrariedad sea eliminada por completo. En esto estamos de acuerdo. Es de destacar que no debemos confundir la arbitrariedad con la discrecionalidad (que se presenta tanto judicial como administrativa) que es bien diferente. La arbitrariedad es ilegítima (extralimitación del ejercicio de la función pública, por ejemplo), la discrecionalidad es legítima (libertad de radio de acción en el ejercicio de la función pública).

Los estudiosos de la teoría del derecho y de la filosofía del derecho nos han enseñado que la aparición del Estado de derecho se debe al triunfo de la Revolución Francesa de 1789 así como a la caída del absolutismo. A su turno, las condiciones para hablar de la existencia de un Estado de derecho son las siguientes: a) reconocimiento efectivo de derechos individuales (de ahí la denominación de *derechos fundamentales del hombre*); b) división de poderes (judicial, legislativo y ejecutivo) para evitar la tentación o deseo absolutista; c) una Constitución que reconozca los derechos y garantías (reconocimiento expreso de los derechos y garantías); d) control de constitucionalidad; e) independencia del poder judicial; f) órgano judicial que tutele los derechos; y g) vigilancia a quienes ejercen el poder.

Tales condiciones son estudiadas en el neoconstitucionalismo las cuales contribuyen a la construcción de una mejor organización de la sociedad política, que también es uno de los propósitos de la filosofía política. Por eso se afirma que el neoconstitucionalismo es también una filosofía política. Así lo da a entender Prieto Sanchís (2010) al indicar que este paradigma de neoconstitucionalismo igualmente se distingue como una filosofía política “como doctrina del Estado justo que considera el Estado constitucional de derecho como la mejor forma de organizar la sociedad política” (p.461). Como se indicó en otro trabajo, la filosofía política se identifica “como una filosofía práctica, es decir, hasta dónde podemos o no hacer algo. El objeto de estudio es la política y la filosofía es su método, la filosofía política es entonces una filosofía aplicada a la política” (Forero Hernández y Arana Guaraca, 2020, p.4).

Resulta pertinente indicar que la filosofía política posee varias funciones. *Función orientadora*: aporta insumos para la orientación del diario vivir (y) en comunidad. *Función ética*: proporciona estrategias para la educación en valores. *Función pedagógica*: relacionada con las dos funciones mencionadas (por eso algunos ubican a la función pedagógica en el primer eslabón) y se refiere a la formación de buenos ciudadanos. *Función crítica*: se trata

de críticas constructivas realizadas a las decisiones políticas. *Función social*: aporta insumos para el adecuado cumplimiento del interés general. *Función democrática*: proporciona justificaciones respecto de la participación en las decisiones políticas (Forero Hernández y Arana Guaraca, 2020).

Como se indicó, la aparición del Estado de derecho se debe al triunfo de la Revolución Francesa de 1789. Es de señalar que el punto de referencia inicial de la noción o teoría de intervención del Estado corresponde precisamente a la citada Revolución por cuanto es este movimiento ideológico y político que creó una serie de categorías jurídicas a favor del Estado (o de la administración pública, para algunos) para la regulación de la vida ciudadana. Así lo explica Vidal Perdomo (1966):

Hemos dicho que la noción de intervención del Estado es relacional, o sea, que es el fruto de la comparación entre una antigua actitud gubernamental y una reciente que ha venido tomando y que representa un constante aumento de su actividad. El punto de referencia inicial es la Revolución Francesa, pues este movimiento ideológico y político creó una serie de estructuras jurídicas por medio de las cuales el Estado estaba casi ausente de la vida ciudadana, y el otro extremo es la noción moderna del Estado, ya que en casi todos los ordenamientos constitucionales de actualidad se reconoce al gobierno un gran poder de regulación de la vida ciudadana (Vidal Perdomo, 1966, p.161).

Debe precisarse que el Estado de derecho que surgió de la citada Revolución se identificó con la expresión de Estado liberal de derecho y, de paso, se ha determinado que tanto de la independencia judicial del legislativo respecto al ejecutivo como de la efectividad de las libertades individuales eran aplicadas como privilegios de la burguesía. De ahí que al Estado liberal de derecho le sucedió el llamado Estado social de derecho en el siglo XX, caracterizada u orientada por la efectividad de las libertades individuales con derechos y garantías sociales.

Es de indicar, desde luego, que el agregado *social* alude a estas principales características: a) proteger a los individuos y b) satisfacer los fines estatales. Además, tal como lo expone la Corte Constitucional a partir de la Sentencia T-406 de 1992, con ponencia del magistrado Ciro Angarita Barón: el término *social* “no debe ser entendido como una

simple muletilla retórica que proporciona un elegante toque de filantropía a la idea tradicional del derecho y del Estado” (p.15).

El punto de partida de un Estado social de derecho es el hombre y es característica principal de una Constitución antropocéntrica. De hecho, con la precisión según la cual el hombre es el centro de las Constituciones antropocéntricas los estudiosos (sean juristas o no) comenzaron a difundir con frecuencia lo relacionado con el respeto de la dignidad humana que debe ser observada por las autoridades (administrativas y judiciales); además, es vista y estudiada como un auténtico impedimento o límite contra las arbitrariedades del Estado a través de sus autoridades. Solano Ospina (2020), por ejemplo, sobre el tópico ha concluido lo siguiente:

Reconocer la dignidad humana como fin del Estado significa que se ha establecido un instrumento para frenar la arbitrariedad que pueda generar el poder político del legislador cuando define y sanciona comportamientos sociales como conductas delictivas. De lo anterior se concluye que cuando el Estado reconoce la dignidad humana, acepta que el hombre es un fin en sí mismo. (Solano Ospina, 2020, p.19)

En sentido coincidente lo advierte Sánchez Herrera (2014) al indicar que la noción de Estado social de derecho (aunque este autor utiliza la denominación *Estado social y democrático de derecho*) está llamada a la realización del postulado de dignidad humana:

En la medida en que los tres elementos (social, democrático y derecho) conforman la cláusula y ella no puede mantener esa dicotomía que suscitan sus elementos individualmente considerados, o interpretados de forma dispersa a partir de sus funcionalidades, se hace necesario utilizar de forma adecuada una figura que funciona como pilar para la realización de los cometidos de ese modelo de Estado: se trata del principio de dignidad humana, principio nuclear del ordenamiento jurídico que unifica y matiza los efectos de cada uno de los elementos configuradores de la fórmula. De ahí que pueda afirmarse, sin hesitación alguna, que el principio de dignidad humana representa el fundamento y límite del orden jurídico-político del modelo de Estado social y democrático de derecho, principio que además tiene la virtud de relativizar los calificativos de esa impronta acogida por nuestra Constitución Política de 1991. Resulta acertado, como lo sostiene gran parte de la doctrina constitucional española, manifestar el sentido material que tienen en esta forma de Estado los valores de

igualdad y libertad, en favor de un concepto immanente y trascendente como lo es el principio de dignidad humana (Sánchez Herrera, 2014, p.43).

De esta manera, la dignidad humana debe ser estudiada no como un medio sino como un fin del Estado y, por tanto, debe ser observada sin condiciones por todas las autoridades (e incluso por los particulares). Es por eso que Velásquez Velásquez (1997) considera que la dignidad humana es el límite de carácter o contenido material (no formal) frente al poder punitivo. Desde luego, debemos reconocer que la dignidad humana es muy estudiada en la teoría, pero muy olvidada en la práctica. Esto se encuentra demostrado y es lamentable. Por tanto, el Estado a través de sus autoridades deben respetar y aplicar la dignidad humana que es el fundamento de la fórmula Estado social de derecho.

Se trata, además, de un axioma constitucional de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. Así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, cuando señala que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33). En sentido coincidente lo explica Herdegen (2012) cuando explica que “la garantía de la dignidad del individuo no admite en el caso particular la realización de ponderaciones con otros intereses constitucionales” (p.190).

Corresponde señalar que el debido proceso probatorio (como se verá en el siguiente capítulo) tiene estrecha relación con el tema de dignidad humana cuyo respeto se exige con mayor rigor o intensidad en los procesos penales y, por tanto, constituye el auténtico ideológico del principio de eficacia jurídica y legal de los elementos materiales probatorios (o de los medios de conocimiento, si se prefiere).

De ahí que la noción de dignidad humana dejó de ser acervo o tema exclusivo de la filosofía (el general) por cuanto se ha convertido en un imperativo de carácter jurídico-normativo en el ámbito de los derechos humanos y del derecho internacional humanitario (bloque de constitucionalidad). Con mayor razón expone Sánchez Herrera (2014), a este respecto, al indicar que la dignidad humana “es ante todo una norma jurídica vinculante y un valor inspirador de todo el ordenamiento jurídico” (p.33).

Es tanto que nuestra Constitución Política, en armonía con los instrumentos internacionales, en su artículo 1 ha indicado el respeto de la dignidad humana por parte de las autoridades (administrativas y judiciales).

Desde luego, se han encontrado varias explicaciones respecto de que el punto de partida de un Estado social de derecho corresponde al bien común, aunque de alguna manera asocia el respeto de la dignidad humana al hablar de las relaciones sociales. No sobra mencionar que del bien común se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones, y el primero en difundirlo (en cuanto a su alcance) corresponde al teólogo y filósofo Tomás de Aquino.

Volviendo al tema del respeto de la dignidad humana como uno de los postulados de un Estado social de derecho, para la Corte Constitucional, la dignidad humana posee una doble connotación: a) al merecimiento de un trato especial que tiene toda persona por el hecho de ser tal; y b) a la facultad que tiene toda persona de exigir de los demás un trato acorde con su condición humana. Así lo explica la Corporación en la Sentencia T-291 de 2016, con ponencia del magistrado Alberto Rojas Ríos:

La Corporación ha identificado tres lineamientos claros y diferenciables: (i) la dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características; (ii) la dignidad humana entendida como ciertas condiciones materiales concretas de existencia; y (iii) la dignidad humana entendida como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad física e integridad moral o, en otras palabras, que los ciudadanos puedan vivir sin ser sometidos a cualquier forma de humillación o tortura. Frente a la funcionalidad de la norma, este Tribunal ha puntualizado tres expresiones de la dignidad humana entendida como: (i) principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor; (ii) principio constitucional; y (iii) derecho fundamental autónomo.(...)Entendido como derecho fundamental autónomo, la Corte ha determinado que la dignidad humana equivale: (i) al merecimiento de un trato especial que tiene toda persona por el hecho de ser tal; y (ii) a la facultad que tiene toda persona de exigir de los demás un trato acorde con su condición humana. Por tanto, la dignidad humana se erige como un derecho fundamental, de eficacia directa, cuyo reconocimiento general compromete el fundamento político del Estado (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-291, 2016, p. 23).

La cita ha sido larga, pero ha valido la pena. El respeto de la dignidad humana es tema fundamental en las clases de derecho constitucional (más en las de derecho penal). De ahí la relación de la que tanto habla la doctrina entre el derecho penal y el derecho constitucional hasta el punto que muchos estudiosos han afirmado estas dos importantes consideraciones. La primera alude a que el derecho penal tanto en el ámbito sustantivo como adjetivo debe regirse por los principios constitucionales como son la presunción de inocencia, dignidad humana, debido proceso, entre otras.

La siguiente hace referencia a que como el derecho penal se distingue a la regulación o modo de ejercerse el derecho punitivo estatal, es decir, no es lo mismo el derecho penal del Estado absoluto que el del Estado constitucional que es el propósito tanto del derecho constitucional como del garantismo penal, correspondiendo o coincidiendo con la noción de Estado social de derecho.

Por su parte, un ejemplo de Estado social de derecho es Colombia y según Cárdenas Sierra (2020) la Constitución Política de Colombia de 1991 pretendía convertir al Estado en gerente del bien común generando a su vez la efectiva aplicación del principio de solidaridad entre todos y cada uno de los miembros de la sociedad.

De paso, la actual Constitución Política en su artículo 1 eleva a Colombia como Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, pero descentralizada, con autonomía de sus entes territoriales, democrática, participativa, así como pluralista y está fundada en a) el respeto de la dignidad humana, b) el trabajo, c) la solidaridad de las personas que la integran y d) la prevalencia del interés general. Es de resaltar que la institución o teoría de la intervención del Estado en la economía que señala el artículo 334 de la Constitución Política posee la pretensión de cumplir dichos propósitos de la fórmula Estado social de derecho.

Debe tenerse en cuenta que en un Estado social de derecho todas las autoridades de las ramas del poder público, organismos, órganos de control, en general, son susceptibles de imputación de responsabilidad patrimonial del Estado por los daños antijurídicos que ocasionen a los asociados (Constitución Política, 1991, artículo 90). Tal responsabilidad prevista en la Constitución Política tiene como fundamento el auténtico principio de la garantía integral del patrimonio de los asociados en la medida en que el Estado debe

responder patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción u omisión de las autoridades públicas.

De esta manera, proclamar al Estado social de derecho implica que los asociados cuentan con una Constitución Política con un (buen) catálogo de derechos que comprenden los fundamentales, los económicos, sociales y culturales, así como los colectivos, desde luego se debe utilizar los mecanismos (administrativos y judiciales) para su protección, así como para su efectividad (algunos han considerado que proteger y efectivizar son la misma cosa). De ahí la necesidad de crear una Constitución Política que establezca los derechos, así como sus mecanismos de protección y de efectividad. Por eso algunos estudiosos entre ellos Sanín Restrepo (2009), han concluido que “la noción de Estado social de derecho nace de la Constitución” (p.30).

La Constitución Política es vista como una Carta de orientación; aunque algunos dicen *de navegación* que a nuestro juicio es inadecuada. Orientación se identifica con dirigir en tanto que navegación con viajar. Aunque debemos reconocer que la denominación de *Carta de navegación* es empleada para fines pedagógicos. Se trata de una Constitución en la que se define qué pueden hacer y qué no pueden hacer el Estado (a través de sus autoridades) y los asociados, y cómo y de cuál manera de hacerlo. La primera Constitución escrita fue la de Estados Unidos en 1787. Siguió la de la Revolución Francesa, de 1791 y luego la de 1793.

A partir de los anteriores antecedentes, se fue imponiendo en la mayoría de los Estados y su objetivo principal corresponde a la efectividad de las garantías de los derechos individuales respecto a los poderes de los monarcas absolutos. Apuntaba por la efectividad de los derechos y garantías de los asociados.

Es de indicar que la noción de Constitución no tiene en la teoría del derecho (o en la filosofía del derecho) un único significado. Comanducci citado por Sánchez Herrera (2014) ha explicado que pueden diferenciarse cuatro modelos de Constitución, a saber: a) modelo axiológico de Constitución, entendida como orden (presupone la unidad política de la sociedad); b) modelo descriptivo de Constitución, entendida como orden en sentido artificial (manifestación de relaciones de poder); c) modelo de descriptivo de Constitución, entendida como norma (plexo normativo integrado por reglas jurídicas positivas); y d) modelo axiológico de la Constitución, entendida como norma (gestora de otras normas). En nuestro

sentir, nuestra Constitución Política se afilia al último modelo por cuanto el artículo 4 constitucional dispone que la Constitución es *norma de normas*.

Relacionando la Constitución Política con el derecho penal, se debe tener en cuenta que esta Constitución constituye un auténtico límite del poder punitivo del Estado, observando siempre el respeto de los derechos fundamentales, o como lo anota Sánchez Herrera (2014), “es garantía jurisdiccional que condiciona las decisiones de la mayoría de los ciudadanos en procura de la realización de sus derechos fundamentales” (p.15).

Por tanto, la Constitución Política erige un auténtico y legítimo límite del *ius puniendi* del Estado a partir de la aplicación a) del principio de dignidad humana (en tanto el ser humano no puede ser instrumentalizado en favor de cualquier política criminal); b) del bloque de constitucionalidad (respeto de derechos humanos a través de normas internacionales); c) del debido proceso (aplicable en las actuaciones judiciales y administrativas); d) del respeto de los derechos fundamentales y principios constitucionales (derechos, garantías y axiomas constitucionales que deben irradiar el derecho penal).

Es fácil afirmar que no puede haber una Constitución sin el articulado referente a la declaración de derechos individuales, así como a la división de poderes (o de funciones, para algunos). De paso, la necesidad de aplicar la separación de poderes se debe a la prevención de riesgos de abuso de autoridad cuando dichos poderes se acumulen en una sola persona o en un solo órgano (en el ejecutivo, por ejemplo). Por tanto, la división de poderes es vista como un verdadero control contra el abuso de autoridad.

No menos importante es destacar que se ha identificado que tal división no es aplicada en términos absolutos por cuanto en razones de urgencia se ha verificado con suficiencia la necesidad de que un órgano pueda invadir o usurpar las funciones de otra (o de otras) para el logro de efectividad de las garantías y derechos e incluso para el logro del interés general que es uno de los fines esenciales del Estado.

Por su parte, y en relación con dicha separación, son dos los sistemas de gobierno que encarnan la división de poderes: a) presidencial y b) el parlamentario. El primero se caracteriza como la aplicación de separación de poderes y el segundo como ejemplo de colaboración. Desde luego, la actual Constitución Política colombiana en su artículo 113 ha establecido que los órganos del Estado tienen funciones separadas “pero colaboran armónicamente” para la realización de sus fines.

La Constitución como Carta de orientación se ha concebido como *Carta de libertad*: el cual tenía por finalidad proteger los derechos contra posibles abusos señoriales; *ley fundamental*: una Carta que constituye la esencia del Estado; *ley suprema*: además de ser fundamental, debe ocupar el máximo lugar en la jerarquía de normas; *sistema de instituciones políticas*: una Carta que pretende armonizar las instituciones para la garantía de los derechos; *proyecto concreto de vida social*: una Carta con sentido social y de solidaridad. Es de precisar que la Constitución es formal en relación con la solemnidad y material, referida a los preceptos que regulan la creación de normas jurídicas conforme a las exigencias de los derechos y garantías.

En relación con las partes o elementos de una Constitución material, esta Carta está integrada por una síntesis ideológica (preámbulo), una declaración de derechos (dogmática) y un esquema organizativo (orgánica). Algunos afirman que si no tiene preámbulo o declaración de derechos no podemos hablar de la existencia de una Constitución. Mientras que otros señalan que es imprescindible para poder hablar de la existencia de una Constitución contar con la parte orgánica de la infraestructura estatal.

En nuestro sentir, tanto la declaración de derechos como el preámbulo son importantes en la medida en que imponen al Estado su organización con acatamiento a unos principios, haciendo relevantes a los valores como entre otros la garantía de los derechos de los asociados. Por eso se comparte la conclusión ofrecida por Sánchez Herrera (2014) al advertir que

la Constitución establece principios del ordenamiento jurídico, y no solo la vida estatal en sentido estricto. Positiviza principios y criterios para establecer y aplicar las normas del ordenamiento. Ordena todas las esferas de vida esenciales para la convivencia, precisamente porque dichas esferas son consustanciales a la vida en conjunto y se encuentran indisolublemente conectadas con el orden político. En este sentido, también son ordenados en la Constitución fundamentos de esferas vitales que nada tienen que ver de forma directa con la formación política de unidad y la acción estatal, como en el caso de los fundamentos del ordenamiento jurídico (Sánchez Herrera, 2014, pp. 31-32).

De esta manera, la Constitución Política cumple funciones organizacionales, integradoras y de orientadora jurídica mediante el reconocimiento y garantía de los derechos

fundamentales. De hecho, es la Constitución la que contribuye a garantizar la existencia del ordenamiento jurídico, la preservación del orden público (económico) y la efectividad de los derechos, garantías y libertades de los asociados. Se caracteriza entonces como un documento orientador.

Y como una de las aplicaciones del neoconstitucionalismo, la Constitución Política además de reunir el carácter de *norma de normas* tiene el carácter vinculante (o fuerza normativa), lo cual significa que ata sin excepciones a todo el actuar estatal. Por eso tiene razón Prieto Sanchís citado por la Corte Constitucional desde la Sentencia T-267 de 2010, con ponencia del magistrado Juan Carlos Henao Pérez, al indicar que

los documentos adscribibles al neoconstitucionalismo se caracterizan, efectivamente, porque están repletos de normas que les indican a los poderes públicos, y con ciertas matizaciones también a los particulares, qué no pueden hacer y muchas veces también qué deben hacer. Y dado que se trata de normas y más concretamente de normas supremas, su eficacia ya no depende de la interposición de ninguna voluntad legislativa, sino que es directa e inmediata. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-267, 2010, p.9)

A partir del estudio de la preservación del orden público económico (del sistema de organización y planificación de la economía de un Estado), se ha discutido con frecuencia en la academia y, por supuesto, en la doctrina, respecto de si nuestra Constitución debe ser vista y estudiada como una Constitución Económica (denominación adoptada por la doctrina alemana), como aquella Carta que desarrolla los aspectos del Estado en la economía. En palabras de la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-865 de 2004, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, la Constitución Económica es

la parte del Texto Fundamental que sienta los principios superiores que orientan y fundan la posición del Estado en relación con la economía y los derechos de los asociados en este mismo ámbito. A juicio de la Corte, dicha parte de Constitución, se encuentra compuesta por: “(...) las normas constitucionales que ordenan la vida económica de la sociedad y establecen el marco jurídico esencial para la estructuración y funcionamiento de la actividad material productiva, señalando los fundamentos esenciales que deberán tener en cuenta los operadores económicos (...)” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-865, 2004, p. 14).

Los estudiosos tanto del derecho penal económico como de la teoría de la dirección e intervención del Estado en la economía insisten *sin rodeos* en que nuestra Carta se caracteriza como una Constitución Económica y concluyen, además, que este es el objeto de protección del derecho penal socioeconómico. Así lo señaló Oviedo Arbeláez (2008): “el derecho penal económico coadyuva a la realización de la Constitución Económica, brindando protección a la intervención del Estado en la economía” (p.45) y -en páginas posteriores- concluyó: “el derecho penal económico protege la Constitución Económica” (p.67).

Es entonces el derecho penal económico que protege la Constitución Económica la cual se identifica con el orden público económico caracterizado por, entre otros propósitos, la prevención y sanción de delitos que atentan contra las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía. Parte de indicar que, para algunos estudiosos, la Constitución Económica pretende la realización del orden económico y social (justo) para lo cual asume como imperativo positivo la ordenación del Estado en aras de contribuir, entre otros fines, al desarrollo económico.

De hecho, algunos juristas han insistido en que como la Constitución por sí sola no es un instrumento eficaz para aportar la solución de distintos problemas sociales esta debe acompañarse del replanteamiento de las estructuras y principios (socio) económicos en la búsqueda de condiciones (más) justas y equitativas en el marco de un nuevo orden político y social, de ahí la denominación: Constitución Económica. Y una de las formas de contribuir a la búsqueda de dichas condiciones justas y equitativas corresponde a la dirección e intervención del Estado en la economía autorizada por la Constitución Política (o por la Constitución Económica, por ejemplo).

Debe destacarse, además, que es la dirección e intervención del Estado en la economía que (en gran medida) ha contribuido a la proliferación de leyes penales económicas, de ahí el surgimiento del denominado derecho penal socioeconómico de la que tanto ha difundido y explicado la doctrina. Por eso la doctrina ha concluido que el derecho penal económico es producto o resultado de las distintas intervenciones del Estado en la economía respecto de los controles y sanciones de ilícitos económicos. De ahí que con mayor razón se ha afirmado que para comprender acerca del derecho penal económico se debe conocer (muy bien) la

teoría de la dirección e intervención del Estado en la economía (en otras palabras: conocer el derecho económico).

No obstante, desde un análisis de lo pragmático, a partir de la práctica, ante el difícil cumplimiento de todos y cada uno de los fines esenciales y del orden económico justo a cargo del Estado impide hablar de la existencia de una Constitución Económica en Colombia. De hecho, se encuentra demostrado que el Estado es incapaz de cumplir de manera adecuada todos y cada uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho en el curso de la economía.

Lo anterior es una explicación real, no imaginaria. Debemos ser realistas. Por tanto, se debe mantener la dimensión *Constitución Política*, desde luego se debe trabajar más por la efectividad de los derechos. Quiroga Natale (2018) a este respecto lo resume de la siguiente manera:

La *Carta Política* se erige como una Constitución que funge de marco institucional para el desarrollo del poder público, fijando los límites de los detentadores del poder, las garantías de los destinatarios del mismo y la manera como se articulan las instituciones dentro de la estructura del Estado. La *Carta Económica* se explicita la manera como debe asignarse los bienes primarios del Estado y conforme a ello la distribución de los mismos a través de unos parámetros institucionales del fin constitucional de proveer un orden económico justo, pero compatible con las reglas que impone el mercado. Con estas precisiones permitió a Quiroga Natale (2018) a concluir lo siguiente:

En la práctica resulta complejo y en ocasiones contra factum efectivizar dicha economía social de mercado ya que a diferencia del modelo alemán (...) el Estado colombiano es un Estado Mínimo, es decir, que paulatinamente entregó sus funciones sustantivas a los particulares y la empresa privada reduciendo su tamaño a la mínima expresión y en tal virtud el Estado no tiene la fuerza, capacidad y los instrumentos materiales para poder controlar y/o hacer dúctil el poder del mercado libre (Quiroga Natale, 2018, pp. 22-23).

Por su parte, la Constitución Política en virtud del artículo 4, esta Carta es vista como *norma de normas* y, por tanto, ocupa en la cima e importante jerarquía de las fuentes del derecho. De ahí que las normas de inferior jerarquía deben estar nutridas por las disposiciones constitucionales. En otras palabras, todas las normatividades deben contar con el fundamento

constitucional. Es precisamente que tal modalidad de condicionamiento o de sujeción se identifica con el fenómeno o proceso de la constitucionalización del derecho el cual ha ganado terreno día a día y, de paso, como uno de los temas más profundizados del derecho constitucional y del neoconstitucionalismo. Veamos enseguida, eso sí no a profundidad, acerca de este fenómeno.

## **1.2. Constitucionalización del derecho o de todo el ordenamiento jurídico**

Sobre el fenómeno o proceso de constitucionalización del derecho, aunque algunos estudiosos prefieren denominar a este fenómeno como *derecho constitucionalizado*, la Corte Constitucional desde la Sentencia C-034 de 2006, con ponencia del magistrado Alfredo Beltrán Sierra, ha explicado estas tres consideraciones referentes a la constitucionalización del derecho:

La primera indica que según Riccardo Guastini por constitucionalización del ordenamiento jurídico se entiende como un proceso de transformación de un ordenamiento, al término del cual, el ordenamiento en cuestión resulta totalmente impregnado por las disposiciones de rango constitucional.

La siguiente alude a que un ordenamiento jurídico constitucionalizado se caracteriza por una *Constitución extremadamente invasora, entrometida*, con una gran capacidad de condicionar tanto la legislación como la jurisprudencia y el estilo doctrinal, la acción de los actores políticos, así como las relaciones sociales.

Finalmente, aunque no por ello menos importante, siguiendo a Guastini, las condiciones indispensables para poder decir o afirmar que un determinado ordenamiento jurídico se encuentra constitucionalizado, son las siguientes (y de manera resumida):

- Una Constitución rígida. Que no puedan ser modificados en modo alguno: ni siquiera mediante el procedimiento de revisión constitucional;
- La garantía jurisdiccional de la Constitución. Dicha garantía permite hacer de la rigidez algo más que un simple postulado de buenas intenciones. o menor efectividad;

- La fuerza vinculante de la Constitución. Este punto se concreta a través de la idea de que las normas constitucionales (todas, con independencia de su estructura y de su contenido) son plenamente aplicables y que obligan a sus destinatarios;
- La *sobre interpretación* de la Constitución. Dicha sobreinterpretación se produce cuando los intérpretes constitucionales (que son tanto los encargados de desempeñar la jurisdicción constitucional como los jueces ordinarios, los demás órganos del Estado y los juristas en general) no se limitan a llevar a cabo una interpretación literal de la Constitución, sino que adoptan una interpretación extensiva;
- La aplicación directa de las normas constitucionales. Tiene que ver con dos cuestiones: i) el entendimiento de que la Constitución rige también a las relaciones entre particulares y no es un texto dirigido solamente a las autoridades u órganos públicos; ii) que todos los jueces pueden aplicar la Constitución, incluso sus normas programáticas o normas de principio;
- La interpretación conforme de las leyes. No tiene que ver con la interpretación de la Constitución, sino con la interpretación de la ley;
- La influencia de la Constitución sobre las relaciones políticas. Consiste en una pluralidad de elementos entre los que se pueden mencionar los siguientes: 1) que la Constitución prevea un sistema de solución de diferencias políticas entre órganos del Estado (incluso entre órganos de los diversos niveles de gobierno en los Estados que sean federales o regionales), que permita a un órgano jurisdiccional resolverlos aplicando normas constitucionales; 2) que los órganos jurisdiccionales encargados de la justicia constitucional no asuman actitudes de *self restraint* frente a lo que en alguna época se ha llamado las *political questions*, sino que todos los espacios del quehacer público del Estado sean reconducibles a parámetros de enjuiciamiento constitucional; 3) que las normas constitucionales sean utilizadas por los principales actores políticos para argumentar y defender sus opciones políticas o de gobierno.

La explicación ha sido larga, pero también ha valido la pena. Son temas que no dejan de ser abordados en las cátedras de derecho constitucional, específicamente al hablar del

neoconstitucionalismo (luego de explicar del constitucionalismo clásico). Estas condiciones son relevantes para el jurista en aras de comprender hasta qué punto se puede calificar o considerar a un sistema jurídico como constitucionalizado. De paso, es la Constitución Política que informa el ordenamiento jurídico cuyas disposiciones se elaboran dentro de los cauces en ella previstos y conforme a los principios, valores y pautas supremas que ella dispone.

Desde luego ninguna de estas condiciones tendría sentido si no hay cambio de actitud de los funcionarios administrativos y judiciales en sus funciones así como en la aplicación de disposiciones legales y constitucionales. Se afirma de esa manera porque se ha identificado con suficiencia arbitrariedades en sus funciones y en sus decisiones, hasta prácticas contrarias a la ética que distorsionan la adecuada aplicación de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

De lo expuesto por la Corte Constitucional, Araujo Rentería en su salvamento de voto en la Sentencia C-034 de 2006 señaló tres importantes conclusiones que merecen ser compartidas en este trabajo. La primera alude a que el moderno proceso de constitucionalización implica una Constitución rígida.

La siguiente hace referencia a que la constitucionalización será más acentuada en aquellos ordenamientos en los que existan principios (tanto expresamente formulados como implícitos) que no puedan ser modificados en modo alguno: ni siquiera mediante el procedimiento de revisión constitucional. Finalmente, este jurista indica que correlativamente el tribunal constitucional tiene competencia para evitar que el reformador de la constitución usurpe la competencia del poder constituyente y vulnere los principios o valores fundamentales que el soberano consagró en la Constitución.

Haberle citado por Arboleda Ripoll (2013) ha vinculado el proceso de constitucionalización del derecho con la noción de Estado constitucional y explica, además, que la Constitución traduce un doble proceso cultural: a) temporal, compuesto por la experiencia histórica y el proceso constituyente, y b) espacial, el cual está compuesto por patrones culturales.

Para Haberle, estos componentes se incorporan en una democracia constituida por el pluralismo, “es el resultado y aportación de procesos culturales, del mismo modo como se transmite y es apropiado renovadamente el patrimonio cultural de los textos clásicos” (p.56),

sin perjuicio del planteamiento hacia el futuro “la pretensión de que el nivel cultural alcanzado por el Estado constitucional ya no se pierda, sino que se conserve e incluso se acreciente” (p.56).

A partir del mencionado doble proceso, Arboleda Ripoll (2013) explica que este proceso corresponde a las siguientes caracterizaciones: a) la dignidad humana como premisa principal, realizada a partir de la cultura de un pueblo y de los derechos universales de la humanidad; b) el principio de soberanía popular como fórmula que caracteriza la unión renovada constantemente de la voluntad y la responsabilidad pública; c) la Constitución como contrato en cuyo marco es posible y necesario para fines educativos y valores orientadores; d) el principio de división de poderes tanto en sentido estricto (relativo al Estado) como en sentido amplio (relativo al pluralismo); e) las garantías de los derechos fundamentales; y f) la independencia de la jurisdicción.

En este orden, es prudente afirmar que en Colombia la constitucionalización del ordenamiento jurídico se ha extendido a todas las áreas del derecho (en esto hay que resaltarlo: todas, no algunas) a partir de la expedición de la Constitución Política 1991 (y porque así lo da a entender el artículo 4 constitucional al advertir que la Constitución es *norma de normas*) y, por ende, desde el campo de estudio de las fuentes del derecho se ha pasado entonces de tener a la Ley como principal fuente del derecho (desde el punto de vista de la legalidad) a la Constitución Política como eje central (desde el punto de vista de la constitucionalidad). Es de reconocer que algunos juristas han considerado que dicha constitucionalización no solamente se reflejó a partir de la Constitución Política de 1991, sino también desde la Constitución Política de 1886. Sobre ello no logra ser pacífico en la doctrina.

De ahí que muchos estudiosos han afirmado que la Constitución está diseñada (o fue creada) para la aplicación concreta en la solución de los casos jurídicos a partir de sus principios. Basta observar que con frecuencia los conflictos se resuelven mediante la aplicación de los axiomas y valores constitucionales, los cuales se imponen al intérprete en la medida en que el juez debe acatarlos al interpretar y aplicar el derecho. Por tanto, son todas las áreas del derecho que se encuentran influenciadas de la Constitución en el entendimiento de sus normas y en su aplicación a problemas específicos.

Enseguida se hará una explicación acerca de la constitucionalización tanto del derecho penal como del derecho tributario que tanto ha explicado la doctrina para luego abordar la constitucionalización del derecho penal tributario con la finalidad de resaltar que este capítulo del derecho penal económico también debe ser garantista, respetando siempre la dignidad humana que es el pilar o fundante de un Estado social de derecho como el nuestro, recordemos que el garantismo viene a configurarse como la otra cara (o versión) del constitucionalismo contemporáneo dado que de él depende su efectividad todos los derechos fundamentales. Hay que apuntar por un derecho penal económico garantista.

### **1.2.1. Constitucionalización del derecho penal**

Conviene señalar primero respecto de los orígenes del fenómeno de la constitucionalización del derecho y específicamente en Colombia. Arango Rivadeneira (1994) lo resume en tres precisiones. La primera, durante los años 1886 a 1991 se gestó en Colombia una desconfianza hacia los jueces por su subjetividad interpretativa en la medida en que resolvían las discusiones mediante una rigurosa observancia del principio de legalidad traducida en: *se hará solo lo que diga la norma de manera expresa y nada más*.

La siguiente, y muy relacionada con la anterior, en el mencionado período de tiempo amplió el margen de discrecionalidad (aunque todavía existe) de los operadores jurídicos (judiciales y administrativos) ante la existencia de normas de estructura cerrada que se prestaba a varias interpretaciones (de ahí la inseguridad jurídica de la que tanto habla la doctrina).

Finalmente, aunque no por ello menos importante, con la expedición de la Constitución Política de 1991 y la creación de la Corte Constitucional, que es un tribunal especializado en la interpretación de dicha Carta, dieron lugar a la utilización de varios métodos adecuados de interpretación jurídica (test de ponderación del principio de proporcionalidad o de ponderación, por ejemplo) para resolver conflictos, por su puesto, sin sacrificar los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Fortalece entonces el estudio y aplicación de la doctrina constitucional.

Por su parte, dicho fenómeno de constitucionalización del derecho surte efectos tales como: a) transformación de fuente de fuentes (la Constitución es *norma de normas*), b) la estricta observancia de la jurisprudencia producida por la Corte Constitucional (aunque

algunos consideran adecuado afirmar *doctrina constitucional*) que se ha convertido en fuente vinculante, c) resalta la importancia de los derechos, garantías y libertades de los asociados y para efectivizarse se debe utilizar los mecanismos jurídicos (judiciales y administrativos) que la Constitución las ha creado para ello.

Como se señaló, la constitucionalización del derecho se identifica a que todas las áreas del derecho deben estar nutridas por los mandatos constitucionales y el derecho penal no será la excepción. Entendemos por derecho penal como el conjunto de normas jurídicas que nos enseña qué acciones u omisiones constituyen en delitos y qué sanciones se imponen bajo observancia de los principios constitucionales. Es el derecho de los delitos y de las penas y, de paso, para que la conducta sea punible se requiere que sea típica, antijurídica y culpable (Ley 599, 2000, artículo 9). O asociando al campo de estudio de la teoría del bien jurídico (o de la antijuridicidad), entendemos por derecho penal como el conjunto de normas jurídicas orientadas a proteger bienes jurídicos respaldados o creados por la Constitución Política.

El derecho penal, por su parte, es estudiado desde dos ópticas o sentidos: subjetivo y objetivo. El derecho penal en sentido subjetivo (que se identifica con el *ius puniendi* del Estado) alude al poder autorizado por la Constitución con que cuenta el Estado para sancionar. El derecho penal en sentido objetivo hace referencia a la composición de una serie de normas que describen conductas delictivas y que son castigadas con una pena o medida de seguridad.

Se resalta que este derecho punitivo es utilizado para los eventos en los que sea estrictamente necesario. Dejando entonces por fuera aquellos comportamientos no merecedores de sanción penal y con ello contribuye al respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal del que tanto advierte la doctrina; se debe reconocer, desde luego, que es una explicación muy abordada en la teoría, pero bastante olvidada en la práctica.

Ahora, frente a las infracciones o contravenciones administrativas (estudiados también como ilícitos de orden administrativo) éstas son de la órbita del derecho administrativo sancionatorio que es otra manifestación del *ius puniendi* del Estado. Mejía Patiño (2011) entiende por derecho administrativo sancionador como el “conjunto de disposiciones reguladoras de la actividad administrativa, que tienen que como finalidad coadyuvar al cumplimiento de las tareas estatales que establecen como consecuencia de su

infracción, la imposición de una sanción administrativa con observancia de los principios constitucionalmente establecidos” (p.46).

A partir de la noción citada, se considera adecuado emplear la denominación *derecho administrativo sancionatorio* por cuanto este es estudiado como género (al lado del derecho penal). En cambio, el derecho administrativo sancionador es estudiado como una rama (o especie) del derecho administrativo sancionatorio. Así, por ejemplo, dentro del derecho administrativo sancionatorio se encuentra entre otras el derecho administrativo sancionador tributario y es definido como “una rama del derecho público que regula las infracciones y sanciones tributarias. A la vez, podríamos definirlo como el conjunto de normas jurídicas que nos señala qué acciones u omisiones de los contribuyentes constituyen infracciones tributarias y qué sanciones se imponen” (Forero Hernández, 2020, p. 45).

Corresponde indicar que el punto de partida del derecho administrativo sancionador tributario es la infracción tributaria la cual se identifica con el quebrantamiento por parte de los contribuyentes de la normatividad que regula las obligaciones tributarias que están a su cargo. Desde el punto de vista de la antijuridicidad, este capítulo del derecho administrativo sancionatorio es entendido como aquel que protege el interés jurídico: deber social de contribuir para el financiamiento del gasto público y este se encuentra señalado en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, como aplicación del principio de solidaridad frente al financiamiento del gasto público.

Tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionatorio, como manifestaciones de *ius puniendi* del Estado que se identifican, deben observar sin condiciones los principios constitucionales, el axioma del debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, por ejemplo, el cual está muy asociado con el respeto de la dignidad humana. Estos axiomas se comportan como los auténticos límites del *ius puniendi* del Estado.

Ante la evidente aplicación de normas constitucionales, algunos han afirmado que el derecho penal (incluso: el derecho procesal penal) es visto como un derecho constitucional aplicado. A partir de la consideración del derecho constitucional aplicado, esta es vista como un claro ejemplo de aplicación del proceso de la constitucionalización del derecho penal y como uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo. Sobre este tópico, la Corte Constitucional en la Sentencia C-038 de 1995, con ponencia del magistrado Alejandro Martínez Caballero, ha señalado lo siguiente:

Ha habido una constitucionalización del derecho penal porque tanto en materia sustantiva como procedimental, la Carta incorpora preceptos y enuncia valores y postulados - particularmente en el campo de los derechos fundamentales - que inciden de manera significativa en el derecho penal y, a la vez, orientan y determinan su alcance. Esto significa entonces que el Legislador no tiene una discrecionalidad absoluta para definir los tipos delictivos y los procedimientos penales, ya que debe respetar los derechos constitucionales de las personas, que aparecen, así como el fundamento y límite del poder punitivo del Estado. Fundamento, porque el *ius puniendi* debe estar orientado a hacer efectivos esos derechos y valores constitucionales. Y límite, porque la política criminal del Estado no puede desconocer los derechos y la dignidad de las personas (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-038, 1995, p. 11).

Esta explicación es útil para comprender que el derecho penal se encuentra constitucionalizado y, de paso, esta consideración ata sin excepciones a las autoridades judiciales a respetar siempre la dignidad humana que es el fundamento de la fórmula Estado social de derecho como el nuestro. Recordemos además que la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, ha indicado que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33)

Por su parte, en la literatura jurídica encontramos muchos principios aplicables en el derecho penal y, por supuesto, todos de ellos tienen relación con los mandatos constitucionales. Es por ello que algunos estudiosos afirman que ante la evidente aplicación de disposiciones constitucionales el derecho penal (al igual que el derecho procesal penal) es visto como un derecho constitucional aplicado. Mencionaremos algunos principios.

- Legalidad: a nadie se le puede imputar una conducta como delito si antes de su acción u omisión no aparecía erigida como tal por el legislador.
- Tipicidad objetiva: la Ley penal debe definir de manera clara las conductas punibles.
- Reserva legal: solamente el legislador tiene la facultad de crear delitos y penas.

- Antijuridicidad: para que una conducta objetivamente típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, y sin justificación, el bien jurídico protegido por la Ley.
- Culpabilidad: se debe estudiar siempre los aspectos subjetivos como el dolo, la culpa y la preterintención; desde luego estos aspectos son estudiados también en el campo de estudio de la tipicidad.
- Prohibición de doble incriminación: a nadie se le puede imputar más de una vez la misma conducta punible.
- Favorabilidad: la Ley permisiva o benigna se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, aun cuando sea posterior.
- *In dubio pro reo*: toda duda ineliminable debe ser resuelta a favor del procesado.
- Presunción de inocencia: toda persona se presume inocente mientras no se le haya declarado judicialmente culpable.
- La *no reformatio in pejus*: el superior no podrá agravar la pena impuesta cuando el condenado sea apelante único.

Estos son los principales axiomas aplicables en el derecho penal; son principios de un derecho penal garantista acordes al respeto de la dignidad humana. Corresponde anticipar que estos principios son aplicables también en el (o al) derecho penal tributario (más adelante se abordará su noción) el cual también debe ser estudiado como un derecho penal garantista. Es de indicar que el punto significativo del garantismo es la que incumbe el derecho penal por cuanto en esta área del derecho se tratan las innumerables cuestiones más sensibles a los derechos y garantías constitucionales que protegen a los asociados de las impulsiones del Estado sobre sus libertades.

A partir de la mención de estos axiomas permite concluir que el derecho penal no es un derecho autónomo dado que no puede salirse del marco institucional señalado por la Constitución Política (por el derecho constitucional), donde se encuentran límites en los principios que informan el derecho sancionatorio o punitivo. Tales axiomas son el punto de partida del derecho punitivo del Estado constitucional. De eso no existe la menor duda. Por tanto, es acertado afirmar que el derecho penal se encuentra constitucionalizado.

Como se señaló, el derecho penal es el derecho de los delitos y de las penas, estas últimas son vistas como consecuencias jurídicas por la realización de conductas antisociales calificadas de delitos y, de paso, poseen estas funciones: general y especial. La primera (función general) está orientada a evitar la realización de conductas punibles. Es decir, como un medio al servicio de un fin por cuanto contribuye a que los ciudadanos desistan de cometer estos ilícitos. La segunda, es decir, prevención especial, se da en el momento de la ejecución de la pena de prisión. Sobre estos temas se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones al abordar el estudio de la criminología.

En esta misma explicación, la Corte Constitucional en la Sentencia T-265 de 2017, con ponencia del magistrado Alberto Rojas Ríos, ha señalado que la prevención general posee una doble connotación: *negativa*: por miedo a una amenaza punitiva hace a que las personas se abstengan de realizar conductas punibles; y *positiva*: alude a la certeza jurídica al demostrar que el derecho penal opera puesto que castiga a los responsables a través de las penas acordes a su grado de culpabilidad.

En relación con las anteriores reflexiones se comparte la explicación según la cual es mejor prevenir que sancionar. Sobre esta regla, Hernández Quintero (1995) ha indicado lo siguiente:

Como lo enseña la experiencia, las acciones que se adopten para prevenir un ilícito siempre reportará mejores resultados que los que se derivan de la más exitosa investigación, con el natural desgaste de la administración de justicia y de quienes de una u otra forma participan en ella. Por eso, mantiene su vigencia la máxima de que es mejor prevenir que sancionar (Hernández Quintero, 1995, p. 93).

Esta explicación se encuentra afiliada con las enseñanzas de Cesare Beccaria (citado por Agudelo Betancur, 2018), uno de los mayores representantes de la escuela clásica del derecho penal, quien advertía que “mejor es prevenir los delitos que castigarlos; es equivalente a decir: más vale prevenir que curar” (p.59).

Es importante precisar que el derecho penal tiene vinculaciones con todo el ordenamiento jurídico, revisemos algunos ejemplos. Con el derecho constitucional (el derecho penal está nutrido por mandatos constitucionales). Con el derecho procesal (como el canal de instrumentalización del derecho penal sustantivo bajo aplicación de garantías y

reglas del debido proceso; de ahí la denominación de derecho procesal penal). Con el derecho económico (al estudiar las conductas atentatorias contra el orden económico social; de ahí el nombre de derecho penal económico). Con el derecho tributario (al analizar conductas punibles contra la hacienda pública; de ahí el nombre de derecho penal tributario). Con el derecho comercial (cuando se revisa delitos societarios, ilícitos contra la propiedad intelectual; aunque estos punibles son vistos también como delitos contra el orden económico social).

Es más, este derecho sancionatorio es estudiado con frecuencia y con éxito<sup>1</sup> desde el Análisis Económico del Derecho, conocido como el AED, como aquella herramienta que permite estudiar las normas jurídicas con criterios económicos. Becker citado por Gutiérrez Prieto (2001), por ejemplo, ha indicado que la conducta delictiva es vista como una clase de comportamiento económico en el que la decisión de cometer o no un punible podría ser equivalente al problema de una decisión ocupacional. Así lo da a entender este autor:

Así como los ciudadanos honestos escogen una posible ocupación teniendo en cuenta sus talentos y preferencias, además de los beneficios monetarios y no monetarios derivados de la ocupación, igualmente proceden las personas honestas que deciden dedicarse a una vida criminal. En consecuencia, equivalentemente a como una persona ordinaria tiene que seleccionar con qué intensidad trabajar haciendo un balance entre costos y beneficios, los delincuentes tienen un incentivo para incrementar su actividad criminal en la cantidad e intensidad en que los beneficios que obtienen equivalgan a sus costos marginales privados (Gutiérrez Prieto, 2001, p.32).

Maroto Calatayud (2005) también ha estudiado el derecho penal a partir del AED y ha concluido que el sistema judicial penal debe internalizar (incorporar y estudiar) los costes que el delincuente ocasiona tanto a la víctima como a la sociedad: “El Estado debe crear y aplicar racionalmente la ley, de forma que minimice los costes sociales que las conductas delictivas hacen repercutir en la sociedad y evitando las diseconomías dentro de la administración de justicia” (p.86).

---

<sup>1</sup> Aunque algunos estudiosos sostienen que no es una buena herramienta para aportar soluciones a todos los complejos problemas sociales. En algunas ocasiones, esta herramienta ha resultado ser insuficiente en la medida en que su aplicación a veces *sacrifica* algunas garantías del derecho (procesal) penal.

Se debe reconocer que el AED desde el derecho penal su estudio y aplicación no es nuevo que digamos, porque por ejemplo Beccaria nos ha dado luces respecto de la utilidad de la pena desde el punto de vista económico al señalar tres elementos que hacen parte del campo de estudio de dicha utilidad: a) magnitud del botín (ganancia) como el bien que persigue el delincuente, b) magnitud de la pena como el mal que debe corresponder al acto delictivo y c) probabilidad del éxito o fracaso como resultado respecto de la eficacia en la persecución del delito (aunque esto lo señala en páginas posteriores al hablar de la persecución del delito). Así lo da a entender este autor:

Para que una pena obtenga su efecto basta que el mal de ella exceda al bien que nace del delito; y en este exceso de mal debe ser calculada la infalibilidad de la pena y la pérdida del bien que el delito produciría. Todo lo demás es superfluo y, por tanto, tiránico. Los hombres se regulan por la repetida acción de los males que conocen y no por la de aquellos que ignoran (Beccaria, 1997, p.80).

En las siguientes líneas vamos a abordar acerca de la constitucionalización del derecho tributario.

### **1.2.2. Constitucionalización del derecho tributario**

El tema central del sistema tributario corresponde al estudio de la institución jurídica de la obligación tributaria que “se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo” (Decreto 624, 1989, artículo 1). Empero, algunos estudiosos consideran que la piedra angular del derecho tributario (o del sistema tributario) es el tributo.

Se debe tener en cuenta, además, que la obligación tributaria se identifica de modo alguno con la relación jurídica tributaria. Es por eso que algunos estudiosos explican que el derecho tributario es el derecho de la relación jurídica tributaria (más adelante abordaremos sus elementos). Debemos reconocer que sobre el tema de la elaboración de una noción de derecho tributario se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones que, desde luego, no es tarea sencilla.

La institución más abordada en el derecho tributario corresponde al tributo y este se clasifica en: a) impuestos: prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente según su

capacidad económica sin ninguna contraprestación; b) tasas: se identifica con el precio pagado por el ciudadano por un bien o servicio ofrecido por el Estado, desde luego su adquisición es opcional; y c) contribuciones especiales: se fundamentan en la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-260, 2015).

Tales tributos deben contener los siguientes elementos: a) sujeto activo: titular de la potestad tributaria, es quien crea y regula un determinado tributo; igualmente como acreedor de exigir la prestación económica materializada con el tributo; b) sujeto pasivo: aquellos que pagan formalmente el tributo, quienes deben soportar las consecuencias económicas del gravamen); c) base gravable: medición del hecho gravado a la cual se le aplica la correspondiente tarifa para su posterior liquidación del monto de la obligación tributaria; d) tarifa: monto que se aplica a la base gravable y determina el valor final del tributo que debe pagar el sujeto pasivo; y e) hecho generador: alude a la situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva; es decir, acontecimientos susceptibles de generar la obligación tributaria (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-155, 2003).

Se advierte que los anteriores elementos son también de la relación jurídica tributaria. Es por ello que, como se indicó, algunos tributaristas afirman que el derecho tributario es el derecho de la relación jurídica tributaria.

Pertinente es señalar que tanto en el derecho presupuestal como en el derecho tributario se estudian los ingresos corrientes y estos se clasifican en tributarios y no tributarios (Decreto 111, 1996, artículo 27). Los ingresos tributarios se subclasifican en impuestos directos (el impuesto de renta y complementarios, por ejemplo) e indirectos (el impuesto sobre las ventas, por ejemplo), y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas (aunque algunos estudiosos señalan que son solamente las multas).

Actualmente, la normatividad del sistema tributario en Colombia es el Decreto 624 de 1989, denominado como Estatuto Tributario. Esta ha sufrido varias modificaciones y tiene que ser así por cuanto la economía es muy dinámica. Si la economía avanza, el sistema tributario también debe hacerlo. De eso no existe la menor duda. Esto como aplicación de una sociedad *líquida* y, por tanto, el derecho tributario debe ser estudiado como un derecho *líquido* sujeto a cambios. Es de indicar que las reformas tributarias son formas de aplicación

de política tributaria como instrumento económico de intervención estatal para corregir las distorsiones de la economía (o del mercado, para algunos).

En relación con lo anterior, se debe tener en cuenta de la importancia de la política económica para subsanar las distorsiones del mercado, es uno de los instrumentos económicos con que cuenta el Estado para corregir las disfuncionalidades de la economía. Dicho instrumento tiene estrecha relación con la política tributaria la cual se refleja o se identifica con la potestad impositiva o tributaria. Por ello, la facultad impositiva como aplicación de la política tributaria se enmarca dentro de la función del Estado de intervenir en la economía para su racionalización, con el fin de conseguir en un marco de sostenibilidad fiscal, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la (justa) distribución de las oportunidades y los beneficios del desarrollo. Estos son los temas que mayor énfasis realizó la escuela keynesiana al hablar tanto de las políticas fiscales como de la teoría de la dirección e intervención del Estado en los procesos económicos.

Por las consideraciones precedentes es fácil afirmar que el derecho tributario es aquel que se encarga de estudiar la relación jurídica tributaria. Para nosotros, como se anotó en otro trabajo (Forero Hernández, 2019), “el derecho tributario es el derecho de la intervención del Estado en la economía a través de la política tributaria” (p. 22).

A su turno, el derecho tributario debe ser estudiado como una parcela o capítulo del derecho económico; entendiendo por este último como el derecho de la dirección e intervención del Estado en la economía. Se afirma de esa manera por esta explicación:

La institución intervención del Estado en la economía es desarrollada ampliamente por juristas y economistas. Es una institución propia de la denominada Constitución económica y, por tal razón, hace parte del derecho económico. Dicha institución no se escapa del apoyo del derecho tributario o de la política tributaria y de ahí surge la relación economía y derecho. Cuando en el mercado se presentan distorsiones surge la necesidad de intervención por parte del Estado para que introduzca las correcciones apropiadas. De las correcciones se encuentra, desde el punto de vista tributario, entre otras y las más comunes, la posibilidad de utilizar los impuestos como verdaderos instrumentos económicos. Por sus distorsiones, la economía requiere de la intervención por parte del Estado. Lo anterior es un claro ejemplo de aplicación de la política tributaria, como una de las herramientas económicas que tiene el Estado para intervenir en la economía. La política tributaria es una política de carácter económico que

vincula la realidad económica del sector privado con el Estado. Uno de los principales objetivos de dicha política corresponde a la estabilidad económica del país. En este orden, se considera que el derecho tributario es el derecho de la intervención del Estado en la economía a través de la política tributaria (Forero Hernández, 2019, p. 21).

Sobre la consideración del sistema tributario como uno de los mecanismos de intervención económica del Estado se comparte la explicación ofrecida por Leguizamón Acosta: “El sistema fiscal comprende todo el conjunto ordenado de elementos e instituciones debidamente coordinados y dispuestos por el Estado para el cumplimiento eficiente de sus funciones, atinentes a la administración de recursos en general” (p.265). Se trata entonces de un auténtico instrumento económico por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía.

En este texto, eso sí con el mayor respeto que se merece, no se comparte la noción ofrecida por Barón Barrera (2016) al definir el derecho tributario como “el derecho de los ingresos públicos” (p. 76). No se comparte por cuanto de alguna manera el sistema tributario también debe analizar los egresos públicos en la medida en que la actividad de la potestad o facultad impositiva debe responder a una relación lógica entre todos y cada uno de los tributos (ingresos públicos) que sustentan la actividad estatal en materia de gasto público (egresos públicos).

En nuestro sentir, el gasto público también es una forma de intervención en la economía por parte del Estado, es una necesidad estatal. “De ahí cumple un importante papel el tributo, pues, su fin fundamental está en la recaudación de los recursos necesarios para poder realizar los gastos e inversiones del Estado” (Forero Hernández, 2019, p. 23). El tributo posee “una finalidad financiera de cobertura del gasto público, en función reguladora de la economía y de la sociedad” (Forero Hernández, 2019, p. 23).

Se tiene entonces que la dirección e intervención del Estado en la economía a través de la política tributaria, respaldada o autorizada por la Constitución Política, “es una tarea prioritaria (o indispensable) en un Estado social de derecho como el nuestro, pues, está orientada, siempre, hacia la consecución del bienestar general” (Forero Hernández, 2019, p. 23).

Debe adicionarse que el sistema tributario tiene incidencia social y económica. Social porque está siempre al servicio del interés general a partir del propósito de cobertura del gasto público (social). Económica porque hace circular o distribuir la riqueza. El sistema tributario, por su incidencia social y económica, es una herramienta de desarrollo. La característica *social* pertenece tanto al derecho administrativo como al derecho económico y la característica *económica* es propia del derecho económico. Lo anterior permite afirmar que el derecho tributario es derecho económico. Con esta explicación se descarta de antemano la afirmación según la cual el derecho tributario es de derecho administrativo al hablar de la autonomía presupuestal de las entidades descentralizadas de modalidad territorial, por ejemplo.

Desde luego, los procedimientos administrativos que se establecen en las leyes que hacen posible la aplicación de las normas generales de obligaciones tributarias, a nuestro juicio, son de derecho administrativo, más que de derecho tributario, porque hacen referencia a procedimientos de orden o carácter administrativo que permiten realizar el recaudo, control, investigación, sanción, liquidación, discusión, cobro, etc. apuntando siempre a la efectiva protección de los derechos y garantías de los administrados (de los contribuyentes). Así lo advirtió Galindo Vácha (2013): “Las disposiciones relativas al procedimiento administrativo, esto es, las que regulan la producción de actos administrativos y la intervención de los administrados en el curso de su trámite, debe entenderse que pertenecen, propiamente, al derecho administrativo” (p.9).

En relación con los principios constitucionales del sistema tributario o del derecho tributario, estos axiomas se explicarán, eso sí no a profundidad, de la siguiente manera. El artículo 363 de la Constitución Política señala que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” y continúa la disposición constitucional “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Esta norma debe ser estudiada en conjunto con el del 95 numeral 9 que alude al deber de “contribuir al financiamiento de los gastos públicos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Se resume así estos principios:

- Deber de contribuir: alude a toda persona que tenga capacidad de pago debe contribuir con los gastos y la inversión del Estado, como aplicación del principio de solidaridad.
- Legalidad: hace referencia a la regla según la cual es el legislador quien tiene la facultad de crear tributos; de ahí la explicación: no hay tributo sin representación democrática.
- Principio de equidad: se clasifica en: a) horizontal: a igual capacidad de pago igual contribución y b) vertical: a mayor capacidad de pago mayor la contribución.
- Principio de progresividad: se asimila al de equidad vertical: a mayor capacidad de pago mayor la contribución; no es aplicable a todos los tributos, solo aquellos donde se tiene en cuenta, para la determinación del tributo, la capacidad económica o contributiva del sujeto pasivo.
- Principio de irretroactividad: alude a que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad; su aplicación contribuye a salvaguardar el principio de seguridad jurídica.
- Principio de eficiencia: se identifica con el logro a un mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación.

A partir de la explicación de estos principios, igualmente, se puede concluir que el derecho tributario no es un derecho autónomo dado que no puede salirse del marco institucional señalado por la Constitución Política (por el derecho constitucional), donde se encuentran límites en los principios que informan el régimen o sistema tributario. El derecho tributario, al igual que el derecho presupuestal, no es un derecho autónomo. De eso no existe la menor duda. Estos principios se comportan como auténticos límites de la potestad tributaria. Por eso no resulta desacertado afirmar que tanto el derecho tributario como el derecho presupuestal se encuentran constitucionalizados, del fenómeno o proceso de constitucionalización del derecho, como uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo.

En relación con lo anterior, un buen sector de la doctrina ha afirmado que en el derecho tributario se debe aplicar en primer lugar los principios constitucionales, en tanto que otros han señalado que se debe aplicar en primer eslabón los principios elementales de la macroeconomía. Debate que aún se encuentra vigente. Consideramos que el derecho

tributario, como sucede con el derecho económico, se encuentra desarrollado, y en ella convergen o fusionan como ninguna otra, los principios jurídicos y los económicos.

Se resalta que estos axiomas del sistema tributario resultarán afectados ante la existencia de ilícitos tributarios, la evasión tributaria, por ejemplo. Sobre la evasión tributaria se comparten las explicaciones dadas por Ramírez Cardona (1990), para quien esta conducta ilícita se configura de las siguientes maneras: a) por ocultación: generalmente no declarando simple y llanamente el hecho imponible; b) alteración: mostrar aquel hecho con un ropaje jurídico diferente al que ciertamente corresponde; c) simulación: cuando el hecho generador es revestido de formas jurídicas que muestran a aquel, que le subyace, como si correspondiera a una realidad económica diferente, sin necesidad de ocultar el hecho imponible.

Sobre este odioso ilícito económico, hemos sostenido que el fenómeno de evasión tributaria se constituye en una de las principales causas de frustración de los propósitos del tributo y de la política económica en un país. En cuanto a la necesidad de obtener ingresos públicos para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, dicha evasión se ha convertido en una gran preocupación para las autoridades y para el país. De hecho, la evasión tributaria altera las condiciones individuales y sociales, así como fomenta el déficit fiscal con todas sus negativas consecuencias.

Finalizadas las explicaciones de la constitucionalización tanto del derecho penal como del derecho tributario, enseguida se explicará acerca de la constitucionalización del derecho penal tributario, destacando que este derecho debe ser un ordenamiento jurídico garantista.

## **2. Constitucionalización del derecho penal tributario**

Resulta pertinente estudiar primero el punto de encuentro entre el derecho penal y el derecho tributario. Tal punto de colisión se debe a la necesidad de realizar un análisis de manera conjunta entre el derecho tributario, como especie del género derecho económico, y los tipos penales previstos en el derecho penal para su protección. No se debe perder de vista que como indiscutible herramienta de control social que se identifica, el derecho penal tiene vínculos con todo el ordenamiento jurídico (Pérez Pinzón, 2003).

Los delitos económicos de orden tributario por reunir la característica de *delitos en blanco* -que deben ser desarrollados por normas de carácter extrapenal (en este caso, por

normas tributarias)-, hacen imposible desentrañar el contenido de la norma penal si no se nutre del reenvío a las normas de orden económico, a las del derecho tributario. De ahí la necesidad de estudiar en agrupación entre el derecho penal y el derecho tributario. Por el análisis en conjunto entre estas dos áreas del derecho surge la necesidad de difundir un nuevo paradigma dentro del derecho penal económico que es el denominado derecho penal tributario. En este último, según Mejías Rodríguez (2016),

confluyen dos órdenes normativos que contienen elementos comunes pero que responden a fines muy diferentes, el derecho tributario al reparto de las cargas públicas de acuerdo con el principio de capacidad económica, en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición, y el derecho penal, llamado a castigar, respetando los principios de culpabilidad e *in dubio pro reo*. (Mejías Rodríguez, 2016, p. 8)

Conviene señalar que en este texto se critica la denominación “derecho tributario penal” (Plazas Vega, 2008, p. 116) por cuanto los delitos tributarios no están en el Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989), sino específicamente en el Código Penal (Ley 599, 2000), de ahí que la denominación adecuada es *derecho penal tributario*. Por tanto, el derecho penal tributario es una parcela o capítulo del derecho penal (y del derecho penal económico), no del derecho tributario. Tal explicación a simple vista es comprensible, desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata.

### **2.1.Noción del derecho penal tributario**

Entendemos por derecho penal tributario como el conjunto de normas jurídicas que nos enseña qué acciones u omisiones constituyen en delitos tributarios y qué sanciones se imponen bajo observancia de los principios constitucionales. Es el derecho de los delitos tributarios y de las penas. Entendemos por delito tributario como aquel ilícito que vulnera o pone en peligro la hacienda pública (esta última estudia los ingresos y egresos públicos). Se debe reconocer que de la institución de derecho penal económico ya se han dado tantas nociones como autores se han ocupado del tema, en cambio la noción de lo que se entiende por derecho penal tributario es escasa en la literatura jurídica.

Asociando al campo de estudio de la teoría del bien jurídico (o de la antijuridicidad), entendemos por derecho penal tributario como el conjunto de normas jurídicas-penales que

protegen la hacienda pública. Este último, la hacienda pública, es un capítulo del orden económico social, de la intervención del Estado en la economía (o del orden público económico, si lo prefiere). Así, el objeto de protección del derecho penal tributario es la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos.

Desde luego, por el evidente vínculo con la teoría de la dirección e intervención del Estado en la economía, el derecho penal tributario debe ser estudiado como una parcela o capítulo del derecho penal económico (y su objeto de protección es el orden económico social). De hecho, la hacienda pública es vista como un auténtico instrumento económico por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía.

No podemos compartir la noción de derecho penal tributario elaborada por Rueda Mantilla (2020) cuando indica que “el derecho penal tributario abarca tanto los delitos de carácter tributario contenidos en el Código Penal como las sanciones de carácter administrativo contenidas en las normas tributarias” (p.20). No se comparte por cuanto las infracciones y sanciones administrativas tributarias no son del derecho penal tributario, tal como se indicó luego de citar la noción ofrecida por Mejía Patiño (2013) frente a la noción de derecho administrativo sancionador, sino del derecho administrativo sancionador tributario (como especie del derecho administrativo sancionatorio). Así, el derecho penal tributario es el que estudia particularmente *los delitos* contra la hacienda pública.

Tampoco se comparte la explicación según la cual “tanto los delitos tributarios como las infracciones administrativas tributarias siempre le deben aplicar los principios del derecho penal” (p.34). Criticamos esta explicación en la medida en que no todos los principios del derecho penal resultan aplicables al derecho administrativo sancionador tributario, sino aquellos que sean compatibles.

Ahora bien, se ha preguntado con frecuencia respecto de cuáles son los delitos tributarios señalados en el Código Penal colombiano o cuáles son los delitos que se estudian en el derecho penal tributario en Colombia. A decir verdad: son muchos y, por tanto, vamos a citar algunos de ellos.

*Ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico.* Se incurre en este punible cuando el que de cualquier manera o valiéndose de cualquier medio ejerza una actividad establecida como monopolio de arbitrio rentístico, sin la respectiva autorización,

permiso o contrato, o utilice elementos o modalidades de juego no oficiales (Ley 599, 2000, artículo 312). Este ilícito es considerado por el legislador como delito contra el orden económico social y está sometido en cuanto a su investigación y sanción a las reglas del rito penal abreviado señalado en la Ley 1826 de 2017 y no por el rito penal acusatorio previsto en la Ley 906 de 2004. En nuestro sentir, este ilícito debió ser objeto de control y sanción por vía del derecho administrativo sancionatorio, es decir, controlado por las autoridades administrativas especializadas en temas de monopolio fiscal.

*Evasión fiscal.* Este ilícito se da cuando el concesionario, representante legal, administrador o empresario legalmente autorizado para la explotación de un monopolio rentístico, que incumpla total o parcialmente con la entrega de las rentas monopolísticas que legalmente les correspondan a los servicios de salud y educación (Ley 599, 2000, artículo 313). Este punible es considerado también como delito contra el orden económico social y está sometido al rito penal acusatorio señalado en la Ley 906 de 2004. A pesar que los economistas explican que la evasión tributaria y la evasión fiscal son estudiados como sinónimos, desde el derecho penal económico no se debe confundir este ilícito con el de evasión tributaria por cuanto la evasión fiscal alude a las rentas monopolísticas en tanto que la evasión o defraudación tributaria al impuesto sobre la renta, por ejemplo.

*Delito de fraude aduanero.* Se configura este punible cuando el que por cualquier medio suministre información falsa, la manipule u oculte cuando le sea requerida por la autoridad aduanera o cuando esté obligado a entregarla por mandato legal, con la finalidad de evadir total o parcialmente el pago de tributos, eso sí superando una determinada cuantía, derechos o gravámenes aduaneros a los que esté obligado en Colombia (Ley 599, 2000, artículo 321). Es también un delito contra el orden económico social. Su objetivo se basa en combatir (o sancionar) el contrabando técnico. Se considera que la forma para disuadir a los particulares que realicen contrabando técnico debe ser por vía del derecho administrativo sancionatorio, como infracción tributaria (o infracción aduanera), controlada por la DIAN. Para nosotros, su protección del bien o interés jurídico podrá conseguirse de forma más eficiente a través de controles administrativos.

*Omisión del agente retenedor o recaudador.* Se incurre en este ilícito tributario cuando el agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente, por ejemplo, dentro del término

señalado por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente. Se sanciona igualmente cuando el responsable del impuesto sobre las ventas (por ejemplo) omite la obligación de cobrar y recaudar este tributo, eso sí, estando obligado a ello (Ley 599, 2000, artículo 402). Más adelante se abordará el análisis dogmático de este ilícito tributario, que es tema central de este capítulo, el cual nos permite comprender la problemática suscitada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en dicho punible.

Se sanciona, entonces, por un lado, por omisión de consignar, y por el otro, por omisión de cobrar y recaudar estando obligado a ello. Para el legislador, es un delito contra la administración pública; desde luego, esta consideración no la compartimos por cuanto en verdad es un ilícito que atenta contra las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía. Este delito debió estar dentro del Título X del Código Penal, de los “delitos contra el orden económico social”. El legislador debió señalar, además, una sanción para la hipótesis de omisión de consignar y otra sanción diferente para la omisión de cobrar y recaudar estando obligado a ello, esto en aplicación del principio de proporcionalidad de los delitos y de las penas.

Debió señalar también topes o cuantías respecto de lo omitido, de manera que si lo omitido supera un determinado tope debe ser controlado (o sancionado) por vía del derecho penal. De no ser así, entonces tal infracción debe ser controlada por vía del derecho administrativo sancionador tributario. O para no complicarnos, independientemente de los topes, este ilícito sea objeto de control y sanción por vía del derecho administrativo sancionador tributario (controlado por la DIAN) y con ello se respeta el carácter de *ultima ratio* del derecho penal del que tanto explica la doctrina del derecho penal económico.

*Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.* Este punible se da cuando el contribuyente omite activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, eso sí superando un determinado tope (Ley 599, 2000, artículo 434A). En nuestro sentir, este delito debió estar dentro del Título XII, en sede de los delitos contra el orden económico social, y no como delito contra la administración pública al ubicarlo en el Título XV del Código Penal. Para nosotros, además, su protección del bien o interés jurídico podrá conseguirse de forma

más eficiente a través de controles administrativos, esto es, por vía del derecho administrativo sancionador tributario.

*Defraudación o evasión tributaria.* Se configura este ilícito tributario cuando el contribuyente que, estando obligado a declarar, no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes eso sí superando una determinada cuantía (Ley 599, 2000, artículo 434B). En nuestro sentir, este delito es también un ilícito contra el orden económico social y no como delito contra la administración pública como lo ha establecido el legislador. Se advierte de nuevo que no se debe confundir este ilícito con el de evasión fiscal.

Como lo hemos mencionado en varias ocasiones, estos ilícitos tributarios debieron ser controlados por vía del derecho administrativo sancionatorio. Es decir, ser controlados como infracciones administrativas y no como conductas punibles. Con esta propuesta contribuye a respetar el carácter de *ultima ratio* del derecho penal del que tanto ha reclamado, y sigue reclamando, la doctrina del derecho penal económico. Hay que reconocer que la explicación de carácter de *ultima ratio* del derecho penal es muy abordada en la teoría, pero bastante olvidada en la práctica.

Es de indicarse que son estos ilícitos que atentan contra la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos; además, son estos punibles los que dificultan la labor de dirección e intervención del Estado en la economía señalada en el artículo 334 de la Constitución Política. De paso, tal como se indicó en alguna oportunidad de este capítulo, la hacienda pública es vista como un auténtico instrumento por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía.

Por su parte, queremos resaltar que el derecho penal tributario no es una rama del derecho tributario, sino propiamente del derecho penal común por cuanto no es un asunto de actividad financiera del Estado o de aplicación del deber de contribuir al financiamiento del gasto público, sino de la actividad sancionadora, ora correctiva o preventiva.

Igual explicación anterior se realiza frente al derecho penal económico según la cual no puede ser considerado como una rama del derecho económico, sino del derecho penal común. A este respecto, se comparte lo explicado por Pagani citado por Rodríguez Sastre (1940) al señalar que el derecho penal tributario es una rama del derecho penal, “fruto y

producto de los nuevos tiempos y de las nuevas necesidades de la organización social que toma incremento con la evolución y la intensificación de la acción del erario en la vida del ciudadano” (p.136).

## **2.2.Características del derecho penal tributario**

El derecho penal tributario cuenta con estas características (que son las mismas de un derecho penal garantista): a) público: la función de establecer conductas punibles a ilícitos tributarios pertenece de manera exclusiva el legislador, que es la aplicación del principio de legalidad de los delitos y de las penas; b) subsidiario: el derecho penal solo debe emplearse como la *ultima ratio* de los medios de solución; c) fragmentario: parte de que no todo lo que infringe la norma ha de ser castigado con una pena y, por el contrario, solo sectores reducidos de lo que es ilícito, justifica su aplicación; d) personalísimo: la sanción solo puede imponerse a los responsables y no debe afectar a terceros ajenos a estos; y e) de acto y no de autor: se sanciona a las conductas ejecutadas por el sujeto. Debe resaltarse que todas estas características están asociadas al respeto de la dignidad humana como uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Sánchez Herrera (2014) propone también importantes características que debe contar un derecho penal garantista y lo resumimos de la siguiente manera: a) es un mecanismo de control social: se pretende regular la conducta del hombre en la sociedad; b) es un mecanismo preventivo: propiciar que las personas no incurran en conductas delictivas; c) de carácter culpabilista: proscribir la responsabilidad objetiva; d) de naturaleza garantista: que sirva de fundamento a los derechos que asisten a los procesados o intervinientes; e) de carácter teleológico: su intervención debe estar justificada de forma razonable; f) fragmentario: el derecho penal debe ser la *ultima ratio* del control social conforme a su carácter subsidiario; g) protector de bienes jurídicos: está llamado a proteger bienes jurídicos; y h) principialista: un derecho penal legitimado con la aplicación de principios. Estas características sin duda resultan aplicables al derecho penal tributario, concebido como un derecho penal garantista, respetando siempre la dignidad humana.

Conviene indicar que, al igual que en el derecho penal económico, en el derecho penal tributario se encuentra proscrita cualquier forma de responsabilidad objetiva (responsabilidad sin culpa) que implique un efecto de inversión de la carga probatoria en contra de la defensa

o del procesado. Esto es así por cuanto se debe respetar siempre el axioma constitucional de presunción de inocencia. En cambio, en el derecho administrativo sancionador tributario sí resulta aplicable el sistema objetivo de responsabilidad (responsabilidad sin culpa) y, de paso, basta con que se demuestre la tipificación de la conducta, esto es, sin necesidad de estudiar aspectos subjetivos como el dolo o la culpa, para que la sanción pueda aplicarse eso sí previo agotamiento del debido proceso.

Para la Corte Constitucional, en el derecho administrativo sancionador tributario hará presumir que quien ha incumplido con sus deberes tributarios ha obrado de manera dolosa o culposa y, en consecuencia, opera la inversión de la carga de la prueba liberando a la administración tributaria de probar las circunstancias subjetivas (es decir, el dolo o la culpa) que deben ser consideradas a la hora de imponer la sanción tributaria (que se refleja o refleja en un acto administrativo). Esto se debe por la forma en que se encuentran redactadas las normas tributarias (Decreto 624, 1989). Desde luego, esta explicación o consideración no está exenta de críticas en la doctrina constitucional.

Por su parte, el Consejo de Estado a través de su Sección Cuarta no ha sido uniforme respecto del sistema de responsabilidad aplicable en el derecho administrativo sancionador tributario, en algunos casos insisten por aplicar el sistema subjetivo y en otros por el objetivo; aunque más por esta última por la forma en que se encuentran redactadas las normas tributarias (Decreto 624, 1989). Resulta pertinente traer a colación de una providencia del 30 de agosto del año 2016 (19851), con ponencia del consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, donde la Corporación en cita ha resaltado la necesidad proscribir la responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionador tributario, exigiendo entonces la prueba de la culpa:

En estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica; ii) antijurídica; y, iii) culpable. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente. Concordante con lo anterior, la jurisprudencia ha sostenido que no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la

norma que regula la infracción (Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 30 de agosto, 2016, exp. 19851, p.35)

En líneas posteriores señala un *no obstante* al indicar lo siguiente: “Pero eso sí, la constatación del mero resultado previsto en la norma permite presumir que la actuación del contribuyente no estuvo provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias (p.36). Además, la Corporación en cita advierte que en el derecho administrativo sancionador tributario los principios del derecho penal se aplican con *ciertos matices*, es decir, con cierta flexibilidad.

Se tiene entonces que en el derecho penal tributario (al igual que en el derecho penal económico) se encuentra proscrita la inversión de la carga de la prueba en contra (o a cargo) de la defensa en razón a que se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia. Esta advertencia es importante para comprender la problemática suscitada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano, tema central de este texto.

Se advierte, por su parte, que hay voces en la doctrina que cuestionan la existencia de un derecho penal económico, así como de un derecho penal tributario, sobre la base del argumento según el cual el derecho penal no admite divisiones. En este texto se insiste en la conveniencia de hablar de un derecho penal tributario, que se diferencia del derecho penal común en la medida que se encarga de combatir la delincuencia considerada especializada (de ahí la denominación que utiliza la doctrina *delincuencia económica*) que realiza conductas nocivas contra la hacienda pública y que, a su vez, generan graves perjuicios a la economía (o al orden económico social). Es de indicarse que la preocupación por la delincuencia económica se remonta a finales de los años treinta con los estudios del sociólogo norteamericano Sutherland, abordando temas de personalidad de los autores, características psíquicas y del orden económico.

No sobra mencionar que tanto el derecho penal económico como el derecho penal tributario deben ser reconducidos en gran parte a un mismo ámbito del derecho penal común, a sus reglas dogmáticas y principios generales. De hecho, para el estudio del derecho penal tributario el legislador y la doctrina deben utilizar no solo a los principios del derecho penal

común, de la criminología, de la filosofía o teoría del derecho, de la sociología criminal y del procesal penal respecto de la persecución y sanción del delito, sino también a los aportes del derecho económico-tributario (o de la ciencia tributaria).

Por lo anterior, no se puede comprender el derecho penal económico sin conocer la noción del derecho económico, tal como se señaló en varias oportunidades, entendemos por este último como el derecho de la dirección e intervención del Estado en la economía. Misma explicación realizamos cuando nos referimos al derecho penal tributario: no se puede comprender el derecho penal tributario sin conocer la noción de derecho tributario y este último es entendido como el derecho de la dirección e intervención del Estado a través de la política tributaria.

En relación con el carácter de *ultima ratio* del derecho penal tributario, la experiencia ha demostrado, y seguirá demostrando, que el legislador está tipificando como conductas punibles a muchos ilícitos tributarios sin tener en cuenta el respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal, cuando en verdad estos ilícitos son perfectamente controlables por vía del derecho administrativo sancionatorio, reguladas como infracciones administrativas tributarias, tal como lo ha venido haciendo y sin dificultad por parte de la DIAN. Este es otro ejemplo de una deficiencia (o de una inadecuada, para algunos) política criminal en Colombia. Sobre el respeto del carácter de *ultima ratio*, se comparte lo explicado por Cahn-Speyer Wells (2002) al concluir que

si se adopta la criminalización tributaria debe respetarse en todos los casos el principio de “ultima ratio” del derecho penal. La criminalización de las infracciones tributarias solo puede ser justificable en cuanto se trate de conductas con respecto a las cuales esté plenamente demostrado que el derecho administrativo sancionador no ha sido suficientemente efectivo, por causas no atribuibles a la labor de fiscalización y control que debe ejercer una administración eficiente. La punición tributaria no debe surgir para suplantar o disimular las fallas evidentes de gestión de la administración tributaria en la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales

[...]

Debe evitarse la elevación de infracciones administrativas a delito en todos aquellos casos en que se atiende a criterios meramente cuantitativos o formales y no a los cualitativos, de manera que no se incurra en el riesgo que las autoridades fiscales efectúen denuncias penales

con la sola aspiración de recaudar la deuda tributaria, olvidándose que éstas sólo deben ser procedentes a fin de lograr la penalización de una conducta disvaliosa penal. (Cahn Speyer-Wells, 2002, pp. 40-41)

No respetar el carácter de *ultima ratio* del derecho penal contraría también la recomendación que la Asociación Internacional de Derecho Penal consignó en su XIII Congreso Internacional celebrado en El Cairo, según la cual “Normalmente, debería fomentarse la introducción de medios administrativos y civiles (mercantiles) antes de incriminar determinados actos u omisiones perjudiciales para la vida económica” (Hernández Quintero, 2020, p. 557).

De esta manera, ante la tipificación como conductas punibles a ilícitos tributarios que han sido controlados sin dificultad por vía del sancionador tributario podríamos estar hablando de la existencia del fenómeno de la *huida* del derecho administrativo sancionador tributario hacia el derecho penal tributario. Desde luego no estamos diciendo que el derecho administrativo sancionador tributario se está desapareciendo y mucho menos afirmar que está en crisis, sino que aludimos a la evidente aplicación, y con mayor rigor, del derecho penal para controlar ilícitos tributarios, como si el derecho penal fuera la primera instancia del control social.

Es precisamente que asistimos o insistimos que en Colombia se debe fortalecer o ampliar el campo de aplicación del derecho administrativo sancionatorio y con ello contribuir al respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal del que tanto habla la doctrina. Por lo anterior tiene razón Mejías Rodríguez (2016) al señalar que

la criminalización por tanto de las infracciones tributarias se debe llevar a cabo respetando las exigencias previas de un Estado social de derecho, contribuyendo al logro de una política criminal, admisible precisamente, en un Estado que pretenda jerarquizar por igual sus notas democráticas, caso contrario ante el riesgo de que se desnaturalice su punición, es mejor que dichas infracciones permanezcan en la órbita de un sistema administrativo sancionatorio, siempre y cuando este contenga un similar estructura de garantías para el concernido de la pretensión tributaria. (Mejías Rodríguez, 2016, p. 29)

### **2.3.El derecho penal tributario es un derecho penal dinámico**

El derecho penal tributario es un derecho penal dinámico por cuanto es dependiente de la política tributaria, herramienta económica que permite estudiar el equilibrio entre lo recaudado por los tributos y los gastos públicos, que es bien variable y a la vez compleja. Es de indicar que la política tributaria hace parte de la política económica -herramienta económica que utiliza el Estado para dirigir la economía-.

Ese dinámico y complejo estudio de las políticas tributarias (así como de las políticas económicas) es visto como una aplicación del fenómeno de una sociedad *líquida* y, por ende, tanto el derecho tributario como el derecho penal tributario (así como el derecho económico y el derecho penal económico) deben ser estudiados como sistemas o regímenes jurídicos *líquidos* sujetos a cambios.

Ahora, si la doctrina atestigua que el derecho tributario ha evolucionado, el derecho penal también lo es y de manera veloz, tal como lo demuestra la historia. Por tal razón, ambas áreas del derecho deben ser vistos como regímenes jurídicos dinámicos, adecuándose a las necesidades de cada período, atendiendo a la realidad social y económica. De ahí que el derecho penal tributario que estudia en conjunto el derecho penal y el derecho tributario debe ser considerado como un derecho penal dinámico. Debe destacarse, desde luego, que más allá de tipificar a ilícitos como conductas punibles, el derecho penal debe evolucionar en un sentido constitucional finalista, garantista, ajustado a los fines y funciones de defensa de la sociedad, por ejemplo.

Es por eso que Hernández Quintero, en la presentación a la quinta edición de su libro *Los delitos económicos en la actividad financiera* (2020), ha concluido que el derecho penal económico, que dentro de este se encuentra el derecho penal tributario, se ha convertido en una de las ramas más dinámicas del derecho porque “las variaciones constantes en los fenómenos económicos obligan al legislador a renovar y modificar las normas con las que se pretende ordenar esta actividad y desde luego, sancionar, a quienes se apartan de los lineamientos del Estado en esta materia” (p. 41)

En sentido coincidente lo explica Ventura González (1998), al señalar que “el derecho penal económico es un derecho dinámico, variable y dependiente de la política del país donde se aplica” (p.30). De esta manera, debido a los evidentes cambios de la sociedad, como las costumbres, las normas formas de contratación y sus consiguientes riesgos, las conductas delictivas, la tecnología, la globalización, etc., el derecho penal económico no puede ser

ajeno a estos cambios, no puede ser la excepción. Es tanto que la doctrina se está hablando con frecuencia de un derecho penal postmoderno.

De hecho, ante el evidente y creciente progreso tecnológico ha coadyuvado al incremento de realización de delitos económicos hasta el punto que se ha convertido en un gran problema para las autoridades de investigación y sanción de estos ilícitos en razón a su (gran) dificultad probatoria, de ahí la generación (en gran medida) de impunidad de la que tanto habla la doctrina. Así lo ha advertido Márquez Cárdenas (2004) “es evidente que en numerosos supuestos han coadyuvado al incremento de ciertas clases de delitos y, paralelamente, han facilitado la impunidad de buen número de delincuentes” (p.22).

Por tanto, es un gran reto para el derecho penal económico (moderno) respecto del control de ilícitos económicos surgidos en el progreso tecnológico. De hecho, por esa (gran) dificultad probatoria la doctrina considera justificable aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra de la defensa dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos económicos.

De esta manera, los funcionarios judiciales deben adaptarse a los constantes cambios que se presentan en el derecho penal tributario (o en el derecho penal económico, si se prefiere). Por ello, se comparte la reflexión ofrecida por la Corte Constitucional desde la Sentencia C-836 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, al señalar que “la creación judicial de derecho debe contar también con la suficiente flexibilidad para adecuarse a realidades y necesidades sociales cambiantes”, así lo explica la Corporación:

Corresponde a los jueces, y particularmente a la Corte Suprema, como autoridad encargada de unificar la jurisprudencia nacional, interpretar el ordenamiento jurídico. En esa medida, la labor creadora de este máximo tribunal consiste en formular explícitamente principios generales y reglas que sirvan como parámetros de integración, ponderación e interpretación de las normas del ordenamiento. Sin embargo, esta labor no es cognitiva sino constructiva, estos principios y reglas no son inmanentes al ordenamiento, ni son descubiertos por el juez, sino que, como fuentes materiales, son un producto social creado judicialmente, necesario para permitir que el sistema jurídico sirva su propósito como elemento regulador y transformador de la realidad social. Con todo, para cumplir su propósito como elemento de regulación y transformación social, la creación judicial de derecho debe contar también con la suficiente flexibilidad para adecuarse a realidades y necesidades sociales cambiantes. Por

lo tanto, no se puede dar a la doctrina judicial un carácter tan obligatorio que con ello se sacrifiquen otros valores y principios constitucionalmente protegidos, o que petrifique el derecho hasta el punto de impedirle responder a las necesidades sociales (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-836, 2001, p. 22).

#### **2.4.El derecho penal tributario se encuentra constitucionalizado**

Se señaló en alguna oportunidad que tanto el derecho penal económico como el derecho penal tributario deben ser reconducidos en gran parte a un mismo ámbito del derecho penal común, a sus reglas dogmáticas y principios generales y como el derecho penal se encuentra sometido a las disposiciones constitucionales, significa entonces que tanto el derecho penal económico como el derecho penal tributario también se encuentran constitucionalizados. Estos regímenes jurídicos penales están atados al fenómeno o proceso de la constitucionalización del derecho como uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo.

Se reitera que el derecho penal tributario debe observar sin más condiciones los principios constitucionales, que son los límites del *ius puniendi* del Estado. De manera que cuando el derecho penal tributario (al igual que el derecho penal económico) observe los principios constitucionales los cuales contribuyen al respeto del axioma de la dignidad humana, este será visto como un derecho penal garantista, acorde a los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

En esta dirección, si el derecho penal (común) se encuentra constitucionalizado el derecho penal tributario, al igual que el derecho penal económico, también lo está. De eso no existe la menor duda. Además, el derecho penal tributario, igual como sucede con el derecho penal económico, se encuentra desarrollado, y en ella convergen o fusionan, los principios jurídicos (los constitucionales y penales) y los económicos tributarios.

De esta manera, la constitucionalización del derecho es aplicable a todas las áreas o ramas del derecho colocando en primer plano el respeto de la dignidad humana y, de paso, la defensa de los derechos de quienes intervienen en los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales. Por tanto, el Estado a través de sus autoridades deben tomar en serio la observancia de las disposiciones convencionales (del bloque de constitucionalidad) y constitucionales las cuales contribuyen al respeto de la dignidad humana. Por supuesto, el derecho penal tributario no debe ser la excepción en cuanto a la exigencia de aplicar las

disposiciones constitucionales dado que cualquier especialidad del derecho penal debe ser un derecho garantista, conforme a las garantías constitucionales, convencionales y legales.

### **3. El bien jurídico protegido en el derecho penal tributario**

En este apartado se aborda respecto del bien jurídico protegido en el derecho penal tributario y será distribuido en dos partes: la primera, lo relacionado con el bien jurídico desde su noción, la relación con la antijuridicidad, funciones y clasificación de bienes jurídicos, y la segunda: el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios (o protegido en el derecho penal tributario).

#### **3.1.El bien jurídico. Noción, relación con la antijuridicidad, funciones y clasificación**

Del bien jurídico desde el derecho penal se han dado tantas nociones como autores se han ocupado del tema. Para efectos de este texto, ha de entenderse por bien jurídico, según Molina Arrubla (2003), como “un valor social que, por su trascendencia y significado para la pervivencia del grupo social, en cuanto tal, el legislador ha considerado necesario proteger con la norma jurídica” (p.17).

Nótese que en la noción ofrecida por el jurista asocia la institución *valor social* y se debe a estas dos explicaciones. Una: el derecho (el general) es un orden referido a valores sociales y, por tanto, está llamado a protegerlos, así como efectivizarlos. Dos: tales valores desde el derecho penal se identifican como bienes jurídicos; por tanto, este derecho punitivo está llamado a proteger bienes jurídicos. De ahí que los tipos penales son creados para la protección de bienes jurídicos.

En efecto, la determinación del bien jurídico contribuye a una adecuada elaboración e interpretación de tipos penales que pretenden proteger a determinados valores sociales. Por eso tiene razón Mejías Rodríguez (2016) al señalar que “el bien jurídico es fundamental para interpretar el tipo penal, para determinar qué es lo que está prohibido” (p.39).

En el derecho penal colombiano la determinación del bien jurídico se encuentra consagrada en la antijuridicidad (Ley 599, 2000, artículo 11) al indicar que “para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal”. Así que la teoría del bien jurídico está asociada con la teoría de la antijuridicidad, como elemento esencial de toda conducta

punible. Sobre el estudio de la antijuridicidad en la teoría del bien jurídico, Lozano Delgado (2011) ha indicado lo siguiente:

Pero el bien jurídico tutelado no limita la presencia e incidencia al estadio de la tipicidad, al contrario, bien importante lo es, por ejemplo, su consideración en el plano de la antijuridicidad. Entendida esta como un juicio de valor en la medida en que lesiona o pone en peligro, sin justa causa, el interés jurídico tutelado, es fácil entender que la ausencia de este bien protegido inhibirá el análisis de lo antijurídico. (Lozano Delgado, 2011, p. 15)

La Corte Constitucional desde la Sentencia C-181 de 2016, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, también ha profundizado la protección del bien jurídico a partir del estudio de la antijuridicidad formal y material, explicando que el principio de antijuridicidad no cuenta con fundamento constitucional pero sí está relacionado con el axioma de proporcionalidad en la medida en que solo la protección de bienes jurídicos realmente amenazados justifica la limitación de derechos fundamentales, el derecho a la libertad personal, por ejemplo. Así lo explica la citada Corporación en estas cuatro consideraciones.

*Una:* en nuestro ordenamiento jurídico se ha aceptado una concepción dual de la antijuridicidad (formal y material), porque para que la conducta típica sea antijurídica se requiere que sea contraria a derecho y, además, lesione o ponga en peligro un bien jurídico protegido por la norma penal.

*Dos:* la antijuridicidad no es un principio con expresa regulación constitucional, sin embargo, guarda una íntima conexión con el principio de proporcionalidad (o prohibición de exceso) el cual se deduce de los postulados de Estado social de derecho, la dignidad humana, la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, los derechos inalienables de la persona, prohibición de la pena de muerte y de tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes, el principio de igualdad y de la proporcionalidad de las medidas excepcionales.

*Tres:* para que dé lugar a responsabilidad penal de los particulares se requiere la verificación de un daño efectivo a los bienes jurídicos protegidos y no la simple valoración de una intención que se juzga lesiva. Solo esta última condición justifica la restricción de los derechos y libertades, que gozan igualmente de protección constitucional.

*Cuatro:* aunque la antijuridicidad no tiene rango de principio constitucional, guarda una estrecha relación con el principio de proporcionalidad, puesto que solo la protección de bienes jurídicos realmente amenazados justifica la restricción de derechos fundamentales como la libertad personal.

Todas estas explicaciones son relevantes para el estudio de las garantías del debido proceso en la medida en que el principio de antijuridicidad no cuenta con fundamento constitucional pero sí tiene conexidad con el axioma de proporcionalidad el cual se identifica con la regla de prohibición de exceso en el derecho punitivo y eso hace parte del debido proceso.

Solano de Ojeda (2020), por su parte, ha indicado que la antijuridicidad material debe ser estudiada en conjunto con el principio de lesividad el cual se identifica con la explicación según la cual no hay delito sin daño, que es lo mismo decir que no hay delito sin amenaza concreta o real para el valor social, de paso, este último es caracterizado desde el derecho penal como bien jurídico. Es bueno señalar que un buen sector de la doctrina ha indicado que las nociones de antijuridicidad material y de lesividad tienden a ser estudiadas como instituciones jurídicas sinónimos.

En relación con lo anterior, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, en la Sentencia del 2 de noviembre de 2016 (40089), con ponencia del magistrado José Francisco Acuña Vizcaya, ha explicado respecto de la antijuridicidad a partir de estas tres importantes consideraciones. La primera hace referencia a que la antijuridicidad exige la superación de la simple oposición entre la conducta realizada y el derecho penal. La siguiente alude a que es necesario, además, que de manera efectiva ponga en peligro o lesione sin justa causa el bien jurídico objeto de protección. Finalmente, aunque no por ello menos importante, la citada Corporación ha indicado que los conceptos de lesividad y antijuridicidad material parecen ser asimilables, lo cierto es que los ha diferenciado como principio político criminal y categoría dogmática.

De la última consideración, es decir, la explicación de que la lesividad y la antijuridicidad material son nociones jurídicas asimilables, esta Corporación ha profundizado lo siguiente:

Si bien es cierto la jurisprudencia parece asimilar los conceptos de lesividad y antijuridicidad material, lo cierto es que los ha diferenciado como principio político criminal y categoría dogmática, conforme lo dejó sentado en CSJ SP, 19 de enero de 2006 radicado 23843, al reproducir los argumentos de la ponencia para primer debate y pliego de modificaciones en la Cámara de Representantes: “El principio político-criminal de lesividad, que dogmáticamente resulta aprehendido por la antijuridicidad material, guarda la denominación tradicional que viene desde el Código Penal actual, puesto que ya no aparece como un mero referente para la construcción de la dogmática, sino que se trasluce en sus propias categorías con efectos sustanciales. Queda fortalecido con la introducción de la expresión “efectivamente” en cuanto a la afectación al bien jurídico, lo cual obliga a replantear la discusión en torno a la existencia y efectos de la admisión de la categoría de los delitos de peligro presunto, precisando también que aquél debe ser entendido desde la perspectiva de los bienes que protege el derecho penal.” (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 2 de noviembre, 2016, exp. 40089, p. 4)

Esta explicación resulta importante para el derecho penal tributario por cuanto la antijuridicidad, y según el artículo 11 del Código Penal, implica el análisis de estas dos consideraciones: a) que se lesione o ponga en peligro un bien jurídicamente tutelado y b) que dicha lesión o puesta en peligro al bien jurídico se haya hecho sin justa causa (sin justificación). Como se verá más adelante, el bien protegido por el derecho penal tributario corresponde a la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos. En efecto, la hacienda pública es vista como un auténtico instrumento económico por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía.

Se coincide con quienes afirman que el principio trascendental de la política criminal se encuentra en el principio de exclusiva protección de bienes jurídicos, el cual el derecho punitivo solo debe intervenir ante las lesiones, por ejemplo, a determinados bienes jurídicos (Penilla Rodríguez, 2018). Es por ello que no es conveniente tutelar penalmente conductas que no impliquen una lesión o amenaza a bienes jurídicos; de ahí la importancia de aplicar de manera adecuada la política criminal, entendiendo por esta última en palabras de Solano Ospina (2020) como “el discernimiento de los medios de que dispone el legislador en nombre del Estado, para impedir los delitos y proteger los derechos de sus ciudadanos” (p.9).

Se debe tener en cuenta que los bienes jurídicos tienen titulares específicos que pueden ser los sujetos individualmente considerados, la sociedad o, incluso, el Estado. Es oportuno indicar que es más apropiado o adecuado decir *política anticriminal* y no *política criminal*, por cuanto la expresión *anti* alude a la lucha (como oposición), en este caso, contra la criminalidad.

Se afirma, por su parte, que con la Constitución Política de 1991 la teoría del bien jurídico también se encuentra constitucionalizada. Debe ser estudiada con el fenómeno de la constitucionalización del derecho que se identifica con el sometimiento a la Constitución Política, así como la protección efectiva de los derechos inherentes a los asociados. Aunque debemos reconocer que para algunos estudiosos dicho proceso de constitucionalización también se vio reflejado desde la Constitución Política de 1886. En todo caso, si la doctrina concluye que el derecho penal está constitucionalizado, la teoría del bien jurídico también lo está. Creemos que de esta explicación no hay discusión.

Mayor razón tiene Márquez Cárdenas (2004) al afirmar que la teoría del bien jurídico constituye un auténtico puente entre la Constitución Política y el derecho penal: “la noción del bien jurídico tiende, además, un puente entre la ley penal y la Constitución en cuyos preceptos el catálogo de bienes penalmente protegidos encuentra su legitimación última” (p.39). Reitera, además, este autor (Márquez Cárdenas, 2004) que “la tutela penal no puede comprender bienes que no sean reconocidos, implícita o explícitamente por la Constitución” (p.39). Por tanto, la Constitución Política constituye el auténtico límite del derecho penal para la protección de bienes jurídicos.

De esta manera, el derecho penal debe someterse en su aplicación e interpretación a las disposiciones constitucionales. De ahí el fenómeno de la constitucionalización del derecho de la que tanto habló (y todavía aborda) la doctrina. Asistimos por una legitimación del derecho penal tributario a partir de los principios convencionales (del bloque de constitucionalidad), constitucionales, soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales, los que a su vez imponen la protección de bienes jurídicos y así contribuir al respeto de la dignidad humana como uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Debe añadirse a lo anterior, la protección de bienes jurídicos debe ir evolucionando conforme a la realidad social con imposición de penas para personas jurídicas (pues se ha

identificado -con suficiencia- que hay empresas dedicadas a realizar delitos) bajo los principios de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad. Se afirma de esa manera porque las personas morales también deben cumplir (o cumplen) un rol importante en la sociedad con el deber de evitar daños a bienes jurídicos reconocidos y tutelados por el ordenamiento jurídico (por la Constitución Política, para ser más preciso).

En cuanto a las funciones del bien jurídico en el derecho penal, podemos señalar las siguientes y de manera sucinta: a) función de límite al poder punitivo del Estado: el derecho penal está llamado a reprimir únicamente a determinadas conductas que ponen en riesgo o lesionen bienes jurídicos; b) función sistemática: alude a la clasificación y organización de los diversos tipos penales en distintos grupos, conforme a los bienes jurídicos afectados; c) función interpretativa o exegética: su estudio permite esclarecer el sentido propio de los tipos penales; d) función de criterio para la determinación de la pena: alude a que las penas deben ser condicionadas a la mayor o menor afectación de bienes jurídicos; e) función de garantía: hace referencia a que los tipos penales están llamados a proteger única y exclusivamente bienes jurídicos en el marco de un Estado social de derecho; y f) función crítica: su estudio permite determinar si los tipos penales están orientados a proteger bienes jurídicos o si por el contrario se encuentra fallando por defecto o por exceso.

Es de resaltar que la literatura expone varias clases de bienes jurídicos de suma importancia para su estudio y aplicación como son: a) bienes jurídicos individuales o básicos (inciden en las relaciones micro sociales de los individuos), b) bienes jurídicos colectivos (inciden en las relaciones macro sociales de los individuos), c) bienes jurídicos institucionales (aluden al adecuado funcionamiento de las instituciones básicas del Estado) y d) bienes jurídicos de control (tendientes a garantizar el poder y el control del Estado). Estas clases son estudiadas bajo el rótulo *clasificación de los bienes jurídicos*. desde luego, estas clases de bienes jurídicos no deben ser confundidos con la explicación de los tipos penales según el bien jurídico tutelado como:

1) tipos penales mono-ofensivos (aquellos que protegen un interés de especial protección), 2) tipos penales de peligro (aquellos que amenazan un bien sin que se genere la lesión efectiva), 3) tipos penales de lesión (aquellos que generan una disminución o destrucción del bien jurídico), 4) tipos penales de conducta instantánea (aquellos que la afectación del bien jurídico se produce de manera inmediata con una única conducta), 5) tipos

penales de conducta permanente (aquellos que la afectación del bien se produce de manera continua, es decir, prolongada con el tiempo), 6) tipos penales pluri-ofensivos (aquellos encaminados a proteger dos o más bienes jurídicos, aun cuando se trate de un solo tipo penal).

Es de indicar que varios delitos económicos (se incluyen los tributarios) tienen el carácter de ser delitos pluriofensivos, dado que afectan a más de un bien jurídico protegido. Sobre este tema se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones hasta el punto que algunos estudiosos han afirmado que las variadas categorizaciones de los tipos penales basadas en la teoría del bien jurídico han resultado confusas y las cuales carecen de uniformidad en la doctrina. Lo anterior se debe a que hemos encontrado que el legislador ha contemplado un tipo penal para la protección de un bien jurídico creado por la normatividad (el cual debe contar con el fundamento constitucional), pero en la práctica ha demostrado con suficiencia que el bien jurídico a proteger era otro y no el señalado por la ley penal.

En este orden, es el legislador en aplicación de la política criminal (o de la política anticriminal, que es más adecuado) que muchas veces aporta al asunto más confusión. Tenemos, por ejemplo: la ubicación del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador dentro del Título XV “De los delitos contra la administración pública”. A nuestro juicio, este ilícito económico debió ser incluido o ubicado dentro del Título X “De los delitos contra el orden económico social” en la medida en que su conducta (omisión de consignar, por ejemplo) atenta contra las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía y no a la administración pública (bien jurídico que se encuentra en el Título XV del Código Penal) como lo ha establecido el legislador. En las siguientes líneas vamos a abordar sobre el bien jurídico protegido por los delitos económicos-tributarios.

### **3.2.El bien jurídico a proteger por los delitos tributarios**

Abordados los aspectos generales sobre el bien jurídico, se ha discutido con frecuencia en la academia si el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios es la hacienda pública o es el orden económico social en razón a la característica de delito pluriofensivo. Entendemos por delito tributario como aquel ilícito que vulnera o pone en peligro la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos.

En la literatura jurídica (Mejías Rodríguez, 2019) ha indicado que la determinación del bien jurídico protegido por el derecho penal tributario no es tarea sencilla por cuanto

algunos estudiosos han considerado que el bien jurídico resguardado es la fe pública, otros arguyen que es el deber de lealtad con el Estado. También se ha encontrado otras explicaciones que es el patrimonio público que pretende proteger con los delitos tributarios, mientras que otros estudiosos del derecho penal económico afirman que es la hacienda pública (que estudia los ingresos y egresos públicos). Recientemente, a partir de la Ley 1819 de 2016 (conocida como la Ley de reforma tributaria estructural), algunos tributaristas consideran que el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios corresponde a la administración tributaria.

Somos partidarios de la explicación según la cual es la hacienda pública el bien protegido por los delitos tributarios la cual estudia los ingresos y egresos públicos y que tiene fundamento constitucional a partir del Título XII de la Constitución Política, “del régimen económico y de la hacienda pública”. De ahí que, además de la aplicación del artículo 4 de la Constitución Política (el cual señala que la Constitución es *norma de normas*), el bien jurídico de la hacienda pública también se encuentra constitucionalizado.

Debe advertirse que la Corte Constitucional así como la doctrina del derecho económico, entre ellos Leguizamón Acosta (2002), ha indicado que el régimen económico y de la hacienda pública señalado en el título XII constitucional no debe ser estudiado en forma aislada sino sistemática.

Merece especial atención que no debemos confundir la hacienda pública con el derecho tributario, a pesar que ambos se encuentran muy relacionados con el estudio del tributo. La hacienda pública estudia el tributo desde la perspectiva económica-financiera, es decir, mira al tributo como un medio financiero o de satisfacción de las necesidades generales (ingreso-gasto). El derecho tributario, en cambio, analiza el tributo desde una perspectiva jurídica, es decir, mira el tributo como una obligación jurídica a cargo del contribuyente y a favor del Estado (ingreso) como producto del ejercicio de la potestad tributaria y aplicación de la política tributaria.

Debe anotarse que tanto la hacienda pública como el derecho tributario se encuentran muy relacionados con el estudio de la teoría de la dirección e intervención del Estado en la economía, lo anterior se debe a esta explicación: la hacienda pública debe ser estudiada como un auténtico instrumento por medio del cual el Estado interviene en los procesos económicos, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía. El derecho tributario, por

su parte, que es una parcela del derecho económico, es estudiado como el derecho de la dirección e intervención del Estado en la economía a través de la política tributaria.

Como se indicó, la hacienda pública no estudia solamente los ingresos públicos, también se analiza los egresos públicos. Así lo da a entender Mejías Rodríguez (2019) al señalar que la hacienda pública debe ser estudiada como sistema de ingresos y realización de gastos

y, por último, la hacienda pública, que es, según nuestro criterio, el verdadero bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático, sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos. Se protege -como dice Berdugo (1994)- algo más que un patrimonio de titularidad estatal, estamos ante un bien jurídico difundido del que somos titulares todos los miembros de la sociedad, ya que la no recaudación de lo debido o la realización incorrecta del gasto público, repercute negativamente sobre los beneficiarios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del Estado en la vida social. (Mejías Rodríguez, 2019, p. 45)

Leguizamón Acosta (2002) tiene otra explicación muy importante: “La hacienda pública está compuesta básicamente por cuatro elementos: los ingresos, los egresos o gasto público, los recursos de capital y la deuda estatal” (p.266). De esta manera, para este autor la hacienda pública no está encargada de estudiar de manera exclusiva de los ingresos y egresos públicos, sino también de los recursos de capital (los activos) y la deuda estatal (sobre la cobertura en gran parte del déficit fiscal).

La Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, también dio a entender que el bien jurídico de los delitos tributarios es el tesoro público, las rentas del erario y estos sin duda hacen parte del campo de estudio de la hacienda pública, que a su vez es un capítulo del orden económico social. Advirtiendo, además, que no solamente son las finanzas públicas que resultan afectadas por la realización de la conducta punible (del delito tributario), sino también el orden económico social. A nuestro modo de ver, esta es una explicación coherente. Es pertinente entonces acudir a un apartado de una providencia citada por Viveros Castellanos (2019) sobre el bien jurídico en los delitos tributarios:

La ubicación de este comportamiento dentro de los punibles contra el orden económico y social lo es porque el bien jurídico protegido es el tesoro público, las rentas del erario, los recursos económicos que este capta, el cual, por causa de las infracciones analizadas se ve defraudado y disminuido. Más no son exclusivamente las finanzas públicas las que se afectan con la ocurrencia de tales conductas, sino también el orden social, dado que es la colectividad en su conjunto la que deja de percibir los beneficios que reporta la captación de ingresos con destino a los servicios de educación, salud y obras de asistencia pública, pues cuando se omite realizar la transferencias legales o se ejerce ilícitamente una actividad establecida como arbitrio rentístico, se está impidiendo la debida aplicación del gasto social y se atenta contra la comunidad destinataria de los servicios que por mandato constitucional debe prestar el Estado. (Viveros Castellanos, 2019, p. 233)

Es bueno indicar que algunos estudiosos han confundido respecto del alcance del fisco con el del erario hasta el punto que sin tanta discusión los consideran como sinónimos, como si fueran la misma cosa. Se coincide con quienes explican que el primero (el fisco) hace parte del estudio de las obligaciones tributarias, en tanto que el segundo (el erario) del patrimonio público, de la hacienda pública; el fisco con las obligaciones tributarias y el erario con el patrimonio.

Reyes Echandía citado por Hernández Quintero (2020), por su parte, también nos ha dado a entender que el delito tributario protege la hacienda pública al hablar de recursos económicos para cubrir las necesidades estatales, desde luego este autor (Reyes Echandía) utiliza la denominación *derecho financiero* y no *derecho tributario*. Resulta pertinente citar la explicación ofrecida por este jurista sobre este tópico:

El derecho financiero está constituido por el conjunto de normas jurídicas que permitan al Estado arbitrar los medios económicos necesarios para la satisfacción de necesidades públicas; entre esos medios figura la pena imponible en los casos de infracción a ciertas normas de contenido fiscal (Hernández Quintero, 2020, p. 130)

En la academia se ha discutido con frecuencia si *hacienda pública* es sinónimo de *finanzas públicas* y, en caso de ser negativa, cuál de los dos es el bien jurídico protegido en el derecho penal tributario. En este texto se comparte la explicación dada por Plazas Vega

(2016) al indicar que estas nociones son vistas o estudiadas como sinónimos, pero advierte que la denominación más exacta y adecuada es la de hacienda pública y que para él se está ante una ciencia y no simplemente como un conjunto de instrumentos. Hemos considerado que la hacienda pública se identifica como una actividad financiera (ingresos y egresos) y reguladora del Estado, como instrumento de intervención del Estado en el curso de la economía. En tanto que las finanzas públicas abarcan más a los ingresos públicos (o recursos, para algunos) que se vale el Estado para la cobertura de los egresos o gastos públicos.

Parte de indicar que la hacienda pública es un capítulo del orden económico social el cual se identifica con las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía y es tema propio del derecho económico (Leguizamón Acosta, 2002) y no del derecho administrativo como lo propone Younes Moreno (2016). El derecho económico es el derecho de la dirección e intervención del Estado en la economía. El derecho administrativo es el derecho de la administración pública y esta última es estudiada desde estas dos perspectivas: a) orgánica: alude a los órganos o autoridades administrativas que realizan funciones administrativas y b) funcional: alude a la función administrativa.

En ese sentido, el derecho penal tributario protege la hacienda pública y, a su vez, el orden económico social, en la medida en que con la realización de los ilícitos tributarios no solo afectan la hacienda pública sino además al orden económico, las reglas de intervención del Estado en la economía. Es de indicar, tal como lo hemos mencionado en varias ocasiones, la hacienda pública es vista como un auténtico instrumento por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía. De ahí la necesidad de difundir, que siempre hemos insistido, un nuevo paradigma dentro del derecho penal socio-económico que es el derecho penal tributario.

Pero desafortunadamente en el Código Penal colombiano (se repite: Ley 599 de 2000) no se encuentra este bien jurídico de hacienda pública (como sí lo señaló en el Código Penal de 1890 y con el Código de 1936 este interés jurídico fue eliminado). Por lo anterior, surge la necesidad de difundir la propuesta jurídica consistente en la conveniencia de crear un nuevo Capítulo con la denominación *delitos tributarios* o *delitos contra la hacienda pública* dentro del Título X del Código Penal, de los *delitos contra el orden económico*, para los distintos delitos tributarios que se encuentran en diferentes Títulos del Código Penal y con ello contribuir a una mejor interpretación y aplicación de los tipos penales de dicha

naturaleza. Se explica de esa manera por cuanto el derecho penal tributario se comporta como un capítulo del derecho penal económico.

No obstante, como la realización o comisión de los delitos tributarios terminan afectando de manera negativa a la economía, a las reglas de dirección e intervención del Estado en la economía, no resulta desacertado si ubicamos estos ilícitos fiscales dentro del Título X del Código Penal, se repite, de los *delitos contra el orden económico social*. Lo anterior implica que los delitos tributarios serán estudiados dentro del derecho penal económico (y en sentido estricto), más aún cuando los ilícitos tributarios poseen el alcance o contenido económico.

En efecto, estos ilícitos deben ser vistos o estudiados como delitos económicos en sentido estricto, en cuanto afectan a la dirección e intervención del Estado en la regulación jurídica de la economía, y no a la producción, distribución de bienes y servicios que es la explicación propia de la noción de delito económico en sentido amplio.

Insistimos en que estos ilícitos hacen que dificulte el cumplimiento de manera adecuada de las políticas tributarias (o de las políticas económicas); es decir, tales comportamientos ilícitos tributarios en principio afectan a la hacienda pública, pero terminan afectando a la economía, dificultando al Estado a cumplir sus propósitos en la economía, sus tareas de dirección e intervención en el mercado (o en la economía). Fomentando, además, el déficit fiscal (donde los gastos públicos realizados superan a los ingresos públicos) con todas sus negativas consecuencias. Uno de los delitos tributarios contra la economía corresponde al punible de omisión del agente retenedor o recaudador cuyo análisis dogmático será abordado enseguida.

#### **4. Análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia**

Este acápite de análisis dogmático del delito de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia se encuentra distribuido en dos grandes temáticas. La primera, una aproximación en torno a los antecedentes legislativos del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. La segunda alude al análisis dogmático del tipo penal en comento con la finalidad de comprender el alcance del delito (tipicidad), plasmando algunas consideraciones respecto del bien jurídico a proteger (antijuridicidad) en razón al carácter de

delito pluriofensivo, así como las consecuencias jurídicas-penales (punibilidad) aplicables ante la realización de esta conducta antisocial. Se destaca que la exposición del análisis dogmático del delito en estudio es relevante para efectos de comprender la problemática planteada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en dicho punible de difícil prueba.

#### **4.1. Antecedentes legislativos del delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

La norma jurídica que por primera vez hizo alusión a la conducta de los agentes retenedores o recaudadores consistente en no consignar las sumas retenidas fue el artículo 10 de la Ley 38 de 1969, “Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones”. Dicha disposición señalaba las sanciones del peculado por apropiación si no entregaban lo recaudado dentro de los 15 primeros días del mes siguiente a aquel en el que se hizo el pago o abono en cuenta (consiste en contabilizar un hecho económico). Esta norma fue objeto de críticas por la doctrina ante la ausencia del elemento temporal (Molina Arrubla, 2006).

En el anteproyecto del Código Penal de 1978 se abordó un Capítulo sobre los “delitos contra el régimen fiscal y otras infracciones” (capítulo III) dentro del Título VII de los “delitos contra el orden económico social”. Giraldo Marín (1986), el entonces presidente de la comisión revisora del Código Penal, luego de haber explicado sobre la evasión tributaria, señalaba que el no pago de determinados tributos implica la consolidación de desigualdad socioeconómica y, por consiguiente, menos cultura, menos vías, menos salud pública, menos servicios públicos, etc.

En el Decreto Ley 100 de 1980, “Por la cual se expide el Código Penal”, no se tuvo en cuenta el Capítulo de los delitos contra el régimen fiscal. Se tuvo en cuenta el Título VII de los “delitos contra el orden económico social” y dentro este encontramos el Capítulo I, “del acaparamiento, la especulación y otras infracciones”, señalando conductas punibles, entre otras, el pánico económico (artículo 232), la usura (artículo 235), la exportación ficticia (artículo 240).

Es bueno anotar que después de la expedición del Código Penal de 1980, como es natural, son muchas las reformas que se han realizado a su contenido. A manera de ejemplos,

la expedición de normas en vigencia del estado de excepción, que posteriormente han sido adoptadas como legislación permanente, el aumento de penas, la criminalización de conductas que antes eran sancionadas por vía del derecho administrativo sancionatorio (o derecho administrativo sancionador, para algunos).

Volviendo con el artículo 10 de la Ley 38 de 1969, dicha norma fue reproducida por el Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), expedido por el presidente de la República en ejercicio de las facultades extraordinarias que le otorgó la Ley 75 de 1986, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales y se dictan otras disposiciones”. Esta norma fue demandada ante la Corte Constitucional.

La Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-285 de 1996, con ponencia del magistrado Carlos Gaviria Díaz, declaró inexecutable dicha norma por la indefinición del término para consignar, “no contiene la referencia temporal necesaria para determinar cuándo se configura el hecho típico” (p. 15) y exhortó al Congreso de la República para emitir una similar con todos los elementos que debe contener un tipo penal.

Por lo anterior, el Congreso expide la Ley 383 de 1997 “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”. En su artículo 22, por el cual se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 665, tipificó la responsabilidad penal del agente recaudador por no consignar en un plazo determinado las retenciones en la fuente, el IVA y el impuesto sobre las ventas. Importante es anotar que las penas allí señaladas fueron las mismas previstas para los servidores públicos incurso en peculado por apropiación y se agregaron los siguientes dos párrafos:

- 1) El agente o responsable del impuesto a las ventas que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, se hará beneficiario de la cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo.
- 2) Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en proceso concordatario, o en liquidación forzosa administrativa, en relación con el impuesto sobre las ventas y pretensiones en la fuente causadas.

Luego de modificar los anteriores párrafos por el artículo 71 de la Ley 488 de 1998, “Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales

de las Entidades Territoriales”, el legislador decidió establecer en una sola disposición dichos párrafos por medio del artículo 42 de la Ley 633 de 2000, “Por la cual se expiden normas en materia Tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para las viviendas de interés social”, así:

Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal. Tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que este se está cumpliendo en debida forma.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Es de resaltar que antes de la Ley 633 de 2000 se había expedido el Código Penal del mismo año (Ley 599 de 2000), en cuyo artículo 402 se tipificó por primera vez por fuera del decreto 624 de 1989, y desvinculada del peculado por apropiación, la conducta punible de “omisión del agente retenedor o recaudador”. Así señalaba el artículo 402:

El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que se supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de

los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación Tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación, o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiera iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

Como se evidenció, uno era el texto del parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario, el cual correspondía al artículo 42 de la Ley 633 de 2000 y otro el del artículo 402 del Código Penal, estas normas fueron objeto de debates en la doctrina en cuanto a su aplicación (Molina Arrubla, 2006). Por lo anterior, la Corte Constitucional en la Sentencia C-009 de 2003, con ponencia del magistrado Jaime Araujo Rentería, señaló que el artículo 42 de la Ley 633 de 2000, al ser posterior, derogó tácitamente al parágrafo del artículo 402 del Código Penal (Ley 599 de 2000). Resulta pertinente citar varios apartados de la citada providencia:

8.4. Ahora bien, en relación con esta norma, de cara al artículo 402 del nuevo Código Penal, surge una pregunta: ¿cuál dispositivo es posterior, el artículo 42 de la ley 633 de 2000 o el artículo 402 de la ley 599 de 2000? Al respecto se tiene:

La ley 633 de 2000 fue publicada en el Diario Oficial No. 44.275 del 29 de diciembre de 2000, fecha en que empezó a regir por disposición de su artículo 134. Por su parte la ley 599 de 2000, aunque fue publicada en el Diario Oficial No. 44.097 del 24 de julio de 2000, por mandato de su artículo 476 sólo entró en vigencia un año después de su promulgación, esto es, a partir del 24 de julio de 2001. Por donde, considerando que la respuesta a la pregunta planteada debe darse con referencia a un elemento común y prioritario en el tiempo, esto es: la fecha en que adquirieron validez las mencionadas leyes; para todos los efectos debe entenderse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 es posterior al artículo 402 de la ley 599 de 2000. Y es que en el presente cotejo resulta irrelevante la fecha en que comenzó a regir

cada ley, pues bien puede ocurrir que una ley que es promulgada con anterioridad a otra que contempla la misma materia, por haber diferido en el tiempo su entrada en vigencia es susceptible de comenzar a regir con algunas disposiciones ya derogadas tácitamente por la ley que fue expedida posteriormente, pues, se destaca, siendo ambas válidas, la ley expedida con posterioridad puede derogar tácitamente todas o algunas de las disposiciones de la que fue expedida previamente. Que es lo que justamente ocurrió en el presente caso, donde el artículo 42 de la ley 633 de 2000 derogó parcialmente el artículo 402 de la ley 599 de 2000. En este sentido debe reconocerse que el artículo 42 de la ley 633 de 2000 únicamente derogó –tácitamente- el párrafo del artículo 402 del Código Penal, manteniéndose incólume el resto de su mandato.

En consonancia con esto, y advirtiendo que por disposición del artículo 474 de la ley 599 de 2000 quedó derogado el decreto 100 de 1990 y demás normas que lo modifican y complementan, hallándose entre éstas el artículo 665 del Estatuto Tributario, fuerza concluir que a partir del 24 de julio de 2001 quedaron derogados los tres primeros incisos del mismo, manteniéndose a salvo el párrafo que por virtud del artículo 42 de la ley 633 de 2000 fue incorporado al artículo 665. Por lo tanto, del artículo 665 del Estatuto Tributario, que modificaba y complementaba el decreto 100 de 1980, ha quedado vigente tan sólo el párrafo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-009, 2003, p.30)

Por su parte, es bueno anotar que el artículo 21 de la Ley 1066 de 2006, “Por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones”, derogó expresamente la expresión “tampoco habrá responsabilidad penal cuando el agente retenedor o responsable del impuesto sobre las ventas demuestre que ha suscrito un acuerdo de pago por las sumas debidas y que éste se está cumpliendo en debida forma”, contenida en el inciso 1 del artículo 42 de la Ley 633 de 2000. De esta manera, tal como lo señaló la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 13 de febrero de 2008, el texto del artículo 402 del Código Penal que se encontraba en vigencia, sin considerar el aumento de penas que señala la Ley 890 de 2004 (Por la cual se modifica y adiciona el Código Penal), es el siguiente:

Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación

y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de tres (3) a seis (6) años y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a cincuenta mil (50.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. Cuando el agente retenedor o responsable del impuesto a las ventas extinga en su totalidad la obligación tributaria, junto con sus correspondientes intereses y sanciones, mediante pago o compensación de las sumas adeudadas, no habrá lugar a responsabilidad penal.

Lo dispuesto en el presente artículo no será aplicable para el caso de las sociedades que se encuentren en procesos concordatarios; en liquidación forzosa administrativa; en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Esta norma fue modificada nuevamente por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, quedando de la siguiente manera:

Omisión del agente retenedor o recaudador. El agente retenedor o autorretenedor que no consigne las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente o quien encargado de recaudar tasas o contribuciones públicas no las consigne dentro del término legal, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

En la misma sanción incurrirá el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que, teniendo la obligación legal de hacerlo, no consigne las sumas recaudadas por dicho concepto, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas.

El agente retenedor o el responsable del impuesto sobre las ventas o el impuesto nacional al consumo que omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos, estando obligado a ello, incurrirá en la misma pena prevista en este artículo.

Tratándose de sociedades u otras entidades, quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Parágrafo. El agente retenedor o autorretenedor, responsable del impuesto a las ventas, el impuesto nacional al consumo o el recaudador de tasas o contribuciones públicas, que extinga la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario, y normas legales respectivas, se hará beneficiario de resolución inhibitoria, preclusión de investigación o cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar.

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 no se mencionó a profundidad sobre esta conducta punible como sí lo hizo con el delito de “omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes” en las declaraciones tributarias, específicamente en las del “impuesto de renta y complementarios”, establecido en el artículo 338, el cual adiciona el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, artículo 434A. Sobre este nuevo tipo penal, según la exposición de motivos, fue creado para la lucha contra la evasión tributaria (o fiscal). En gran parte de la Ley 1819 citada está orientada a la lucha contra la evasión tributaria.

Importante es anotar que el citado artículo 42 de la Ley 633 (parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario), según la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, mediante Concepto número 470 del 13 de marzo de 2017 en respuesta de una consulta realizada por el autor de este trabajo, no fue derogada tácitamente por el artículo 339 de la citada Ley 1819. Quedando, entonces, la inaplicabilidad del artículo 402 penal para el caso de las sociedades que se encuentren 1) en procesos concordatarios; 2) en liquidación forzosa administrativa; 3) en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o 4) hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de

Reestructuración a que hace referencia la Ley 550 de 1999, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas.

Es de señalar igualmente que la Ley 550 de 1999 fue reemplazada por la Ley 1116 de 2006, “Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”. Lo anterior se debe a que el artículo 126 de la citada Ley 1116 ha indicado que a partir de su promulgación se proroga la Ley 550 de 1999 por seis meses y vencido dicho término, se aplicará de forma permanente. Además, la disposición en cita ha precisado que las normas del régimen establecido en la ley 1116 prevalecerán sobre cualquier otra de carácter ordinario que le sea contraria.

La reciente Ley 2195 de 2022 el delito tributario en estudio es visto como un acto de corrupción por cuanto el parágrafo 1 del artículo 59 ha indicado que debemos entender por acto de corrupción “las conductas punibles enlistadas en los capítulos de delitos contra la administración pública” y recordemos el delito de omisión del agente retenedor o recaudador es un punible contra la administración pública al ser ubicado dentro del Título XV del Código Penal, de los delitos contra la administración pública. Parte de indicar que el agente retenedor, por ejemplo, por reunir el carácter de servidor público (por asimilación para efectos penales) a partir de la consideración de que se está ante un particular que cumple una función pública de manera transitoria (como se verá más adelante), incurrirá en responsabilidad extracontractual del Estado cuando “por actos de corrupción lesionen los intereses individuales del Estado por daño al patrimonio público” (artículo 59).

Como se evidenció, el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador ha sufrido muchas modificaciones, aunque (y como es natural) las críticas frente a este ilícito no han desaparecido. Hasta el punto que en aras de respetar el carácter de *ultima ratio* del derecho penal se ha propuesto que esta conducta omisiva del agente retenedor o recaudador sea controlada por vía del derecho administrativo sancionador tributario. En otras palabras, que esta conducta ilícita sea vista o estudiada como infracción administrativa tributaria, controlada por la DIAN.

Hasta la fecha existen aproximadamente 67 providencias publicadas en la página web del sistema de consulta de jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia relacionadas con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Es bueno indicar que son muy pocas los pronunciamientos que abordaron el análisis dogmático (apenas

cinco), pues la gran mayoría de ellas se dedicaron a analizar, como es apenas natural, la admisibilidad del recurso extraordinario de casación. Debe advertirse que la Corporación en cita, en algunas decisiones (la de con radicado 31147, por ejemplo), ha explicado sobre la aplicación excepcional de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario. Teoría que a nuestro juicio no es compatible con los principios que rigen en el derecho procesal penal, como se verá en el capítulo III de este informe.

Abordado respecto de los antecedentes legislativos del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, enseguida vamos a abordar el análisis dogmático del citado punible.

#### **4.2. Análisis dogmático del punible de omisión del agente retenedor o recaudador**

En este acápite se realiza el análisis dogmático del delito económico tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal. La tarea de realizar dicho análisis a los tipos penales es un ejercicio diario de los penalistas (sean juristas, jueces o litigantes, aunque no siempre los penalistas). Así que no basta con revisar el contenido de la norma penal, sino analizar la validez y eficacia de esta, así como aportar una adecuada interpretación. Por eso se afirma que los penalistas son dogmáticos y trabajan paralelamente con la criminología, la psicología, la sociología, la filosofía y la criminalística. De paso, en relación con los tipos penales económicos se debe trabajar, además, con la ciencia económica, que es bien compleja.

#### ***Sujetos***

En el estudio de los tipos penales se debe estudiar primero acerca de los sujetos de los tipos penales (o normas penales) y son dos: el activo y el pasivo. El sujeto activo es entendido como aquel que realiza la conducta típica (Reyes Echandía, 1989). De acuerdo con la nueva redacción se trata de un tipo penal de sujeto activo monosubjetivo y cualificado:

a) agente retenedor: es quien tiene la obligación de efectuar la retención o percepción de determinados tributos; b) autorretenedor: aquel que se abstiene de efectuar la retención de determinados tributos con el fin de que sea él mismo quien responda por valores sometidos a retención; c) encargado de recaudar tasas (estas últimas, las tasas, forman parte de la tripartita clasificación del tributo); d) encargado de recaudar contribuciones públicas (dichas

contribuciones son tributos con destinación específica); e) responsable del impuesto sobre las ventas: los comerciantes, importadores, quienes prestan servicios gravados, los productores, por ejemplo, son responsables de dicho tributo; y f) responsable del impuesto nacional al consumo: el prestador de servicio de telefonía móvil, el prestador de expendio de comidas y bebidas, el importador como usuario final, por ejemplo, son responsables de este tributo.

De ahí que cuando el contador público actúa como asesor tributario de las empresas (aunque en la práctica se ha identificado con suficiencia que hay abogados que actúan también como asesores tributarios), por ejemplo, no puede ser sujeto activo del punible en estudio en la medida en que este profesional no tendría la cualificación exigida por el tipo penal, pero sí pueden ser responsables penalmente en calidad de partícipes. De acuerdo con el artículo 30 del Código Penal, son partícipes: a) el determinador, quien determine a otro a realizar el punible, y b) el cómplice: quien contribuya a la realización del punible o presta ayuda posterior, bien por concierto previo o concomitante a la misma.

La anterior explicación también resulta aplicable para los revisores fiscales que asesoran a empresas desde el punto de vista de tributación empresarial y su auditoría, y en virtud de la Ley 43 de 1990 (en armonía con el Código de Comercio) la revisoría fiscal es ejercida por un contador público. Se advierte que, de acuerdo con las Leyes 1474 de 2011, 1778 de 2016 y 2195 de 2022, los revisores fiscales están obligados a denunciar ante la autoridad penal la presunta realización del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Además, deberán poner en conocimiento este hecho a los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Tales denuncias serán presentadas dentro de los seis meses siguientes al momento en que el revisor fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos.

De paso, tales normatividades (Leyes 1474 de 2011, 1778 de 2016 y 2195 de 2022) advirtieron que no resulta aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales como excusa para no denunciar la presunta realización del delito en estudio. Tal advertencia no estará exenta de críticas en la medida en que la Constitución Política ha precisado que el secreto profesional es inviolable (y no señala excepciones) (artículo 74).

Se debe reconocer que en la práctica se evidencia, y basta con revisar las sanciones impuestas a los contadores públicos por la Junta Central de Contadores, que no siempre en

las profesiones se demuestra coherencia en sus labores por cuanto hemos identificado que hay contadores que actúan como auditores o revisores fiscales sobre la información financiera-contable, pero al momento de asesorar en cuanto al cumplimiento de las obligaciones tributarias, afloran pasivos, registran menos activos, posibilitan bienes en testaferro, plantean estrategias para evadir impuestos y todo eso a cambio de *otros ingresos adicionales* ofrecidos entre otros, por los representantes legales. Esto es muy lamentable, pues se están prestando (por así decirlo) para realizar actos de corrupción. De ahí que la ética profesional de aquellos profesionales se está perdiendo poco a poco su trascendencia. Debemos reforzar la ética y honestidad en el ejercicio profesional.

Por su parte, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, desde la Sentencia del 10 de junio de 2015 (41053) y con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, ha advertido que el sujeto activo del tipo penal en estudio es cualificado por cuanto se está ante un particular que cumple transitoriamente funciones públicas asimilable -para fines de responsabilidad penal- a un servidor público:

Entonces, es legítimo que la ley haya asignado a los agentes retenedores no sólo una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los coasociados, sino también una responsabilidad penal derivada del incumplimiento de sus deberes que, para el caso, se asimilan a los de los funcionarios del Estado que manejan dineros de propiedad de la Nación. Recuérdese que, por expreso mandato del artículo 63 del Código Penal, “Para todos los efectos de la ley penal son empleados oficiales, los miembros de las corporaciones públicas o de las fuerzas armadas, y toda otra persona que ejerza cualquier función pública, así sea de modo transitorio, o estuviere encargada de un servicio público.

Ha considerado la Sala que los agentes retenedores o recaudadores son particulares a los que la ley les ha conferido la realización, de manera transitoria, de una función pública, situación que los hace incurso en responsabilidad legal, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles, penales y disciplinarios, uno de los cuales concierne al aumento del término de prescripción –de una tercera parte- cuando se actúa en condición de servidor público, como lo señala el inciso quinto del artículo 83 de la ley 599 de 2000. (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 10 de junio, 2015, exp. 41053, pp. 14-15)

Bajo el argumento que se está ante un particular que cumple de manera transitoria una función pública, el agente retenedor o recaudador es también sujeto pasivo de la acción disciplinaria, es decir, destinatario del Código General Disciplinario (Ley 1952 de 2019, modificada por la Ley 2094 de 2021), del derecho disciplinario. Se afirma de esa manera por cuanto las obligaciones derivadas del agente retenedor o recaudador constituyen o configuran la realización de funciones públicas, entendidas estas últimas como el uso de los poderes propios del poder público. A este respecto, el Consejo de Estado desde la Sentencia del 8 de febrero de 2018 (0644-13), con ponencia del consejero William Hernández Gómez, también ha dado a entender que el agente retenedor, por ejemplo, es también destinatario del derecho disciplinario al indicar lo siguiente:

Resulta ajustado a la normativa que, en las diferentes disciplinas jurídicas que así lo ameriten, se establezcan consecuencias para la mora en que incurra el agente retenedor en la consignación a órdenes del Estado de los dineros que en virtud de su condición recauda. Así, una puede ser la sanción en materia tributaria (intereses moratorios), otra en lo penal (privación de la libertad) y otra en lo disciplinario (suspensión del cargo e incluso destitución). Lo anterior se explica en que, en cada área, la finalidad que se persigue, el interés jurídico que se busca proteger con la sanción y el derecho afectado con la imposición de la misma es distinto (Consejo de Estado de Colombia, Sentencia del 8 de febrero, 2018, exp. 0644-13, p. 21)

A su turno, la Corte Constitucional desde la Sentencia C-563 de 1998, con ponencia de los magistrados Antonio Barrera Carbonell y Carlos Gaviria Díaz, a pesar que no se refirió a la figura del agente retenedor o recaudador sino al particular que funge como titular de funciones públicas, precisó que “cuando el particular es titular de funciones públicas, correlativamente asume las consiguientes responsabilidades públicas, con todas las consecuencias que ella conlleva, en los aspectos civiles y penales, e incluso disciplinarios, según lo disponga el legislador” (p.8).

De hecho, en la Sentencia C-286 de 1996, con ponencia del magistrado José Gregorio Hernández Galindo, la Corte Constitucional ha precisado que cuando los particulares ejercen funciones públicas son responsables por tal actividad desde el punto de vista subjetivo: “el fundamento de la responsabilidad del particular es material y la aplicación del régimen

disciplinario objetiva, ya que ni una ni otra atienden al estado o condición de quien actúa sino a la función pública que le ha sido encomendada y al interés, también público, que a ella es inherente” (p.15).

De esta manera, el agente retenedor (por ejemplo) por su actuar irregular (omisión de consignar las retenciones dentro del término legal, por ejemplo) podrá ser responsabilizado tanto penal (Ley 599 de 2000) como disciplinario (Ley 1952 de 2019) sin que ello pueda hablarse de la presunta vulneración del principio constitucional de prohibición de doble incriminación, del *non bis in ídem* (Constitución Política, 1991, artículo 29), pues la naturaleza jurídica de cada proceso de investigación y sanción por el mismo ilícito es diferente. Es bueno indicar que el agente retenedor, por ejemplo, dentro del procedimiento administrativo sancionador tributario responde igualmente por las sumas retenidas, las sanciones y los intereses.

Parte de indicar que la responsabilidad del agente retenedor (por ejemplo) debería ser, en primer lugar, disciplinaria y no penal en la medida en que el derecho penal se caracteriza como el último recurso con que cuenta el Estado para sancionar, reúne el carácter de *ultima ratio*. De paso, el derecho disciplinario está orientado a la corrección de la conducta del agente retenedor para que ajuste su comportamiento a los parámetros que le impone el correcto y cabal cumplimiento de la función pública; diferente sucede en el derecho penal por cuanto este busca reprochar la conducta (omisión de consignar, por ejemplo) sobre la base de la vulneración del bien jurídico de la administración pública.

Ahora, las sanciones disciplinarias que podría enfrentar el agente retenedor (por ejemplo) son: a) multa de 10 a 1000 smlmv (al momento de la comisión de la omisión); b) inhabilidad para ejercer el empleo público, función pública, prestar servicios a cargo del Estado o contratar con el Estado por un término de 1 a 20 años. Además, si la conducta hubiere generado un detrimento del patrimonio público, la sanción patrimonial deberá ser igual al doble del valor correspondiente a ese detrimento sufrido por el Estado. No sobra indicar que la falta disciplinaria merecedora de sanción disciplinaria “puede ser realizada por acción u omisión en el cumplimiento de los deberes propios del cargo o función, o con ocasión de ellos, o por extralimitación de sus funciones”, así lo señala el artículo 27 de la Ley 1952 de 2019.

Se ha discutido mucho en la práctica profesional acerca de si el agente retenedor o recaudador funge o no como gestor fiscal para efectos de la responsabilidad fiscal regulada por la Ley 610 de 2000 (con las modificaciones que trajo la Ley 1474 de 2011). Debe recordarse que los elementos de la responsabilidad fiscal son: a) detrimento patrimonial del Estado (daño), b) la conducta a título de dolo o culpa grave de un gestor fiscal y c) el nexo de causalidad entre el daño y la conducta del gestor fiscal. Son dos explicaciones doctrinarias que queremos citar sobre este tópico.

Por un lado, Lozano Puentes (2019) sin dificultad afirma que este sujeto activo del tipo penal funge como gestor fiscal por cuanto está administrando recursos públicos; es por ello que el legislador ubicó este tipo penal dentro de los delitos contra la administración pública como *especie o modalidad* de peculado por apropiación. Por el otro, Duque Botero y Céspedes Villa (2018) también nos da a entender que se está ante un gestor fiscal al indicar que “la recaudación de rentas como una de las acciones que constituyen gestión fiscal” (p.402).

No compartimos las tesis ofrecidas por los citados juristas por cuanto las funciones del agente retenedor (por ejemplo) no constituyen ejercicio de gestión fiscal dado que no se está ante a una administración o disposición de recursos, sino que este sujeto actúa como un intermediario en el recaudo de determinados tributos al que surge la consecuente obligación de consignarlos. El agente retenedor, por ejemplo, actúa como intermediario entre el contribuyente y la administración tributaria.

A nuestro juicio, es un colaborador de la administración en el recaudo del tributo y porque, además, así lo ha explicado la Corte Constitucional en Sentencia C-290 de 2019, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, al indicar que la función pública de este sujeto corresponde a “la de retener en la fuente los impuestos pagados por los contribuyentes para entregarlos al fisco” (p.15).

De esta manera, el simple hecho de ser un puente o intermediario respecto de la recaudación de determinados tributos implica que el agente retenedor (por ejemplo) no tiene la facultad decisoria sobre dichos recursos y, por tanto, no puede ostentar el estatus de gestor fiscal para efectos de la acción fiscal o de responsabilidad fiscal. Ahora, no quiere decir que porque actúa como intermediario o puente respecto de la recaudación (o retención) de determinados tributos, el agente retenedor, por ejemplo, no puede ser estudiado o considerado

como servidor público para efectos penales. Para fines de responsabilidad penal, se asimila a un servidor público por cuanto el agente retenedor (por ejemplo) es un particular que cumple transitoriamente funciones públicas, pero no es un gestor fiscal porque no administra recursos públicos.

Ahora, aceptar que también funge como gestor fiscal para efectos de la responsabilidad fiscal, entonces por su actuar irregular podrá ser responsabilizado desde lo penal (Ley 599 de 2000), disciplinario (Ley 1952 de 2019) y fiscal (Ley 610 de 2000) sin que ello pueda hablarse de la presunta trasgresión del axioma constitucional de prohibición de doble incriminación. Es más, de acuerdo con la reciente Ley 2195 de 2022, el agente retenedor, por ejemplo, por la consideración de particular que realiza una función pública de manera transitoria, también incurrirá en responsabilidad extracontractual del Estado cuando “por actos de corrupción lesionen los intereses individuales del Estado por daño al patrimonio público” (artículo 59); es de indicar que la citada Ley consideró al delito en estudio como acto de corrupción.

La reforma tributaria del año 2016, por su parte, no estableció la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas. Se responsabiliza, entonces, a las personas naturales, así la conducta se haya materializado entre sociedades (Zarama y Zarama, 2017). Es pertinente anotar que un buen sector de la doctrina ha señalado que no es posible responsabilizar penalmente a las personas morales por cuanto nuestro derecho penal es un derecho penal de acto (Velásquez Velásquez, 1997) y porque dichas personas carecen de capacidad de acción, de culpabilidad y de pena (Ruíz Sánchez, 2009). Así como también carecen de capacidad para ser procesadas, imposible aplicar la detención preventiva, por ejemplo (Bernate Ochoa, 2007). En el derecho penal se aplica la máxima *societas delinquere non potest* y alude a que las personas morales no son susceptibles de responsabilidad penal (Hernández Quintero, 1995).

La doctrina ha explicado que existen normatividades las cuales señalan consecuencias penales (accesorias) aplicables a las personas morales, como es el caso, por ejemplo, la suspensión y cancelación de la personería jurídica y, por tal razón, es factible hablar de responsabilidad penal de las personas jurídicas (Nieto Martín, 2009). En Colombia, dicha medida (así señala la norma), es decir, suspensión y cancelación de la personería jurídica,

será de carácter definitivo “cuando exista convencimiento más allá de toda duda razonable sobre las circunstancias que las originaron” (Ley 906, 2004, artículo 91).

Empero, algunos estudiosos, entre ellos Ramírez Barbosa (2009), señalan que la suspensión y cancelación de la personería jurídica no es una consecuencia penal, sino una medida cautelar y así lo señala la Ley 906 de 2004. Además, la autora en cita (Ramírez Barbosa, 2009) ha señalado que es una medida “tendiente a evitar la comisión de actividades delictivas en el interior de establecimiento o locales, como también que se continúe la actividad criminal de una persona jurídica o natural cuando existan razones fundadas para ello” (p. 380). Sobre las medidas cautelares en sociedades dedicadas al desarrollo de actividades delictivas se recomienda revisar la Sentencia C-558 de 2004, con ponencia de la magistrada Clara Inés Vargas Hernández.

Es de destacar que el artículo 402 en comento precisa que tratándose de sociedades u otras entidades “quedan sometidas a esas mismas sanciones las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones”. Ahora, si en dichas sociedades no cuentan estas *personas encargadas* para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entonces se vincula al representante legal, tal como lo ha venido haciendo la DIAN (en sede administrativa) antes de realizar la denuncia penal ante la Fiscalía General de la Nación por la presunta comisión del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador.

En este orden, en Colombia no se prevé la responsabilidad penal de la persona jurídica respecto de ningún delito cometido en el marco de las acciones u omisiones realizadas al interior de la empresa. Además, el actual Código Penal no señala pautas para responsabilizar penalmente a la persona jurídica pues solamente precisa criterios de autoría y participación, pero dirigidos únicamente a la persona natural. No obstante, el artículo 29 del citado Código advierte expresamente que también es autor quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho, de una persona jurídica, de un ente colectivo sin tal atributo, o de una persona natural cuya representación voluntaria se detente y lleva a cabo el delito, desde luego los elementos especiales que fundamentan la penalidad del punible respectivo no concurran en él, pero sí en la persona o ente colectivo representado. Esto implica hablar de responsabilidad penal por actuar a nombre de otro, situaciones en las que

puede atribuirse consecuencias jurídicas-penales por delitos cometidos al interior de la empresa.

Por lo anterior, supone establecer la asunción (por así decirlo) de responsabilidad penal individual a los sujetos que detenten por vía de fuente normativa, legal o de hecho tal competencia de representación. De ahí que deberá configurarse los elementos de tipicidad (objetiva y subjetiva) en la persona natural, el análisis de antijuridicidad (material y formal) y por último el juicio de culpabilidad en el sujeto activo del tipo penal. Análisis o juicio que, desde luego, no es nada fácil.

Se anhela entonces que en un futuro no lejano el legislador contemple la responsabilidad penal de la persona jurídica en Colombia de la que tanto ha reclamado y sigue reclamando la doctrina del derecho penal económico, entre ellos Hernández Quintero (2018). Ahora, si resulta difícil o imposible contemplarla, es conveniente y necesario entonces fortalecer o ampliar la aplicación del derecho administrativo sancionatorio para controlar las infracciones contra el orden público económico efectuadas al (o desde el) interior de las empresas (Forero Hernández, 2020).

Lo anterior es desde el sujeto activo, revisemos enseguida del sujeto pasivo del tipo penal. El sujeto pasivo de la norma penal alude al titular del bien jurídico protegido por el tipo penal y que es puesto en peligro o lesionado por la conducta típica realizada por el sujeto activo (Hernández Quintero, 2020). No se debe confundir las nociones de sujeto pasivo y perjudicado por la conducta punible, aunque por lo general las dos calidades (o cualidades) recaen sobre una misma persona (Reyes Echandía, 1989). El sujeto pasivo del tipo penal en estudio corresponde al Estado toda vez que es el titular del bien jurídico: administración pública.

En relación con las nociones de sujeto pasivo y perjudicado, la DIAN tiene la posibilidad de intentar la indemnización de los perjuicios que se les ha irrogado con la conducta punible, a través de la constitución de la parte civil (víctima), así lo ha explicado la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 14 de junio de 2017 (47446), con ponencia del magistrado Fernando Alberto Castro Caballero:

Ninguna razón de orden legal explicaría que a la DIAN se le facultara a concurrir simultáneamente o anticipadamente a otro mecanismo para ejercer el derecho a obtener el

pago de la obligación y que, ante la ineficacia del optado, en caso de haberse declarado la responsabilidad penal, está autorizada para iniciar el incidente de reparación integral con aquella misma finalidad. (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 14 de junio, 2017, exp. 47446, p. 42)

Con el mayor respeto que se merecen los autores, no estamos de acuerdo con lo explicado por Arboleda Vallejo y Ruíz Salazar (2014) al señalar que el sujeto pasivo “comprende a los contribuyentes y a los no contribuyentes” (p. 1258). En verdad, es el Estado el sujeto pasivo del tipo penal en estudio por ser el titular del bien jurídico: administración pública y, de paso, así lo consideró el legislador al ubicarlo dentro del Título XV, de los “delitos contra la administración pública”.

Como demostraré más adelante, a mi juicio, es conveniente considerar a este punible como delito contra el orden económico social; evento que en nada cambiaría el reconocimiento del Estado como sujeto pasivo de la infracción toda vez que el titular de los bienes jurídicos: orden económico social y administración pública corresponde, siempre, al Estado. Desde luego, debemos reconocer que estamos frente a un tipo penal pluriofensivo, es decir, atenta de manera simultánea a varios bienes jurídicos (Lozano Delgado, 2011).

### ***Conducta***

Encontramos una conducta de omisión. Es un delito de omisión propia (Velásquez Velásquez, 1997). Su verbo rector *omitir* consiste en “dejar de hacer una cosa, pasar en silencio una cosa” (Hernández Quintero, 2020, p. 784). Con la nueva redacción, este verbo se presenta en estas dos hipótesis:

- En la hipótesis de “omisión de consignar”: a) no consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente; b) no consignar las sumas recaudadas por concepto de tasas; c) no consignar las sumas recaudadas por concepto de contribuciones públicas; d) no consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto sobre las ventas; e) no consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto nacional al consumo.

- En la hipótesis de “omisión de cobro y recaudo”: a) no cobrar y recaudar, estando obligado a ello, el impuesto sobre las ventas; b) no cobrar y recaudar, estando obligado a ello, el impuesto nacional al consumo.

Acá es importante las advertencias de Zarama Vásquez y Zarama Martínez (2017) que, respecto del delito en estudio, cuando no se hayan presentado las declaraciones del impuesto sobre las ventas o retenciones, se extiende al impuesto nacional al consumo (que es un impuesto indirecto creado por la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas tributarias y se dictan otras disposiciones”).

De otra parte, el tipo penal en comento es un tipo penal en blanco (Cury, 1988), pues para su concreción se debe acudir a otras disposiciones especiales (extrapenales); saber quiénes son los agentes retenedores o autorretenedores, por ejemplo. Sobre la consideración de delito blanco al delito en estudio lo ha señalado también la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia desde la Sentencia del 10 de junio 2015 (41053), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier. No menos importante es mencionar que los tipos penales en blanco se presentan con frecuencia en el campo del derecho penal económico (dentro de él encontramos el derecho penal empresarial, derecho penal tributario, derecho penal ambiental, entre otros, vistos estos como especies).

Debe indicarse que la consagración de tipos penales económicos en blanco es criticada por algunos estudiosos bajo el argumento que existe una vulneración del principio de tipicidad (e incluso se prestan para generar inseguridad jurídica) al dejar abierta la posibilidad que una norma de rango o jerarquía inferior la precise. La Corte Constitucional en la Sentencia C-599 de 1999, con ponencia del magistrado Alejandro Martínez Caballero, ha señalado en muchas ocasiones que no vulnera si señale de manera inequívoca el alcance de la conducta penalizada, así como de la sanción aplicable:

Los tipos penales son a veces criticados por algunos sectores de la doctrina que consideran que no representan la mejor técnica legislativa y generan inseguridad jurídica, lo cual es particularmente grave en materia penal. Sin embargo, esas descripciones penales son constitucionalmente válidas, siempre y cuando el correspondiente reenvío normativo permita al intérprete determinar inequívocamente el alcance de la conducta penalizada y de la sanción correspondiente. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-599, 199, p. 31)

En la Sentencia C-605 de 2006, con ponencia del magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra, a este respecto, la Corte Constitucional ha concluido lo siguiente:

Con todo, señala que en casos como el comentado la remisión que opera en la complementación del tipo penal en blanco debe reunir los siguientes requisitos: en primer lugar, la remisión debe ser precisa; en segundo lugar, debe ser previa a la configuración de la conducta. La norma de complemento debe ser, en tercer término, de conocimiento público y, finalmente, debe preservar, como cualquier norma del ordenamiento, los principios y valores constitucionales. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-605, 2006, p. 21)

De esta manera, son constitucionales las normas penales en blanco cuando estas definan y determinen de manera clara e inequívoca. Consideramos que el derecho penal económico (que dentro de él se encuentra el derecho penal tributario), en razón de lo cambiante, no se debe entender que el principio de legalidad (que en él encontramos el subprincipio de tipicidad) sea absoluto y estático, sino más bien como un principio que admite un margen de flexibilidad.

En cuanto al tipo subjetivo de la conducta (de las modalidades de la conducta que forman parte del campo de estudio tanto de la tipicidad como del principio de culpabilidad en el derecho punitivo) es pertinente señalar que en la forma como se redactó el artículo solo es posible su comisión en forma dolosa; la omisión “se llevó a cabo conscientemente” (Gómez Méndez y Gómez Pavajeau, 2008, p. 275). Se descarta de antemano la posibilidad de aplicación como comportamiento imprudente.

Lo anterior no es novedoso, pues la doctrina autorizada, hace mucho tiempo atrás, ha considerado que los delitos tributarios, como regla general, son ejecutados o realizados con dolo (Ayala Gómez, 1988). También es característica propia de los delitos económicos, tal como lo explica el profesor Muñoz García (2014): “Los tipos penales económicos no admiten como regla general la posibilidad de ejecución imprudente” (p. 33). Es bueno señalar que algunos estudiosos del derecho penal económico, entre ellos Belén Linares (2016), admiten la posibilidad de la comisión del delito fiscal (o delito tributario, para algunos) con dolo eventual.

Consideramos que, en un futuro no lejano, el legislador debe ocuparse en analizar la conveniencia de crear la modalidad culposa, al lado del comportamiento doloso, del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, toda vez que no todas las omisiones son cometidas con dolo, pues, pueden suceder, y suceden, que las omisiones se dan por descuido o por exceso de trabajo. Así, los descuidos por exceso de trabajo, por ejemplo, hacen que desvirtúe el dolo en el delito en estudio.

En relación con la consumación y la tentativa -que es un dispositivo amplificador del tipo- (Reyes Echandía, 1989), un buen sector de la doctrina autorizada ha considerado que los tipos penales tributarios son tipos penales de peligro y, por tanto, no admiten la tentativa (Mejías Rodríguez, 2016). Igual sucede con algunos delitos económicos los cuales el legislador anticipa la protección del bien jurídico: orden económico social (Hernández Quintero, 2020).

Respecto del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, la doctrina ha señalado que, desde la hipótesis de omisión de consignar, este delito no admite la tentativa dado que la ejecución (o realización) y la consumación se presenta en un mismo acto o momento, tal como explican Gómez Méndez y Gómez Pavayeau (2008): “No es concebible ni fáctica ni jurídicamente la tentativa, toda vez que la ejecución y consumación coinciden en un acto único” (p. 277). Pabón Parra (2017) considera que, en ambas hipótesis, es decir, omisión de consignar y omisión de cobrar y recaudar (estando obligado a ello), no admiten la tentativa.

Dell’Isola (2009), en relación con lo anterior ha señalado dos importantes conclusiones sobre el delito de omisión de consignar de determinadas sumas por concepto de retención dentro del término legal: por un lado, el mero hecho objetivo de la no consignación (o vertimiento, para algunos), al vencimiento del término legal, de las sumas retenidas o percibidas, representa ya la consumación, y por el otro, es un delito de mera omisión y de consumación instantánea.

Por su parte, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 11 de diciembre de 2013 (33468), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, ha señalado que el comportamiento omisivo por parte del agente recaudador “se torna ilícito en el tiempo posterior –2 meses- a la fecha límite de pago establecida por las autoridades, evidenciándose así, que se trata de un delito de conducta instantánea y de resultado” (p. 10).

Lo anterior da a entender que para que el hecho ilícito pueda sancionarse se requiere la obtención del resultado. Queda, entonces, consumado el delito cuando no consignó determinadas sumas dentro del término legal.

### ***Ingredientes normativos***

El tipo penal en estudio contiene ingredientes normativos que obligan al ente acusador y al juez a interpretarlos con el fin de concretar el alcance de la conducta típica. De esta manera, la norma utiliza términos como:

- a) agente retenedor;
- b) autorretenedor;
- c) encargado de recaudar tasas;
- d) encargado de recaudar contribuciones públicas;
- e) responsable del impuesto sobre las ventas;
- f) responsable del impuesto nacional al consumo;
- g) sociedades, según Linares (2001) el contrato de sociedad es un acto jurídico en virtud del cual dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades;
- h) personas naturales encargadas de cada entidad (son quienes tienen función de representar a la entidad y encargadas del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales);
  - i) retención en la fuente;
  - j) tasas;
  - k) contribuciones públicas;
  - l) impuesto sobre las ventas; m) impuesto nacional al consumo;
  - n) obligación de consignar, consiste en acudir a una entidad autorizada por la DIAN para depositar las sumas objeto de retención o recaudo;
  - o) obligación de cobrar y recaudar, son unas de las obligaciones del agente de retención;
  - p) presentación, es el cumplimiento de determinados parámetros para la declaración tributaria, y pago: una de las modalidades de extinguir la obligación tributaria;

r) declaración de retención en la fuente, que es un documento privado que presentan los contribuyentes o responsables ante la DIAN respecto de las retenciones practicadas;

s) declaración del impuesto sobre las ventas: documento privado que presenta los contribuyentes o responsables ante la DIAN respecto de los impuestos sobre las ventas;

t) declaración del impuesto nacional al consumo, como aquel documento privado presentado por los responsables ante la DIAN respecto del impuesto nacional al consumo.

Importante es anotar que una de las novedades que trajo la reforma tributaria del año 2016, además de sancionar por omisión de consignar, se sanciona por omisión de cobrar y recaudar determinados impuestos teniendo la obligación de hacerlo.

Es un tipo penal, desde la hipótesis de la omisión de cobro y recaudo, que censura la evasión; si no se cobra, ni recauda los impuestos, estando obligado a ello, no se puede hablar de *apropiación*, sino evasión tributaria. Esta conducta está muy relacionada con la expedición de las facturas; quien presta un servicio, o realiza una venta, y no expide la factura liquidando los impuestos implica que no cobró los impuestos, ni recaudó, y eso es evasión (Zarama Vásquez y Zarama Martínez, 2017). En relación con las facturas es pertinente señalar dos advertencias:

La primera, en el Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989) consagra una sanción por expedir facturas sin requisitos; es una sanción del 1 % del valor de las operaciones facturadas sin el cumplimiento de los requisitos legales, sin exceder de 950 UVT –Unidad de Valor Tributario- (UVT año 2021 equivale a \$36.308); esta sanción se aplica también cuando en la factura no aparezca el NIT (Número de Identificación Tributaria) con el lleno de los requisitos legales (artículo 652). La segunda, también establece una sanción por no facturar teniendo la obligación de hacerlo, que quien estando obligado a expedir facturas y no lo hace incurrirá sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad económica, profesión u oficio (artículo 652-1).

### ***Objeto***

La doctrina del derecho penal explica que el objeto del tipo penal se debe estudiar a partir de estos criterios: el jurídico y el material. Desde el primero, es decir, objeto jurídico, la doctrina ha señalado que el bien jurídico tutelado en el Título XV del Código Penal colombiano (delitos contra la administración pública) es el ejercicio de la función pública dentro de los

parámetros de legalidad, eficiencia y honestidad (Gómez Méndez, 2000). Hace referencia al adecuado funcionamiento (o a la transparencia) en el ejercicio de la función pública.

Es fácil afirmar que la ubicación de la conducta punible de omisión del agente retenedor o recaudador dentro de este título indica que el legislador quiere proteger la transparencia (o el adecuado funcionamiento) en el ejercicio de recaudo, cobro, consignación de determinadas sumas (tasas, impuesto sobre las ventas, impuesto nacional al consumo, retención en la fuente, contribuciones públicas) pertenecientes al Estado (o al erario, para algunos). Es por eso que algunos estudiosos consideran que la consideración como delito contra la administración pública es adecuada. Pabón Parra (2017) afirma que el objeto jurídico es la administración tributaria porque así lo ha considerado también el legislador con la Ley 1819 al señalar “Delitos contra la administración tributaria”.

Quiero señalar que, en un detenido análisis del propósito comentado como lo es la de considerar al delito en estudio como delito contra el orden económico social, esta figura debió ser ubicada en el Título X del Código Penal colombiano (delitos contra el orden económico social) en donde sanciona conductas que atentan a la gestión intervencionista y proteccionista del Estado en la economía. La conducta en comento, a mi juicio, no atenta como tal al ejercicio de la función pública. Con esta conducta, la omisión de consignar, por ejemplo, implica específicamente una dificultad al Estado a cumplir sus propósitos o fines en el curso de la economía. Estos propósitos o fines se cumplen, como es obvio, en ejercicio de dirección e intervención del Estado en la economía, tal como lo prevé en el artículo 334 de la Constitución Política.

El objeto material, por otro lado, se refiere en lo que se concreta la vulneración del interés jurídico que el legislador pretende proteger en cada tipo penal. Con la nueva redacción encontramos como objeto material: a) retención en la fuente; b) tasas; c) contribuciones públicas; d) impuesto sobre las ventas y e) el impuesto nacional al consumo. Es conveniente explicar, no a profundidad, cada uno de ellos.

- Retención en la fuente

No es un impuesto, es un sistema de recaudo anticipado de determinados impuestos. De acuerdo con el artículo 365 del Estatuto Tributario el Gobierno Nacional podrá establecer retenciones en la fuente

con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y sus complementarios, y determinará los porcentajes tomando en cuenta la cuantía de los pagos o abonos y las tarifas del impuesto vigentes [...] así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas, las cuales serán tenidas como buena cuenta o anticipo.

Para cada año se deberá consultar el porcentaje de retención. Para quienes no están obligados a declarar renta, gústenos o no, las retenciones que les fueron practicadas o aplicadas serán consideradas como un impuesto. Así, las sumas de dinero por concepto de retenciones serán destinada a la hacienda pública como un anticipo del pago de impuesto a la renta (por ejemplo) al que está obligado al retenido quien en la operación económica ha realizado el pago.

En este orden, el agente retenedor está atado al cumplimiento del deber formal consistente en el deber de efectuar la retención en nombre del Estado, sustituyéndose al contribuyente en relación con el impuesto objeto de retención, y posteriormente realizar la consignación de las sumas retenidas. Así, el agente retenedor está obligado a realizar tanto el recaudo como la consignación de las sumas objeto de retención. Ahora, para la configuración del punible tributario en estudio es menester la presencia de omisión de consignar dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente; de ahí que el comportamiento se torna ilícito una vez haya fenecido dicho término.

- Tasas

Hacen parte de la clasificación tripartita del tributo (Sentencia C-577, 1995). De acuerdo con la Corte Constitucional en Sentencia C-116 de 1996, con ponencia del magistrado Carlos Gaviria Díaz, las tasas “son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente” (p. 10). Se advierte que la Unidad Administrativa Especial DIAN no es la autoridad administrativa competente para recaudar tasas (y mucho menos para recaudar contribuciones públicas), por tanto, se debe revisar las leyes especiales acerca de las autoridades competentes de recaudo de dichos tributos.

- Contribuciones públicas

Las contribuciones también forman parte de la clasificación tripartita del tributo así lo ha indicado la Corte Constitucional desde la Sentencia C-577 de 1995, con ponencia del magistrado Eduardo Cifuentes Mulñoz. Estos tributos tienen una destinación específica.

La Corte Constitucional en Sentencia C-243 de 2005, con ponencia del magistrado Álvaro Tafur Galvis, ha profundizado la institución *contribuciones parafiscales*, explicando que estos a) tienen carácter obligatorio; b) afectan solo a un grupo determinado de personas cuyos intereses son comunes y sus necesidades se satisfacen con los recursos recaudados; c) no hacen parte del presupuesto nacional y tienen una destinación concreta y específica; d) cuando tales recursos son administrados por órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, se incorporan al mismo pero únicamente con el objeto de registrar la estimación de su cuantía y en un capítulo aparte de las rentas fiscales.

En otros pronunciamientos, la citada Corporación desde la Sentencia C-260 de 2015, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, ha indicado de manera comprensible que las contribuciones especiales se fundamentan en la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta.

En la Sentencia C-545 de 1994, con ponencia del magistrado Fabio Morón Díaz, por su parte, ha explicado que las contribuciones son la “expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado” (p.9) y son estudiadas como especiales y parafiscales. Las primeras aluden “a los pagos por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización” (p.9). Mientras que las segundas (las parafiscales) hacen referencia a “los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma” (p.9).

No menos importante es indicar que no son contribuciones parafiscales los aportes a la seguridad social y, por tanto, el empleador que no consigne los aportes a la seguridad social no incurre en el delito tributario en estudio sino en el de abuso de confianza calificado (Abello Gual, 2021), que es un delito contra el patrimonio económico (artículo 250).

- Impuesto sobre las ventas (IVA)

Es un impuesto indirecto (Abello Zapata, 2016). Se comparte la definición elaborada por Molina Arrubla (2003), al señalar que el IVA es “un tributo que encuentra como hecho generador fundamental el valor agregado que a los bienes o servicios se reputa causado al momento de su enajenación, y del cual se hace responsable al productor o comerciante, con cargo al comprador” (p. 196).

Este impuesto es por excelencia un instrumento eficaz de la política económica de los gobiernos, puesto que a través de ellos se atiende el progreso y a la estabilidad económica.

- **Impuesto nacional al consumo**

También hace parte de la clasificación tripartita del tributo. Es un impuesto creado por la Ley 1607 de 2012, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”. Es un tributo de carácter monofásico generado por la prestación o la venta al consumidor final, o la importación por parte del usuario final, la prestación de expendio de comidas y bebidas preparadas, por ejemplo.

Es fácil afirmar que se trata de un tributo o impuesto indirecto. Este impuesto constituye para el comprador un costo deducible del impuesto sobre la renta como mayor valor del bien o servicio adquirido y no genera impuestos descontables en IVA (artículo 71).

Son entonces estos tributos que hacen parte del objeto material del tipo penal en estudio.

Es de indicar, por su parte, que el delito objeto de análisis, tal como lo ha explicado la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 10 de junio de 2015 (41053), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, no puede cobijar el “incumplimiento de pago de la sanción impuesta por la DIAN, cuando respecto de requerimientos hechos no se ha dado la información” (p. 30). Es decir, no se configura el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador por el no pago de la sanción impuesta por la administración tributaria.

Esta providencia nos permite afirmar que el ente acusador (e incluso el juez penal) confunde el tributo con la sanción tributaria, pues creyó que la omisión de pagar una sanción (que no es un tributo) configura el delito en mención. Ante esta confusión surge la conveniencia así como la necesidad de capacitar (de manera permanente) a los funcionarios judiciales sobre temas de derecho penal económico-tributario y así lograr que los procesos

penales sean exitosos, de paso, evitando a su vez la impunidad de los punibles económicos de la que tanto ha reclamado, y sigue reclamando, la doctrina.

No debemos entonces confundir los tributos con las sanciones tributarias, pues, tal como lo explica Muñoz Martínez (2010): “Los primeros desarrollan una función contributiva al sostenimiento de los gastos públicos, las últimas buscan reprimir a quienes infringen las reglas de convivencia establecidas por la comunidad” (p.60). Se debe precisar, además, que el tributo forma parte del campo de estudio del derecho tributario, en tanto que el binomio: infracción tributaria y sanción tributaria es del derecho administrativo sancionador tributario. Ambos escenarios (derecho tributario y derecho administrativo sancionador tributario), desde luego con finalidades diferentes, son parecidos en la medida en que afectan al patrimonio del contribuyente.

La anterior explicación es aplicable igualmente cuando nos referimos al binomio: delito tributario y sanción penal que es del derecho penal tributario. De ahí que el derecho tributario y derecho penal tributario, desde luego con finalidades diferentes, son similares en la medida en que afectan al patrimonio del contribuyente. Lo anterior, y como se indicó en el inicio de este capítulo, surge la conveniencia de estudiar en conjunto estas dos áreas del derecho (penal y tributario), de ahí la denominación *derecho penal tributario*. Desde luego, este derecho penal debe ser estudiado como un capítulo o parcela del derecho penal económico.

Así, el derecho penal tributario como rama del derecho penal común se identifica con la concurrencia de dos órdenes normativos que poseen elementos parecidos (afectar al patrimonio del contribuyente, por ejemplo) pero que responden a fines totalmente distintos: a) el derecho tributario (del deber de contribuir según la capacidad económica) y b) el derecho penal (del binomio de los delitos y las penas); este es un nuevo paradigma dentro del derecho penal económico. Lo anterior es explicado por Mejías Rodríguez (2016) en los siguientes términos:

Es reconocido que en el derecho penal tributario confluyen dos órdenes normativos que contienen elementos comunes pero que responden a fines muy diferentes, el derecho tributario al reparto de las cargas públicas de acuerdo con el principio de capacidad económica, en cuanto concreción del principio de igualdad en la imposición, y el derecho penal, llamado a castigar, respetando los principios de culpabilidad e *in dubio pro reo*. Estas

diferencias ejercen poderosos efectos en cuanto a la apreciación de la prueba, como en los criterios de aplicación del derecho. (Mejías Rodríguez, 2016, p. 8)

### ***Punibilidad***

Con la nueva redacción se establecen dos penas principales, una privativa de libertad y otra pecuniaria de multa:

- No consignar las sumas retenidas o autorretenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación de la declaración de retención en la fuente. Por lo anterior, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- No consignar dentro del término legal las sumas recaudadas por concepto de tasas incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- No consignar dentro del término legal las sumas recaudadas por concepto de contribuciones públicas incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- No consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto sobre las ventas, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto sobre las ventas, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- No consignar las sumas recaudadas por concepto del impuesto nacional al consumo dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno Nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración del impuesto incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa

equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.

- No cobrar y recaudar el impuesto sobre las ventas, estando obligado a ello, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- No cobrar y recaudar el impuesto nacional al consumo, estando obligado a ello, incurrirá en prisión de cuarenta ocho (48) a ciento ocho (108) meses y multa, equivalente al doble de lo no consignado, sin que supere el equivalente a 1.020.000 UVT.
- Tratándose de sociedades u otras entidades incurrirá en las mismas sanciones a las personas naturales encargadas en cada entidad del cumplimiento de dichas obligaciones.

Identificamos dos novedades relacionadas con la punibilidad. La primera, aumentan las penas, al pasar de un rango que iba de tres a seis años, a uno que comprende de cuatro a nueve años. La segunda, se modifica el tope de la multa, que pasa de una tasación en salarios mínimos a otra en UVT. Debe precisarse que el UVT del año 2021 está en \$36.308.

Es bueno indicar que el análisis político criminal respecto de 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.

Este análisis también fue utilizado por el instrumento AED desde el derecho penal para estudiar con criterios económicos las normas que consagran consecuencias jurídicas. 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. Por supuesto que se debe eliminar toda alternativa que permita entender que el delito sea un negocio. Si se *roba* millones y se paga *el arresto* en casa y la multa no se puede cobrar, el delincuente ha realizado entonces un buen negocio. Esto hay que evitarlo.

Desde el punto de vista temporal, o de los plazos, se mantienen los términos (“dos meses siguientes”; “dentro del término legal”). De esta manera, para que la conducta sea

punible no basta con omitir consignar los dineros objeto de retención, por ejemplo, sino que, además, no lo haga dentro de los términos legales. Evento que, tal como lo señala Dell'Isola, “se estaría ante la configuración penal de la mora ya que la mera omisión de verter, en tiempo, un dinero retenido o percibido por conceptos de tributos es una hipótesis de mora” (2009, p. 449).

A mi juicio, el legislador debió, en virtud del principio de proporcionalidad, establecer sanciones diferentes para cada hipótesis, es decir, una sanción diferente para la omisión de consignar y otra sanción diferente para la omisión de cobrar y recaudar (eso sí, estando obligado a ello). Era conveniente su consagración, independientemente que ambas lesionan el bien jurídico tutelado de la misma manera, dado que la sanción, por principio de proporcionalidad del delito y de la pena debe corresponder a la gravedad de la conducta (o falta) cometida. Por eso se comparte la explicación ofrecida por Lascano (2012) al advertir que el principio de proporcionalidad de la pena alude a que “la gravedad de la pena debe resultar proporcionada a la entidad del bien jurídico lesionado o puesto en peligro por el injusto penal” (p.49).

Consideramos, además, que el legislador debe preocuparse por analizar la conveniencia de establecer topes o cuantías con el fin de determinar si estamos frente a un delito o infracción administrativa, así como lo ha hecho con los otros dos delitos tributarios de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (Ley 1819, 2016) y de defraudación o evasión tributaria (Ley 1943, 2018); de manera que si la omisión de consignar, por ejemplo, supera un determinado monto, estamos frente a una conducta punible (escenario desde el derecho penal tributario), y si no lo supera estamos entonces en una infracción tributaria (desde el derecho administrativo sancionador tributario).

Por su parte, el tipo penal en estudio puede presentarse en un aparente concurso (o concurso aparente) con otras conductas punibles como ocurre con el delito de abuso de confianza calificado que se encuentra tipificado en el artículo 250 del Código Penal.

A este respecto, Gómez Méndez y Gómez Pavajeau (2008) han considerado que el delito en comento puede aparentemente concursar con el abuso de la confianza calificado en razón de abusar de funciones confiadas por autoridad pública. Se trata de un abuso de la confianza que el Estado ha depositado en ciertas personas a quienes han conferido la facultad de actuar como agente retenedor, autorretenedor o recaudador. Para resolver este concurso

aparente, de acuerdo con la doctrina del derecho penal (Pérez Pinzón, 1994), debemos aplicar el principio de especialidad y consiste “que la norma especial se impone a la general” (p. 196). En este caso, la norma especial es la de omisión del agente retenedor o recaudador (el señalado por el artículo 402 del Código Penal).

Es de indicar también que perfectamente se puede hablar de un concurso homogéneo del punible tributario del agente retenedor o recaudador. Si se tiene que, según Reyes Echandía (1989), el concurso homogéneo se da “cuando los hechos realizados por el sujeto activo son de la misma especie, es decir, cuando se adecuan a un mismo tipo legal” (p. 213); en relación con el delito en estudio, desde la hipótesis de omisión de consignar, como es sabido que los pagos tributarios son periódicos y constantes, estos lapsos influyen en la imputación del delito, pues, la falta continua de los pagos (o consignación) por parte del agente puede calificarse como un concurso homogéneo.

En relación con lo anterior, la temporalidad de los pagos, tal como lo explica la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia en Sentencia del 6 de julio de 2011 (32062), con ponencia del magistrado Javier Zapata Ortiz, también permite que las prescripciones de cada uno de los delitos del concurso se cuentan a partir de fechas diferentes. En la hipótesis de la omisión de cobrar y recaudar (estando obligado a ello) se configura el concurso homogéneo cuando varios comportamientos omisivos independientes se circunscriben a un mismo tipo penal. Sobre el concurso material o real se recomienda revisar la Sentencia C-464 de 2014 de la Corte Constitucional, con ponencia del magistrado Alberto Rojas Ríos.

No menos importante es anotar que el legislador ha señalado que el delito de omisión del agente retenedor o recaudador por ser un delito contra la administración pública, gústenos o no, es también un delito base o subyacente del ilícito de lavado de activos (Hernández Quintero, 2017), pues, así lo señala el artículo 323 del Código Penal colombiano, del delito de lavado de activos: “El que adquiera, resguarde, invierta, transporte, transforme, almacene, conserve, custodie o administre bienes que tengan su origen mediano o inmediato en actividades de [...] delitos contra la administración pública [...]”. Se debe tener en cuenta que no todos los delitos contra la administración pública tienen vocación (por así decirlo) de generar ganancias a quien las realiza; tenemos, por ejemplo, el delito de abuso de autoridad por acto arbitrario e injusto, consagrado en el artículo 416 del Código Penal colombiano. Este es uno de los tantos ejemplos de una inadecuada (o incoherente) política criminal.

Se debe resaltar que el delito de lavado de activos es un delito autónomo y eso significa que no se requiere contar con una decisión condenatoria previa de un delito subyacente para poder llevar a cabo el proceso penal por el punible de lavado de activos. Es bueno anotar que en la práctica se han presentado, y todavía se presentan, dificultades probatorias del delito previo frente al delito de lavado de activos (Hernández Quintero, 2017), igual sucede con el de enriquecimiento ilícito de particulares. Estos temas han sido objeto de fuertes debates en la doctrina y en la jurisprudencia.

En todo caso, insistimos en que frente a la diversidad de los procedimientos utilizados para disimular el origen de los dineros producto de actividades ilícitas, así como el uso de la tecnología, resulta indispensable la participación de los contadores forenses para la detección y seguimiento de estos recursos, así como para recomendar estrategias de prevención de lavado de activos.

La administración de justicia, por su parte, también debe contar con el apoyo de contadores forenses para que participen en las audiencias explicando los temas especializados objeto de discusión; ilustrar el alcance de los ilícitos económicos-tributarios y su relación con las declaraciones tributarias, por ejemplo. Desde luego, tal como lo anota Rey Navas (2017), hay que preparar al forense, quien va a actuar como perito de ilícitos tributarios, de manera adecuada en las audiencias penales “explicándole en qué consiste el papel que va a realizar en la audiencia, y especialmente, destacar la importancia de la pertinencia de los medios de prueba” (p.40).

Debe señalarse que muy pocos contadores son forenses; la administración de justicia ha contado con el apoyo de contadores pero no todos son contadores forenses, quienes son los capacitados para explicar el alcance de los ilícitos económicos-tributarios. De ahí que las Facultades de Contaduría Pública deben también formar profesionales contables con temas forenses.

Sobre la autonomía del delito de lavado de activos resulta pertinente citar tres importantes consideraciones ofrecidas por Hernández Quintero (2017). La primera indica que si bien no se requiere contar con una decisión condenatoria por el delito que generan los recursos que se pretenden lavar, “sí es necesario que el sujeto activo conozca que dichos bienes provienen de actividades relacionados con los comportamientos delictuales referenciados en el tipo penal básico de lavado de activos” (p. 152).

En segunda medida, el jurista advierte que lo anterior supone un esfuerzo de la administración de justicia para demostrar la existencia de delitos previos y del conocimiento por parte del sujeto agente de que los recursos provienen de actividades ilícitas; de lo contrario, “se estaría violando la presunción de inocencia, condenando así a los ciudadanos algunas veces por la existencia de indicios” (Hernández Quintero, 2017, pp. 82-83). Y, finalmente, Hernández Quintero (2017) critica la adopción en algunas decisiones judiciales “del concepto de la carga dinámica de la prueba, que traslada al sindicado la obligación de probar el origen de los bienes que posee o transporta, invirtiendo así la carga de la prueba” (p.83).

Es de advertir que no podemos olvidar la obligación que tiene la DIAN de requerir al agente de retención o responsable, según el caso, antes de realizar la denuncia penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Dicha obligación está prevista en el artículo 16 del Decreto 3050 de 1997, modificado por el artículo 2 del Decreto 2321 de 2011 al señalar lo siguiente:

Antes de presentar la correspondiente denuncia penal por las conductas descritas en el Artículo 402 de la Ley 599 de 2000, el funcionario competente deberá requerir al retenedor o responsable, según sea el caso, para que cancele, acuerde el pago, o solicite la compensación de las sumas adeudadas, dentro del mes siguiente a la comunicación del requerimiento que se podrá efectuar por cualquier medio. (Decreto 3050, 1997, s.p.)

Esta norma fue reproducida por el Decreto 1625 de 2016 (11 de octubre), “por el cual se expide el Decreto único Reglamentario en materia tributaria”. En su artículo 1.6.2.8.1. precisó la obligación de requerir previamente el pago o compensación, antes de iniciar proceso penal contra retenedores y responsables del IVA. Así, según la norma en cita, antes de presentar la correspondiente denuncia penal por las conductas descritas en el artículo 402 penal, el funcionario competente deberá requerir al retenedor o responsable, según el caso, para que cancele, acuerde el pago, o solicite la compensación de las sumas adeudadas, dentro del mes siguiente a la comunicación del requerimiento (que es un acto de trámite) que se podrá efectuar por cualquier medio. Sobre esta disposición es pertinente señalar cuatro consideraciones.

*Una:* esta norma no solamente es aplicable en la hipótesis de omisión de consignar, sino también en la hipótesis de cobrar y recaudar. No es admisible la afirmación según la cual como es una norma que fue expedida antes de la reforma del año 2016 (29 de diciembre) solo resulta aplicable a la primera hipótesis. Es más, si revisamos de nuevo la disposición es fácil afirmar que es aplicable en las dos hipótesis, pues señala que “por las conductas descritas en el artículo 402 de la Ley 599 de 2000”, esto es, omisión de consignar, por un lado, y omisión de cobrar y recaudar, por el otro.

*Dos:* en la hipótesis de “no consignar” debe tratarse de sumas que efectivamente han sido percibidas, así lo ha advertido la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, en Sentencia del 11 de diciembre de 2013 (33468), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, pues, lo contrario podría conducir a que “dichos sujetos activos, para evitarse la sanción penal, tuvieran que financiar con sus propios fondos determinados ingresos y retenciones causados contablemente, pero en la práctica inexistentes por la posterior anulación, rescisión o resolución de las respectivas transacciones o actos” (p.33).

*Tres:* tal deber (u obligación) legal de la DIAN consistente en realizar requerimientos antes de hacer la denuncia penal contribuye al respeto del principio constitucional del debido proceso; se justifica entonces su consagración. Lo anterior implica dar la oportunidad al agente retenedor, por ejemplo, de presentar las pruebas como forma de ejercer el derecho de defensa (no como forma de carga probatoria) antes de que la DIAN realice la denuncia penal ante la Fiscalía General de la Nación por el presunto delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador.

*Cuatro:* se debe tener en cuenta que en la práctica la DIAN, al identificar que el agente retenedor (por ejemplo) no está en condiciones para pagar o compensar las sumas adeudadas, recomienda al deudor a realizar un acuerdo de pago. Esta posibilidad se encuentra prevista en el artículo 814 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989). Así, el funcionario competente de dicha entidad podrá a través de resolución conceder facilidades de pago al deudor (o a un tercero a su nombre) hasta por cinco años, para el pago de las sumas por concepto de retención en la fuente (por ejemplo) junto con los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Desde luego, el deudor (o un tercero a su nombre) debe constituir fideicomiso de garantía, ofrecer bienes para su embargo y secuestro o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la entidad. De ahí que los funcionarios

competentes para otorgar facilidades de pago tienen discrecionalidad (administrativa) para decidir en cada caso el número de cuotas, su periodicidad y su monto así como para fijar políticas generales (para los casos similares). Debe advertirse que celebrado el acuerdo de pago en cualquier etapa del procedimiento administrativo coactivo, se podrán levantar las medidas cautelares decretadas.

En la academia, por su parte, se ha discutido con frecuencia respecto de la aplicación del artículo 56 del Código Penal en los delitos económicos (entre ellos se encuentran los delitos tributarios). Dicha disposición precisa que la pena se atenúa cuando el que realice el punible bajo la influencia de situaciones de: a) marginalidad (exclusión), b) ignorancia (desconocimiento) o c) pobreza extrema (escasez de disponibilidad de recursos), en cuanto hayan influido directamente en la ejecución sin que tengan la entidad suficiente para exonerarse de la responsabilidad.

Consideramos que esta norma (artículo 56) no resulta aplicable en los delitos económicos por cuanto estos punibles son ilícitos de cuello blanco, es decir, realizados por gente inteligente avezada en los negocios y que pertenece a la clase socio-económica elevada (así como conecedora de las leyes). Es de indicar que es el sociólogo Edwin H Sutherland citado por Hernández Quintero (2020) quien difundió la noción de delitos de cuello blanco y es estudiada tanto del derecho penal económico como de la delincuencia económica.

Según este sociólogo (citado por Moreno Castillo y Aráuz Ulloa, 2000), las características de la delincuencia de cuello blanco se encuentran: a) la conducta debe entrañar la violación de una norma penal; b) el agente debe pertenecer a la clase socio-económica elevada; y c) la violación de la norma penal debe tener lugar en el curso de actividades profesionales. Sutherland insiste en que los ilícitos de cuello blanco son cometidas con frecuencia por hombres de negocios a través de grandes empresas, en materias tales como prácticas restrictivas de la competencia, publicidad, relaciones laborales, propiedad intelectual e industrial, etc.; de ahí la dificultad probatoria en los delitos económicos de la que tanto habla la doctrina del derecho penal económico.

En relación con los delitos tributarios, estos ilícitos cumplen con las características de delitos de cuello blanco dado que se trata de punibles perpetrados (en gran mayoría de casos) por empresarios de alto nivel (que gozan de poder económico), en quienes recae la responsabilidad de inspeccionar la contabilidad así como el manejo de la empresa o en la

toma de decisiones de la sociedad. Se trata de criminales con pleno conocimiento de que al realizar determinados comportamientos cometen ilícitos económicos-tributarios.

Se ha comprobado con suficiencia, además, que los defraudadores tributarios han recurrido a profesionales (contadores o abogados tributaristas, por ejemplo) para crear estructuras que den apariencia de legalidad a sus negocios con fines de lucro; de ahí la dificultad probatoria para las autoridades de investigación y sanción de ilícitos económicos-tributarios. Este es entonces un claro ejemplo de la consideración de los delitos tributarios como delitos de cuello blanco.

Es de comentar que, por ser los delitos de cuello como ilícitos de difícil prueba, para algunos se justifica aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado (o de la defensa) dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos tributarios. Criticamos la aplicación de dicha teoría en materia penal por cuanto se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia. Sobre este tema será abordado en el tercer capítulo, al hablar de la relación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador.

Abordado el análisis dogmático del tipo penal en estudio, resulta pertinente abordar enseguida sobre: a) los eventos de extinción de la acción penal de los delitos tributarios, b) la viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos aun en el evento de que el agente retenedor (por ejemplo) extinga la acción penal, c) exclusión de beneficios en el delito tributario en comento, d) la inhabilidad para contratar con el Estado de quienes incurran los delitos tributarios, e) el término de prescripción de la acción penal del delito de omisión del agente retenedor o recaudador, f) la prueba en los delitos tributarios, g) la propuesta de considerar a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción administrativa tributaria y no como conducta punible y, por último, h) la consideración del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador como delito socioeconómico.

- **Eventos de extinción de la acción penal del delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

El legislador, gústenos o no, señaló eventos de extinción de la acción penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, al señalar que:

1) El agente retenedor o 2) autorretenedor, 3) responsable del impuesto a las ventas, 4) responsable del impuesto nacional al consumo, 5) recaudador de tasas, 6) recaudador de contribuciones públicas, que extingan la obligación tributaria por pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses, se hará beneficiario de a) resolución inhibitoria, b) preclusión de investigación, c) cesación de procedimiento dentro del proceso penal que se hubiere iniciado por tal motivo, -adiciona el legislador-, “sin perjuicio de las sanciones administrativas a que haya lugar”.

Se debe tener en cuenta, aunque ya se ha indicado en alguna oportunidad, que en la práctica la DIAN, al identificar que el agente retenedor (por ejemplo) no está en condiciones pagar o compensar las sumas adeudadas, recomienda al deudor a realizar un acuerdo de pago. Esta posibilidad se encuentra prevista en el artículo 814 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989). De ahí que el funcionario competente de dicha entidad podrá a través de resolución conceder facilidades de pago al deudor (o a un tercero a su nombre) hasta por cinco años, para el pago de las sumas por concepto de retención en la fuente (por ejemplo) junto con los intereses y demás sanciones a que haya lugar. Desde luego, el deudor (o un tercero a su nombre) debe constituir fideicomiso de garantía, ofrecer bienes para su embargo y secuestro o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la entidad.

Importante es mencionar que la Corte Constitucional, en la reciente Sentencia C-290 de 2019, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, declaró exequible la expresión “junto con sus correspondientes intereses previstos en el Estatuto Tributario (E.T.) y normas legales respectivas”. Según la Corporación la disposición demandada no desconoce el límite de proporcionalidad que se deriva del artículo 29 de la Constitución Política, dado que esta condición demandada tiene como finalidades la protección de los recursos públicos, la disuasión y la reparación de la víctima, las cuales no están prohibidas por la Constitución y son legítimas desde el punto de vista constitucional.

Resaltó, además, que la fijación de una condición de terminación del proceso penal es un medio que no está prohibido por la Constitución Política y que la condición de terminación del proceso penal examinada es una medida adecuada para el cumplimiento de los diferentes fines referidos. En esta providencia realizó el juicio de proporcionalidad en el que se determinará si el fin buscado es legítimo y que no esté constitucionalmente prohibido.

Es de indicar que esta posibilidad de extinguir la acción penal con el pago o compensación de las sumas adeudadas (junto con los intereses) es muy criticada por Molina Arrubla (2006), al señalar que no es conveniente considerar al derecho penal (económico) como instrumento de cobro de las sumas adeudadas:

Ninguna duda puede haber, entonces, en cuanto a que se está utilizando -indebidamente en nuestro sentir- el aparato penal para el cobro de deudas fiscales, cuando se revisa el texto de este párrafo: Basta con que el agente delictual, circunstancialmente calificado, pague o acuerde el pago respectivo con la Administración de Impuestos, para que se extinga la acción penal, lo que reportará como consecuencia la terminación del proceso penal pertinente (iniciado o por iniciar). (Molina Arrubla, 2006, p. 436)

En páginas posteriores, el autor (Molina Arrubla, 2006) concluye: “Ello traduce, simple y llanamente, que de lo que se trata es de intimidar al contribuyente con el instrumento penal, y no de sancionar como conductas delictuales” (p. 438). Estamos de acuerdo con esta conclusión. El tipo penal fue creado para intimidar, no para sancionar como tal la conducta antisocial. Esto también podría ser otro ejemplo de una política criminal incoherente.

Habíamos señalado en alguna oportunidad que la consumación del delito en comento surge a partir de la no consignación de determinadas sumas dentro del término legal. Con relación a la extinción de la acción penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor, a nuestro juicio, carece de sentido al haber establecido dicha extinción a una actuación realizada con posterioridad a la consumación del delito, es decir, con posterioridad de la obtención del resultado. Este es otro ejemplo de una inadecuada política criminal en Colombia.

Cancino Moreno (2011) también criticó dicha posibilidad de extinguir la acción penal, señalando que es una causal de impunidad: “Podemos decir que, desde el punto de vista teórico, la consecuencia que se deriva del pago conlleva, como en los casos de peculado corriente, una rebaja de pena, sino una causal de impunidad, ya que el sujeto activo queda exento de sanción” (p. 126). Esta consideración es muy compartida por un buen sector de la doctrina.

No se debe perder de vista que la extinción de la acción penal que hemos abordado no es aplicable exclusivamente en la hipótesis de omisión de consignar, también es aplicable

en la hipótesis de omisión de cobrar y recaudar determinados impuestos (eso sí estando obligado a ello). Se afirma de esa manera porque la norma no hizo distinción. Frente a esta última hipótesis, quien haya incurrido en la conducta punible está obligado a pagar con sus propios recursos las sumas que no fueron cobradas, ni recaudadas, para la exoneración de responsabilidad penal. Evento que no estará exenta de críticas en la medida en que se está obligando a pagar sus propios recursos por haber omitido el cobro de un determinado tributo a cargo de un tercero.

Por otra parte, no hay que olvidar lo señalado por el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 (o parágrafo del artículo 665 del Estatuto Tributario), que no fue derogada tácitamente por el artículo 339 de la citada Ley 1819 (2016), el cual indica la inaplicabilidad del citado artículo 402 penal para el caso de las sociedades que se encuentren 1) en procesos concordatarios; 2) en liquidación forzosa administrativa; 3) en proceso de toma de posesión en el caso de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, o 4) hayan sido admitidas a la negociación de un Acuerdo de Reestructuración a que hace referencia la Ley 550, en relación con el impuesto sobre las ventas y las retenciones en la fuente causadas. Debe señalarse de nuevo que la Ley 550 de 1999 fue reemplazada por la Ley 1116 de 2006.

- **La viabilidad o no de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos aun en el evento de que el agente retenedor extinga la acción penal**

Se advierte de nuevo que no se requiere de una decisión judicial previa por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador para acreditar el punible de lavado de activos. Pero genera un interrogante respecto a la viabilidad de iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos, aun en el evento de que el agente retenedor, por ejemplo, que es el sujeto activo del delito tributario en estudio, extinga la acción penal (posibilidad prevista en el parágrafo del artículo 402) por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador: pagando o compensando las sumas adeudadas junto con las sanciones e intereses.

Frente a esta problemática se han presentado tres hipótesis (no son las únicas, puede haber otras). Una, incurrirá en el delito económico de lavado de activos si se logra acreditar uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al sistema económico, independientemente de que el agente retenedor, por ejemplo, haya extinguido la acción penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador con el pago

de las sumas adeudadas junto con las sanciones e intereses. Es de mencionar que en nuestro ordenamiento jurídico sanciona por el ilícito de lavado de activos, los actos de simulación tendientes a dar apariencia de legalidad a bienes provenientes de actividades ilegales.

Una segunda hipótesis indica que resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos porque el delito previo omisión del agente retenedor o recaudador efectivamente se configuró, toda vez que se cumplió los requisitos de la conducta punible como son la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad (Ley 599, 2000, artículo 9); es más, la extinción penal por el pago podría ser vista como comprobación de la consumación del delito y del dolo del sujeto activo del tipo penal (es de tener en cuenta que en este punible tributario no se admite la modalidad culposa) . En otras palabras, habrá proceso penal por el delito de lavado de activos porque existió el delito previo: omisión del agente retenedor o recaudador. Esta explicación no estará exenta de críticas en la medida en que el delito fuente desapareció con la posibilidad de extinción de la acción penal otorgada por la normatividad penal y, como se indicó, respaldada por la Corte Constitucional.

Como última hipótesis precisa que no resulta viable iniciar el proceso penal por el delito de lavado de activos dado que no existió una conducta delictiva previa ante la declaración y pago de impuestos junto con las sanciones e intereses efectuada por el agente retenedor como evento de extinción de la acción penal. Se aplica la regla según la cual lo accesorio (delito de lavado de activo) sigue la suerte de lo principal (delito previo omisión del agente retenedor o recaudador). En esta hipótesis afiliamos a Jiménez Jiménez (2019) por la explicación que hizo en su página web al señalar lo siguiente: “genera terminación inmediata del proceso penal y por consiguiente también por el lavado”. Frente a esta hipótesis nos apartamos de manera respetuosa, pues en nuestro ordenamiento jurídico ha declarado la autonomía del delito de lavado de activos y se sanciona por los actos de simulación tendientes a dar apariencia de legalidad a bienes provenientes de actividades delictivas.

En nuestro sentir, resulta adecuado aplicar la primera hipótesis, circunstancia en la cual la Fiscalía General de la Nación en aplicación del artículo 7 del Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004), debe cumplir con la carga de probar en la acreditación del delito económico de lavado de activos, uno de los actos que buscan disimular su origen ilícito para luego integrarlos al torrente económico.

Desde luego, por tratarse de un ilícito de difícil prueba, la jurisprudencia de la Corte de Suprema de Justicia, Sala Penal, guste o no, ha aplicado la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado bajo el argumento que este sujeto se encontraba en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios acerca del origen lícito de los activos, bienes que a juicio de la titular de la acción penal provenían de actividades delictivas.

En relación con esta dificultad, Crispancho Ariza (2019) admite que esta no resulta fácil para resolverla por dos precisiones. Una, resulta desproporcionado que el procesado pague lo debido y normalice su situación sea posteriormente investigado por el punible de lavado de dinero. Dos, igualmente parece serlo el hecho de que organizaciones criminales, con estructuras financieras dispuestas y consolidadas al lavado de activos, resulten exoneradas con el pago que realicen.

Conviene advertir que frente a esta problemática o dificultad no hay desarrollo jurisprudencial y, por tal razón, este autor (Crispancho Ariza, 2019) hace un llamado al Congreso de la República a que realice otra reforma legislativa al tipo penal, estableciendo si se debe adelantar o no el proceso penal por el delito de lavado de activos aun cuando el agente retenedor, por ejemplo, haya extinguido la acción penal por el delito de omisión del agente retenedor o recaudador, esto con el fin de contribuir a la seguridad jurídica. En nuestro sentir, tal propuesta perfectamente resulta aplicable para los otros dos delitos económicos tributarios: a) omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (artículo 434A) y b) defraudación o evasión tributaria (artículo 434B) dado que en sus disposiciones también consagran eventos de extinción de la acción penal.

- **Exclusión de beneficios en el delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

Por ser un punible contra la administración pública, no concede a los condenados por este ilícito tributario los subrogados penales o mecanismos sustitutivos de la pena privativa de libertad de suspensión condicional de la ejecución de la pena o libertad condicional; tampoco la prisión domiciliaria como sustitutiva de la prisión, así lo señala el artículo 13 de la Ley 1474 de 2011, Estatuto Anticorrupción.

El legislador señaló, además, que no habrá lugar a ningún otro beneficio o subrogado penal, judicial o administrativo, salvo los beneficios por colaboración regulados por la ley, siempre que esta sea efectiva, cuando ha sido condenado por delito doloso dentro de los cinco

años anteriores y, como se indicó, el delito tributario en estudio es un punible que se comete con dolo (recordemos que en el punible citado no admite la modalidad culposa). Es pertinente señalar cuatro consideraciones ofrecidas por la Corte Constitucional en la sentencia C-073 de 2010, con ponencia del magistrado Humberto Antonio Sierra Porto, frente a la concesión de beneficios penales.

La primera indica que el Congreso de la República cuenta con amplio margen de configuración normativa, en tanto que es una manifestación de su competencia para fijar la política criminal del Estado. La siguiente, la Corporación advierte que la concesión o negación de beneficios penales no puede desconocer el derecho a la igualdad. Como tercera consideración, se encuentran ajustadas a la Constitución medidas legislativas mediante las cuales implican restricciones a la concesión de beneficios penales en casos de delitos considerados particularmente graves para la sociedad.

Y, finalmente, aunque no por ello menos importante, el Estado ha asumido compromisos internacionales en determinadas materias, la lucha contra el terrorismo, por ejemplo, razón de más para que el Congreso de la República limite la concesión de beneficios penales en las materias. En páginas posteriores, la Corte Constitucional concluye lo siguiente:

La Corte precisa que el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa al momento de diseñar el proceso penal y, por ende, de conceder o negar determinados beneficios o subrogados penales. Lo anterior por cuanto no existen criterios objetivos que permitan al juez constitucional determinar qué comportamiento delictual merece un tratamiento punitivo, o incluso penitenciario, más severo que otro, decisión que, en un Estado social y democrático de derecho, pertenece al legislador quien, atendiendo a consideraciones ético-políticas y de oportunidad, determinará las penas a imponer y la manera de ejecutarlas. En efecto, el legislador puede establecer, merced a un amplio margen de configuración, sobre cuáles delitos permite qué tipo de beneficios penales y sobre cuáles no. Dentro de esos criterios, los más importantes son: a) el análisis de la gravedad del delito y b) la naturaleza propia del diseño de las políticas criminales, cuyo sentido incluye razones políticas de las cuales no puede apropiarse el juez constitucional. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-073, 2010, p. 43)

- **Inhabilidad para contratar con el Estado de quienes incurran el delito de omisión del agente retenedor o recaudador**

Quien resulta condenado por el delito en estudio queda inhabilitado para celebrar contratos con el Estado, así lo señala el inciso primero del artículo 1 de la Ley 1474 de 2011, Estatuto Anticorrupción, que modifica el literal j del numeral 1 del artículo 8 de la Ley 80 de 1993 (Estatuto General de Contratación de Administración Pública), al precisar como inhabilidad para participar en licitaciones y para celebrar contratos con las entidades estatales “las personas naturales que hayan sido declaradas responsables judicialmente por la comisión de delitos contra la Administración Pública cuya pena sea privativa de la libertad [...]” y recordemos que el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador es un delito contra la administración pública al estar ubicado dentro del Título XV del Código Penal (de *Delitos contra la administración pública*).

Tal inhabilidad se extenderá por un término de 20 años y se aplicará también a “las sociedades en las que sean socias tales personas, a sus matrices y a sus subordinadas”, salvo de las sociedades anónimas abiertas. De esta manera, esta inhabilidad es aplicable a las personas naturales y a las personas jurídicas. No debemos confundir la inhabilidad con la incompatibilidad, no pueden ser tratados como sinónimos. No son la misma cosa.

La inhabilidad se caracteriza por la falta de capacidad para celebrar contratos; algunos, entre ellos Fajardo Gómez (2010), consideran que la inhabilidad es la falta de idoneidad para acceder a algo. En tanto que la incompatibilidad se caracteriza a que dos o más situaciones fácticas se repelen entre sí, pero por mandato constitucional o legal estas no pueden coexistir. Por tanto, la inhabilidad e incompatibilidad son vistas como límites o impedimentos para celebrar contratos con el Estado.

Ahora, en relación con la posibilidad de extinguir la acción penal por el delito tributario en comento señalada en el parágrafo del artículo 402 penal, si el agente retenedor, por ejemplo, paga las sumas objeto de retención junto con intereses y sanciones, a mi juicio, la inhabilidad cesará de manera inmediata; pero, si el contrato fue celebrado sin haber producido tal pago o tal extinción de la acción penal, el negocio es inválido, dado que el artículo 44 de la Ley 80 de 1993 señala como causal de nulidad absoluta del contrato cuando “se celebren con personas incursas en causales de inhabilidad o incompatibilidad previstas

en la Constitución y en la Ley”. Acá se está ante una causal de nulidad absoluta del contrato, no de nulidad relativa como pretenden explicar algunos juristas.

No menos importante es anotar que cuando el servidor público que en ejercicio de sus funciones intervenga en la tramitación, aprobación o celebración de un contrato con violación al régimen legal o constitucional sobre inhabilidades, este incurrirá el delito de violación del régimen legal o constitucional de inhabilidades e incompatibilidades previsto en el artículo 408 del Código Penal, como delito contra la administración pública; la sanción como consecuencia jurídica comprende la pena de prisión de 64 a 216 meses, multa de 66.66 a 300 salarios mínimos legales mensuales vigentes e inhabilitación para el ejercicio de derechos y funciones públicas de 80 a 216 meses.

- **Del término de prescripción de la acción penal del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador**

De acuerdo con el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal, modificado por el artículo 14 de la Ley 1474 de 2011, la prescripción de la acción penal por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador se aumentará en la mitad. Así lo prevé la norma:

6. Al servidor público que en ejercicio de las funciones de su cargo o con ocasión de ellas realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en la mitad. Lo anterior se aplicará también con relación con los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria y de quienes obren como agentes retenedores o recaudadores.

Antes de esta modificación, el término de prescripción de la acción penal se aumentaba en una tercera parte, así señalaba la disposición original: “Al servidor público que, en ejercicio de sus funciones, de su cargo o con ocasión de ellos realice una conducta punible o participe en ella, el término de prescripción se aumentará en una tercera parte”. Se advierte que esta modificación tiene efectos a partir de la incorporación del Estatuto Anticorrupción, motivo por el cual es necesario verificar la fecha de comisión de los hechos (o de las conductas punibles) para efectos de aplicar el principio de favorabilidad como excepción al principio de irretroactividad de la norma penal.

Se debe resaltar que la prescripción de la acción penal es una institución de orden público, en virtud de la cual el Estado cesa su potestad punitiva por el simple cumplimiento del término señalado en la normatividad. Tal institución ocurre cuando los operadores jurídicos dejan de vencer el plazo o término señalado por el legislador para el ejercicio de la acción penal sin haber adelantado las gestiones necesarias tendientes a determinar la responsabilidad penal del infractor de la ley penal (por así decirlo), evento que la autoridad judicial pierde la potestad (o la competencia, para algunos) de seguir con la investigación en contra del ciudadano beneficiado con la prescripción.

A su turno y, en esto hay que decirlo, en gran medida del acaecimiento de las prescripciones de la acción penal se deben a las dificultades probatorias acerca de la responsabilidad penal y por tal razón algunos juristas han considerado viable a aplicar la inversión de la carga probatoria en contra de la defensa (que es el efecto de la teoría de la carga dinámica de la prueba) en aras de evitar los fenómenos de impunidad y de prescripción en materia penal.

Sobre esta institución la Corte Constitucional en la Sentencia C-416 de 2002, con ponencia de la magistrada Clara Inés Vargas Hernández, ha señalado tres importantes reflexiones. La primera indica que la prescripción en materia penal es un instituto jurídico liberador, en virtud del cual por el transcurso del tiempo se extingue la acción o cesa el derecho del Estado a imponer una sanción cuyo fundamento es el principio de la seguridad jurídica, ya que se relaciona con el derecho que tiene todo procesado de que se le defina su situación jurídica, y concluye la Corporación:

Ni el sindicado tiene el deber constitucional de esperar indefinidamente que el Estado califique el sumario o profiera una sentencia condenatoria, ni la sociedad pueda esperar por siempre el señalamiento de los autores o de los inocentes de los delitos que crean zozobra en la comunidad. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-416, 2002, p. 33)

En segunda instancia, la Corporación advierte la prescripción en materia penal que hace parte del núcleo del debido proceso y su naturaleza es de carácter sustantivo que pueda ser declarada de oficio, sin necesidad de alegación de parte, como es obligado en los procesos de índole civil. Como última consideración, aunque no por ello menos importante, esta figura tiene una doble connotación: la primera, se trata de un medio de defensa a favor del procesado

y consiste en la garantía constitucional que le asiste a todo ciudadano de que se le defina su situación jurídica y, la segunda, en tanto y en cuanto se trata para el Estado de una sanción por su inactividad.

Todas estas explicaciones son relevantes para comprender el alcance así como de la constitucionalidad respecto de la prescripción en materia penal la cual forma parte del debido proceso, como una garantía procesal a favor de los investigados.

- **La prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador**

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal), la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal, o para desvirtuar la presunción constitucional de inocencia del que goza los procesados, le corresponde al órgano de persecución penal, esto es, la Fiscalía General de la Nación, quien “está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal”. Es entonces la Fiscalía quien asume el papel protagónico de probar el supuesto de hecho de la acusación. Por tanto, la defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria.

El legislador ha señalado, además, que la duda que se presente “se resolverá a favor del procesado”, que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo* (Pérez Pinzón, 2009), y que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. Esta última característica es de suma importancia, porque impide aplicar dentro del proceso penal la teoría carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así esté en mejores condiciones para aportar los elementos materiales probatorios.

Con la anterior advertencia se fortalece la cláusula de proscripción o de prohibición de inversión de la carga de la prueba en materia penal en virtud del estricto respeto del principio constitucional de presunción de inocencia. Pertinente es señalar que el fundamento legal de la institución carga dinámica probatoria lo encontramos en el artículo 167, inciso 2, del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sobre este tópico se abordará a profundidad en el capítulo III, de la relación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario en estudio.

De esta manera, en el proceso penal por el delito tributario en comento, y así esté en mejores condiciones para aportar los elementos materiales probatorios, el procesado no tiene que probar su inocencia (o ausencia de culpabilidad). La carga de la prueba recae siempre en

el titular de la acción penal, corresponde a ella recabar las pruebas que desvirtúen la presunción constitucional de inocencia del procesado. Tal expresión *siempre* no es gratuita por cuanto, como se evidenció, tiene su fundamento hasta el punto que el mismo artículo 7 de la Ley 906 de 2007 no consagra excepciones en cuanto a su aplicación. Es la Fiscalía quien debe realizar la completa e idónea actividad probatoria.

Es bueno indicar que el elemento material probatorio más utilizado en los procesos penales por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador corresponde a las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas y retención de la fuente de los montos dejados de consignar.

Es de precisar que de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989) se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias (así como en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos), eso sí, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial. Empero, en esto hay que advertirlo, desde el escenario de lo contable se ha demostrado con suficiencia que dichas declaraciones no son suficientes para probar que las retenciones en la fuente (por ejemplo) se hubieran practicado.

De esta manera, la prueba de este delito tributario no es tarea fácil para el titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación). Desde luego, dicha autoridad puede contar con el apoyo de autoridades especializadas en el ramo tributario como lo es la DIAN. Es de precisar que, por ser ilícitos de difícil prueba, para algunos estudiosos se justifica aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado (o de la defensa) dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios. Como se verá en el capítulo III, criticamos la aplicación de dicha teoría en materia penal en virtud del estricto respeto del axioma constitucional de presunción de inocencia el cual se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana.

- **La conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción tributaria. Una propuesta que resulta conveniente para ser aplicada**

En este acápite y de manera concisa se exponen dos de tantas justificaciones acerca de la conveniencia de considerar a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción administrativa, controlable por la Unidad Administrativa Especial: Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN (por vía del derecho administrativo sancionador tributario).

La primera: de la posibilidad de extinguir la acción penal del delito en comento con el simple pago o compensación de las sumas adeudadas, eso sí, junto con los intereses, da a entender que dicho propósito se puede cumplir, sin dificultad, con normatividad de derecho administrativo sancionatorio, esto es, sin necesidad de acudir al derecho penal. A mi juicio, esta norma penal fue creada para intimidar al contribuyente (pagar para evitar la responsabilidad penal) y no de sancionar penalmente como tal a la conducta omisiva.

En este orden de ideas, utiliza al derecho penal como un medio intimidatorio para que los presuntos responsables paguen las sumas adeudadas. Somos partidarios de la explicación doctrinaria según la cual el derecho penal tributario no puede ser utilizado como un instrumento de recaudación. De esta manera, dicha conducta omisiva perfectamente es controlable por vía del derecho administrativo sancionador tributario y con ello se respeta el carácter de *ultima ratio* del derecho penal.

La segunda: dicha conducta omisiva (en las dos hipótesis) debería ser sancionada, eso sí, con todas las garantías del debido proceso (agotar todas las etapas del proceso en aras de garantizar el derecho de defensa y de contradicción), por una entidad especializada en el ramo tributario y aduanero como lo es la DIAN, que cuenta con facultades para: a) realizar fiscalizaciones, b) liquidar los tributos, c) realizar cobros coactivos, d) imponer sanciones a sus infractores, entre otras (Carvajal Castañeda, 2015). Pertinente es señalar que, y muy relacionado con la primera justificación, en la práctica se ha demostrado con suficiencia que en los procedimientos administrativos sancionatorios su investigación es rápida y sus sanciones resultan oportunas y eficaces, en tanto que los procesos penales son muy lentos y engorrosos, así lo ha demostrado la experiencia. Por tanto, la celeridad y eficacia de las sanciones con la que la DIAN puede reprimir la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador justifica ampliamente nuestra propuesta.

Para fortalecer esta propuesta, se comparte igualmente las explicaciones de Dell'Isola (2009), al señalar que la mora del pago de sumas objeto de retención, que es la hipótesis de no consignar señalada el artículo 402 del Código Penal colombiano, se comporta como una infracción tributaria, una infracción meramente administrativa (de mera desobediencia formal) y, por tanto, no es conveniente considerarla como conducta punible. Así, la conducta

omisiva del agente retenedor o recaudador debe ser regulada como una infracción tributaria, controlada o sancionada por vía del derecho administrativo sancionador tributario.

Partiendo de estas justificaciones, consideramos que es una propuesta que resulta coherente y conveniente para ser aplicada. Ofrece, además, ventajas como: a) la disminución del costo del delito en los campos de pesquisa, aplicación y ejecución; b) evita las consecuencias nocivas de la prisión intramural; c) evita el estigma carcelario; d) estabiliza la operatividad judicial; e) reduce el número de procesos y de reclusos, entre otras. Esto es lo que apuntan tanto la política criminal como la criminología al abordar los temas de eficacia y eficiencia de los tipos penales.

Conviene señalar que la introducción de este ilícito tributario en el Código Penal es bien criticada por la doctrina. Ruíz Rengifo (2002), por ejemplo, ha sido enfático en señalar que

el delito de omisión del agente retenedor. Con la utilización de este tipo penal, el proyecto muestra su inadecuada utilización de los principios del garantismo penal, pues el *ius puniendi* no estaría legitimado. Mejor decir, la cualidad en cuanto a contenido de la actuación punible o *concepto material del delito* no se ha revisado bien es este caso. Es así como el principio de fragmentariedad y subsidiariedad (desprendidos del principio de proporcionalidad o prohibición de exceso como manda un Estado republicano), no se ven desarrollados, y su comparecencia se acerca de manera ostensible a las viejas teorías de la infracción del deber del cual es mayormente puntual del derecho administrativo. El principio de subsidiariedad principalmente informante de un derecho penal mínimo permite desarticular la huida constante al derecho penal en la tipificación del delito de peculado con su maridaje en la infracción al deber. Mejor decir, dichas desviaciones pertenecen más al derecho administrativo, que a su vez puede ser más eficaz. De esta manera, el mentado conflicto bien puede ser resuelto en un área administrativa y no recurrir al penal. (Ruíz Rengifo, 2002, pp. 173-174)

Así, para Ruíz Rengifo (2002) frente al ilícito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador debió ser controlable o sancionable por vía del derecho administrativo sancionador (tributario). En esto sí estamos de acuerdo.

Para finalizar este epígrafe, si se acepta a la conducta omisiva del agente retenedor o recaudador como infracción tributaria, el bien jurídico a tutelar ya no es el orden económico social como lo estamos proponiendo, sino el “deber de contribuir para el financiamiento del gasto público”, consagrado en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, como manifestación del principio de solidaridad (Muñoz Martínez, 2010). Así lo han explicado Zornoza Pérez y Muñoz Martínez (2010) al señalar lo siguiente: “El objeto jurídico de protección del sistema sancionador tributario es el interés en la realización del deber de contribuir a los gastos públicos” (p. 810).

Es de indicar que el bien jurídico del *deber de contribuir* no debe ser estudiado de manera restrictiva haciendo referencia solamente a la obligación de pagar los tributos, como pretenden explicar algunos economistas, sino de manera amplia: incluyendo tanto obligaciones sustanciales como formales. La Corte Constitucional, en la Sentencia C-551 de 2015, con ponencia del magistrado Mauricio González Cuervo, explica cuáles son estas obligaciones:

Entre las primeras [obligaciones sustanciales] está la obligación de pagar los tributos. Entre las segundas está la de cumplir con “aquellas cargas que facilitan la función fiscal de la administración”, como es, por ejemplo, la de “suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto en el que cada contribuyente está obligado a tributar”. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-551, 2015, p.36)

- **La conveniencia de considerar al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito contra el orden económico social**

Como se señaló en líneas atrás, el tipo penal en comento, a mi juicio, no debió ser ubicado como delito contra la administración pública (Título XV del Código Penal), pues lo que se pretende proteger con esta descripción típica, en forma privilegiada, es el orden económico social el cual se identifica con las reglas de intervención del Estado en la economía, bien jurídico tutelado en el título X del Código Penal, sede entonces adecuada de esta conducta punible.

Además, si se tiene que, según Hernández Quintero (2020), la intervención del Estado en la economía es el conjunto de normas con las cuales el Estado interviene en la economía,

el delito tributario en estudio, a nuestro juicio, se comporta como una conducta ilícita que atenta contra las reglas de intervención del Estado en la economía, del orden público económico, por cuanto la omisión de consignar (por ejemplo) determinadas sumas pertenecientes al erario hace que alteren las reglas intervencionistas del Estado en el curso de la economía.

Es de señalar de nuevo que en la literatura jurídica se ha identificado que la determinación del bien jurídico protegido por el derecho penal tributario no ha sido tarea fácil por cuanto algunos estudiosos han considerado que el bien jurídico resguardado es la fe pública, otros arguyen que es el deber de lealtad con el Estado. Igualmente se ha encontrado otras explicaciones que es el patrimonio que pretende proteger con los delitos económicos tributarios, mientras que otros estudiosos del derecho penal económico afirman que es la hacienda pública. Recientemente, algunos tributaristas consideran que el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios corresponde a la administración tributaria.

Distinto sucede en el derecho administrativo sancionador tributario, dado que de manera uniforme la doctrina considera que el interés jurídico a proteger por esta modalidad del derecho punitivo corresponde al deber de contribuir para el financiamiento del gasto público que cuenta con fundamento constitucional a partir del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política, como aplicación del principio de solidaridad en la cobertura de los gastos públicos así como en el cumplimiento de los fines esenciales del Estado. Es de advertir que la doctrina del derecho administrativo sancionador tributario utiliza con frecuencia la denominación *interés jurídico* que la de bien jurídico.

El delito en comento, insistimos, se comporta como un delito socioeconómico por cuanto la no consignación de determinados tributos recaudados, por ejemplo, implica una consolidación de desigualdad socioeconómica, atenta al orden económico establecido (Giraldo Marín y Gómez Velásquez, 1986). Es un acto ilícito que atenta contra el orden público económico como uno de las grandes instituciones de la llamada Constitución Económica. Para reforzar esto, en las siguientes líneas se expone nuestra propuesta de considerar al delito en estudio como delito económico.

Un buen sector de la doctrina ha considerado que el delito en comento es un delito fiscal o delito tributario, como aquel ilícito que vulnera o pone en peligro la hacienda pública. Ibáñez Guzmán, Ospina López y Nevito Gómez (2004), por ejemplo, señalan que el delito

de omisión del agente retenedor o recaudador es un delito fiscal, como especie del género fraude fiscal. El fraude fiscal, de acuerdo con Fonseca Vivas (2015), “se caracteriza por implicar una ocultación de hechos económicos mediante actividades económicas total o parcialmente ocultas, o mediante la presentación de los hechos económicos con un significado distinto o real” (p. 253). Ibáñez, Ospina y Nevito (2004) consideran como delitos fiscales, entre otros, a los delitos de contrabando, de ejercicio ilícito de actividad monopolística de arbitrio rentístico, de la defraudación a las rentas de aduana, hoy con la Ley 1762 de 2015, fraude aduanero. Son delitos de naturaleza económica o socioeconómica.

Mejías Rodríguez (2016), por su parte, también ha denominado al delito en estudio como delito tributario, como especie del género delito económico. Explica, además, que este delito forma parte del campo de estudio del derecho penal tributario. Este último (derecho penal tributario), según Juan del Rosal citado por Giraldo Marín y Gómez Velásquez (1986), cumple “la misión de reprimir graves violaciones del ordenamiento tributario” (p. 412).

No menos importante es señalar que el derecho penal tributario no es una rama del derecho tributario, sino propiamente del derecho penal común; es, como expone Fernández Carrasquilla (1992), un derecho penal especial. Es bueno mencionar que en una época la doctrina había ubicado el derecho penal tributario dentro del derecho administrativo (Giraldo Marín y Gómez Velásquez, 1986).

Ayala Gómez (1988) ha considerado que, tratándose de delitos tributarios o fiscales, el bien jurídico a proteger corresponde a la hacienda pública. En el mismo sentido lo explica Mejías Rodríguez (2016) y señala, además, que “la Hacienda Pública, que es, según nuestro criterio, el verdadero bien jurídico tutelado, pero no entendido como algo estático, sino dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos” (p. 45). La hacienda pública, para Bustos Ramírez (1987), “ha de ser todo el proceso de recaudación de ingresos y de distribución o redistribución de ingresos” (p. 22).

En este orden, tratándose de delitos tributarios podríamos afirmar que el bien jurídico a tutelar es específicamente la hacienda pública y no la administración pública tal como lo ha establecido nuestro legislador (Ley 599 de 2000). Este interés jurídico de hacienda pública es estudiado a partir de estas tres perspectivas. *Subjetivo*: la hacienda pública alude a la administración tributaria como sujeto de derechos u obligaciones. *Objetivo*: la hacienda pública alude a los instrumentos jurídicos, bienes y derechos de los que es titular la

administración tributaria. *Funcional*: la hacienda pública hace referencia al conjunto de actividades desarrolladas por la administración tributaria referidas al denominado ciclo de ingresos y gastos. Nosotros nos afiliamos a la última perspectiva dado que el numeral 9 del artículo 95 destaca el fin del tributo (ingreso público) respecto de la cobertura del gasto público.

No podemos perder de vista que en nuestro ordenamiento jurídico no existe el bien jurídico: hacienda pública, de ahí es conveniente que, en un futuro no lejano, el legislador se dedique en analizar la conveniencia (o necesidad, para algunos) de crear este nuevo bien jurídico, tal como lo ha reconocido en otros países como Perú y Chile (Zarama Vásquez y Zarama Martínez, 2017). En dichos países la protección de los deberes tributarios tiene una doble vía de garantía: una, a través de sanciones administrativas (derecho administrativo sancionador tributario) y, otra, a través de sanciones penales (derecho penal tributario).

No obstante, si el objeto de protección es la hacienda pública y al utilizar políticas de intervención en los procesos económicos (o con políticas económicas), a mi juicio, estaríamos frente a un bien jurídico a tutelar distinto que es el orden económico social y cuyo titular corresponde al Estado, que está a cargo de la dirección general de la economía y la obligación de preservar el orden económico social, como lo señala el artículo 334 de la Constitución Política.

Además, tal como se ha indicado en varias oportunidades, la hacienda pública es vista como un auténtico instrumento por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía. De paso, la teoría de la dirección e intervención del Estado en la economía contribuye a cumplir los postulados de la fórmula Estado social de derecho o de la llamada Constitución Económica, para algunos.

Como bien se evidenció, tenemos, entonces, que la doctrina ha dado una denominación o consideración al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito fiscal o delito tributario. Desde luego, por su alcance económico, el delito en estudio se comporta como delito socioeconómico, entendiendo por éste como “toda conducta que vulnere o ponga en peligro la intervención del Estado en la economía, trátase de su función de dirección o protección” (sentido estricto) (Hernández Quintero, 2020, p. 123). Esto es, un acto ilícito que atenta la infraestructura económica del país o, en palabras de Córdoba y Ruíz

(2011), “un acto antijurídico que genera ruptura en el equilibrio económico regulado por el Estado” (p. 237).

Por eso tiene razón Bajo Fernández, citado por Bustos Ramírez (1987), al señalar que la lesión patrimonial que produce el delito tributario no solo entraña una disminución de valor económico del erario, “sino que afecta, como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social que incide sobre el ahorro, la inversión, la distribución de la renta nacional, etc.” (p. 20). Es, entonces, una conducta ilícita que atenta a los propósitos de la denominada Constitución Económica. En este sentido, es fácil afirmar que este punible está orientado a la protección del bien jurídico de orden público económico.

Acá es importante compartir la reflexión aportada por Prías Bernal (2007) al afirmar que la formulación sistemática del orden económico social como un interés jurídico susceptible de ser protegido penalmente, y la ubicación del ilícito tributario como un delito económico es evidentemente la adecuada. Concluye, además: “no es preciso formular, como ocurre en otras legislaciones, una concepción especial del delito tributario en tutela de la hacienda pública, pues esta concibe apenas como un instrumento o un medio para la protección del orden económico social” (pp. 85-86).

Por su parte, habíamos mencionado que en el anteproyecto del Código Penal de 1978 se abordó un capítulo sobre los “delitos contra el régimen fiscal y otras infracciones” (capítulo III) dentro del Título VII de los “delitos contra el orden económico social”. Lo anterior nos da a entender que los delitos tributarios se comportan como delitos que atentan el orden económico social, es decir, son considerados como delitos socioeconómicos. De ese modo, es conveniente considerar al delito de omisión del agente retenedor o recaudador como delito económico.

Así como también en la propuesta de anteproyecto del Código Penal de la Nación de Argentina presentada por Jorge Luis Villada (2016), al ubicar los “delitos tributarios y previsionales” (Capítulo IV) dentro del Título XIII de los “delitos contra el orden económico y financiero”, considerando entonces a los delitos tributarios como como delitos económicos.

De esta manera, al considerar al delito en comento como delito socioeconómico automáticamente será incluido dentro del Título X del Código Penal colombiano, de los “Delitos contra el orden económico social”, ubicación que a nuestro juicio resulta acertada.

Es una propuesta que resulta coherente y conveniente para ser aplicada, pues facilita realizar una mejor interpretación, así como también para crear nuevos tipos penales de carácter económico.

En efecto, aceptarlo como delito económico, este debe ser estudiado dentro de la definición del derecho penal económico en sentido estricto proporcionada (o elaborada) por Bajo Fernández, toda vez que es un delito que atenta a la gestión intervencionista del Estado en la economía, en contra del sistema económico establecido. En el mismo sentido lo explica Fernández Teruelo (2013) al precisar que los delitos fiscales son considerados como delitos económicos en sentido estricto.

Hasta aquí se termina el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano, estudio que resulta trascendental para efectos de comprender la problemática suscitada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el citado punible, tema que será abordado a profundidad en el tercer capítulo. En el siguiente capítulo se hará una explicación sobre el debido proceso probatorio, resaltando la importancia del estricto respeto del principio constitucional de presunción de inocencia en el proceso de investigación y sanción de delitos tributarios.



## Conclusiones del capítulo I

- La constitucionalización del derecho como uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo se identifica a que todo el ordenamiento jurídico está regido en su interpretación así como en su aplicación por la Constitución Política, por cuanto así lo da a entender el artículo 4 constitucional al señalar que la Constitución es *norma de normas*. De ahí que tanto el derecho penal como el derecho tributario, que son las principales áreas de conocimiento abordadas en este texto, no están exentos de aplicación de este fenómeno o proceso al estar nutridos por mandatos constitucionales.
- Del análisis en conjunto entre el derecho penal y el derecho tributario gesta el derecho penal tributario. Este último es entendido como el derecho de los delitos tributarios y de las penas; entendemos por delito tributario como aquel ilícito que vulnera o ponga peligro la hacienda pública. De paso, este capítulo del derecho penal económico sin duda también se encuentra constitucionalizado y el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios corresponde a la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos. Debe precisarse que la hacienda pública es estudiada como un auténtico instrumento por medio del cual el Estado interviene en la economía, cumpliendo sus fines constitucionales en el curso de la economía.
- Ante la inexistencia del bien jurídico de la hacienda pública en nuestro Código Penal colombiano (Ley 599, 2000), a pesar de contar con el fundamento constitucional que se encuentra en el Título XII de la Constitución Política (Del régimen económico y de la hacienda pública), estos ilícitos perfectamente pueden ser estudiados como delitos económicos en sentido estricto, en cuanto afectan a la dirección e intervención del Estado en la regulación jurídica de la economía. Por tanto, es acertado afirmar que el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios es el orden económico social.
- Uno de los ilícitos que hacen parte del llamado derecho penal tributario corresponde al delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador y se encuentra tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano como delito contra la administración pública (ubicación que a nuestro juicio no es acertada;

debió ser ubicado dentro de los delitos contra el orden económico social). Incurrir en este punible cuando el agente retenedor, por ejemplo, no consigne las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente (o por concepto del IVA) dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente.

- Se configura este delito igualmente cuando el agente retenedor, por ejemplo, omite la obligación de cobrar las retenciones, estando obligado a ello. De esta manera, se sanciona por omisión de cobrar el impuesto sobre las ventas (por ejemplo) estando obligado a ello y por omisión de consignar las sumas por concepto de retenciones en la fuente (por ejemplo). Se debe tener en cuenta que extingue la acción penal por este delito cuando el agente retenedor realice el pago o compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses; evento que da a entender que este ilícito debió ser controlado por vía del derecho administrativo sancionador tributario y con ello contribuye al respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal (principio muy estudiado en la teoría, pero bastante olvidado en la práctica).



## **Capítulo II. El debido proceso probatorio y la garantía constitucional de presunción de inocencia. Un estudio a partir de las garantías procesales en un Estado social de derecho**

### **Preliminar del capítulo**

En este capítulo nos ocuparemos del debido proceso probatorio así como de la garantía constitucional de presunción de inocencia. Para llevar a cabo este propósito, el tema se distribuirá en cinco partes. La primera, gira en torno a los antecedentes de las garantías procesales en un Estado social derecho. La segunda, una breve exposición acerca del principio constitucional del debido proceso. La siguiente, una concisa explicación respecto de la relación entre el debido proceso con la dignidad humana y con el acceso a la administración de justicia. La cuarta, un análisis al debido proceso probatorio a partir del artículo 29 constitucional. Se finaliza el capítulo con una descripción acerca del principio constitucional de presunción de inocencia como principio rector del proceso penal garantista. El desarrollo de todos estos temas es trascendental para la comprensión de la problemática formulada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal.

### **1. Antecedentes de las garantías procesales en un Estado social de derecho**

La Constitución Política de 1991 contiene directrices de funcionamiento de todo el sistema político, económico, social del Estado. De ahí que, tal como se señaló en el primer capítulo, todas las áreas del derecho se encuentran constitucionalizadas. En efecto, tales directrices han sido fijadas por el Constituyente no solo a través de la consagración de un sistema funcional de órganos y un complejo de tanto de derechos como garantías, sino también por medio de principios que determinan cada rama del derecho. De ahí la explicación doctrinaria según la cual no hay un área de conocimiento sin el estudio y aplicación de principios.

Es por ello que el derecho penal debe observar sin más condiciones los principios constitucionales. Desde luego, su aplicación será más exigente en el derecho procesal penal por cuanto este está llamado a concretar las garantías a través de sus postulados en el curso de los tantos actos procesales. En efecto, tanto el derecho penal como el derecho procesal

penal deben ser vistos como ramas del derecho garantistas, observando siempre los principios constitucionales así como de los parámetros del bloque de constitucionalidad, todos ellos asociados con el respeto de la dignidad humana como uno de los axiomas fundantes de un Estado social de derecho como el nuestro. Sobre este tópico se comparte la conclusión ofrecida por Daza González (2015) al señalar que

es así como el nuevo sistema penal acusatorio establece implícitamente que tanto los operadores jurídicos y servidores públicos deben al momento de cumplir sus funciones, tomar en cuenta como parámetro normativo el bloque de constitucionalidad, entendido este, como aquel que permita y obliga interpretar los alcances del nuevo procedimiento penal a partir de las garantías fundamentales previstas no solo en la Constitución y la ley, sino también en muchos tratados de derechos humanos y de derecho internacional humanitario, con lo cual además de constitucionalizarse el procedimiento penal, se avanza hacia un sistema penal más garantista. (Dza González, 2015, p.17)

De ahí que si la doctrina del derecho constitucional atestigua que el derecho penal sustancial se encuentra constitucionalizado el derecho penal procesal (que es el vehículo para efectivizar el derecho penal sustancial) también lo está. Así lo señaló igualmente la Corte Constitucional en la Sentencia C-038 de 1995, con ponencia del magistrado Alejandro Martínez Caballero, cuando indicó que tanto en materia sustantiva como procedimental “la Carta incorpora preceptos y enuncia valores y postulados -particularmente en el campo de los derechos fundamentales- que inciden de manera significativa en el derecho penal y, a la vez, orientan y determinan su alcance” (p.11).

Además, la citada Corporación advirtió que en razón a constitucionalización del derecho “el legislador no tiene una discrecionalidad absoluta para definir los tipos delictivos y los procedimientos penales, ya que debe respetar los derechos constitucionales de las personas, que aparecen, así como el fundamento y límite del poder punitivo del Estado” (p.11).

De esta manera, el punto de partida de un derecho penal garantista (sustancial y procesal), así como del neoconstitucionalismo o del constitucionalismo contemporáneo, corresponde al sometimiento a los preceptos constitucionales. Es tanto que la doctrina del derecho procesal antes de explicar la estructura del proceso penal, inicia precisando los

principios constitucionales aplicables. Se asemeja en gran parte a las clases de derecho constitucional, abordando igualmente temas sobre el papel del constitucionalismo moderno en torno a las garantías procesales. Resaltando, además, la importancia de la función del garantismo en un Estado social de derecho y, de acuerdo con Luigi Ferrajoli (2015), entendemos por garantismo como “un modelo de derecho basado en la rígida sujeción a la ley de todos los poderes y en los vínculos impuestos a estos en garantía de los derechos, en preferencia de los derechos fundamentales señalados por la Constitución” (p.29).

El garantismo es estudiado, por un lado, como teoría jurídica y por el otro, como ideología jurídica. La primera se identifica con el conjunto de instituciones jurídicas adecuadas para la aplicación del derecho. En tanto que la segunda (ideología jurídica) apunta a la forma o el modo de representar, comprender, interpretar, explicar y aplicar el derecho. La difusión del garantismo se debe a las enseñanzas de Luigi Ferrajoli (2008). Este jurista se ha encargado de estudiar, entre otros temas, la teoría del garantismo penal a partir de los aportes de la teoría del Estado constitucional (perspectiva normativa) y del neoconstitucionalismo (perspectiva teórica).

Además, Luigi Ferrajoli (2008) ha expuesto tres acepciones del garantismo. *Modelo normativo de derecho*: pretende asegurar los derechos frente al poder y establece límites a este. *Teoría del derecho y crítica del derecho*: apunta a la validez y efectividad de las normas jurídicas que sirve de base para legitimar las funciones que el derecho desempeña. *Filosofía del derecho y crítica de la política*: pretende imponer al derecho y al Estado la carga de la justificación externa conforme a los intereses cuya garantía constituye su fin.

Las anteriores explicaciones forman parte del campo de estudio de la formación de un Estado constitucional de derecho. Es de indicar que nuestra Constitución Política ha elevado a Colombia como un Estado social de derecho y, por lo tanto, se ajusta a lo que Luigi Ferrajoli (2008) llama Estado constitucional de derecho y que para algunos juristas equivale a Estado garantista.

Al abordar acerca del constitucionalismo moderno o del neoconstitucionalismo da paso a la explicación del proceso evolutivo que se ha gestado mundialmente la necesidad (más que conveniencia) de buscar la consagración normativa de garantías en aras de respaldar su legitimidad, esto es, que logren su reconocimiento, validez y por supuesto su eficacia (a través de normas procesales como herramientas orientadas a la efectividad de las garantías,

derechos, valores, principios, etc.). Desde luego, en la actualidad nos importa (más) la efectividad de las normas, utilizando para ello las disposiciones procesales las cuales permiten efectivizar tanto preceptos constitucionales como aquellas que las desarrollan y complementan.

Es de señalar que la legitimidad de las normas jurídicas-procesales penal está dada en función del principio de proporcionalidad y razonabilidad por cuanto, siguiendo a la Corte Constitucional desde la Sentencia C-496 de 2015, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, “sólo la coherencia y equilibrio del engranaje procesal permite la efectiva aplicación del concepto de justicia y, por contera, hace posible el amparo de los intereses en conflicto” (p.8).

De ahí que la violación del debido proceso, por ejemplo, ocurriría no sólo en el supuesto fáctico de la omisión de la respectiva regla procesal (o de la ineficacia de la misma para alcanzar el fin para el cual fue diseñada), sino especialmente en el que ésta aparezca excesiva así como desproporcionada frente al resultado que se pretende obtener con su aplicación. Así, la legitimidad del derecho procesal penal está dada en función de los axiomas de proporcionalidad y de razonabilidad.

Por su parte, el derecho procesal (el general) es visto como un medio (que adquiere el carácter de instrumental) para efectivizar los derechos y garantías y así lo ha indicado la Corte Constitucional en la Sentencia C-029 de 1995, con ponencia del magistrado Jorge Arango Mejía, al señalar estas dos importantes consideraciones.

La primera alude a que “la finalidad del derecho procesal en general, y de los procesos en particular, es la realización de los derechos que en abstracto reconoce el derecho objetivo, realización que supone la solución de los conflictos” (p.14). La segunda se refiere a que el derecho procesal es la mejor garantía del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley y a su vez como el límite contra la arbitrariedad:

De otra parte, las normas procesales tienen una función instrumental. Pero es un error pensar que esta circunstancia les reste importancia o pueda llevar a descuidar su aplicación. Por el contrario, el derecho procesal es la mejor garantía del cumplimiento del principio de la igualdad ante la ley. Es, además, un freno eficaz contra la arbitrariedad. Yerra, en consecuencia, quien pretenda que en un Estado de derecho se puede administrar justicia con olvido de las formas procesales. Pretensión que sólo tendría cabida en un concepto

paternalista de la organización social, incompatible con el Estado de derecho (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-029, 1995, p.14)

Estas explicaciones son útiles en la medida en que el derecho procesal penal, como una de las ramas del derecho procesal, está llamado a concretar las garantías a través de la adecuada aplicación de principios y normas procesales. Es de señalar que el desarrollo constitucional para la consagración de las garantías procesales tuvo génesis en el reconocimiento constitucional de los derechos humanos en cuyo proceso es dable distinguir dos fases (o etapas), como pasa a explicarse:

La primera: la escuela iusnaturalismo y sus aportes para la comunidad jurídica. Esta escuela concebía a los derechos humanos como inherentes a la naturaleza humana (de ahí la explicación del estricto respeto de la dignidad humana) y aportó criterios para efectos de positivizar los derechos para luego consagrar los medios o instrumentos (las normas procesales, para ser precisos) para efectivizarlos. La segunda: ante la reacción al utilitarismo liberal permitió la evolución de las garantías (entre ellas están las procesales). Debe destacarse que es ante el crecimiento de la industria (y su revolución) que permitió estudiar la importancia de positivizar los derechos económicos y sociales.

Ante esta reacción se generó el tránsito del Estado liberal a Estado social de derecho, marcado por la Constitución de Weimar de 1919, positivizando los derechos y deberes fundamentales de los alemanes y se incluyeron dentro de los mismos: libertades individuales tradicionales y los derechos sociales. Haciendo entonces un Estado garantista. De ahí que este cambio en la concepción del Estado, como modelo a seguir, se inspiraron numerosas constituciones (entre ellas la española de 1931).

En la literatura jurídica se ha indicado que son en verdad tres fases que se distinguen respecto del reconocimiento de los derechos humanos. Advierte entonces la doctrina que la tercera fase alude al fenómeno o proceso de la constitucionalización del derecho, del que hemos abordado en el primer capítulo, el cual hace parte del campo de estudio del neoconstitucionalismo (o del constitucionalismo moderno). Esta fase es de suma importancia por cuanto se resalta la trascendencia de la internacionalización del constitucionalismo dentro de la concepción tanto del Estado de derecho como del Estado social de derecho. Concibiendo a este último como un Estado (más) garantista, proteccionista de garantías.

Las anteriores explicaciones refuerzan a la idea según la cual el Estado social de derecho se creó para solucionar las necesidades de los asociados. Recordemos, además, que es Platón quien por primera vez abordó acerca de las necesidades que tienen los hombres de resolver los problemas y, por consiguiente, surgió la necesidad de crear la sociedad así como fundar un Estado. Por eso afirmaban, y siguen afirmando, los filósofos al advertir que si no es para satisfacer las necesidades de los asociados entonces, ¿para qué sirve el Estado? o ¿para qué se creó el Estado?

Murillo Granados (2018) explica que el neoconstitucionalismo surge a partir de la institucionalización de los tribunales constitucionales en Europa cuando se produjo en defensa de la eficaz aplicación de las normas constitucionales, entendidas estas últimas como normas supremas con fuerza vinculante. Este jurista (Murillo Granados, 2018) ha identificado que se encuentra distintas vertientes del neoconstitucionalismo, como pasa a explicarse: a) *neoconstitucionalismo teórico*: se encarga de describir los logros de la constitucionalización; b) *neoconstitucionalismo ideológico*: pone en primer plano el objetivo de garantizar los derechos fundamentales; c) *neoconstitucionalismo metodológico*: pone a los derechos fundamentales un puente entre derecho y moral.

Sin duda, Colombia también hace parte de la nueva teoría del derecho de neoconstitucionalismo y se identifica con: a) el carácter de Estado social de derecho, como un Estado garantista de derechos; b) la supremacía normativa de la Constitución Política; c) la previsión en la Constitución tanto de límites formales como de límites sustanciales al ejercicio del poder; d) la creación de un sistema de control de constitucionalidad en cabeza de un juez constitucional; e) la creación de un catálogo de derechos fundamentales y garantías; f) la consagración de mecanismos para hacer efectivos los derechos fundamentales así como de las garantías; g) el establecimiento de mecanismos especiales de reforma de la Constitución; h) la concepción del derecho como un conjunto normativos conformado tanto por reglas como principios; y i) la transformación de las técnicas de interpretación del derecho tales como, entre otros, el principio de proporcionalidad o de razonabilidad. Nótese que cada una de las características está asociada con la filosofía o idea del garantismo en cuanto a la efectividad de normas, principios, derechos y garantías.

En este orden, en dicho fenómeno de constitucionalización de todo ordenamiento jurídico se estudia con frecuencia acerca de la garantía y protección de los *derechos*

*fundamentales*. En este texto se comparte por quienes afirman que la dicotomía entre derechos humanos y derechos fundamentales se encuentra superada por cuanto estos no se encuentran protegidos de manera exclusiva por el derecho interno, sino también por el derecho internacional. Ruiz Rengifo (2014), por ejemplo, sobre este tópico ha indicado que

la distinción entre derechos humanos y derechos fundamentales ha sido superada. Se tienen (ambos o cualquiera de estos) por el mero hecho de ser humano. Son los baremos básicos de cualquier sociedad. Con razón apunta Amartya Sen que el éxito de una sociedad ha de evaluarse, en función de las libertades fundamentales de que disfruten sus miembros. Lo importante para nuestro tema es que estos derechos en la actualidad no están protegidos únicamente por el derecho interno, sino que también por el derecho internacional. (Ruíz Rengifo, 2014, p.11)

Esta explicación a simple vista es comprensible desde luego no estará exenta de críticas por cuanto muchos juristas insisten que hay diferencias entre estos derechos. A manera de ejemplo, las explicaciones de generaciones de derechos que son temas propios de los derechos humanos más que de los fundamentales. Por ejemplo, la Corte Constitucional desde la Sentencia T-008 de 1992, con ponencia del magistrado Fabio Morón Díaz, explica que son tres generaciones de derechos humanos y son en su orden: a) libertades públicas, b) derechos asistenciales y c) la paz, al patrimonio común de la humanidad. Por otro lado, en la Sentencia T-414 de 1992, con ponencia del magistrado Ciro Angarita Varon, la citada Corporación identificó una cuarta generación de derechos humanos: los derechos vinculados con los procesos tecnológicos.

Es de anotar que tales explicaciones de generaciones de derechos también son criticadas en la doctrina por cuanto los derechos no admiten jerarquizaciones, sino que todos se encuentran en el mismo plano desde el punto de vista de la efectividad. No pueden haber jerarquizaciones de derechos.

Por otro lado, Quinche Ramírez (2020) ha explicado de manera comprensible acerca de la distinción entre derechos humanos, derechos constitucionales y derechos fundamentales de la siguiente manera. Los primeros son genéricos y corresponden a la órbita del derecho internacional público (en el bloque de constitucionalidad, por ejemplo). En cambio, los derechos constitucionales son específicos y pertenecen al derecho público interno.

Finalmente, los derechos fundamentales son también específicos y concierne tanto al derecho público internacional como al derecho público interno.

Se tiene entonces que los derechos fundamentales son en sí derechos positivizados por vía constitucional. Alexy citado por Carrillo de la Rosa (2018), por ejemplo, explica que los derechos fundamentales son derechos humanos transformados en derecho constitucional positivo cuya historia institucional tiene sus antecedentes más remotos en el sistema anglosajón con la denominada Carta Magna de 1215.

Este autor (Alexy) ha insistido que para contar con un derecho fundamental (o derechos fundamentales) se requiere que exista una norma válida que otorga ese derecho. Lo anterior permite afirmar que su pensamiento se encuentra afiliado a la escuela o corriente de la filosofía del derecho pospositivista del derecho al defender la inclusión de la moral en el derecho. Explica, además, las propiedades que debe tener un derecho para que sea considerado como un derecho fundamental:

a) *concepto formal*: considera fundamental a todos aquellos derechos catalogados así por la Constitución positiva de un ordenamiento jurídico; b) *concepto material*: los identifica con los derechos del individuo; y c) *concepto procedimental*: establece una relación entre derechos fundamentales y proceso democrático, y a su vez comprende estas connotaciones: 1) porque los derechos fundamentales constituyen garantías para el ejercicio de las libertades políticas y 2) porque los derechos fundamentales en su totalidad restringen o delimitan el proceso democrático al establecer fines y valores.

En relación con lo anterior, para Alexy, son tres ideas sobre los derechos fundamentales que han constituido un lugar común de los contenidos materiales: a) que el catálogo de derechos fundamentales no establezca únicamente derechos de defensa sino todo un sistema de valores; b) que los derechos fundamentales (principios) vinculan a los tres poderes públicos y pueden aplicarse en cualquier asunto jurídico; y c) que si los valores (principios) tienden a entrar a colisión y ello exige una ponderación (principio de ponderación).

Todas estas explicaciones resultan relevantes para comprender el alcance e importancia de los derechos fundamentales en el constitucionalismo moderno. En este orden, al positivizar derechos y garantías da paso a la consagración de los medios procesales para hacer efectivos con una presencia del Estado a través de órganos y dentro de los mismos de

entidades especializadas para el control constitucional. Lo anterior generó la creación y adaptación de tribunales constitucionales (en Colombia es la Corte Constitucional) así como el nacimiento de teorías de interpretación constitucional para la efectiva observancia de los postulados del Estado social de derecho, o de la Constitución. Es por ello que para garantizar la protección de los derechos se crean desde la Constitución Política mecanismos procesales como las acciones de tutela, las acciones colectivas (acciones de grupo y popular), entre otros instrumentos.

Por eso se afirma con frecuencia que la expedición de la Constitución Política de 1991 trajo consigo no solamente cambios a las instituciones del Estado pertenecientes a las tres ramas del poder público que de por sí es relevante en la nueva visión que tiene la sociedad de las funciones: judicial, ejecutiva y legislativo, sino que dotó de mecanismos sustantivos (el respeto del principio constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo) y procesales (acción de tutela para la protección de derechos fundamentales vulnerados o amenazados, por ejemplo) a los asociados para que hicieran respetar así como garantizar sus derechos y obligaciones de las autoridades estatales.

Uno de los temas más importantes de la evolución de las garantías procesales a nivel constitucional (e inclusive -por supuesto- a nivel de bloque de constitucionalidad) corresponde al derecho al debido proceso, como un postulado o derecho fundamental depurado del cual se deriva toda una serie de principios o garantías como: el derecho a un juez natural, la presunción de inocencia, el *in dubio pro reo*, el principio de contradicción, el derecho de defensa, etc. Estos principios o axiomas cuentan con un amplio desarrollo en el bloque de constitucionalidad (de los tratados internacionales de derechos humanos, por ejemplo). Es por ello que en muchas Constituciones le han dado reconocimiento constitucional expreso al derecho al debido proceso así como sus principios procesales que lo integran.

Debe advertirse que tanto las normas constitucionales como las del bloque de constitucionalidad son el referente para un correcto diseño de las normas que han de regular el derecho penal y el derecho procesal penal y así lo ha indicado la Corte Constitucional en Sentencia T-118 de 2015, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, al precisar que los principios constitucionales, las garantías, los derechos fundamentales y los convenios internacionales de derechos humanos, constituyen guías u orientaciones que el

legislador debe atender en el ejercicio del poder público. Lo anterior indica que el legislador no puede tipificar comportamientos que vayan en contra de los derechos fundamentales, determinar tipos penales con penas desproporcionadas o irrazonables, por ejemplo.

La Constitución Política colombiana de 1991, por ejemplo, no fue ajena respecto del expreso reconocimiento constitucional al derecho al debido proceso. Este es visto como un derecho fundamental pasible de acción de tutela para su protección. Se debe resaltar que algunos conciben al debido proceso como un principio (declaración orientadora), otros como un derecho (regla).

Como es sabido, esta institución jurídica (debido proceso) se encuentra consagrada en el artículo 29 como derecho fundamental susceptible, se repite, de acción de tutela para efectos de reclamar ante los jueces su protección. Así, con el artículo 29 la Constitución Política de 1991, además del artículo 4 el cual señala que la Constitución es *norma de normas*, se constitucionaliza también el debido proceso. Resulta pertinente citar el contenido del artículo 29 constitucional:

El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso.

Así, el debido proceso como un derecho fundamental se identifica con el cúmulo de garantías sustanciales y procesales establecidas en el ordenamiento jurídico de manera articulada para garantizar, por parte de quienes están encargados de administrar justicia, la objetividad, oportunidad, imparcialidad, celeridad y eficacia de las actuaciones y decisiones

en los términos, condiciones y conforme a las ritualidades procesales establecidas para poder preservar el valor de la justicia.

Como se verá más adelante, por tratarse de un derecho fundamental constitucional para garantizar su efectividad por parte de los operadores jurídicos cuenta adicionalmente con el amparo de la acción de tutela la cual permite al sujeto procesal cuyas garantías sustanciales y procesales inmersas en este derecho han sido vulneradas por la acción u omisión de cualquier autoridad pública en todo momento y lugar, mediante un procedimiento preferente y sumario para solicitar la protección inmediata de sus derechos fundamentales constitucionales.

El debido proceso, por su parte, es estudiado por la doctrina del derecho penal como el auténtico límite al poder punitivo del Estado. Bernal Cuéllar y Montealegre Lynett (2002), por ejemplo, a este respecto, han indicado que

el derecho fundamental al debido proceso en materia penal constituye una limitación al poder punitivo del Estado, en cuanto comprende el conjunto de garantías sustanciales y procesales especialmente diseñadas para asegurar la legalidad, regularidad y eficacia de la actividad jurisdiccional en la investigación y juzgamiento de los hechos punibles, con miras a la protección de las personas, o de otros derechos que pueden verse afectados (Bernal Cuéllar y Montealegre Lynett, 2002, p.70)

Estos autores insisten que las garantías que comprenden el debido proceso son: a) legalidad, b) juez natural, c) presunción de inocencia, d) favorabilidad, e) derecho a la defensa. Dentro de este último se encuentran las siguientes garantías: 1) derecho a la asistencia de un abogado; 2) derecho a un debido proceso sin dilaciones injustificadas; 3) derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho; 4) derecho a impugnar la sentencia condenatoria; 5) derecho a un proceso público; y 6) derecho a presentar y controvertir elementos materiales probatorios.

Se debe reconocer que del debido proceso se han dado tantas nociones como autores se han ocupado del tema. Se han escrito muchas reflexiones y explicaciones hasta el punto que no se encuentra una noción exacta. En este trabajo se comparte la noción ofrecida por Becerra Mojica (2005) al indicar que el debido proceso es “un conjunto inacabado de factores que tienden hacia un objetivo común: garantizar un ejercicio pleno de la justicia en el proceso

penal” (p.406). Ese *conjunto inacabado* alude a “los ingredientes de muy variada estirpe, que al tenor del artículo 29 de la Carta Política comienzan con el postulado de la legalidad hasta la idea de inmaculación de la prueba obtenida en el proceso” (p.406).

Consideramos que es una noción adecuada por cuanto el debido proceso no consiste solamente garantizar el principio de legalidad en las actuaciones administrativas y judiciales sino también en la obtención de pruebas sin violación de derechos fundamentales. De ahí que somos de la idea según la cual el derecho probatorio es la columna vertebral del derecho procesal.

Además, por ejemplo, el derecho penal para la realización de su objeto y fines está condicionado en todo a la prueba, como el factor básico sobre el que gravita todo el proceso penal. Por tanto, esta disposición debe ser observada sin más condiciones tanto el derecho penal como el derecho procesal penal; más en la última por tratarse de proceso de investigación y sanción de delitos. Enseguida nos ocuparemos del principio (o del derecho fundamental) del debido proceso.

## **2. El principio constitucional del debido proceso. Un postulado con gran contenido axiológico y político**

Antes de ofrecer la conclusión según la cual el principio constitucional del debido proceso es un postulado axiológico y político, debemos distinguir los principios generales del derecho de los principios constitucionales y dentro de estos últimos se encuentran tanto los principios constitucionales del derecho procesal (derecho procesal penal, por ejemplo) como los principios fundamentales de otras ramas del derecho (derecho penal, por ejemplo).

Los principios generales del derecho son las máximas que sin tener consagración constitucional (e incluso sin poseer fundamento legal) dirigen la creación e interpretación del derecho cuando él mismo ofrezca dificultad, ora de interpretación (ante la existencia de normas *oscuras* o *vagas*, por ejemplo) u ora de creación (ante la dificultad de definir la finalidad o efectividad de una norma) de las disposiciones jurídicas. Es por ello que algunos consideran a los principios como instituciones jurídicas orientadoras.

Los principios constitucionales sí cuentan con el respaldo normativo por encontrarse reconocidos en la Constitución, desde luego tienen diversa naturaleza dependiendo de la materia de que se trate. Como se señaló, dentro de estos principios constitucionales se

encuentran tanto los principios constitucionales del derecho procesal (derecho procesal penal, por ejemplo) como los principios fundamentales de otras ramas del derecho (derecho penal, por ejemplo). Estos temas son muy abordados al hablar del neoconstitucionalismo o del constitucionalismo moderno.

Además de la observancia del artículo 4 de la Constitución Política, el cual señala la consideración de la Constitución como *norma de normas*, por su reconocimiento constitucional a muchos principios ha permitido a la doctrina afirmar la existencia de la constitucionalización del derecho procesal así como de otras ramas del derecho, del fenómeno de la constitucionalización de todo el ordenamiento jurídico el cual forma parte del campo de estudio del neoconstitucionalismo; tema que ya fue abordado en otro capítulo, por tanto, no es conveniente encarar de nuevo. Además, dicho fenómeno se comporta como el límite del *ius puniendi* del Estado, haciendo al Estado (más) garantista.

Ahora, el principio constitucional del debido proceso debe ser estudiado como un postulado o fundamento ideológico con gran contenido axiológico y político dada a los valores que se desprende. Por tanto, este axioma debe ser respetado *sin trabas* por las autoridades estatales que adelantan los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales. Sobre la consideración del principio del debido proceso como postulado axiológico y político, se comparte la explicación ofrecida por la Corte Constitucional desde la Sentencia T-405 de 1992, con ponencia del magistrado José Gregorio Hernández Galindo, al indicar que

los principios Constitucionales, a diferencia de los valores que establecen fines, consagran prescripciones jurídicas generales que suponen una delimitación política y axiológica reconocida y, en consecuencia, restringen el espacio de interpretación, lo cual hace de ellos normas de aplicación inmediata, tanto por el legislador como por el juez constitucional. Son principios constitucionales, entre otros, los consagrados en los artículos primero y tercero: el Estado social de derecho, la forma de organización política y territorial, la democracia participativa y pluralista, el respeto de la dignidad humana, el trabajo, la solidaridad, la prevalencia del interés general (artículo 1); la soberanía popular y la supremacía de la Constitución (artículo 2). Ellos se refieren a la naturaleza política y organizativa del Estado y de las relaciones entre los gobernantes y los gobernados. Su alcance normativo no consiste en la enunciación de ideales que deben guiar los destinos institucionales y sociales con el

objeto de que algún día se llegue a ellos; su valor normativo debe ser entendido de tal manera que signifiquen una definición en el presente, una base axiológico-jurídica sin la cual cambiaría la naturaleza misma de la Constitución y por lo tanto toda la parte organizativa perdería su significado y su razón de ser (p. 14)

La cita ha sido larga, pero ha valido por cuanto nos clarifica que el debido proceso no solamente alude al cumplimiento de las formalidades del proceso sino también en la observancia de las garantías. El punto de partida del debido proceso es lograr efectivizar las garantías o derechos. Por eso tiene razón Suárez Sánchez citado por Becerra Mojica (2005) al indicar que el debido proceso tiene dos sentidos (no uno): el formal y material: “no consiste exclusivamente en la forma como ha de desarrollarse el rito, cumpliendo las etapas antes reseñadas, sino también en acatar las garantías constitucionales y legales en todas y cada una de tales fases y en los actos procesales” (p. 407).

Así, el debido proceso posee estas aristas: a) formal: alude a las formas propias del juicio; y b) sustancial: se refiere a las garantías de las que gozan los procesados. Sobre este tópico se comparte la explicación ofrecida por Becerra Mojica (2005) al indicar que el debido proceso desde el sentido material es sinónimo de garantismo jurídico procesal por cuanto se refiere al cumplimiento de todas las garantías constitucionales:

El debido proceso desde la óptica sustantiva es sinónimo de garantismo jurídico procesal que tiene su propia expresión en la Constitución Política. En esta noción se compendian todos los derechos constitucionales fundamentales de que es titular el sujeto al interior del proceso penal, de suerte que la garantía del juez natural, la favorabilidad, la presunción de inocencia, el derecho de defensa, el derecho a la prueba, la prohibición de las dilaciones injustificadas, la doble instancia y el *non bis in ídem*, en su universalidad se denominan debido proceso (p.408)

En este orden de ideas, el principio constitucional del debido proceso cuenta con unas garantías procesales que deben ser observadas por las autoridades (administrativas y judiciales) tales como el principio de presunción de inocencia, el principio del juez natural, el principio de imparcialidad del juez, el principio de favorabilidad en materia penal, el principio de contradicción de la prueba y estos axiomas cuentan con un amplio desarrollo en

el bloque de constitucionalidad (en los tratados internacionales de derechos humanos, por ejemplo). Desde luego, tal explicación debe ser estudiada en conjunto con los artículos 228 y 229 de la Constitución que en su orden alude a la prevalencia del derecho sustancial sobre lo formal y el acceso de la administración de justicia. A este respecto, algunos estudiosos consideran que los artículos 29, 228 y 229 constitucionales equivalen a la aplicación de la denominada tutela judicial efectiva y es vista como un derecho fundamental pasible de acción de tutela para su protección, así lo da a entender la Corte Constitucional desde la Sentencia C-279 de 2013, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub:

El derecho a la administración de justicia también llamado derecho a la tutela judicial efectiva se ha definido como “la posibilidad reconocida a todas las personas residentes en Colombia de poder acudir en condiciones de igualdad ante los jueces y tribunales de justicia, para propugnar por la integridad del orden jurídico y por la debida protección o el restablecimiento de sus derechos e intereses legítimos, con estricta sujeción a los procedimientos previamente establecidos y con plena observancia de las garantías sustanciales y procedimentales previstas en las leyes”. Este derecho constituye un pilar fundamental del Estado Social de Derecho y un derecho fundamental de aplicación inmediata, que forma parte del núcleo esencial del debido proceso. (p.20)

No menos importante es señalar que la violación o peligro de violación del derecho al debido proceso en cualquiera de sus manifestaciones, principios o garantías, constituye vulneración del derecho fundamental en cuyo caso el titular del derecho tendrá una herramienta procesal constitucional de carácter directo, preferente y sumario, para evitar su conculcación, que es la acción de tutela. Esta acción constitucional es vista como un control judicial *versátil* por cuanto admite contra cualquier autoridad pública y contra particulares que cumplan funciones públicas o estén en situación de franca superioridad, sin distinción alguna. De hecho, posibilita el ejercicio de dicha acción contra decisiones judiciales incluidas las que profieren la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado.

En este último evento, es decir, tutela contra providencias judiciales, en la práctica se ha identificado pronunciamientos con violación del debido proceso por desconocimiento del derecho de defensa, de contradicción, de acceso a la administración de justicia, de contar con una defensa técnica, entre otras situaciones, estas irregularidades son calificadas como eventos

(por lo general) de vías de hecho judiciales pasible de acción de tutela para reclamar su protección.

Se debe indicar que la acción de tutela va más allá de la protección de derechos fundamentales que han sido vulnerados o amenazados, se trata en verdad de un cambio rotundo en la concepción de la administración de justicia frente al derecho constitucional dado que en la medida en que esta acción puede interponerse ante cualquier juez, los funcionarios judiciales (los jueces, para ser exactos) deben efectuar una interpretación directa de la Constitución de manera que logren subsumir el caso concreto en los postulados fundamentales que la misma contiene. Es precisamente en esta labor donde la coherencia y unidad de interpretación son exigentes, rigurosos y relevantes tanto en la efectiva protección de los derechos como para el mantenimiento de la seguridad jurídica que también es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Por lo anterior, la labor interpretativa de la Corte Constitucional ha sido fundamental por cuanto ha ido perfilando y depurando (o perfeccionando) el exacto alcance de la Constitución Política (o de algunas disposiciones constitucionales, para no generalizar) y con ello ha ido llenando de contenido real los preceptos constitucionales, de manera que la tutela cobre una notable dimensión e implique a su vez una suma de derechos efectivos de los ciudadanos y una correlativa obligación de actuar en determinado sentido por parte de los administradores de justicia e incluso por los funcionarios administrativos al aplicar la excepción de inconstitucionalidad en el caso concreto.

Se resalta entonces que la doctrina constitucional, es decir, la doctrina de la Corte Constitucional, se ha constituido como criterio auxiliar importantísimo del derecho para la solución de los casos en que sea menester amparar los derechos fundamentales. Es bueno indicar que los jueces constitucionales (y es cualquier juez de la república) deben aplicar y mantener una unidad de criterio con la Corte Constitucional en materia de tutela por cuanto de ello dependerá la coherencia así como la seguridad jurídica en la aplicación directa de la Constitución. Por tanto, el juez también cumple un importante papel o rol en el neoconstitucionalismo.

### **3. La relación del principio del debido proceso con la dignidad humana y con el acceso a la administración de justicia**

Tanto el respeto de la dignidad humana como el acceso a la administración de justicia son de los tantos postulados de un Estado social de derecho y los cuales tienen relación con el debido proceso. Somos partidarios de la explicación según la cual la vulneración del debido proceso equivale a irrespeto de la dignidad humana. Igualmente, la violación del debido proceso implica una dificultad en cuanto al cumplimiento adecuado del acceso a la administración de justicia (o de la tutela judicial efectiva, para algunos). No menos importante es indicar que la dignidad humana es el soporte de todas las garantías (Higuera Jiménez, 2015).

Respecto de la dignidad humana, la Corte Constitucional en la Sentencia T-291 de 2016, con ponencia del magistrado Alberto Rojas Ríos, ha indicado que esta garantía equivale: a) al merecimiento de un trato especial que tiene toda persona por el hecho de ser tal; b) a la facultad que tiene toda persona de exigir de los demás un trato acorde con su condición humana; c) por tanto, se erige como un derecho fundamental, de eficacia directa, cuyo reconocimiento general compromete el fundamento político del Estado. Así lo explica la Corporación:

(i) la dignidad humana entendida como autonomía o como posibilidad de diseñar un plan vital y de determinarse según sus características; (ii) la dignidad humana entendida como ciertas condiciones materiales concretas de existencia; y (iii) la dignidad humana entendida como intangibilidad de los bienes no patrimoniales, integridad física e integridad moral o, en otras palabras, que los ciudadanos puedan vivir sin ser sometidos a cualquier forma de humillación o tortura. Frente a la funcionalidad de la norma, este Tribunal ha puntualizado tres expresiones de la dignidad humana entendida como: (i) principio fundante del ordenamiento jurídico y por tanto del Estado, y en este sentido la dignidad como valor; (ii) principio constitucional; y (iii) derecho fundamental autónomo (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-291, 2016, p.21)

En sentido coincidente lo explica Daza González (2015) al señalar estas cuatro consideraciones. La primera indica que la dignidad humana como principio fundante del Estado, “es el presupuesto esencial de la consagración y efectividad del sistema de derechos y garantías contemplado en la Constitución” (p. 24). La siguiente alude a que el axioma de dignidad humana “tiene un valor absoluto no susceptible de ser limitado bajo ninguna circunstancia, lo que sí ocurre con derechos que necesariamente deben coexistir con otros y

admiten variadas restricciones” (p. 24). Como tercera consideración, el respeto a la dignidad humana “no solo es una declaración ética sino una norma jurídica de carácter vinculante para todas las autoridades” (p. 24).

Finalmente, aunque no por ello menos importante, Daza González (2015) advierte que uno de los fines del Estado es la salvaguarda de los principios constitucionales y el más importante de ellos (como se señaló en alguna oportunidad, dado de su carácter fundante) es la dignidad humana y concluye lo siguiente: “entonces los funcionarios públicos como encargados del desarrollo de los fines del Estado tienen como mandato fundamental el respeto y la protección de la dignidad humana bajo cualquier circunstancia y en cualquier momento” (p. 24).

En este orden la dignidad humana debe ser vista como un auténtico principio de principios, pues ella es el fundamento o base de los demás principios (del axioma constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo). Por eso tiene razón Uribe Álvarez (2008) al indicar que “es el fundamento deontológico básico que funciona como un marco axiológico público de las relaciones jurídicas *iuspúblicas*; como un principio de principios jurídico-políticos (...) irradiando el discurso de los principios de la relación jurídico procesal penal” (p.72).

Herdegen (2012) trae importantes consideraciones para abordar acerca del respeto de la dignidad humana en un Estado social de derecho que merecen ser compartidas por este medio: a) aunque la garantía de la dignidad humana se alimenta de interpretaciones de tipo ético, se trata de un concepto del derecho positivo constitucional; b) en la aproximación al contenido de la dignidad humana no solo debe considerarse la historia particular del derecho nacional sino también del valioso aporte del derecho internacional; c) la dignidad humana configura un derecho subjetivo y, por tanto, un derecho fundamental; y d) la protección de la dignidad humana no solo establece mandatos o prohibiciones categóricas.

Es de indicar que la dignidad humana es vista como un axioma de carácter absoluto y así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, cuando señala que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33). Consideración muy compartida por la doctrina constitucional. Por

ahora no hemos encontrado alguna explicación doctrinaria acerca de la aplicación relativa del principio de dignidad humana, más aún en lo que tiene que ver con los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales.

En sentido coincidente lo explica Herdegen (2012) al explicar que “la garantía de la dignidad del individuo no admite en el caso particular la realización de ponderaciones con otros intereses colectivos” (p.190) y concluyó, además, que “la justificación de un ataque a la dignidad humana con el fin de proteger otros valores resulta irreconciliable con el principio de inviolabilidad de la dignidad y con la idea del ser humano como persona la cual fundamenta la garantía de la dignidad humana” (p.190).

La consagración del respeto de la dignidad humana se fundamenta en la teoría iusfilosófica de origen kantiano (escuela naturalista del derecho) según la cual toda persona tiene un *valor* inherente a su propia condición humana que es su dignidad. De hecho, la dignidad humana debe ser estudiada no como un medio (o instrumento) para la consecución de diversos fines, sino un fin en sí mismo. Es precisamente Kant, uno de los mayores representantes (por así decirlo) de la corriente filosófica del derecho iusnaturalismo, quien afirmó que un ser humano y generalmente todo ser racional existe como un fin en sí mismo. Esta explicación descarta de antemano la consideración según la cual la dignidad es un instrumento para la obtención de fines.

Es de indicar que la dignidad humana que, a pesar de ser una institución muy abordada en la teoría es muy olvidada en la práctica, como derecho inherente a la persona que se identifica se asocia a la importante regla según la cual el ser humano es considerado como un individuo merecedor de un trato especial. Así lo explica Higuera Jiménez (2015):

Debemos aceptar la esencia del concepto de la dignidad humana, el cual es comprender al ser humano como individuo merecedor de un trato especial, ya sea por ser hecho a imagen y semejanza de Dios o por ser la única especie capaz de racionalidad, conciencia y autonomía; como resultado de estas cualidades, el trato que se le da a un individuo debe hacerse bajo condiciones diferentes al trato que se le da a cualquier objeto, respeto que pertenece a todos por igual. La dignidad humana se conforma al interior de las sociedades como un derecho inherente de la persona, a la cual no se puede despojar de su naturaleza humana, lo que quiere decir que es una de las características básicas integrantes de la especie. Aquí en la institucionalización consensual-conceptual de la justicia mínima que merecen todos los seres

humanos, que es el núcleo duro de la teoría jurídica contemporánea, hemos abandonado definitivamente la noción positivista-exegética del derecho, aunque abandonarla no significa prescindir de la norma jurídica y el sistema de derecho. (Higuera Jiménez, 2015, p. 27)

De esta manera, si la autoridad administrativa (por ejemplo) vulnera la garantía del debido proceso del administrado equivale a quebrantamiento de la dignidad humana, evento que en un Estado social de derecho como el nuestro hay que evitarlo. Recordemos que por mandato del artículo 1 de la Constitución Política, el respeto de la dignidad humana debe ser aplicado sin más condiciones por las autoridades públicas. Por eso tiene razón Rodríguez Chocontá (2015) al señalar que el punto de partida del Estado es el respeto de la dignidad humana como aplicación de la filosofía política de antropocentrismo:

Elemento esencial del Estado es el de estar al servicio del hombre dentro de una filosofía política antropocentrismo; es democrático porque el pueblo organizado jurídicamente es el que se gobierna, proyectándose de las autoridades legítimas e indispensables, y de derecho, porque todas las personas están sometidas a obligaciones como titulares de derechos, siendo indispensable que al procesado se le demuestre, y no se presume, la tipicidad ni la antijuridicidad, como tampoco debe presumirse la culpabilidad (Rodríguez Chocontá, 2015, p.342)

Como se explicará más adelante, se considera que irrespetar el principio de presunción de inocencia que es una de las garantías del debido proceso implica o equivale a vulneración de la dignidad humana de quienes intervienen en los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales. Se advierte de esa forma porque el principio constitucional de presunción de inocencia también es un principio absoluto que no admite ponderación o excepción en cuanto a su aplicación y así lo ha explicado la Corte Constitucional en la citada Sentencia T-291 al indicar que este postulado de presunción de inocencia “cardinal de nuestro ordenamiento jurídico, no admite excepción alguna e impone como obligación la práctica de un debido proceso, de acuerdo con los procedimientos que la Constitución y la ley consagran para desvirtuar su alcance” (p.13). Y concluye lo siguiente:

La presunción de inocencia en nuestro ordenamiento jurídico adquiere el rango de derecho fundamental, por virtud del cual, el acusado no está obligado a presentar prueba alguna que demuestre su inocencia y por el contrario ordena a las autoridades judiciales competentes la demostración de la culpabilidad del agente. Este derecho acompaña al acusado desde el inicio de la acción penal (por denuncia, querrela o de oficio) hasta el fallo o veredicto definitivo y firme de culpabilidad, y exige para ser desvirtuada la convicción o certeza, más allá de una duda razonable, basada en el material probatorio que establezca los elementos del delito y la conexión del mismo con el acusado. Esto es así, porque ante la duda en la realización del hecho y en la culpabilidad del agente, se debe aplicar el principio del *in dubio pro reo*, según el cual toda duda debe resolverse en favor del acusado (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-291, 2016, p.13)

Es de reconocer que en los procedimientos administrativos de investigación y sanción de infracciones administrativas el principio de presunción de inocencia no reúne el carácter de axioma absoluto y así lo ha considerado la Corte Constitucional en la reciente Sentencia C-495 de 2019, con ponencia del magistrado Alejandro Linares Cantillo:

(...) Por lo tanto, la regla “en caso de duda, resuélvase en favor del investigado”, no es más que la confirmación de que la persona nunca ha dejado de ser inocente y, en el caso de sanciones de naturaleza administrativa, la no aplicación de esta regla, genera nulidad del acto administrativo. Aunque la jurisprudencia constitucional haya precisado que, en tratándose de procedimientos administrativos, la presunción de inocencia no es un derecho absoluto y se haya admitido, de manera excepcional, que el Legislador invierta la carga de la prueba de uno de los elementos de la responsabilidad, (el elemento subjetivo), a través de la previsión de presunciones de dolo y de culpa, dichas medidas han sido sometidas al cumplimiento de rigurosas condiciones y, en todo caso, se ha advertido que esta posibilidad se encuentra excluida para ciertos procesos, en particular, el proceso disciplinario, en donde debe operar plenamente la presunción de inocencia (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-495, 2016, p.26)

De esta manera, consideramos que en los procesos judiciales, los penales, para ser preciso, el principio de presunción de inocencia es un axioma de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación, más cuando la responsabilidad objetiva en el

derecho penal se encuentra proscrita. En cambio, en los procedimientos administrativos de investigación y sanción de infracciones administrativas el citado principio no es absoluto porque de manera excepcional se aplica el sistema de responsabilidad objetiva, es decir, sin el estudio de aspectos subjetivos tales como el dolo o la culpa. Desde luego, independientemente que se aplique el tipo de responsabilidad (objetiva o subjetiva), hemos insistido en que se debe agotar todas las etapas procesales y probatorias como aplicación del debido proceso y con ello se respeta la dignidad humana

Es de indicar que la Corte Constitucional desde la Sentencia C-370 de 2002, con ponencia del magistrado Eduardo Montealegre Lynett, resaltó la exigencia de la responsabilidad subjetiva (desde luego, como categoría dogmática: entendiéndose como juicio de reproche) en todo el derecho punitivo como una consecuencia de la dignidad humana:

Es claro que la Carta excluye la responsabilidad penal objetiva, y exige que la persona haya actuado con culpabilidad. Esto significa que la Carta ha constitucionalizado un derecho penal culpabilista, en donde la exigencia de culpabilidad limita el poder punitivo del Estado, pues sólo puede sancionarse penalmente a quien haya actuado culpablemente. Por consiguiente, para que pueda imponerse una pena a una persona, es necesario que se le pueda realizar el correspondiente juicio de reproche, por no haber cumplido con la norma penal cuando las necesidades de prevención le imponían el deber de comportarse de conformidad con el ordenamiento, en las circunstancias en que se encontraba (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-370, 2002, p.33)

En síntesis: en el derecho penal se encuentra proscrita la inversión de la carga de la prueba (que es el efecto de la responsabilidad objetiva) en contra de la defensa en virtud del estricto respeto del principio constitucional de presunción de inocencia que contribuye el respeto de la dignidad humana, uno de los axiomas fundantes de la fórmula Estado social de derecho. Como se ha indicado en varias oportunidades, la dignidad humana es vista como un auténtico axioma de carácter absoluto, no susceptible de limitación. Así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, al precisar que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de

otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33). En relación con el carácter de absoluto del respeto de la dignidad humana, se comparte la conclusión ofrecida por Herdegen (2012) al señalar que “la exigencia de respeto a la dignidad humana que se obtiene tras realizar esta apreciación global tiene valor absoluto y no está sujeta a ponderaciones posteriores con otros valores o intereses constitucionales” (p.208).

Por el otro lado, sobre la garantía del acceso a la administración de justicia se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones hasta el punto que muchos juristas la han equiparado con la tutela judicial efectiva (muy difundida y aplicada en España) y forma parte del núcleo esencial del debido proceso. Esta última denominación (tutela judicial efectiva) es utilizada en otras Constituciones (la española, por ejemplo). A modo de ilustración, en la Sentencia C-279 de 2013, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, la Corte Constitucional acerca de la tutela judicial efectiva señaló lo siguiente: “El derecho a la administración de justicia también llamado derecho a la tutela judicial efectiva (...) constituye un pilar fundamental del Estado Social de Derecho y un derecho fundamental de aplicación inmediata, que forma parte del núcleo esencial del debido proceso” (p.20)

De paso, la Corte Constitucional en la Sentencia T-421 de 2018, con ponencia de la magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado, nos ha clarificado el alcance de este postulado de acceso a la administración de justicia al señalar estas cuatro consideraciones.

La primera indica que, al igual que la dignidad humana y el debido proceso, es un derecho fundamental en sí mismo.

La segunda alude a que este es una garantía trascendental en un Estado social de derecho por cuanto es el escenario de efectividad de derechos de quienes acceden a la administración de justicia.

La siguiente hace referencia que la obligación de garantía respecto del derecho de acceso a la justicia “se refiere al deber que tiene el Estado de hacer todo lo que esté a su alcance para el correcto funcionamiento de la administración de justicia” (p. 9). Con esta explicación se impone que el Estado a través de sus autoridades debe lograr el buen gobierno de la función (algunos adicionan: *de la buena administración*) y la provisión de infraestructura para que los funcionarios judiciales (incluso los administrativos) puedan ejercer sus labores.

Finalmente, aunque no por ello menos importante, la Corporación ha indicado que la realización de dicho derecho no se limita a la posibilidad que debe tener cualquier persona de plantear sus pretensiones ante las respectivas instancias judiciales, “sino que se trata de una garantía que se extiende a dotar de infraestructura a las juezas y jueces para que puedan acceder al ejercicio de administrar justicia y de esta forma garantizar la eficiente prestación de este servicio público” (p. 10).

En este orden, vulnerar el derecho de acceso a la administración de justicia hace que sea difícil (o que impide, para algunos) el cumplimiento adecuado de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. Esto hay que evitarlo. Igualmente, vulnerar el debido proceso implica violación del derecho de acceso a la administración de justicia. Todas estas vulneraciones equivalen también al irrespeto de la dignidad humana. Ante la vulneración o amenaza de estos derechos fundamentales son pasibles, como se señaló en alguna oportunidad, de acción de tutela para su protección.

Se debe reconocer, además, que uno de los fenómenos que ha afectado de manera grave al derecho de acceso a la administración de justicia corresponde a la mora judicial (o *demora* judicial) y los procesos penales no son la excepción de ser calificados como procesos lentos y engorrosos. Sobre este tópico queremos señalar algunos comentarios.

Como se ha indicado, una de las deficiencias de mayor impacto perjudicial en la administración de justicia corresponde a la tardanza en el trámite de los procesos y en la adopción de las decisiones judiciales. La mora judicial ha generado, entre otras situaciones, desconfianza respecto de la eficacia de las instituciones del Estado para la solución pacífica de los conflictos, al no alcanzar la justicia pronta y oportuna a quienes solicitan la solución de controversias. Esta afecta de manera ostensible el derecho de acceso a la administración de justicia (o tutela judicial efectiva, para algunos), por cuanto este derecho se desconoce ante la evidencia de que el proceso no culmina dentro de los términos razonables que la normatividad ha establecido.

La mora judicial es estudiada como un fenómeno de diversas causas que dificulta (o imposibilita, si se quiere) el efectivo derecho de acceso a la administración de justicia y se da como resultado de acumulaciones procesales que superan la capacidad humana de los funcionarios a cuyo cargo se encuentra la solución de los conflictos. De hecho, en tiempos de crisis por Covid-19 este fenómeno se ha fortalecido. Se debe reconocer que en los últimos

años se han intentado realizar reformas a normatividades con el fin de reducir la congestión judicial, así como la tardanza judicial, pero se ha identificado que dichas reformas no han logrado descongestionar; por el contrario, ha aumentado dicha congestión. La experiencia lo ha demostrado con suficiencia.

La Corte Constitucional, por su parte, ha admitido hablar de una mora judicial justificada (a partir del estudio de la garantía del derecho a un proceso sin dilaciones injustificadas) y esta se permite en los eventos procesales insuperables, no obstante, una actuación diligente. Empero, con el mayor respeto que se merece la Corporación, la mora judicial (justificada o no) es y será un fenómeno que atenta contra el derecho fundamental de acceso a la administración de justicia al no resolver la causa de manera pronta. No podemos seguir aceptando que un Estado social de derecho como el nuestro no tenga una pronta y cumplida justicia. De ahí que el Estado a través de sus autoridades (y con la colaboración de la sociedad), en un futuro no lejano, debe preocuparse por garantizar la tutela judicial efectiva con la dispuesta y cumplida justicia que es uno de los fines estatales.

Es hora de que la Corte Constitucional declare estado de cosas inconstitucional por mora judicial ante la evidente vulneración masiva y generalizada de varias garantías constitucionales de las personas, aunque se debe cumplir otras condiciones (en este caso de la mora judicial, a nuestro juicio, dichos requisitos deben ser flexibilizadas en cuanto a su aplicación), imponiendo con ella al Estado —sin más condiciones— cumplir sus obligaciones de garantía de los derechos de quienes acceden a la administración de justicia, adoptar sólidas políticas de modernización de la justicia con el fin lograr la eficiencia en los procesos judiciales, por ejemplo. Empero, se debe reconocer que algunos estudiosos (principalmente, economistas) han insistido que no es conveniente declarar estado de cosas inconstitucional ante la insuficiencia de recursos financieros (y humanos) para cumplir de manera adecuada las obligaciones del Estado; recordemos, además, que para solucionar los problemas sociales se requiere de un buen nivel de recursos, que demanda un esfuerzo presupuestal adicional.

Debemos ser conscientes, por supuesto, que este es un tema (bastante) complejo, pero es necesario trabajar por la eliminación (o reducción y en gran medida) de la tardanza judicial porque no podemos seguir aceptando que un Estado social de derecho como el nuestro no tenga una pronta y cumplida justicia. Es inadmisibles, ante la mora judicial, encontrar

personas en situación de incertidumbre e inseguridad jurídica respecto del reconocimiento de su derecho lesionado o sobre la responsabilidad o no del denunciado por los hechos materia de la controversia. Debemos luchar entonces por evitar la vulneración masiva y generalizada de derechos que afectan a quienes acceden a la administración de justicia con la mora en el trámite de los procesos y en la adopción de las decisiones judiciales (más en los procesos penales que son bien lentos y engorrosos).

Como se indicó, ante la evidente mora judicial, los juristas están reclamando con reiteración al legislador una urgente reforma en aras de descongestionar los despachos judiciales de lo penal. En esto hay que decirlo: las reformas al Código de Procedimiento Penal no paran. Bienvenidas son las reformas a la justicia orientadas entre otras a la reducción de la congestión judicial, toda vez que con ellas permiten contribuir al fortalecimiento de la aplicación de garantías. De hecho, el garantismo sigue siendo un tema indispensable en todos los discursos o debates en las Facultades de Derecho de las universidades.

Desde luego, hemos sostenido, y seguiremos sosteniendo, que ojalá la llegada del garantismo que se pretende proponer con las reformas a la justicia no sea un mero debate sino una realidad, pues los que a diario ejercemos el litigio podemos darnos cuenta que uno es el Derecho que se enseña en las universidades y otro muy diferente el que se dinamiza en los estrados judiciales. Hay una evidente distancia entre la enseñanza y la práctica del Derecho.

#### **4. El debido proceso probatorio desde el artículo 29 constitucional**

El artículo 29 de la Constitución Política de 1991 consagra el debido proceso y establece entre otras garantías el derecho a la prueba el cual constituye como uno de los principales componentes del derecho al acceso a la administración de justicia (o del derecho a la tutela judicial efectiva, para algunos). De ahí que es fácil afirmar que uno de los pilares de la justicia corresponde a la comprobación de los hechos, lo que implica que los funcionarios tanto judiciales como administrativos decidan y den lugar a consecuencias jurídicas de acuerdo con lo señalado en la normatividad. Es de indicar que la consagración constitucional del debido proceso probatorio es uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo.

Igualmente, el derecho a la prueba constituye el vehículo más importante para alcanzar la verdad en un proceso de investigación y sanción de conductas antisociales. Desde

luego esa verdad debe ser estudiada como una verdad procesal, por cuanto la verdad absoluta es inalcanzable. No es difícil, sino imposible de obtenerla. Sobre este tema se han escrito muchas reflexiones y apreciaciones hasta el punto que muchos juristas han concluido que la imposibilidad de alcanzar la verdad absoluta no solamente se presenta en la teoría sino también en la práctica judicial (Parra Quijano, 2000).

Desde esa perspectiva, se pretende en las siguientes líneas destacar que la verdad procesal es aproximativa así como accesible en todos los procesos por cuanto la verdad absoluta es inalcanzable y porque esta última se construye solamente por consensos mediante criterios de verificación que en cualquier momento procesal pueden volver a reformularse y acordarse. Para llevar a cabo este propósito, el tema se dividirá en cuatro y cortos epígrafes: 1) El papel del debido proceso probatorio desde el artículo 29 constitucional. 2) La procedencia de la tutela frente a eventos de vulneración del derecho al debido proceso probatorio. 3) Las garantías que hacen parte del debido proceso probatorio. 4) La construcción de la verdad en el proceso penal.

#### **4.1.El papel del debido proceso probatorio a partir del artículo 29 de la Carta Política**

Según el artículo 29 de la Constitución Política, la persona objeto del proceso de investigación y sanción de conductas antisociales tiene derecho a la defensa, en materia penal por ejemplo, permitiendo controvertir las pruebas que se alleguen en su contra, así como presentar y solicitar aquellas que se opongan a los propósitos de quienes buscan desvirtuar la presunción de su inocencia prevista en el artículo 29 de la Constitución Política. Lo anterior permite afirmar que la columna vertebral del derecho procesal corresponde al derecho probatorio.

El papel de las pruebas en todo proceso y su trascendencia es evidente por cuanto solo a través de una robusta actividad probatoria (incluye la posibilidad de solicitar, aportar y controvertir las que obran en los expedientes) puede el funcionario (administrativo o judicial) conseguir un conocimiento mínimo de los hechos que dan lugar a la aplicación de las normas jurídicas. Porque, además, nuestros ordenamientos procesales estatuyen el respeto y aplicación del principio de necesidad de la prueba consistente en que toda decisión (judicial

o administrativa) debe fundarse en las pruebas oportunamente allegadas al proceso (o al expediente).

De esta manera, la práctica de pruebas oportunamente solicitadas y decretadas dentro del debate probatorio (las indispensables para instruir el criterio del fallador y su pleno conocimiento sobre el asunto objeto de controversia) así como las posibilidades de contradecirlas y complementarlas durante el proceso, son componentes inseparables e inherentes (propios) al derecho de defensa y, por tanto, constituyen garantía de la idoneidad del proceso para cumplir los propósitos de la fórmula Estado social de derecho.

#### **4.2. Ante el desconocimiento del derecho al debido proceso probatorio es pasible de acción de tutela para su protección**

Si se tiene al debido proceso como un derecho fundamental, el debido proceso probatorio también lo es. De manera que ante la violación del derecho fundamental del debido proceso probatorio es pasible de acción de tutela para reclamar ante el juez su protección. En este texto se resalta la explicación según la cual la violación del debido proceso probatorio equivale a vulneración de la dignidad humana de los procesados.

La doctrina de la Corte Constitucional ha indicado en muchas ocasiones que los eventos de desconocimiento del debido proceso probatorio equivalen a situaciones de vías de hecho, por tanto, pasibles de acción de tutela para efectos de reclamar su protección. Por ejemplo, en la Sentencia C-496 de 2015, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, la Corporación citada ha advertido que: a) los defectos del análisis probatorio, b) la ausencia total del mismo y c) la falta de relación entre lo probado y lo decidido, vulneran de manera ostensible el debido proceso y “constituyen irregularidades de tal magnitud que representan vías de hecho” (p.19).

De esta manera, las irregularidades que dan lugar a desconocimiento de manera grave e ilegítima el derecho a la prueba constituye un defecto fáctico que pueden contrarrestarse a través de la acción constitucional de tutela señalado en el artículo 86 de la Constitución Política, como mecanismo idóneo de protección de derechos fundamentales vulnerados o amenazados.

Es de señalar que el funcionario judicial o administrativo goza de una libertad para asignar un valor a las pruebas que reposan dentro del proceso (judicial o administrativo).

Empero, debe resaltarse que en sede de tutela se puede remediar (por así decirlo), ante eventos evidentemente contrarios a las reglas del debido proceso el menoscabo sufrido por el sujeto procesal afectado que carece de otro medio de defensa judicial o que afronta la inminencia de un perjuicio irremediable el cual posee estas características: a) *inminente*, b) *grave*, c) *urgente* respecto de adopción de medidas para conjurar el perjuicio y d) que su protección *sea impostergable*.

Puede suceder, y sucede, que se encuentren providencias con un nulo examen probatorio, con desconocimiento de algunas de las pruebas aportadas, con negativas a una de las partes el derecho a la prueba, con manifiesto error o descuido del juez que no tuvo en cuenta los elementos materiales probatorios, todos estos eventos son vistos como vías de hecho por defecto fáctico, los cuales habilitan la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales.

Ahora, sobre los eventos de vía de hecho por defecto fáctico pasibles de acción de tutela para la protección del derecho al debido proceso probatorio, resulta pertinente citar la conclusión ofrecida por la Corte Constitucional desde la ya citada providencia del año 2015:

Dichas deficiencias [irregularidades de vías de hecho por defecto fáctico], en efecto, pueden producirse como consecuencia de: (i) la falta de decreto y práctica de pruebas conducentes a la solución del caso, (ii) la errada valoración de las pruebas allegadas al proceso, esto es, una interpretación errónea de las mismas y (iii) la valoración de pruebas que son nulas de pleno derecho o totalmente inconducentes, es decir, ineptitud o ilegalidad de la prueba. En todo caso, para que la acción proceda por defecto fáctico, el error en el juicio valorativo de las pruebas debe ser ostensible, flagrante y manifiesto, con incidencia directa en la decisión que se cuestiona (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-496, 2015, p.19).

#### **4.3.¿Cuáles son las garantías del debido proceso probatorio?**

Sobre las garantías del debido proceso probatorio se han escrito suficientes reflexiones y apreciaciones hasta el punto que muchos han concluido que la lista de garantías del debido proceso probatorio es bastante larga. Por lo anterior, en esta oportunidad se hará mención de las principales garantías del debido proceso probatorio, de hecho, las pertinentes para luego relacionarlas en el tercer capítulo con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en razón a la consideración de delito de difícil prueba.

El citado artículo 29 de la Constitución Política confiere al legislador la facultad de diseñar las reglas del debido proceso y, por ende, la estructura probatoria de los procesos. Dicha disposición constitucional impone a aquél el menester de observar así como regular determinadas garantías mínimas en materia probatoria tales como: a) el derecho para presentar y solicitar pruebas, b) el derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra, c) el derecho a la publicidad de la prueba (en aras de asegurar el derecho de contradicción), d) el derecho a la aplicación de reglas de la prueba (siendo nula de pleno derecho la obtenida con violación de éste), e) el derecho a que se decreten las pruebas que resulten necesarias y f) el derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas incorporadas al proceso (en aplicación del principio de valoración de las pruebas con las reglas de la sana crítica). Resulta pertinente explicar cada una de ellas, eso sí no a profundidad.

#### **4.3.1. El derecho a presentar y solicitar pruebas**

La doctrina constitucional ha indicado que el derecho a presentar pruebas tiene un carácter fundamental autónomo y como una de las garantías del más amplio derecho al debido proceso. Esto lo ha explicado la Corte Constitucional desde la Sentencia C-496 de 2015, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub. Esta posibilidad de presentar pruebas se debe aplicar en los momentos procesales establecidos por el legislador, tal como lo advierte Nisimblat Murillo (2014):

Les corresponde a las partes pedir al juez que decrete las pruebas que apoyen sus alegaciones. Tal petición debe respetar momentos procesales en los cuales se permita la socialización del medio probatorio, en cumplimiento del deber de lealtad que rige el sistema procesal vigente (Nisimblat Murillo, 2014, p.168).

Esta garantía comprende entre las garantías mínimas del proceso, el derecho de la persona procesada a interrogar a los testigos llamados por los otros sujetos procesales, así como lograr la comparecencia de otras personas que puedan declarar a su favor y ayudar a esclarecer los hechos. Como lo advierte Rey Navas (2017), pueden los sujetos procesales (o partes, para algunos) “solicitar que ordene una prueba pericial para efectuar la valoración que requiera una información científica, técnica, artística o especializada” (p.41). Desde luego,

hay que preparar a los peritos adecuadamente, “explicándole en qué consiste el papel que va a realizar en la audiencia, y especialmente, destacar la importancia de la pertinencia de los medios de prueba” (Rey Navas, 2017, p.40).

El artículo 8 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) trae importantes reglas asociadas con la solicitud, conocimiento y contradicción de elementos materiales probatorios, pero lo vamos a explicar de la siguiente manera.

*Una:* adquirida la condición de imputado, este tendrá derecho a: i) no ser obligado a declarar en contra de sí mismo; ii) no autoincriminarse; iii) no utilizar el silencio en su contra; iv) ser oído, asistido y representado por un abogado de confianza o nombrado por el Estado; v) conocer los cargos que le sean imputados (con indicación expresa de las circunstancias conocidas de modo, tiempo y lugar que los fundamentan); vi) disponer de tiempo razonable y de medios adecuados para la preparación de la defensa; vii) solicitar, conocer y controvertir las pruebas; viii) tener un juicio público, oral, contradictorio, concentrado, imparcial, con inmediación de las pruebas y sin dilaciones injustificadas, en el cual (por sí mismo o por conducto de su defensor) interrogar en audiencia a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia, de ser necesario aun por medios coercitivos, de testigos o peritos que puedan arrojar luz sobre los hechos objeto del debate.

*Dos:* en los eventos ii) y viii) pueden ser renunciados siempre y cuando se trate de una manifestación libre, consciente, voluntaria y debidamente informada. Es de tener en cuenta la interpretación que hace el Consejo de Estado a partir de la providencia del 19 de agosto de 2010 (11001032400020060011900), con ponencia de la consejera María Claudia Rojas Lasso, al indicar que, además de las situaciones señalados anteriormente, las situaciones iii) y vii) igualmente se requerirá siempre el asesoramiento de su abogado defensor. Es una explicación garantista y acertada por demás, en la medida en que la renuncia de derechos en dichos acontecimientos justifica la asesoría del jurista. Se advierte que la designación del defensor del imputado deberá hacerse desde la captura (si hubiere lugar a ella) o desde la formulación de imputación (artículo 119).

#### **4.3.2. El derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra**

Esta garantía alude a que no solamente se le debe garantizar el derecho a presentar (o solicitar) pruebas sino también a controvertir aquellas que se presenten en su contra. Lo

anterior implica la posibilidad de participar en la práctica probatoria, así como refutarlas a través de los elementos materiales probatorios. Por tanto, y tal como lo explica Nisimblat Murillo (2014), “en la práctica se asegurará siempre publicidad y contradicción” (p.171).

Esta garantía está muy relacionada con el principio de la igualdad (de oportunidades) en materia probatoria. Sobre este último axioma, Parra Quijano (2000) ha advertido que este “tiende a lograr un equilibrio en el proceso, las partes tienen que tener igualdad de oportunidades para pedir y obtener que les practiquen pruebas y para contradecir las del contrario” (p. 9). En sentido coincidente lo explica Delgado Llano (2008) al concluir que este principio de igualdad de oportunidades implica el derecho a “oponerse a la admisión de una prueba, a objetar e interponer los recursos, a conocer a quien lo acusa y enfrentar sus medios de prueba, a no ser juzgado en ausencia y aportar sus propias pruebas de descargo” (p.486)

Este axioma se encuentra relacionado con el derecho de defensa técnica y material en materia penal. La defensa material es aquella que le corresponde ejercer directamente al sindicado (o procesado). En tanto que la defensa técnica es la que ejerce en nombre de aquél un abogado escogido por el procesado (denominado defensor de confianza) o bien a través de la asignación de un defensor público asignado directamente por el Estado a través del Sistema Nacional de Defensoría Pública. La Corte Constitucional desde la Sentencia C-127 de 2011, con ponencia de la magistrada María Victoria Calle Correa, ha indicado que la defensa técnica tiene relación con el principio de igualdad de armas:

En relación con el derecho a la defensa técnica, conocido en el modelo de tendencia acusatoria como el principio de “igualdad de armas”, la jurisprudencia constitucional ha sido enfática en sostener que el mismo hace parte del núcleo esencial del derecho a la defensa y al debido proceso, y su garantía plena es particularmente relevante si se considera que de su ejercicio se deriva la garantía de otros derechos como el de igualdad de oportunidades e instrumentos procesales. Para la Corte, el principio de igualdad de armas “constituye una de las características fundamentales de los sistemas penales de tendencia acusatoria, pues la estructura de los mismos, contrario a lo que ocurre con los modelos de corte inquisitivo, es adversarial, lo que significa que en el escenario del proceso penal, los actores son contendores que se enfrentan ante un juez imparcial en un debate al que ambos deben entrar con las

mismas herramientas de ataque y protección”. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-127, 2011, p.16)

Se debe advertir que la ley 906 de 2004 estatuye la cláusula de proscripción o de prohibición de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado (artículo 7) en razón a la estricta observancia del principio constitucional de presunción de inocencia y, por tanto, la defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria. Por eso resulta acertada la redacción del artículo 125 de la mencionada Ley 906 al indicar que la defensa no está obligada a “presentar prueba de descargo o contraprueba, ni a intervenir activamente durante el juicio oral” (numeral 8).

#### **4.3.3. El derecho a la publicidad de la prueba**

El derecho a la publicidad de la prueba es fundamental para asegurar el derecho de contradicción. Por eso se afirma que este axioma está relacionado con el de contradicción. Sin publicidad no hay contradicción. Por ejemplo, para llevar a cabo la apertura de la etapa probatoria así como decretar elementos materiales probatorios se debe notificar previamente a los procesados o investigados en aras de garantizar el derecho de contradicción. O como lo explica Nisimblat Murillo (2014): “Un alegato incontrovertido, una prueba no conocida, un dictamen no socializado, impiden la realización efectiva del derecho al debido proceso. Lo no controvertido no es pleno y solo aquello que sea pleno será objeto de prueba (pp. 28-29) y en páginas posteriores concluye lo siguiente:

Una prueba no conocida es una prueba inexistente. La publicidad, como garantía del derecho de defensa, exige que las pruebas, tanto a las aducidas como las practicadas, sean conocidas por las partes, quienes tienen derecho a controvertirlas mediante mecanismos legales y oportunos (...) Es claro que no garantizar a las partes el uso de mecanismos de defensa frente a la prueba que ya ha sido practicada, mediante el ocultamiento hasta la finalización de la respectiva etapa del proceso o, peor aún, hasta el final, para hacerla pública en sentencia, desconoce el núcleo esencial del debido proceso e impide que en adelante la prueba sea convalidada, pues la nulidad recae sobre ella será de carácter constitucional, al amparo del inciso final del art. 29 de la Constitución, según el cual será nula la prueba obtenida con violación del debido proceso (Nisimblat Murillo, 2014, p. 198)

Sobre el principio de publicidad de la prueba se comparte las enseñanzas ofrecidas por Delgado Llano (2008) al concluir que

en cuanto se refiere a la publicidad de las pruebas, tiene relación con los principios de unidad y comunidad de la prueba, lealtad, buena fe, contradicción e igualdad de oportunidades, pues significa que debe permitirse a las partes conocerlas, intervenir en su práctica, objetarlas si es el caso, discutir las y luego analizarlas para patentizar ante el juez el valor que tienen, en alegaciones oportunas; pero también significa que las conclusiones del juez sobre la prueba deben ser conocidas de las partes y estar al alcance de cualquier persona que se interese en ello cumpliendo así la función social que les corresponde. Por consiguiente, este principio se relaciona también con la motivación de las providencias. (Delgado Llano, 2008, p.485)

Esta explicación es útil tanto en la teoría como en la práctica en la medida en que se fortalece la regla según la cual sin publicidad no hay contradicción. De paso, la contradicción debe ser estudiada como la oportunidad de que el Estado escuche lo que su procesado o investigado tiene que decirle y controvertirle (de ahí el papel de la argumentación), a efectos de tomar una determinada decisión ajustada a derecho. Por tanto, es deber del Estado el garantizar plena oportunidad de contradicción a efectos de que los investigados vean lo reflejado en las decisiones judiciales con una correcta y adecuada función jurisdiccional, cumpliendo con la Constitución, el bloque de constitucionalidad y la Ley.

#### **4.3.4. El derecho de aplicación de reglas de la prueba**

La Corte Constitucional en la citada providencia del año 2015 ha denominado a esta garantía como el derecho a la regularidad de la prueba. Este axioma alude a que la prueba se efectúe cumpliendo las reglas del debido proceso, siendo nula de pleno derecho la obtenida con violación de éste. Así lo señala el artículo 29 constitucional: “Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”. Sobre este tópico, Parra Quijano (2000) ha señalado que la prueba ilícita es la que “se obtiene violando los derechos fundamentales de las personas. La violación se puede haber causado para lograr la fuente de prueba o el medio de prueba” (p.19).

Se tiene entonces que la regla de exclusión de la prueba con violación de derechos constituye una garantía a los procesos de investigación y sanción de delitos y, por tanto, contribuye al respeto de la dignidad humana. Contribuye además al adecuado cumplimiento del derecho de acceso a la administración de justicia del que señala el artículo 229 de la Constitución Política, visto también por un buen sector de la doctrina como la tutela judicial efectiva

Es de señalar que en la literatura jurídica encontramos muchas expresiones muy relacionadas con la regla: *es nula de pleno derecho la prueba obtenida con violación del debido proceso* como a) *prueba nula*, b) *prueba prohibida*, c) *prueba impertinente*, d) *prueba inadmisibile*, e) *prueba inconducente*. Tales expresiones han generado muchas confusiones así como de dificultades de comunicación entre los participantes del proceso penal, por tanto, Becerra Mojica (2005) advierte que debemos evitar tales confusiones y, de paso, explica el alcance de cada una de ellas de la siguiente manera:

- Prueba nula: aquella obtenida con violación del debido proceso. Es la misma prueba ilícita.
- Prueba prohibida: aquella censurada por el ordenamiento jurídico. A manera de ejemplo: el artículo 361 de la Ley 906 de 2004 prohíbe el decreto oficioso de pruebas.
- Prueba impertinente: la que no se refiere directa ni indirectamente a los hechos tratados en el proceso.
- Prueba inadmisibile: que siendo pertinente no es de recibo por encajarse dentro de algunas hipótesis señaladas en el artículo 376 de la Ley 906 de 2004 (por ejemplo: que sea injusta dilatoria del procedimiento).
- Prueba inconducente: aquella carente de idoneidad legal.

Por su parte, para la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia en la Sentencia del 24 de junio de 2020 (49323), con ponencia del magistrado Luis Antonio Hernández Barbosa, la prueba ilegal se da cuando en la producción, práctica o aducción se incumplen los requisitos legales esenciales y el debido proceso probatorio, susceptible de cláusula de exclusión. Consideramos igualmente que el aporte de pruebas ilícitas también implica

vulneración al axioma constitucional de dignidad humana, o como dice Urbano Martínez (2021) “vulnera la presunción de inocencia” (p.403).

Estas precisiones son de suma importancia por cuanto a partir de la aplicación adecuada de estas nociones contribuye a evitar dificultades de comunicación entre abogados defensores, fiscales y funcionarios judiciales en los procesos penales. De ahí que la exigencia del respeto del principio constitucional de la presunción de inocencia, por ejemplo, conlleva a que en el proceso penal la carga de la prueba corresponde solo a la acusación con suficientes pruebas pero lícitas y legales, sin violación de derechos fundamentales. Por eso se comparte una conclusión sobre este tópico ofrecida por Urbano Martínez (2021):

La carga de la prueba comprende el ofrecimiento que hace una de las partes de pruebas lícitas y suficientes para acreditar los estándares probatorios inherentes a la imputación, la acusación y la condena. En un régimen democrático, el Estado a través de sus autoridades debe aportar la información necesaria para la formalización de la investigación, la convocatoria a juicio y la condena. (Urbano Martínez, 2021, p.254)

En este orden, si bien el titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación) le asiste la carga probatoria de desvirtuar la presunción de inocencia, esta carga no debe ser cumplida de cualquier manera dado que existen límites consistentes en la obtención de pruebas lícitas (además, con suficientes pruebas) y con ello contribuye al estricto respeto de la dignidad humana como pilar fundante de un proceso penal garantista.

Por tanto, una prueba obtenida con violación del debido proceso afecta de manera negativa el principio de dignidad humana que rige en el proceso penal y que, como se ha indicado en varias oportunidades, es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. En sentido coincidente lo explica Nisimblat Murillo (2014) cuando indica que de la violación del principio de dignidad humana se “desprenden conceptos como la ilicitud de la prueba en la medida en que una prueba es recaudada en contravía de principios fundamentales y en especial la dignidad, riñe con el ordenamiento procesal y debe ser rechazada, expulsada y hasta excluida” (p.100).

Se resalta que el citado artículo 29 no señala excepciones respecto a la regla general *nula de pleno derecho la obtenida con violación del debido proceso*. Empero, por vía

jurisprudencial constitucional ha señalado algunas excepciones en cuanto a la aplicación de dicha regla para los procesos penales tales como:

- La fuente independiente: no puede ser excluido del material probatorio si proviene de una fuente totalmente distinta a la prueba ilícita; se trata de pruebas inconexas;
- La del vínculo atenuado: permite que en el proceso conviva con pruebas violatorias en su origen de los derechos fundamentales, pero que por cuestiones posteriores se inmaculan;
- La del descubrimiento inevitable: una prueba ilícitamente obtenida es susceptible de apreciación siempre y cuando la autoridad judicial acredite que en virtud a la inminencia y exhaustividad de las pesquisas investigativas se pueda concluir que de todas maneras la prueba se hubiera obtenido con el concurso de medios lícitos; y
- La del acto de voluntad libre del afectado (cuando el afectado consienta la *admisión* como prueba lícita a la prueba ilícita; su aplicación no es frecuente. Sobre el tema se recomienda revisar la Sentencia SU 159 de 2002 de la Corte Constitucional, con ponencia del magistrado Manuel José Cepeda Espinosa.

Corresponde advertir que el artículo 445 del Código de Procedimiento Penal (Ley 906 de 2004) solo consagró las tres primeras (la fuente independiente, vínculo atenuado y descubrimiento inevitable), pero introdujo una reserva legal al precisar *las demás que establezca la ley*. Frente a dicha reserva se está ante una advertencia de que los jueces no pueden introducir nuevas excepciones, esto es competencia exclusiva del legislador.

Se debe tener en cuenta que la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, desde la Sentencia del 30 de septiembre de 2020 (56079), con ponencia del magistrado Eugenio Fernández Carlier, ha indicado que la vulneración del debido proceso probatorio no desencadena la invalidez de lo actuado, sino cuando se trata de prueba ilícita. Resulta pertinente citar esta corta explicación: “a la eventual inobservancia del debido proceso probatorio, el cual, como se sabe, no desencadena necesariamente la invalidez de lo actuado, sanción reservada para cuando se trata de un problema de prueba ilícita (...)”. (p.12).

#### **4.3.5. El derecho a que se decreten las pruebas que resulten necesarias**

Este axioma se encuentra muy relacionado con el anterior principio. Esta garantía alude a que el juez está llamado a decidir respecto del decreto de las pruebas solicitadas, para lo cual deberá determinar si son pertinentes, conducentes y procedentes para contribuir al esclarecimiento de los hechos. Esta explicación también resulta aplicable en los procedimientos administrativos de investigación y sanción de infracciones administrativas, y así lo determina el artículo 47 de la Ley 1437 de 2011 (del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo) al advertir que serán rechazadas de manera motivada, las pruebas: inconducentes, impertinentes y superfluas.

Por su parte, la Corte Constitucional en la mencionada Sentencia C-496 de 2015, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, ha advertido que “no es permitido al juez, a la luz de los postulados constitucionales, decretar las pruebas y después, por su capricho o para interrumpir términos legales que transcurren a favor del procesado y de su libertad” (p.21). De ser así, se está entonces en un escenario de arbitrariedad judicial vulnerando con ello tanto el derecho fundamental del debido proceso probatorio como la dignidad humana.

Sobre la conducencia, pertinencia y utilidad de la prueba, Parra Quijano (2000) ha indicado lo siguiente: a) la conducencia es la idoneidad legal que tiene una prueba para demostrar un determinado hecho; b) la pertinencia es la adecuación entre los hechos que se pretenden llevar al proceso y los hechos que son tema de la prueba; y c) la utilidad alude a que la prueba sirva al proceso, ya que solo puede recaudar las pruebas necesarias para el pronunciamiento judicial. Estas explicaciones son bien compartidas en muchos libros de derecho probatorio.

#### **4.3.6. El derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas**

El derecho a la prueba incluye a la garantía según la cual el juez evalúe las pruebas. De manera que al sentenciar lo haga con la debida valoración del material probatorio aportado al proceso. Esta garantía se estudia con frecuencia con el principio de valoración probatoria el cual se encuentra el estudio de la aplicación de las reglas de la sana crítica (de la experiencia, lógica, técnica y ciencia).

Sobre este tópico, Parra Quijano ha indicado que “la convicción del juez debe haberse formado libremente, teniendo en cuenta los hechos aportados al proceso por los medios probatorios y de acuerdo con las reglas de la sana crítica” (p.6).

Nisimblat Murillo (2014) insiste que las reglas de la sana crítica son: a) la lógica (construcción racional que parte de premisas y se funda en relaciones de causalidad), b) el sentido común (es lo que un colectivo de las personas siente o piensa sobre un determinado asunto o hecho), c) las reglas de la experiencia (las vivencias, las experiencias deben ser tenidas en cuenta para valorar las pruebas) y d) la ciencia (que rige el método para su conocimiento sin que para ello se le exija el estudio profesional de materias distintas que las propias del derecho).

Se debe tener en cuenta que cuando un juez omite apreciar y evaluar pruebas que inciden de manera determinante en su decisión (y que así profiere la resolución judicial) incurre en vía de hecho, pasible de acción de tutela en aras de reclamar la protección del derecho fundamental del debido proceso probatorio.

En materia penal, el empleo de las reglas de la sana crítica resulta útil para la aplicación del *in dubio pro reo* (esta última alude a que toda duda que se presente en el proceso penal se resolverá a favor del procesado). Así lo da a entender Jaén Vallejo (2000):

Con buen criterio, la Comisión de expertos reunida en Palma de Mallorca (1992) aprobó, entre las reglas mínimas del proceso penal (reglas de Mallorca) que los jueces valorarán libremente la prueba, con arreglo a la lógica y a la experiencia, añadiendo que en los casos de incertidumbre, el juez aplicará el principio de *in dubio pro reo* (Jaén Vallejo, 2000, p. 34)

Es oportuno indicar que criticamos respecto de la aplicación de la prueba anticipada dentro del sistema penal acusatorio. Si bien la Corte Constitucional desde la Sentencia C-591 de 2005, con ponencia de la magistrada Clara Inés Vargas Hernández, ha resaltado la legitimidad y validez de la prueba anticipada, siempre que se cumple con el principio de contradicción y cuya aplicación es de manera excepcional (por motivos fundados y de extrema necesidad y para evitar pérdida o alteración del medio probatorio), en nuestro sentir, tal como lo demuestra la práctica, su admisión contraría un principio rector de la prueba penal

el de inmediación, según el cual el juez debe percibir directamente la prueba para tomar la decisión.

Consideramos que no es viable aplicar la prueba anticipada en el sistema penal acusatorio por cuanto el mismo numeral 4 del artículo 250 de la Constitución Política ha advertido que, en ejercicio de sus funciones, la Fiscalía General de la Nación deberá “presentar escrito de acusación ante el juez de conocimiento, con el fin de dar inicio a un juicio público, oral, con inmediación de las pruebas, contradictorio, concentrado y con todas las garantías”, disposición constitucional que alude a la aplicación del principio de inmediación de la prueba en el sistema penal acusatorio.

Es por ello que se comparte la explicación ofrecida por Ramírez Contreras (2019) al señalar que “para adjudicar responsabilidad penal la exigencia de inmediación sea mayor que en las otras áreas de la jurisdicción” (p. 122).

#### **4.4.La construcción de la verdad en el proceso penal**

Es muy común afirmar que la aplicación del debido proceso contribuye a alcanzar la verdad, pero no es su único propósito. Igualmente es frecuente señalar que la verdad no es un derecho exclusivo de la víctima por cuanto todos somos destinatarios respecto al conocimiento de la verdad. Todos tenemos derecho a la verdad. Y esta verdad está relacionada con la justicia por cuanto, tal como lo anota Nisimblat Murillo (2014), “la finalidad del proceso es algo más: es la justicia, de la cual la determinación de la verdad es solamente una premisa” (p.97). Tanto la verdad como la justicia son vistas por la doctrina como postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Tiene derecho a la verdad el juez porque le será necesario como fundamento de una justa decisión en la sentencia. Igualmente, a la víctima por cuanto la verdad hace parte de la reparación (integral). La sociedad también tiene el derecho a la verdad porque las sentencias judiciales basadas en la verdad constituyen la mejor forma de compensar su falta de legitimidad democrática, que la sociedad confíe y siga confiando en la administración de justicia, en las instituciones.

Aunque para Suárez Ramírez (2016) los destinatarios de la verdad son “el juez y la sociedad” (p.69). Hemos insistido en que dicha conclusión, tal como lo ha indicado la Corte Constitucional desde la Sentencia C-473 de 2016 con ponencia del magistrado Luis Ernesto

Vargas Silva, se debe incluir a las víctimas por cuanto también cumplen un importante papel en el rito penal acusatorio (Ley 906 de 2004). Las víctimas son también destinatarios de la verdad. De eso no existe discusión.

En relación con lo anterior, la Corte Constitucional desde la citada Sentencia C-473 de 2016 indicó que la decisión de archivar la actuación cuando no existan motivos o circunstancias fácticas que permitan determinar la existencia o caracterizar una conducta como delito, por ejemplo, podría tener incidencia sobre los derechos de las víctimas, en especial, a la verdad y la justicia; de ahí que para llevar a cabo a este archivo se debe poner en conocimiento a los agraviados para que pudieran expresar su inconformidad y controvertirla sobre la base de razones objetivas.

De esta manera, las víctimas en aras de garantizar el derecho a la obtención de la verdad pueden solicitar la reanudación de las diligencias así como aportar nuevos elementos probatorios para reabrir la investigación. Debe advertirse que el artículo 132 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) ha señalado que por víctima se entiende como aquella persona (natural o jurídica) haya sufrido “algún daño como consecuencia del injusto” y su condición se tiene con independencia de que se identifique, aprehenda, enjuicie o condene al autor del injusto (e independientemente de la existencia de una relación familiar con este).

Se ha discutido con frecuencia respecto de si existe o no la verdad absoluta. Las ciencias han demostrado con suficiencia que es imposible alcanzar la verdad absoluta. En el derecho, por ejemplo, se ha comprobado que la verdad absoluta es inaccesible. No es difícil, sino imposible de obtenerla. Hasta el punto que muchos destacan hablar de la verdad procesal en vez de la verdad absoluta. En este trabajo insistimos en que la verdad procesal es aproximativa así como accesible en todos los procesos por cuanto la verdad absoluta es inalcanzable y porque esta última solamente se construye por consensos a través de criterios de verificación que en cualquier momento procesal pueden volver a formularse así como acordarse. Como pasa a explicarse.

En la literatura se encuentran muchos métodos de razonamiento judicial como elementos que inciden en la obtención de la verdad (Velásquez Herrera, 2008), pero en este texto citaremos los métodos: deductivo e inductivo, que son los más estudiados y aplicados.

*El método deductivo* se identifica a que algunos casos de fijación material de los hechos proceden del razonamiento según el cual: si las premisas son verdaderas, la deducción es exactamente verdadera. O si las premisas son falsas, la conclusión será falsa. Ejemplo: Alfonso compra un bien inmueble a Benito, se deduce perfectamente de la escritura pública respectiva que el juez tendrá a su mano porque según el Código Civil la venta de un bien inmueble solo puede hacerse mediante escritura. Así, la escritura pública constituye prueba legal y respecto de ella la fijación de esta se realiza a través de razonamiento deductivo.

No obstante, es forzoso afirmar que la validez de un argumento deductivo no garantiza por sí la verdad de la conclusión por cuanto para obtener dicha verdad es indispensable que las premisas sean verdaderas. Se advierte de esa manera porque puede suceder, y sucede, que la escritura pública como prueba legal de la compra de bienes inmuebles esta puede tener un contenido material de simulación y, por ende, demuestra que nunca ha habido la intención del vendedor de trasladar el dominio. Como se evidenció, el razonamiento deductivo en este caso no estaría garantizando la verdad de la conclusión. Por tanto, no todos los razonamientos deductivos garantizan la obtención de la verdad. Por eso es preferible decir *verdad procesal* y no *verdad absoluta*.

*El método inductivo* se identifica en que la conclusión se obtiene con pruebas indirectas. Ante la dificultad de observar directamente los hechos, así como hacer el razonamiento deductivo, surge la necesidad de realizar el razonamiento inductivo, escenario que se identifica con la obtención de la conclusión a través de prueba indirecta. Así, en la fijación judicial de los hechos en forma indirecta el juez intenta descubrir los hechos a partir de lo que explican las pruebas existentes y por ello formula una hipótesis (o una conjetura, para ser ilustrativos).

Empero, esta hipótesis o conjetura en muchos casos no cuenta con un fundamento concluyente para la verdad de la conclusión por cuanto no está exenta del estudio de un buen número de variables o de nuevas variables las cuales unas que otras no son manejables por el juez, de ahí la gran dificultad para obtener la verdad. En otras palabras: muchas pruebas pueden estar a favor de la hipótesis, ante la aparición de nuevos elementos materiales probatorios dicha hipótesis, sin más esperas, debe ser nuevamente construida (o reformulada). Por tanto, no todos los razonamientos inductivos garantizan la obtención de la verdad. Por eso es preferible decir *verdad procesal* y no *verdad absoluta*.

Como se evidenció, y sin necesidad de adentrarnos en elucubraciones atinentes a la diferenciación entre las diferentes nociones de la verdad según las diversas escuelas, los métodos explicados no garantizan en todos los casos la obtención de la verdad. Por ello, se recomienda hablar de *verdad procesal* y no *verdad absoluta*. Es más, la verdad procesal debe ser estudiada como una verdad aproximativa así como accesible en todos los procesos por cuanto la verdad absoluta es inalcanzable y porque esta última solamente se construye por consensos a través de criterios de verificación que en cualquier momento procesal pueden volver a formularse, así como acordarse.

Por su parte, como se encuentra demostrado y con suficiencia que la verdad absoluta es inalcanzable, la verdad procesal que se resalta en este texto debe ser estudiada como una verdad relativa por cuanto se parte de establecer el grado de aproximación (por eso se dice que la verdad procesal es aproximativa) acerca de la verdad de los hechos objeto de discusión.

Desde luego, para la producción formal o procesal de esa verdad debe hacerlo con total respeto de la dignidad humana (respetando el principio constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo), por cuanto no se justifica sacrificar este postulado para lograr obtener la verdad. Por eso se comparten las enseñanzas ofrecidas por Parra Quijano (2000) al señalar que “la búsqueda de la verdad no puede ser una aspiración que logre su satisfacción a costa de la libertad y de los derechos de la persona. No hay nada más precioso que la libertad” (p.21). Así, la búsqueda de la verdad no puede ser a costa de las garantías.

En sentido coincidente lo explica Winfried Hassemer citado por Llobet Rodríguez (2014) cuando indica que “a través del proceso penal se busca una verdad formalizada, porque existen límites para la búsqueda de la verdad establecidos a partir del respeto al principio de dignidad de la persona humana y el debido proceso” (p.226). Gascón Abellán (2006) también ha indicado que la verdad dentro del proceso no puede ser obtenida a través de pruebas ilícitas, es decir, por medio de pruebas obtenidas con violación de derechos:

La exclusión de la prueba ilícita supone la imposibilidad de admitirla y valorarla; o sea, su inutilizabilidad en el proceso, o si se quiere, su nulidad. Pero la prueba ilícita es sólo un supuesto particular de prueba nula, porque nula puede ser también la prueba obtenida vulnerando otras reglas legales de formación y adquisición de la prueba. En todo caso, es evidente que esta importante regla de exclusión merma las posibilidades de averiguación de la verdad en el proceso. De hecho, la exclusión de prueba ilícita es reflejo de una ideología

jurídica comprometida con los derechos fundamentales y en virtud de la cual –como suele decirse- la verdad no puede ser obtenida a cualquier precio, en particular al precio de vulnerar derechos (Gascón Abellán, 2006, p.58)

Urbano Martínez (2014) tiene otra explicación y muy interesante sobre la obtención de la verdad en el proceso penal: como la verdad absoluta es inalcanzable se debe trabajar por una *verdad equilibrada*, que se distancie de la verdad material en tanto verdad absoluta así como de la verdad formal en tanto verdad libremente construida. Resulta útil citar esta explicación:

(...) la verdad de que se trata en el proceso penal no es una verdad absoluta, pero tampoco una verdad construida libremente por las partes al interior del proceso. El proceso penal no está atado fatalmente a la necesidad de reconstruir con absoluta fidelidad la historia de los hechos, pero tampoco es necesario en el que los intervinientes cuenten con legitimidad para referir hechos un nexo razonable alguno con aquellos efectivamente acaecidos. Por ello, entre esos extremos, en el proceso penal debe buscarse una verdad equilibrada que se distancie de la verdad material en tanto verdad absoluta y de la verdad formal en tanto verdad libremente construida. Esta verdad equilibrada es una verdad que se armoniza con la necesidad de fundamentación fáctica que en cada caso se le plantea a la jurisdicción, pero también con el imperativo de respetar unos límites operacionales, temporales y normativos ineludibles. Luego si bien se debe manejar un concepto de verdad, ella debe estar alejada de esos extremos y debe tener como columna vertebral la pretensión de suministrarle al juez un fundamento legítimo para la formación de su convicción y para la emisión de su decisión (p.115)

Esta explicación a pesar de ser larga es muy interesante por cuanto resulta conveniente y necesario trabajar por una verdad equilibrada ante la imposibilidad de obtener la verdad absoluta en los procesos (los penales, por ejemplo).

Es de indicar y muy relacionado con lo que estamos abordando que la justicia premial o negociada que permite el ordenamiento jurídico hace que dificulte o impide averiguar la verdad en el proceso. Tal como lo ha indicado Torres Tópaga (2017) “formándose una verdad judicial del proceso, acordada o consensuada entre las partes, pero no identificada con los hechos pasados que realmente acaecieron” (p.187). Desde luego, un buen sector de la

doctrina ha insistido por la conveniencia de fortalecer la justicia premial para solucionar en gran proporción los conflictos penales y esto contribuye a acreditar o resaltar la eficacia, celeridad y economía de la administración de justicia. A nuestro juicio, se debe eliminar (o reducir y en gran medida) toda alternativa que permita entender que el delito sea un negocio. Si se *roba* millones y se paga *el arresto* en casa y la multa no se puede cobrar, el delincuente ha realizado entonces un buen negocio. Esto hay que evitarlo.

Enseguida se aborda acerca del principio constitucional de presunción de inocencia como una de las garantías más importantes que hace parte del debido proceso (probatorio). Se debe advertir de nuevo que la explicación del axioma constitucional de presunción de inocencia es de suma importancia para la comprensión de la problemática suscitada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal.

#### **5. El principio constitucional de presunción de inocencia como principio rector del proceso penal garantista**

La Constitución Política de 1991 en su artículo 29 estatuye que “toda persona se presume inocente no se le haya declarado judicialmente culpable”, evento que se identifica con el axioma de presunción de inocencia. Se trata de un principio constitucional de aplicación inmediata, que no se requiere para su cumplimiento u observancia de reglamentación legislativa. Por tanto, no puede ser ignorada en cuanto a su observancia por las autoridades de investigación y sanción de conductas antisociales (conductas punibles, por ejemplo). Es entonces un auténtico límite del *ius puniendi* del Estado, haciendo al Estado más garantista.

Un reflejo de lo anterior se encuentra en la regla según la cual si los hombres son ordinariamente inocentes, el procesado (o investigado) es ordinariamente inocente. De ahí como lo señala Urbano Martínez (2014) “no solo se presumen inocentes sino que, además, deben ser tratadas como tales” (p.120). Tal regla es explicada de manera comprensible por Quintero Ospina (1982) en los siguientes términos:

De aquí se deduce una presunción de hecho que aceptamos: la presunción de inocencia del hombre, con base en la regla de experiencia que enseña que la mayoría de los hombres es

inocente, no infringe la ley penal, debiéndose probar, por consiguiente, lo que es excepcional: la culpabilidad del hombre (Quintero Ospina, 1982, p. 58)

Se trata de una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario. Desde el punto de vista de la teoría general de la prueba o del derecho probatorio, dicha presunción implica un efecto de inversión de la carga probatoria, quedando a las autoridades de investigación y sanción de conductas antisociales la carga de desvirtuar dicha presunción. Es el Estado como titular de la potestad sancionadora que debe (carga probatoria) desbaratar esta presunción con suficientes elementos materiales probatorios, eso sí legales y lícitos.

Por lo anterior, la defensa o el procesado no debe cumplir con alguna carga probatoria. Así lo advierte igualmente Jaén Vallejo (2000) al señalar estas dos explicaciones. La primera hace referencia a que la presunción de inocencia que versa sobre los hechos “sólo estos pueden ser objeto de prueba, es una presunción *iuris tantum* que exige para ser desvirtuada la existencia de un mínimo de actividad probatoria de cargo producida con las debidas garantías procesales” (p.38). Como segunda explicación, Jaén Vallejo (2000) ha indicado y en relación con la anterior explicación que “la prueba ha de servir para probar tanto la existencia del hecho punible como la participación en él del acusado” (p. 38).

Sobre el citado axioma señalado en el artículo 29 queremos señalar cuatro importantes comentarios. El primero alude a que el principio constitucional de presunción de inocencia es visto como uno de las normas rectores más importantes del debido proceso el cual contribuye al respeto de la dignidad humana como postulado de Estado social de derecho que se identifica, y así lo da a entender Rodríguez Chocontá (2015):

El debido proceso es el canal en que se desarrolla la acción penal contra el procesado (imputado y acusado) que puede desembocar en una sentencia condenatoria. O en resolución judicial de absolución, cuando no en una decisión previa de condena, como en el caso de allanamientos y preacuerdos; o en una resolución preclusiva por emerger una causal de corte extraordinario del ejercicio de la acción punitiva. Por ende la relación, presunción de inocencia y debido proceso, es inescindible, de manera que no se puede desvirtuar aquella sin el cumplimiento de todas las garantías integradoras de éste (Rodríguez Chocontá, 2015, pp. 124-25)

El segundo comentario indica que estamos frente a un principio absoluto, es decir, que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. Se afirma de esa manera porque no señala expresiones como *a menos, salvo, a excepción*, entre otras. Desde luego hay que reconocer que algunos juristas han insistido en que este axioma adquiere el carácter de principio relativo, que admite excepciones o ponderaciones respecto de su aplicación. Se respeta, pero no se comparte. Somos partidarios de la explicación ofrecida por la Corte Constitucional al indicar que este axioma es absoluto. Así lo señaló la citada Corporación desde la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil:

La presunción de inocencia se encuentra reconocida en el artículo 29 inciso 4° de la Constitución Política, mandato por el cual: "*Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable*". Este postulado cardinal de nuestro ordenamiento jurídico, no admite excepción alguna e impone como obligación la práctica de un debido proceso, de acuerdo con los procedimientos que la Constitución y la ley consagran para desvirtuar su alcance. (...) La presunción de inocencia en nuestro ordenamiento jurídico adquiere el rango de derecho fundamental, por virtud del cual, el acusado no está obligado a presentar prueba alguna que demuestre su inocencia y por el contrario ordena a las autoridades judiciales competentes la demostración de la culpabilidad del agente. Este derecho acompaña al acusado desde el inicio de la acción penal (por denuncia, querrela o de oficio) hasta el fallo o veredicto definitivo y firme de culpabilidad, y exige para ser desvirtuada la convicción o certeza, más allá de una duda razonable, basada en el material probatorio que establezca los elementos del delito y la conexión del mismo con el acusado. Esto es así, porque ante la duda en la realización del hecho y en la culpabilidad del agente, se debe aplicar el principio del *in dubio pro reo*, según el cual toda duda debe resolverse en favor del acusado (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-774, 2001, p. 17)

Esta extensa cita nos clarifica el alcance del principio constitucional de presunción de inocencia como un axioma absoluto que no admite ponderación o excepción en cuanto a su aplicación en los procesos penales. En sentido coincidente lo explica Calderón Montenegro (2003) acerca del carácter de garantía absoluta de la presunción de inocencia: "la presencia del principio de presunción de inocencia en un proceso penal democrático no es vana, tiene unos efectos jurídicos, a saber, como el trato al imputado de inocente, en todo momento y

para todos los casos” (p.111) y concluye: “No se admiten excepciones toda vez que el principio forma parte del bloque de constitucionalidad” (p.111).

Por tanto, el principio constitucional de presunción de inocencia debe ser visto como una garantía a la que a todo procesado asiste para que se presuma su inocencia hasta tanto no recaiga contra él una sentencia definitiva condenatoria. De ahí que esta garantía estará presente a lo largo de todas las fases del proceso penal así como de todas sus instancias. Por ello, la garantía constitucional de presunción de inocencia representa una de las características más significativas del derecho procesal liberal así como del modelo del debido proceso.

Como tercer comentario, esta garantía constitucional es aplicable también a las personas jurídicas por cuanto la norma no señaló distinción alguna al advertir *toda persona se presume inocente* y, como se evidenció, eso significa que resulta aplicable tanto a personas naturales como a personas jurídicas. Además, el debido proceso no debe ser patrimonio exclusivo de la persona natural, la persona jurídica también goza de ese derecho o garantía. Así, el alcance de las garantías derivadas del debido proceso (probatorio) se extiende también a las personas jurídicas que sin excepción ostentan titularidad sobre estas y se encuentran legitimadas para ejercer el derecho de defensa.

Finalmente, aunque no por ello menos importante, alude a que es con la sentencia condenatoria, no antes de ella, que podemos afirmar que dicha presunción se encuentra desvirtuada. Se afirma de esa manera por cuanto la norma constitucional dispone *declarado judicialmente culpable* y eso alude a una sentencia condenatoria.

De ahí que una medida cautelar no puede ser vista o estudiada como una sanción anticipada por cuanto la pena como consecuencia jurídica requiere tanto la prueba como la declaración de culpabilidad o de responsabilidad penal. Las medidas cautelares tienen como propósito garantizar los fines del proceso, por tanto, no pueden ser vistas como sanciones penales anticipadas.

De hecho, en la práctica de dichas medidas deb observarse siempre el respeto de la dignidad humana. Sobre este tópico, tiene razón Jaén Vallejo (2006) al señalar que

el acusado hasta el momento de dictarse la sentencia es una persona inocente. Es por ello que no puede ser tratada como culpable ni tiene por qué ser obligada a declarar, ni ser ella, dado

su estado de inocencia, la que deba probar su inocencia; en realidad, solo es posible la adopción de las oportunas medidas cautelares, excepcionalmente personales, con la única finalidad de garantizar los fines del proceso. Las exigencias respecto a aquellas, en particular respecto a la prisión provisional, se explican porque como lo ha advertido Bacigalupo ésta no puede ser impuesta como una pena anticipada pues la pena requiere la prueba y la declaración de la culpabilidad, razón por la que no resulta compatible con el principio de la presunción de inocencia el art. 503.2. LECrim. en cuanto autoriza la prisión provisional cuando lo requiera la alarma social o la frecuencia con la que se cometan hechos análogos, pues tales finalidades son propias de las penas, es decir, tiene su fundamento en la prevención general, por lo que concluye Bacigalupo las únicas finalidades que pueden justificar la prisión provisional son de carácter procesal: la sustracción del inculcado a la justicia, el peligro de tal sustracción o el peligro de obstrucción de la investigación mediante destrucción o falsificación de medios de prueba o mediante su influencia en testigos, peritos, etc. (Jáen Vallejo, 2006, pp. 233-234)

En sentido coincidente lo explica Monroy Victoria (1999) al señalar que el axioma de presunción de inocencia no puede ser objeto de excepciones en cuanto a su aplicación y que las medidas de aseguramiento no vulneran este principio por cuanto su finalidad se radica en asegurar su comparecencia al proceso o garantizar el cumplimiento de la sentencia:

Con el convencimiento que me asiste de la necesidad dentro de un Estado de derecho y mucho más dentro de un Estado social y democrático de derecho, como es el nuestro, de la vigencia del principio de presunción de inocencia, mi discurso estará orientado siempre desde este norte, para poder concluir desde esta óptica mi posición frente al proyecto. Lo anterior me obliga a que considerando la presunción de inocencia como principio normativo no podría sufrir excepciones y debo concluir que las medidas de aseguramiento no pueden desconocer este principio, sino que se imponen y se permiten simplemente con el cumplimiento de requisitos procesales que demuestran eventualmente la responsabilidad de una persona dentro de una conducta delictiva y con la finalidad de asegurar su comparecencia al proceso o garantizar el cumplimiento de la sentencia. Es decir, yo admito las medidas de aseguramiento dentro de un sistema procesal penal siempre y cuando no se desconozca el principio de la presunción de inocencia, y sean los únicos medios para asegurar el cumplimiento de la sentencia, pero no soy partidario de que se mantenga en forma generalizada la detención

preventiva, pues además de lo irracional de la misma, ante la incertidumbre de la responsabilidad del imputado por lo incipiente del proceso puede acarrear injusticias sin posibilidad de reparación (Monroy Victoria, 1999, p.23)

Debe resaltarse que la aplicación de dichas medidas deben ser la excepción y no como regla. En otras palabras: la libertad del imputado (o del procesado) es la regla general y las medidas de aseguramiento su aplicación se constituye como la excepción a la regla general. Esto debe ser así por cuanto se ha identificado que una vez practicada la medida cautelar, posteriormente la persona objeto de investigación resultaba absuelta (en aplicación del *in dubio pro reo*, por ejemplo), encajándose esta situación como uno de los eventos de responsabilidad patrimonial del Estado por privación injusta de libertad (Gil Botero, 2013) y, en esto hay que decirlo, ya hay buen número de demandas por estos lamentables hechos: los priva de libertad y posteriormente los absuelven.

En relación con la privación injusta de libertad como otro evento de responsabilidad patrimonial del Estado, el Consejo de Estado a través de su Sección Tercera ha venido sosteniendo que en los casos en que una persona era detenida preventivamente (por disposición de una autoridad judicial) y luego recuperaba la libertad bien porque resultaba absuelta bajo supuestos a) de que el hecho no existió, b) el sindicado no lo cometió, c) la conducta no era constitutiva de hecho punible o d) en aplicación del principio *in dubio pro reo*, se configuraba un daño que esa persona no estaba en la obligación de soportar (daño antijurídico) y que, por tanto, el Estado era patrimonialmente responsable, en aplicación de un régimen objetivo de responsabilidad (responsabilidad sin culpa) bajo el título jurídico de imputación de daño especial (su fundamento corresponde a la ruptura de la igualdad de las cargas públicas).

No obstante, tal como lo indicó Gil Botero (2013), esta Corporación en algunas ocasiones siguió aplicando el régimen de responsabilidad de falla del servicio (responsabilidad subjetiva o con culpa) para la declaración de responsabilidad estatal por privación injusta de libertad en los eventos: a) detención ilegal, b) detención arbitraria, c) casos de homonimia, d) cuando la autoridad judicial disponía la captura de una persona, con fines de indagatoria y tardaba más del término legalmente establecido para resolver su situación jurídica. De esta manera, el Consejo de Estado no es uniforme para indicar el

sistema de responsabilidad aplicable en los casos de privación injusta de libertad, dando lugar a inseguridad jurídica en estos temas.

Debe tenerse claro que el litigante defensor perfectamente puede solicitar que, una vez que el fiscal haya solicitado la imposición de medida de aseguramiento, no se aplique dicha medida y que se implemente la detención domiciliaria, que es menos gravosa para el procesado (respetando a su vez el derecho a la libertad personal) y, por supuesto, menos costosa para el Estado. Claro está que la figura de detención preventiva es muy criticada por la sociedad bajo el argumento de que el Estado es insuficiente para controlar y vigilar a las personas que les han practicado dicha medida.

Además, puede solicitar al juez de control de garantías la sustitución o revocatoria de la medida de aseguramiento aplicada cuando aparezcan nuevos elementos materiales probatorios (una nueva declaración de un testigo diferente) que permitan inferir que los requisitos de imposición han desvanecido. E incluso: si para la realización de la audiencia de imposición de medida de aseguramiento el jurista defensor ha identificado respecto de la existencia de algún elemento material probatorio pero que por razones de tiempo (por ejemplo) no lo pudo recaudar, perfectamente puede solicitar al juez mencionado una prórroga para que suspenda la audiencia y le permite su recaudo, esto como aplicación del derecho al debido proceso (probatorio).

Volviendo al tema de la presunción o estado de inocencia, es bueno recordar que es Beccaria (citado por Rodríguez Chocontá, 2015), de la escuela clásica del derecho penal, quien era partidario en cuanto al respeto de la presunción de inocencia, explicando, además, que la presunción de inocencia se desvirtúa con la sentencia condenatoria y no antes de esa decisión judicial. Así lo explica este autor: “A ningún hombre puede llamársele reo antes de la sentencia del juez y la sociedad no puede retirarle la protección pública sino cuando queda sentenciado que él violó los pactos bajo los cuales fue aceptado en la sociedad” (pp. 72-73). Esta explicación es muy compartida por la doctrina del derecho penal al hablar del principio constitucional de presunción de inocencia.

De esta manera, la sanción penal sólo se puede imponer si se llega a demostrar la culpabilidad dentro del juicio en el que se practiquen con todas las garantías constitucionales los elementos materiales probatorios de cargo que desvirtúen la presunción de inocencia, esto es, que el procesado o investigado ha realizado una conducta antisocial prevista por la ley

como delito. De ahí que las medidas cautelares no pueden ser vistas como sanciones penales sino precisamente eso: *medidas* para asegurar la comparecencia en el juicio. Y así lo advierte también Agudelo Betancur (2018) cuando indica que “la detención preventiva no es pena, en realidad de las cosas es un sufrimiento que se aplica a quien todavía no es condenado y se presume inocente; de ahí la necesidad de limitarla al máximo” (p.55)

No obstante, se ha identificado que muchos estudiosos han afirmado que tales medidas no son compatibles con el principio de presunción de inocencia en la medida en que si el procesado se presume inocente hasta la ejecutoria de la sentencia que lo declare responsable, el Estado no tendría motivos para afectar su derecho fundamental a la libertad, pues esto sería indicativo de que ya no considera inocente como tal. A decir verdad, este tópico no logra ser pacífico en la doctrina.

Por su parte, somos partidarios –además– de las advertencias ofrecidas por Rodríguez Chocontá (1995) frente al respeto de la presunción de inocencia, como pasa a explicarse: a) Es un derecho fundamental del ciudadano aplicable a todo proceso que eventualmente conduzca a la imposición de una sanción; b) Es un criterio inspirador del ordenamiento procesal sancionador al estar consagrada en convenios internacionales y en la Carta Política; c) Es reclamable en todas las etapas del proceso, por los recursos ordinarios, extraordinarios, acción de tutela y revisión; d) Desvirtuar la presunción que protege la inocencia exige libre, suficiente y calificada actividad probatoria, punto dealzada de una libre apreciación e íntima valoración de los medios de prueba. Así pues, el principio constitucional de presunción de inocencia representa una de las características más significativas del derecho procesal liberal así como del modelo del debido proceso (probatorio).

No menos importante es indicar que algunos doctrinantes han advertido que desde la lógica (o *desde lo obvio*, como dicen algunos) no se está frente a una presunción de inocencia sino de culpabilidad ante el sometimiento por parte del procesado a todas las cargas que generan en el curso del proceso penal entre otras: medidas de aseguramiento, juicios de imputación y de acusación. Nieva-Fenoll (2013), por ejemplo, sobre este tópico ha señalado lo siguiente:

Si no se dudara realmente sobre la inocencia, la acusación nunca hubiera sido presentada. Lo que ocurre es que la parte acusadora pone en cuestión esa inocencia y, de hecho, rompe el

principio de presunción de inocencia por más que sea un derecho fundamental. Y ello es justamente lo que genera el *dubium* en el tribunal, puesto que más que reafirmarse la inocencia, lo que hace el tribunal es comprobar la existencia del hecho de cargo al examinar la acusación, lo que equivale a poner en duda la inculpabilidad. Es decir, justo lo contrario de lo que podría llegar a pensarse desde un estricto respeto de la presunción de inocencia. Y la razón es que resulta imposible, desde el punto de vista lógico, obrar de otro sentido. (Nieva-Fenoll, 2013, p.61)

### **5.1.El artículo 29 constitucional no señala presunción de culpabilidad, sino presunción de inocencia**

Revisando de nuevo el artículo 29 constitucional citado se identifica que no se está frente a una presunción de culpabilidad o de responsabilidad, sino de inocencia. De ahí que se presume inocente mientras no se pruebe la culpabilidad del acusado conforme a la ley (hasta que se pruebe su culpabilidad); presunción que debe ser desvirtuada con fundamento en pruebas lícitas y suficientes, desde luego. Así, en un Estado social de derecho como el nuestro no se admite la aplicación de presunciones de responsabilidad en el derecho punitivo.

No obstante, la Corte Constitucional ha permitido la aplicación de presunción de responsabilidad (o aplicación de responsabilidad objetiva, para algunos) en el derecho punitivo, eso sí de manera excepcional. En materia tributaria, por ejemplo, la citada Corporación ha avalado la aplicación de responsabilidad objetiva en las infracciones y sanciones tributarias (escenario del derecho administrativo sancionador tributario) y eso implica un efecto de inversión de la carga probatoria; desde luego, su aplicación debe ser de manera excepcional (Forero Hernández, 2020).

Además, en materia sancionadora ambiental, por ejemplo, en la Sentencia C-595 de 2010, con ponencia del magistrado Jorge Iván Palacio Palacio, la Corte Constitucional ha indicado que la imposición de sanciones con responsabilidad objetiva se ajusta a la Carta Política desde luego se deben cumplir estas condiciones:

- (i) carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama 'rescisorias', es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; (ii) tengan un carácter meramente monetario; y (iii) sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de

tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras). (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-595, 2010, p.11)

A pesar que la Corte Constitucional haya dado el respaldo en cuanto a la aplicación de la responsabilidad objetiva en algunos escenarios del derecho punitivo, la doctrina en especial la constitucional ha sostenido en la inconveniencia de aplicar dicho sistema de responsabilidad en un Estado social de derecho por cuanto se está violando el principio constitucional de la presunción de inocencia ante la exigencia de inversión de carga probatoria para desvirtuar la presunción de culpabilidad (o de responsabilidad).

Por tanto, insistimos por una legitimación del derecho punitivo (en todos los escenarios o modalidades) a partir de los principios convencionales (los del bloque de constitucionalidad), constitucionales y legales, soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales, los que a su vez imponen la protección de bienes o intereses jurídicos que es una de las funciones del derecho penal.

Consideramos que en el derecho penal no resulta conveniente y mucho menos justificable aplicar el sistema de responsabilidad objetiva, es decir, aplicar presunciones de culpabilidad (o de responsabilidad, como algunos juristas pretenden explicarla). La responsabilidad objetiva es ajena al derecho penal, por tanto, se debe aplicar con frecuencia y sin condiciones el estado o la presunción de inocencia que tanto resalta el bloque de constitucionalidad, de los tratados internacionales de derechos humanos. Por ello resulta acertado que el legislador haya consagrado la advertencia según la cual “queda erradicada toda forma de responsabilidad objetiva” (Ley 599, 2000, artículo 12).

Se debe imponer entonces sanciones penales por conductas realizadas con culpabilidad (por así decirlo) bajo observancia de las garantías del debido proceso (probatorio). Debe precisarse que tanto las normas constitucionales como las del bloque de constitucionalidad son el referente para un correcto diseño de las normas que han de regular el derecho penal y el derecho procesal penal.

Es por ello que se comparte la advertencia ofrecida por la Corte Constitucional en la Sentencia C-289 de 2012, con ponencia del magistrado Humberto Antonio Sierra Porto,

cuando señala que el legislador en su elaboración de normas jurídicas-penales no puede presumir la culpabilidad. Resulta pertinente citar dos explicaciones sobre este tópico. La primera alude a que “ni el legislador ni los jueces pueden presumir la culpabilidad de nadie. Así, todo proceso penal debe iniciarse con una prueba de cargo del Estado que comience a desvirtuar la presunción de inocencia” (p. 39). La segunda se refiere a que “el legislador no puede implantar en una norma penal de carácter sustantivo una presunción de culpabilidad en sustitución de la presunción de inocencia so pena de violar el artículo 29 de la Constitución” (p.39).

De esta manera, no pueden el legislador y los funcionarios judiciales de lo penal construir presunciones de responsabilidad, primero, porque no están habilitados para ello y, segundo, porque al hacerlo infringirían no solamente el principio constitucional de presunción de inocencia, sino también el axioma de *in dubio pro reo*, garantías que están asociadas con el respeto de la dignidad humana como fundante de la fórmula Estado social de derecho así como de un derecho procesal penal garantista. De modo que aplicar la responsabilidad objetiva en el derecho penal hace que las garantías pierdan su trascendencia. Esto hay que evitarlo.

En sentido coincidente lo explica Ibáñez Guzmán citado por Rodríguez Chocontá (2015) al realizar una crítica frente a la posibilidad de aplicar presunción de responsabilidad (como efecto de aplicación de responsabilidad objetiva) y explica, además, que implementarla implica un contrasentido a la fórmula Estado social de derecho:

La presunción de responsabilidad, de dolo, responsabilidad objetiva se ofrece hoy como un contrasentido al Estado social y democrático de derecho. Los clásicos sin realizar afrenta en su fundamento a la presunción de inocencia, basados en el libre albedrío, presumían el “*dolus in res ipsa*” y por ello contrarían la presunción de inocencia (Rodríguez Chocontá, 2015, p.351)

Una providencia famosa de la Corte Constitucional la cual identificó como un claro ejemplo de consagración de presunción de culpabilidad en el derecho punitivo en Colombia corresponde a la Sentencia C-205 de 2003, con ponencia de la magistrada Clara Inés Vargas Hernández. En esta decisión judicial declara inexecutable al artículo 1 de la Ley 738 de 2002 que adicionaba el Código Penal con el artículo 447A que advertía lo siguiente “quien

comercie con autopartes usadas de vehículos automotores y no demuestre su procedencia lícita, incurrirá en (...)". De esta norma, la Corporación en cita señaló lo siguiente:

El legislador violó el principio constitucional de presunción de inocencia por cuanto al momento de tipificar una modalidad especial de receptación, partió de una presunción de culpabilidad del acusado, invirtiendo la carga de la prueba que de forma alguna constituye el cumplimiento de un deber ciudadano sino el ejercicio del derecho de defensa en aras a desvirtuar esa presunción de culpabilidad. (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-205, 2003, p. 22)

Con todo, como en nuestro ordenamiento jurídico no admite presunciones de culpabilidad por mandato del artículo 29 constitucional, entonces el Estado a través de sus autoridades deben cumplir con la actividad probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia que es una garantía constitucional de la que gozan todos los procesados.

Por ello, el principio de presunción de inocencia debe ser estudiado como un axioma informador del proceso penal, como un principio rector del proceso penal (por eso muchos juristas concluyen que es una garantía informadora del derecho punitivo). El axioma constitucional de presunción de inocencia constituye una auténtica garantía en todos los procesos penales. A este respecto, se comparte las enseñanzas ofrecidas por Jaén Vallejo (2000) a partir de estas tres reflexiones:

La primera indica que “al operar la presunción de inocencia a favor del acusado, es claro que la carga de la prueba corresponde a la acusación” (p. 38). La siguiente, este autor indica que la necesidad de investigación y la obligación de esclarecimiento de los hechos, que es la finalidad de todo procedimiento (el carácter acusatorio del proceso penal y, sobre todo, el derecho a la presunción de inocencia) “conducen inexcusablemente a que sea el acusador quien deba probar el hecho por el que acusa a una determinada persona” (p. 38). Finalmente, aunque no por ello menos importante, Jaén Vallejo (2000) concluye que “el acusado, hasta el momento de dictarse sentencia, es una persona inocente (p. 39).

En otro trabajo, Jaén Vallejo (2006) señaló esta importante conclusión:

Este derecho fundamental no es sólo un derecho en cuya virtud una persona acusada de una infracción no puede ser considerada culpable hasta que así se declare en sentencia

condenatoria, siendo admisible y lícita esta condena cuando haya mediado una actividad probatoria que practicada con la observancia de las garantías procesales y libremente valorada por los Tribunales penales, pueda entenderse de cargo, sino que además es un principio o criterio informador del ordenamiento procesal, como lo ha recordado la Sentencia del Tribunal Constitucional 25/2003. Ello significa que nadie puede ser considerado culpable antes de que se pronuncie contra él una sentencia condenatoria (Jaén Vallejo, 2006, pp. 227-228)

Se tiene entonces que en el derecho penal se encuentra proscrita la inversión de la carga de la prueba (como efecto de la responsabilidad objetiva), por virtud de la estricta observancia del principio constitucional de presunción de inocencia el cual se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana como uno de los axiomas fundantes de un derecho penal garantista.

## **5.2.Principio de presunción de inocencia como axioma absoluto no susceptible de ponderación**

Es posible que los derechos y principios del derecho entren en colisión entre sí, dadas las circunstancias fácticas de uno u otro caso. De ahí que se ha establecido para tales eventos toda una línea jurisprudencial por parte de las altas cortes a efectos de establecer reglas de interpretación y decisión judicial que establezca una metodología capaz de conducir dichas colisiones a soluciones (más o menos) coherentes y acordes con la anhelada justicia que, como se indicó en alguna oportunidad, es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. Este tema también hace parte del neoconstitucionalismo al hablar de los principios e interpretación jurídica.

En esos eventos de colisión surge la necesidad de estudiar límites para el ejercicio de ciertos derechos o para la materialización de ciertos principios. A manera de ejemplo: el goce de los derechos fundamentales tiene límites, es decir, no es absoluto, y así lo ha considerado la Corte Constitucional desde la Sentencia C-449 de 2003, con ponencia del magistrado Álvaro Tafur Galvis:

El disfrute de los derechos fundamentales no es absoluto, pues como las demás garantías suponen la posibilidad de ser limitados siempre y cuando se respete su núcleo esencial. En

este sentido, se ha puesto de presente que en tanto las restricciones a los derechos constitucionales propendan por una finalidad cimentada en un bien constitucional de igual o de superior jerarquía al que es materia de regulación legal y se cumpla con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y razonabilidad, ellas no se oponen a la Constitución (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-449, 2003, p.11)

En ese orden, en los eventos de colisión surge la necesidad de sacrificar uno u otro aspecto del orden constitucional o legal en aras de materializar otros fines considerados más importantes. Tal como lo señaló la Corporación, en esos eventos se aplica el principio de proporcionalidad. A manera de ejemplo: con el empleo de este postulado ha establecido criterios para relativizar la supremacía del derecho de igualdad. Sobre este tópico se cita un apartado de la sentencia C-520 de 2016, con ponencia de la magistrada María Victoria Calle Correa, de la Corte Constitucional:

Por esa razón, la Corte ha expresado que para que un trato diferenciado sea constitucionalmente válido, debe tener un propósito constitucionalmente legítimo, y debe ser proporcional, en el sentido de que no implique afectaciones excesivas a otros propósitos constitucionalmente protegidos. La proporcionalidad del medio se determina, entonces, mediante una evaluación de su “idoneidad para obtener el fin (constitucionalmente legítimo de acuerdo con el principio de razón suficiente); necesidad, en el sentido de que no existan medios alternativos igualmente adecuados o idóneos para la obtención del fin, pero menos restrictivos de los principios afectados; y proporcionalidad en sentido estricto, esto es, que el fin que la efectividad del fin que se persigue se alcance en una medida mayor a la afectación de los principios que sufren restricción, y particularmente, del principio de igualdad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-520, 2016, p. 30)

Es desde la Sentencia T-425 de 1995, con ponencia del magistrado Eduardo Cifuentes Muñoz, que la Corporación en cita desarrolló los principios de ponderación, proporcionalidad y armonización como metodologías de solución de controversias y conflictos entre principios, reglas y derechos, en aras de lograr la justicia, se repite, que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. Resulta pertinente explicar eso sí no a profundidad sobre cada uno de estos postulados.

*Principio de ponderación.* La Corte Constitucional desde la citada Sentencia T-425 sobre el axioma de ponderación manifestó que

en el caso de colisión entre derechos constitucionales, corresponde al juez llevar a cabo la respectiva ponderación. Mediante ésta, se busca un equilibrio práctico entre las necesidades de los titulares de los derechos enfrentados. La consagración positiva del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios, elevó a rango constitucional la autocontención de la persona en el ejercicio de sus derechos. La eficacia constitucional de este deber, en consecuencia, exige de los sujetos jurídicos un ejercicio responsable, razonable y reflexivo de sus derechos, atendiendo a los derechos y necesidades de las demás y de la colectividad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-425, 1995, p. 9).

La Corte Constitucional ha advertido que el principio de ponderación (aunque en otros apartados señala *principio de proporcionalidad*) es una herramienta metodológica que pretende aportar racionalidad y legitimidad a las decisiones adoptadas por los funcionarios judiciales, apoyándose para el efecto de una estructura (que se identifica con el denominado *test de ponderación*) que está compuesta por tres subprincipios: a) idoneidad, b) necesidad y c) proporcionalidad en sentido estricto. Esta herramienta busca analizar si una medida (o institución jurídica) sometida a estudio es adecuada para la consecución del fin propuesto. Desde luego, esta herramienta se aplica con frecuencia frente a eventos de colisión entre principios.

*Principio de proporcionalidad.* En dicha providencia del año 1995, la Corporación no distinguió el principio de proporcionalidad con el de razonabilidad, por tanto, consideramos que ambos deben ser estudiados como sinónimos. Sobre este axioma, la Corporación señaló:

En este proceso de armonización concreta de los derechos, el principio de proporcionalidad, que se deduce del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios, juega un papel crucial. Los límites trazados al ejercicio de los derechos, en el caso concreto, deben ser proporcionales, esto es, no deben ir más allá de lo indispensable para permitir la máxima efectividad de los derechos en pugna. La proporcionalidad se refiere entonces a la comparación de dos variables relativas, cuyos alcances se precisan en la situación concreta, y no a la ponderación entre una variable constante o absoluta, y otras que no lo son. La

delimitación proporcional de los bienes jurídicos en conflicto, mediante su armonización en la situación concreta, se hace necesaria cuando se toma en serio la finalidad social del Estado de garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, y se pretende impedir que, por la vía de la restricción injustificada de los derechos, termine por socavarse el contenido de uno o varios de ellos (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-425, 1995, p. 10).

*Principio de armonización.* Finalmente, la Corte Constitucional ha indicado que el principio de armonización alude a que

el ejercicio de los derechos plantea conflictos cuya solución hace necesaria la armonización concreta de las normas constitucionales enfrentadas. El principio de armonización concreta impide que se busque la efectividad de un derecho mediante el sacrificio o restricción de otro. De conformidad con este principio, el intérprete debe resolver las colisiones entre bienes jurídicos, de forma que se maximice la efectividad de cada uno de ellos. La colisión de derechos no debe, por lo tanto, resolverse mediante una ponderación superficial o una prelación abstracta de uno de los bienes jurídicos en conflicto. Esta ponderación exige tener en cuenta los diversos bienes e intereses en juego y propender su armonización en la situación concreta, como momento previo y necesario a cualquier jerarquización o prevalencia de una norma constitucional sobre otra. El principio de armonización concreta implica la mutua delimitación de los bienes contrapuestos, mediante la concordancia práctica de las respectivas normas constitucionales, de modo que se asegure su máxima efectividad (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T-425, 1995, p. 10)

Ahora bien, resulta pertinente señalar que no podemos compartir por quienes afirman que todos los principios son susceptibles de ponderación o para ser más preciso: pasibles de excepciones en cuanto a su aplicación. No se comparte por cuanto no todos los principios son susceptibles de ponderación, tal como ocurre con el principio constitucional de presunción de inocencia, que para la Corte Constitucional se está frente a un axioma constitucional de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. A manera de ejemplo, y ya se citó en alguna oportunidad, en la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, la Corporación señaló que “este postulado cardinal de nuestro ordenamiento jurídico, no admite excepción alguna e impone como

obligación la práctica de un debido proceso, de acuerdo con los procedimientos que la Constitución y la ley consagran para desvirtuar su alcance” (p.17).

Por ello, el acusado no está obligado a presentar prueba alguna que demuestre su inocencia. No tiene que cumplir con alguna carga probatoria. Además, en nuestro ordenamiento jurídico estatuye la proscripción o prohibición de la inversión de la carga probatoria en contra de la defensa o, si se prefiere, del procesado. Por eso resulta acertada la redacción del artículo 125 de la Ley 906 de 2004 al precisar que la defensa no está obligada “a presentar prueba de descargo o contraprueba, ni a intervenir activamente durante el juicio oral”. Por el contrario, ordena a las autoridades judiciales competentes la demostración de la culpabilidad del agente (del sujeto activo del tipo penal).

No puede exigir entonces al procesado sobre la prueba de su inocencia (o inculpabilidad). Y como se señalará más adelante, ante la duda en la culpabilidad (o en la responsabilidad penal) del procesado, se debe aplicar sin más condiciones el principio del *in dubio pro reo*, según el cual toda duda debe resolverse en favor del procesado, como reafirmación de respeto de la garantía de presunción de inocencia de la que gozan los procesados dentro de los procesos de investigación y sanción de ilícitos.

### **5.3.Principio de presunción de inocencia en los documentos internacionales**

El axioma de presunción de inocencia no solamente encuentra fundamento o respaldo en la Constitución Política, también en los documentos internacionales, de los tratados internacionales de derechos humanos los cuales se identifican como integrantes del bloque de constitucionalidad.

Parra Quijano (2000) relaciona en su obra los documentos internacionales que consagran el principio de presunción de inocencia de la siguiente manera. En el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York de 1966, aprobado por la ley 74 de 1968 y en la Convención Americana de Derechos Humanos de San José de 1969 aprobada mediante ley 16 de 1972, se consagra y reitera la presunción de inocencia. Igualmente, en la Declaración Universal de Naciones Unidas se resalta la presunción de inocencia como un derecho fundamental.

Según Urbano Martínez (2014), la Corte Interamericana de Derechos Humanos CIDH ha proferido muchas decisiones (entre años 1996 a 2000) las cuales resaltan el respeto del principio de la presunción de inocencia. También lo podemos resumir de la siguiente forma:

- Son violatorias de la presunción de inocencia las leyes que excluyen la libertad provisional para personas inculpadas de ciertos delitos.
- Es violación de dicho axioma las leyes que excluyen a tales personas de los beneficios de la legislación que limita la duración de la detención preventiva.
- Hay vulneración de este postulado por las prácticas judiciales como las capturas masivas.
- La imposición de prisión preventiva basada en condenas previas viola esta garantía.
- Es atentatoria de dicho postulado por la exposición ante los medios de comunicación de personas a las que se presenta como autoras o partícipes de conductas punibles sin que contra ella exista una acusación ni mucho menos una condena.
- Son violatorias igualmente por las declaraciones de autoridades públicas relativas a la culpabilidad de personas que no han sido condenadas por los Tribunales competentes.
- La excesiva prolongación de la detención preventiva es violatoria de este axioma.
- Vulnera esta garantía ante las prohibiciones legales de libertad provisional para personas inculpadas de ciertos delitos.
- La imputación de responsabilidad sin haber demostrado la culpabilidad del acusado.
- Es atentatoria del principio de presunción de inocencia ante la aplicación de la inversión de la carga de la prueba con base en presunciones y no con base en pruebas abundantes de la Fiscalía.

En otro trabajo, Urbano Martínez (2021) identifica estas dos importantes características relacionadas con el principio de presunción de inocencia a partir del Estatuto de Roma. *Una*: incumbe al fiscal probar la culpabilidad del acusado. *Dos*: el acusado tiene

derecho a que no se invierta la carga de la prueba ni le sea impuesta la carga de presentar contrapruebas. Una vez más se ratifica que el fundamento del proceso penal inherente al Estado social de derecho corresponde al principio constitucional de presunción de inocencia el cual se encuentra en conexión con el respeto (del axioma) de la dignidad humana.

Todas estas explicaciones han sido estudiadas con frecuencia en los libros de derecho internacional público al hablar de las garantías señaladas tanto en las Constituciones como en los instrumentos internacionales. También constituye uno de los grandes temas del neoconstitucionalismo. De ahí que el principio de presunción de inocencia cuenta con el respaldo tanto por la Constitución Política como por el bloque de constitucionalidad, de los tratados internacionales que regulen acerca de la protección y garantía de los derechos humanos. En efecto, se recuerda que las normas constitucionales y las del bloque de constitucionalidad son el referente para un correcto diseño de las normas que han de regular el derecho penal y el derecho procesal penal.

En este sentido, una persona no puede ser tratada como culpable y no puede el Estado obligar a ella a que demuestre su inocencia o inculpabilidad. La defensa no debe cumplir con alguna carga probatoria. En razón a su estado de inocencia, es el Estado quien debe probar la culpabilidad. En efecto, en un Estado social de derecho como el nuestro la inversión de la carga probatoria en contra del procesado se encuentra proscrita (prohibida) por el estricto respeto del principio constitucional de presunción de inocencia.

Es de tener en cuenta que en las actuaciones o procedimientos prevalecerá lo establecido en los tratados y convenios internacionales ratificados por Colombia que traten sobre derechos humanos por formar bloque de constitucionalidad, así lo advierte el artículo 3 de la Ley 906 de 2004. Dicho artículo 3 debe ser estudiado en conjunto con el artículo 10 el cual estatuye que “la actuación procesal se desarrollará teniendo en cuenta el respeto a los derechos fundamentales de las personas que intervienen en ella y la necesidad de lograr la eficacia del ejercicio de la justicia”.

Se debe tener en cuenta que la Corte Constitucional desde la Sentencia C-708 de 1999, con ponencia del magistrado Álvaro Tafur Galvis, ha estimado que el grupo normativo formado entre la Constitución Política y las normas incorporadas al derecho interno mediante leyes aprobatorias de tratados a efectos del control de constitucionalidad constituye el bloque de constitucionalidad *stricto sensu*, pero que por la evolución del derecho, los bienes jurídicos

a tutelar de forma efectiva y por la jerarquía prevista en la propia Carta para ciertas leyes expedidas por el Congreso de la República sobre otras fundadas en sus contenidos y formas de expedición, se debe considerar que el bloque de constitucionalidad se amplía también a estas normas y en este caso se está frente al bloque de constitucionalidad *latu sensu*. De ahí que, como se ha indicado, tanto las normas constitucionales como las del bloque de constitucionalidad son el referente para un correcto diseño de las normas que han de regular el derecho penal y el derecho procesal penal, concibiendo a estas áreas del derecho (más) garantistas.

Se tiene entonces que el axioma constitucional de presunción de inocencia, además de ser un auténtico límite del *ius puniendi* del Estado, se comporta como un principio más importante del debido proceso, como fundante de un derecho procesal penal garantista y protegido tanto del derecho interno como del derecho internacional (bloque de constitucionalidad). Es por ello que se comparte la reflexión ofrecida por Luigi Ferrajoli (2008) al tratar de la estricta observancia del principio de presunción de inocencia así como del respeto de la libertad del procesado:

Si la jurisdicción es la actividad necesaria para obtener la prueba de que un sujeto ha cometido un delito, hasta que esa prueba no se produzca mediante un juicio regular, ningún delito puede considerarse cometido y ningún sujeto puede ser considerado culpable ni sometido a pena. En este sentido el principio de jurisdiccionalidad –al exigir que no exista culpa sin juicio, y en sentido estricto que no haya juicio sin que la acusación sea sometida a prueba y a refutación- postula la presunción de inocencia del imputado hasta prueba en contrario sancionada por la sentencia definitiva de condena. Este principio fundamental de civilidad es el fruto de una opción garantista a favor de la tutela de la inmunidad de los inocentes, incluso al precio de la impunidad de algún culpable (Ferrajoli, 2008, p.549)

Es de indicar que Ferrajoli citado por Carrillo de la Rosa (2018) vincula el estudio de las garantías con las cuatro tesis de definición de los derechos fundamentales, así: a) tesis de la distinción estructural entre derechos fundamentales y derechos patrimoniales (los derechos fundamentales conciernen a todos los sujetos, en tanto que los derechos patrimoniales a cada uno de sus titulares con exclusión de todos los demás); b) tesis de la identificación de los derechos fundamentales con la dimensión sustancial de la democracia (tales derechos

constituyen la base de la igualdad jurídica y de la dimensión democrática); c) tesis de la no coincidencia entre derechos fundamentales y derechos de ciudadanía (derechos fundamentales son de naturaleza supranacional, como no lo son los de ciudadanía) y d) tesis de la separación entre derechos y garantías (son derechos fundamentales las expectativas negativas o positivas de obligación o prohibición –como garantías primarias- dando aplicación a las consecuencias –como garantías secundarias). Es fácil afirmar que su pensamiento se encuentra afiliado a la corriente iuspositivista del derecho.

En síntesis: en virtud del respeto del principio constitucional de presunción de inocencia es el Estado, mediante la actividad procesal probatoria y con estricta sujeción al debido proceso, al que le corresponde demostrar (carga probatoria) que a quien se le está endilgando la presunta comisión de un delito es responsable. De ahí que mientras esta declaración de responsabilidad no se produzca, se goza de un estado de inocencia garantizando a su vez convencional (del bloque de constitucionalidad), constitucional y legal a todos los procesados el cual adquiere *sustento* en el proceso penal.

En efecto, la condición de inocente del procesado o investigado estará intacta hasta que el Estado demuestre con suficientes pruebas y legales acerca de la responsabilidad penal, esto en procura de que la actuación procesal penal no se cimienta en la duda, máxime cuando para la condena se exige el convencimiento más allá de toda duda (que más adelante se abordará sobre este grado de conocimiento).

#### **5.4.La relación entre el principio de presunción de inocencia y el aforismo *in dubio pro reo***

El aforismo *in dubio pro reo* se identifica con la regla según la cual ante las dudas presentadas dentro del proceso penal se debe resolver en (o a) favor del investigado. Es también estudiado como una garantía procesal de la que gozan los procesados. De paso, su aplicación hace que resalte o reafirme la aplicación del principio de presunción de inocencia o del estado de inocencia en todas las fases e instancias del proceso penal.

Constituye entonces en una auténtica garantía en los procesos penales. De hecho, algunos estudiosos han considerado a este axioma como el complemento del principio constitucional de presunción de inocencia.

Por tanto, las garantías de presunción de inocencia y de *in dubio pro reo* deben ser aplicadas sin más condiciones en los procesos penales. De paso, son estos postulados que contribuyen a construir un derecho procesal penal garantista. Hacen parte de la estructura de garantías a favor de los procesados en medio de los procesos sancionatorios en su contra. En efecto, estos axiomas contribuyen al respeto de la dignidad humana de los procesados que intervienen en los procesos de investigación y sanción de delitos.

Rodríguez Chocontá (2015) sobre este axioma ha indicado que se está frente una garantía para el procesado, al igual que el de presunción de inocencia, como fundante de un derecho procesal penal garantista, y no como un mecanismo de apreciación y valoración de medios de conocimiento judicial:

El “*in dubio pro reo*” no es un mecanismo ni instrumento de apreciación y valoración de medios de conocimiento judicial, sino una garantía para el procesado, aplicable en los estadios para la imposición de medidas cautelares o comprometer un derecho fundamental, o en el estadio procesal de proferir sentencia, cuando no se haya allegado ni practicado la prueba mínima de infracción a la ley penal, del acto como de la culpabilidad (Rodríguez Chocontá, 2015, p.276)

Se ha discutido con frecuencia si estas dos garantías (presunción de inocencia e *in dubio pro reo*) deben ser estudiadas como sinónimos o no. Se debe reconocer que sobre ello no logra ser pacífico en la doctrina. Piva Torres (2018), por ejemplo, ha considerado que estas instituciones son diferentes al advertir lo siguiente:

El *in dubio pro reo* es autónomo e independiente de la presunción de inocencia, tiene un campo de aplicación u operatividad distinto. Así, mientras la presunción de inocencia opera en los casos de ausencia total de pruebas de cargo, lo que debe llevar a la absolución del acusado, el *in dubio pro reo* por su parte, presupone la existencia de esta actividad probatoria de cargo que, sin embargo, dada a su vez la concurrencia de otra prueba de cargo, no llega a disipar totalmente en el juzgador de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos integrantes del tipo penal y/o de la participación en el mismo del acusado, lo que obliga también al juez a decantarse por la absolución. El *in dubio pro reo* presupone la existencia de una mínima actividad probatoria y afecta al juicio axiológico o valorativo del tribunal de

mérito. Mientras la presunción de inocencia despliega toda su eficacia cuando existe un auténtico vacío probatorio o cuando las pruebas practicadas han sido obtenidas son las necesarias garantías constitucionales y legales, el *in dubio pro reo* entrará en juego cuando a pesar de existir prueba de cargo, esta genera en el ánimo del juzgador una situación de duda que le impide obtener el convencimiento pleno en orden a la culpabilidad del acusado. En suma, la presunción de inocencia no se identifica con el principio de *in dubio pro reo* por cuantos poseen no solo una naturaleza distinta, sino también un ámbito de aplicación u operatividad diferente, situándolos en planos completamente distintos (Piva Torres, 2018, p.94)

En este trabajo se comparte la explicación ofrecida por la Corte Constitucional desde la ya citada Sentencia C-495 de 2019, con ponencia del magistrado Alejandro Linares Cantillo, al advertir que esta garantía ordena resolver las dudas en favor del investigado como reafirmación del respeto del principio constitucional de presunción de inocencia (o del estado de inocencia):

La regla que ordena resolver las dudas razonables en favor del investigado (regla *in dubio pro reo*, *in dubio pro administrado*, *in dubio pro disciplinado*) es una consecuencia natural de la presunción constitucional de inocencia y constituye la contracara misma de la carga de la prueba que pesa sobre el Estado, a través de las entidades que ejercen el poder público. Así, no obstante que la norma constitucional no exija expresamente que las dudas razonables sean resueltas en beneficio de la persona investigada, se trata de una conclusión forzosa que resulta de constatar que, a pesar de los esfuerzos demostrados durante el desarrollo del procedimiento y en desarrollo del deber de instrucción integral, el Estado no cumplió la carga probatoria que le incumbía y, por lo tanto, no logró recaudar o aportar pruebas suficientes para desvirtuar la presunción de inocencia (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-495, 2019, p.16)

En sentido coincidente lo resalta Sampedro Arrubla (1999) y explica, además, que la consagración de la presunción de inocencia contribuye al fortalecimiento de la seguridad jurídica en el derecho proceso penal (o de la estructura procesal penal):

La presunción de inocencia, en desarrollo de la garantía de seguridad jurídica, no es más que inocencia, no presunción. Aunque la expresión “presunción” es gráfica, y de alguna manera lo gráfico ayuda a tomar decisiones correctas, no podemos más que negar el valor que se le ha pretendido dar a la presunción de inocencia junto al “*in dubio pro reo*” pues valiéndose de ellos se mantiene, a pesar de la absolución, un manto de duda que afecta la seguridad jurídica y la dignidad humana del absuelto. En efecto, lo que imprime la garantía de seguridad jurídica a la presunción de inocencia y a la resolución de la duda en favor del procesado es el reconocimiento, en ambos casos, de la inocencia plena de la persona no la absolución porque no se le pudo probar o porque se le resolvió la duda en su favor, sino porque, sin más, es inocente plenamente. Lo que queremos manifestar es que es tan inocente aquel que demuestra la inocencia como aquel no se le puede demostrar la culpabilidad. Quien se manifiesta inocente y la administración no encuentra la prueba para condenar, no es presumiblemente inocente o favorablemente inocente; es, no de otra manera, como siempre lo ha sido, inocente (Sampedro Arrubla, 1999, pp. 149-150)

Es bueno indicar que la seguridad jurídica es un valor superior que implica la conexión entre la sociedad y el ordenamiento jurídico. Monroy Cabra (2011) ha indicado estas importantes consideraciones acerca de la seguridad jurídica. *Una*: la seguridad jurídica es el conocimiento seguro y claro del derecho positivo vigente. *Dos*: si bien no es un derecho fundamental, es indudable que es un valor constitucional superior. *Tres*: es una forma de la seguridad como derecho y debe entenderse en conexión con los demás principios generales del derecho. *Cuatro*: está relacionado con el principio de confianza legítima y se radica en proteger a las situaciones administrativas y judiciales consolidadas por los particulares.

De esta manera, la aplicación de la garantía *in dubio pro reo* no es más que la confirmación de que la persona nunca ha dejado de ser inocente. De ahí que mientras exista duda razonable sobre la culpabilidad o responsabilidad debe presumirse su inocencia que se refleja con la aplicación con el principio de *in dubio pro reo*. Como se indicó, el artículo 29 constitucional consagra una presunción de inocencia, no de culpabilidad. Por ello, si existen dudas sobre la culpabilidad no se prefiere presumir la culpa, sino la inocencia.

De ahí que somos partidarios de la explicación según la cual ante la existencia de dudas acerca de la responsabilidad penal es preferible que el delito quede impune que

condenar a un inocente, así la sociedad no esté de acuerdo. Tschadek (2010), por ejemplo, a este respecto ha concluido lo siguiente:

La absolución por falta de pruebas generalmente no satisface a nadie. Un acto delictivo queda sin aclarar y la opinión pública no considerará rehabilitado a un acusado que haya sido absuelto por este motivo. A pesar de ello, con razón se dictan muchos fallos absolutorios solo porque subsiste una laguna en la cadena de pruebas y las sospechas que hay no alcanzan para justificar una condena. Ciertamente, esto deja mucho que desear, pero es inevitable, siempre que uno quiera eludir el riesgo de dictar un fallo equivocado (Tschadek, 2010, p. 110).

En sentido coincidente lo explica Quintero Ospina (1982) al indicar que es prioritario dejar impune el delito que condenar a un inocente: “se prefiere la impunidad de un culpable a la condena de un inocente” (p.53). Resulta pertinente citar esta explicación:

Los hechos delictuosos y la autoría o complicidad en ellos deben estar plenamente demostrados para proferir sentencia condenatoria, la no existencia de los hechos imputados, o su no demostración, o de la no participación punible en ellos, o la no comisión de los hechos por el procesado, o el haber actuado éste conforme a causal de justificación o de inculpabilidad, o el haberse acreditado los hechos o la participación en éstos de manera incierta o deficiente, tienen que dar lugar a la absolución [...] Aunque el principio, como dice Fenech, es metaprocesal, muchas legislaciones, como la nuestra, lo consagran expresamente. El art. 216 del C. de P.P. lo contempla al decir que “toda duda se debe resolver a favor del procesado, cuando no haya modo de eliminarla”, esto es, se prefiere la impunidad de un culpable a la condena de un inocente. (Quintero Ospina, 1982, p. 53)

Debemos recordar que el Consejo de Estado, a través de su Sección Tercera, ha condenado al Estado a indemnizar por los daños y perjuicios causados a quienes fueron privados de libertad y que posteriormente (en sede casación, por ejemplo) fueron absueltos por, entre otros aspectos, *in dubio pro reo* como reafirmación del principio de presunción de inocencia (o del estado de inocencia). Evento que se identifica como responsabilidad patrimonial del Estado por privación injusta de libertad (Gil Botero, 2013). Lo anterior significa que no podemos aceptar que todos los *presos* son culpables, algunos de ellos son

inocentes. Por eso resulta pertinente citar el relato del *preso* Benavides (desde la obra *Los inocentes*, de Londoño Jiménez, 2009) cuando indica lo siguiente: “Y aunque se dice que todos los presos nos declaramos siempre inocentes, yo le juro a usted por Dios, y por mi santísima madre que en paz descanse, que yo no cometí ese crimen” (p.27). Personas en esa situación hay muchas y eso es lamentable, más en un Estado social de derecho como el nuestro.

La Ley 906 de 2004 en su artículo 7 establece que “la duda que se presente se resolverá a favor del procesado”. Al igual que el postulado constitucional de presunción de inocencia, no consagra excepciones en cuanto a su aplicación toda vez que no señala expresiones *a menos, salvo, a excepción*.

De esta manera, tanto el principio de presunción de inocencia como el aforismo *in dubio pro reo* son garantías absolutas que no admiten ponderación o excepciones en cuanto a su aplicación en los procesos penales. No sobra señalar que para condenar se requiere el conocimiento más allá de toda duda acerca del delito y de la responsabilidad penal del acusado, fundado en las pruebas debatidas en el juicio oral, pues así lo señala el artículo 381 de la Ley 906 de 2004. De ahí que la presunción de inocencia hace garantizar que sin convicción suficiente no puede haber sentencia condenatoria.

Las disposiciones anteriores deben ser estudiadas en conjunto con el artículo 371 de la citada Ley 906 al destacar que “para condenar se requiere el conocimiento más allá de toda duda, acerca del delito y de la responsabilidad penal del acusado, fundado en las pruebas debatidas en el juicio”. En la Ley 600 de 2000, el anterior Código de Procedimiento Penal, aludía a la certeza para condenar.

En este orden, el convencimiento más allá de toda duda es requisito indispensable para condenar. Y este conocimiento implica el más elevado de aproximación a la verdad procesal (a la verdad procesal porque recordemos que la verdad absoluta es inalcanzable). A propósito de dicho convencimiento, Nisimblat Murillo (2014) ha insistido que cuando no ofrece el suficiente poder de convencimiento se debe acudir entonces a la presunción de inocencia:

Debe aclararse, con todo, que si una de las pruebas a favor o en contra de determinada hipótesis fáctica no ofrece el suficiente poder de convencimiento, no se estará ante un caso

de duda, sino de incertidumbre, y en este caso habrá que acudir a la regla de carga probatoria o a la de presunciones, como puede ser la de inocencia en el derecho penal (Nisimblat Murillo, 2014, p.218).

Consideramos, además, que los principios de presunción de inocencia y de *in dubio pro reo* tienen relación con la buena fe así como su presunción que se encuentra señalada en el artículo 83 de la Constitución Política. Se afirma de esa manera porque como se presume la buena fe en la misma forma debe presumirse la inocencia de los procesados. El citado artículo 83 constitucional indica lo siguiente: “Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”.

La anterior explicación a simple vista es comprensible desde luego se admite cualquier crítica, pues de eso se trata. De ahí que por tratarse de una presunción hace que la carga probatoria se invierta, de manera que la mala fe debe probarse porque, de lo contrario, se presume la buena fe. En efecto, si el Estado sospecha que un particular ha obrado de mala fe, debe probar tal circunstancia, y esto es así porque su buena fe se presume por disposición constitucional.

### **5.5.La inocencia no se declara en la sentencia judicial**

No es viable hablar que *el juez ha proferido una sentencia declarando la inocencia del procesado*, más cuando el artículo 29 constitucional señala *presunción* de inocencia la cual será desvirtuada por el Estado, que es el titular del derecho punitivo, con suficientes pruebas y lícitas, desde luego. De ahí que si esa presunción no es desvirtuada da lugar entonces a una absolución. Se coincide con la explicación ofrecida por Rodríguez Chocontá (2015) al advertir que la inocencia judicial no se declara y concluye lo siguiente:

Declarar en sentencia la inocencia es desconocer que la sociedad en su conjunto no delinque, que solo una minoría de sus integrantes concurre ante sus estrados judiciales para responder por haber atentado contra uno de sus bienes jurídicos protegidos en la normatividad penal. Declarar la inocencia sería equivalente a declarar estados generales como la competencia del juez, la buena salud de las personas, la honradez individual, la misma bondad, generosidad o buena fe. Ahora ¿de qué serviría la presunción que protege la presunción que protege la

inocencia judicial, si de todas formas, en un acto magnanimidad, un juez declara inocente a un acusado? (Rodríguez Chocontá, 2015, pp. 101-102)

En sentido coincidente tiene razón Timoleón Moncada citado por Quintero Ospina (1982) al señalar que para condenar a una persona es necesario allegar la plena prueba del cuerpo del delito y de la responsabilidad y “para absolver, pues, no hay necesidad de que esté demostrada la inocencia; basta que no esté plenamente probada la infracción, o que no se haya demostrado plenamente la responsabilidad” (p.60).

Se comparte igualmente cuando señala que ninguna persona está obligada a probar su inocencia para ser absuelta, cuando faltan las pruebas de responsabilidad: “¿Por qué? Porque el sistema probatorio en materia penal parte de una gran presunción consistente en que a todos los hombres hay que considerarlos inocentes mientras no se les demuestre lo contrario” (p.60).

Es de indicar que es el conocimiento más allá de toda duda como exigencia predicable al juez para poder edificar una sentencia condenatoria, tal como lo señala el artículo 381 de la Ley 906 de 2004. Esto significa que el juez no puede alegar duda para dejar de juzgar ya que siempre debe haber pronunciamiento (es decir: el juez no puede inhibir) y así lo advierte Nisimblat Murillo (2014) cuando señala que “la duda hace parte del régimen de la decisión según el cual el juez no podrá abstenerse de dictar sentencia ni aun en caso de incertidumbre” (p.216).

De ahí que ante la insuficiencia probatoria acerca de la responsabilidad penal del procesado, el juez debe aplicar el aforismo *in dubio pro reo*, esto es, absolviéndolo, primando la presunción de inocencia (o estado de inocencia). Por eso insistimos en que para destruir la presunción de inocencia debe existir prueba suficiente y lícita.

Es inadmisibles proponer que ante la existencia de dudas acerca de la responsabilidad penal se debe aplicar la inversión de la carga de la prueba en contra del procesado bajo el argumento de que este sujeto se encontraba en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios, que es precisamente la aplicación de la famosa teoría de la carga dinámica de la prueba, tema central de este documento. Se debe entonces resolver a favor del procesado ante la existencia de incertidumbre acerca de la responsabilidad penal.

## **5.6.El convencimiento más allá de toda duda como requisito *sine qua non* para condenar y su relación con el principio de presunción de inocencia**

La Ley 906 de 2004 en varias disposiciones establece que para condenar, eso sí una vez controvertidas en pruebas los medios de conocimiento (elementos materiales probatorios, evidencia física, e información legalmente obtenida), se requiere haber comprobado la hipótesis de la acusación desde un conocimiento más allá de toda duda respecto de la existencia de la conducta punible así como de la responsabilidad penal. Revisemos de manera tangencial los artículos 372, 374 y 381 de la citada Ley sobre este tópico:

La primera disposición, artículo 372, advierte que “las pruebas tienen por fin llevar al conocimiento del juez, más allá de duda razonable, los hechos y circunstancias materia del juicio y los de la responsabilidad penal del acusado, como autor o partícipe”. La siguiente, es decir, artículo 374, y muy relacionado con el 372 respecto de la práctica de los medios de conocimiento en el juicio oral, alude a que “toda prueba deberá ser solicitada o presentada en la audiencia preparatoria (...) y se practicará en el momento correspondiente del juicio oral y público”.

Y el artículo 381 indica que “para condenar se requiere el conocimiento más allá de toda duda, acerca del delito y de la responsabilidad penal del acusado, fundado en las pruebas debatidas en el juicio”. No sobra indicar que, de acuerdo con el artículo 16 de la citada Ley 906, es en el juicio oral que “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”.

Debe señalarse que la Ley 906 de 2004 precisa varios grados de conocimiento según la etapa procesal: a) inferencia razonable, b) probabilidad de verdad y c) convencimiento más allá de toda duda. Estos grados se explicarán de la siguiente manera. En las audiencias preliminares (sean de control previo o posterior) las cuales se realizan ante juez de control de garantías se debe tener *inferencia razonable* de autoría o participación como fundamento específico de la correspondiente audiencia.

Para la presentación del escrito de acusación (como presupuesto de la audiencia de formulación de acusación) se debe estar frente a una *probabilidad de verdad* respecto a la realización del punible y la responsabilidad penal del implicado. Para proferir sentencia de carácter condenatorio, como se señaló, el legislador exige llegar a un *conocimiento más allá*

*de toda duda*. Se advierte que en este texto se coincide con quienes afirman, entre ellos Suárez Ramírez (2016), que *convencimiento y conocimiento respecto de más allá de toda duda* deben ser estudiados como sinónimos.

En relación con lo anterior merece especial atención estas explicaciones.

*Una*: en el grado *inferencia razonable* acerca de la autoría o participación no le exige al juez estar totalmente convencido en grado de certeza respecto de la existencia del delito y la responsabilidad del procesado por una sencilla razón: en la audiencia preliminar no se discute la responsabilidad penal.

*Dos*: estando en el grado de *probabilidad de la verdad* acerca de la existencia del delito y la responsabilidad del procesado, entonces el fiscal debe acusar (evitando con ello, por ejemplo, la solicitud de preclusión) y por esta razón: ya no hay *inferencia razonable*.

*Tres*: estando en el grado *convencimiento de más allá de toda duda* permite con él culminar el proceso penal con una sentencia condenatoria; de no ser así (de no llegar a ese grado), el paso siguiente es absolver en aplicación del axioma *in dubio pro reo*. Por tanto, el grado de *conocimiento de más allá de toda duda* significa el más alto nivel de acercamiento de la verdad procesal. De ahí que no se puede solicitar al juez de conocimiento la condena bajo el argumento de *conocimiento de más allá de toda duda* al evidenciarse que la Fiscalía no logró estructurar la *probabilidad de verdad* (de la hipótesis contentiva en la teoría del caso).

En este orden, tales disposiciones procesales y grados de conocimiento refuerzan la exigencia de *conocimiento de más allá de toda duda* para condenar y eso implica también el respeto del principio constitucional de la presunción de inocencia, respetando a su vez la dignidad humana que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. Así, el grado de *conocimiento de más allá de toda duda* alude al convencimiento de que la presunción de inocencia ha sido desvirtuada por el titular de la acción penal con suficientes pruebas y con el estricto respeto de los derechos y garantías que rigen en el proceso penal.

Lo anterior se debe, además, a que en la aplicación de estas disposiciones debe observar el respeto de derechos y garantías, contribuyendo a su vez el respeto de la dignidad humana. Recordemos, además, que la dignidad humana es estudiada como un axioma constitucional de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. Así lo ha advertido la Corte Constitucional desde la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del

magistrado Luis Ernesto Vargas Silva: “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33)

De esta manera, en aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia, es al Estado que le corresponde siempre probar (carga probatoria) la culpabilidad del procesado con suficientes medios de conocimiento, esto es, desvirtuar la presunción de inocencia mediante una prueba de cargo suficiente y lícita que determine la culpabilidad respecto al delito que se le investiga. De manera que de no producirse dicha prueba la sentencia debe ser absolutoria. Con mayor razón.

Con la anterior precisión nos permite afirmar que en el derecho procesal penal o en los procesos penales se admite hablar *carga de la prueba* (a cargo del Estado por ser éste el titular del derecho punitivo).

Por tanto, las dudas que han estado presentes en las primeras etapas del proceso (antes de la etapa de juicio oral) estas deben haber desaparecidas o reducidas en gran medida para efectos de la formación de la sentencia condenatoria. En efecto, desaparecidas las dudas dentro del proceso implica hablar que no estamos en un grado de probabilidad sino en el conocimiento más allá de toda duda acerca del delito para poder condenar.

De modo que si se verifica insuficiencia probatoria dentro del proceso que a su vez no genera certeza (por así decirlo) respecto de la culpabilidad entonces, como manifestación del estado de inocencia, se debe aplicar el *in dubio pro reo*, esto es, resolviendo a favor del procesado. Es por eso que muchos juristas han concluido que el axioma de *in dubio pro reo* es el complemento del principio constitucional de presunción de inocencia.

Se advierte, además, que el juez debe excluir la práctica o aducción de medios de prueba ilegales, “incluyendo los que se han practicado, aducido o conseguido con violación de los requisitos formales”, tal como lo indica el artículo 360 de la citada Ley. Y no puede, además, el juez “decretar la práctica de pruebas de oficio”, así lo establece el artículo 361. Dicha prohibición de decretar la práctica de pruebas de oficio es razonable y justificable en la medida en que es a la Fiscalía quien debe cumplir con el aporte de elementos materiales probatorios suficientes acerca de la responsabilidad penal y con ello contribuye al respeto del axioma constitucional de presunción de inocencia.

Enseguida abordaremos respecto de la carga de la prueba en materia penal frente a la presunción constitucional de inocencia que es fundamental para efectos de comprender la problemática planteada respecto de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.

### **5.7.Carga de la prueba y su relación con la garantía de presunción de inocencia**

En el campo de estudio del derecho probatorio se estudian los deberes y cargas aplicables en los procesos (en general). Los primeros (deberes) aluden a los comportamientos que deben asumir las partes o apoderados con ocasión del proceso y cuyo incumplimiento da lugar a sanciones; proceder con lealtad y buena fe, por ejemplo.

Las cargas, en cambio, hacen referencia a derechos subjetivos procesales cuya inobservancia acarrea consecuencias procesales desfavorables; la falta de contestación de la demanda hará presumir ciertos los hechos susceptibles de confesión, por ejemplo. La consagración legal de estos deberes y cargas procesales contribuyen al respeto de la seguridad jurídica en el derecho procesal o en la estructura procesal.

Como variante de la carga procesal se encuentra la institución de la carga de la prueba y es estudiada como uno de los principios más socializados en la teoría general de la prueba. El axioma de carga de la prueba alude al principio de autorresponsabilidad de la prueba, al riesgo de la falta de prueba, a la incumbencia probatoria –*onus probandi*– esto es, obedece a la pregunta ¿Quién prueba? o ¿Quién debe probar? Esta institución junto con la teoría de la carga dinámica de la prueba se ha constituido en uno de los grandes temas del derecho procesal contemporáneo (Ramírez Carvajal y A. Meroi, 2020).

Por tanto, dicha institución de carga de la prueba alude al interés que se tiene en el proceso de realizar la actividad probatoria que tienda a promover los medios que sirvan para introducir las fuentes para la verificación de los hechos objetos de discusión, esto es, creando convicción judicial.

La carga de la prueba es vista por Parra Quijano (2000) como una regla de conducta para las partes por concretarse a observar mediante la realización de todas aquellas actuaciones necesarias para establecer los hechos que apoyan su derecho en el proceso, oraciones o excepciones. Azula Camacho (1998), por su parte, ha explicado que la carga probatoria está íntimamente relacionada con el tema de la prueba por cuanto “solo recae sobre

los hechos controvertidos, quedando exento de ambas lo admitidos” (p. 33). Esta explicación alude a la carga de la prueba objetiva. En otras palabras:

Los hechos que no constituyen tema de la prueba están exentos de la carga, pues no requieren demostrarse por ya estarlo dentro del proceso en virtud de su aceptación por la parte. Desde luego que obran las limitaciones por razón de la solemnidad de ciertos actos, en relación con los cuales solo es dable demostrarlos mediante la prueba documental, como acontece con la venta de bienes inmuebles, la promesa de celebrar el contrato, el estado civil de las personas, etc. (Azula Camacho, 1998, p.33)

Por lo anterior, se coincide con quienes afirman que la carga de la prueba es subjetiva y concreta. Subjetiva porque alude a una norma o regla de conducta. Concreta porque se refiere a que su aplicación se da según las particularidades del caso, en particular. Para Parra Quijano (2000) esta institución es también objetiva al indicar que

la carga de la prueba es una noción procesal que consiste en una regla de juicio, que le indica a las partes la autorresponsabilidad que tienen para que los hechos que sirven de sustento a las normas jurídicas cuya aplicación reclaman aparezcan demostrados y que, además, le indica al juez cómo debe fallar cuando no aparezcan probados tales hechos (Parra Quijano, 2000, p.160)

Es decir, para Parra Quijano (2000) es subjetiva en relación con la regla de conducta de las partes y es objetiva con la regla de juicio que le indica al juez la manera en que se debe decidir. Esta explicación de los caracteres: subjetiva y objetiva de la carga de la prueba es también compartida por Azula Camacho (1995).

En síntesis: la carga de la prueba se distingue en dos sentidos: a) *subjetivo*: alude al sujeto en quien recae la carga de probar los hechos;) y b) *objetivo*: hace referencia a los hechos que se deben probar (por eso se dice que el objeto de la prueba son los hechos).

No menos importante es anotar que la institución de carga de la prueba no está exenta de críticas en la doctrina en cuanto a su aplicación. Nieva-Fenoll (2019), por ejemplo, critica la carga de la prueba (objetiva y subjetiva) y recomienda, además, depender solamente a los

resultados de la valoración libre y racional de las pruebas recaudadas. Esta explicación ha venido ganando terreno día a día en los distintos foros académicos.

Esta modalidad de la carga procesal se encuentra en el inciso 1 del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012, del Código General del Proceso, al indicar que “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”. Esta norma se identifica también con el principio de autorresponsabilidad que tanto explica Parra Quijano (2000) al señalar que “a las partes les incumbe a probar los supuestos de hecho de las normas jurídicas cuya aplicación están solicitando; de tal manera que ellas soportan las consecuencias de su inactividad, de su descuido, inclusive de su equivocada actividad como probadoras” (pp. 5-6). También se identifica con la explicación de *carga estática*.

En cuanto a la última expresión, es decir: *carga estática de la prueba*, Nisimblat Murillo (2014) ha explicado lo siguiente:

Así, en principio, quien alega prueba y quien niega, salvo que esté dispensado, también debe hacerlo: *reus in excipiendo fit actori*. Esto quiere decir, llanamente o en términos estáticos, que en cualquier caso los hechos constitutivos invocados por el actor deben ser probados, mientras que los hechos impeditivos, modificativos o extintivos deben ser acreditados por el demandado. A lo anterior se le denomina *carga estática probatoria* (Nisimblat Murillo, 2014, p.184).

No estamos de acuerdo con la explicación ofrecida por Pérez Medina y Mondragón Duarte (2020) cuando señalan que la carga estática impone al *demandado* probar los hechos los cuales se sustenta su pretensión. De acuerdo con lo reseñado por Nisimblat Murillo (2014), debió señalar que es el *demandante* quien debe probar los supuestos fácticos señalados en las pretensiones. Resulta pertinente citar la explicación ofrecida por Pérez Medina y Mondragón Duarte (2020):

(...) en principio, el ordenamiento jurídico colombiano pregona por un sistema de carga de la prueba estática en donde corresponde al demandado probar los hechos en los cuales se sustenta su pretensión, aplicable a la responsabilidad del Estado en donde en materia de responsabilidad médica se rige como ya lo vimos por la falla probada del servicio, pero que

pese a lo anterior cuando se presenten determinadas circunstancias se podrá invertir la carga de la prueba en cabeza del demandado (Pérez Medina y Mondragón Duarte, 2020, p.215)

Revisadas estas nociones, se ha preguntado con frecuencia respecto de la aplicación de las instituciones de carga de la prueba en materia penal, en los procesos penales. En el Código de Procedimiento Penal sí señala la institución de carga de la prueba. Por ejemplo, el artículo 3 señala que “corresponderá al órgano de persecución penal la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal”, esto es, al titular de la acción penal.

Es la Fiscalía General de la Nación quien debe cumplir con la carga de la prueba para desvirtuar la presunción constitucional de inocencia de la que gozan los procesados. Y porque así lo señaló el artículo 250 constitucional al precisar que

la Fiscalía General de la Nación está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o de oficio, siempre y cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indiquen la posible existencia del mismo (Constitución Política, 1991, artículo 250).

Y lo resalta de nuevo en el artículo 66 de la Ley 906 de 2004 cuando señala que

el Estado, por intermedio de la Fiscalía General de la Nación, está obligado a ejercer la acción penal y a realizar la investigación de los hechos que revistan las características de una conducta punible, de oficio o que lleguen a su conocimiento por medio de denuncia, petición especial, querrela o cualquier otro medio, salvo las excepciones contempladas en la Constitución Política y en este código (Ley 906, 2004, artículo 66).

De las anteriores explicaciones nos permiten afirmar que la institución de carga de la prueba tiene estrecha relación con el principio de presunción de inocencia al indicar *carga de la prueba* frente a la *presunción de inocencia*. Al tener relación con la presunción de inocencia, también lo será con el aforismo *in dubio pro reo* por cuanto que en principio se debe cumplir con la carga de probar para desvirtuar dicha presunción y si hay dudas acerca de la culpabilidad sin más condiciones se debe resolver a favor del investigado que es la

aplicación del citado aforismo. Sobre este tópico, Urbano Martínez (2014) ha indicado estas tres precisiones. La primera indica que la presunción de inocencia plantea “que toda persona se reputa inocente hasta tanto su responsabilidad penal no se declare en una sentencia condenatoria ejecutoriada” (p. 121).

La siguiente alude a que la carga de la prueba le asiste al Estado, es decir, “es éste el que debe desvirtuar esa presunción y demostrar tal responsabilidad a través de las pruebas permitidas por el ordenamiento jurídico” (p. 121). Finalmente, aunque no por ello menos importante, Urbano Martínez (2014) ha indicado que “estas pruebas deben ser susceptibles de demostrar tal responsabilidad más allá de toda duda razonable pues, caso contrario, la duda se resuelve a favor del imputado” (p. 121).

No menos relevante es señalar que hay muchos juristas quienes señalan que en materia penal no puede hablarse de carga de la prueba, sino aplicación de presunción de inocencia. Azula Camacho (1995), por ejemplo, ha indicado que aunque la norma positiva la consagra no puede decirse que en materia penal opere la carga de la prueba a lo menos en su aspecto de regla de conducta por cuanto el titular de la acción penal siempre debe demostrar los supuestos de la acusación constituidos por la existencia de la conducta punible y la responsabilidad penal de la persona. Este autor (Azula Camacho, 1995) plantea estas razones por las cuales no resultan viables hablar de carga de la prueba en materia penal:

Sin embargo, en estricto sentido, no puede hablarse de carga de la prueba por varias razones. En primer lugar, porque en el proceso penal no existen partes que defiendan intereses privados, por cuanto el fiscal es un sujeto procesal que sustenta el interés público. En segundo lugar, el interés privado solo atañe a su titular, mientras el público es general, por ejercitarse en beneficio de la sociedad. En tercer lugar, como secuela de lo anterior, el interés privado por afectar a un sujeto particular, exige que este efectúe las gestiones tendientes a obtener su reconocimiento o efectividad, so pena que la decisión le sea adversa; el interés público en cambio por no referirse a un individuo determinado, no persigue evitar perjuicio alguno, sino la realización del objeto del proceso penal, consagrado en el artículo 249 por lo que constituye un deber asignado a un funcionario (Azula Camacho, 1995, p.39)

De esta manera, para Azula Camacho (1995) en materia penal se debe aplicar la presunción de inocencia en vez de hablarse de *carga de la prueba*; tal figura procesal es

aplicable con relación a la parte civil para establecer la calidad que le permite reclamar los perjuicios causados con el ilícito. En sentido coincidente lo explica Parra Quijano (2000) pero con un tono de advertencia: su aplicación es peligrosa: “consideramos que la introducción del concepto de carga de la prueba es contraria a la organización del proceso penal y no solo eso, sino peligroso para los asociados” (p.164).

En páginas posteriores este autor (Parra Quijano, 2000) concluyó lo siguiente: “Es muy peligroso para los asociados el introducir el concepto de carga de la prueba. Es mejor hablar de la presunción de inocencia, mientras en el proceso no se demuestre la culpabilidad de la persona, ésta es inocente” (p.165).

En otra edición de su libro, Parra Quijano (2007) ha indicado esta importante conclusión:

En materia penal (en el aspecto puramente probatorio), si no se probó la responsabilidad de la persona o la existencia del hecho punible, la persona es inocente (patrimonio con el cual empezó y que no fue desvirtuado). Se llega al estado de duda, sobre los elementos que estructuran el hecho punible o sobre la responsabilidad (duda, como ya se dijo, surgida de las pruebas); se podría igualmente pensar en términos deportivos, como en una especie de empate, pero viene la ley (y antes los principios, art. 7 del C.de P.P.) y dice “toda duda debe resolverse a favor del procesado”, y eso permite dictar sentencia absolviendo, donde el patrimonio de inocencia quedó incólume (Parra Quijano, 2007, p. 278).

Desde la doctrina extranjera, Michelli (2004) también ha criticado respecto de la inclusión de la institución carga de la prueba en el proceso penal dado que es un deber del Estado probar los hechos de la acusación y ante ello aquella pierde su papel de estímulo de la actividad de las *partes*. Resulta pertinente citar esta conclusión:

A mi entender, debe considerarse como fracasada la tentativa de transportar al proceso penal la noción de carga de la prueba, acogida por la predominante doctrina (...). Es que en este último proceso la carga no tiene la eficacia de estímulo de actividad de las partes, puesto que no puede decirse que el ministerio público sea titular de un interés interno en antagonismo con el imputado. En efecto, no se puede decir nunca que el órgano de la acusación pública resulte vencido, porque el interés de la sociedad está en el castigo del culpable y en la

represión del delito precisamente en cuanto exista un delito y, por consiguiente, un culpable. (Michelli, 2004, pp. 244-245)

Empero, algunos procesalistas insisten que en materia penal sí se aplica la institución carga de la prueba porque así lo estableció el legislador al consagrar en el artículo 7 de la Ley 906 de 2004: “corresponderá al órgano de persecución penal la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal”. De ahí que la defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria y porque, además, en nuestro ordenamiento estatuye la cláusula de proscripción de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado. En esta línea de pensamiento se afilia Rodríguez Chocontá (2015) al indicar lo siguiente:

Como el hombre por regla general es inocente, le corresponde al Estado en cada caso en concreto, con base en medios de conocimiento judiciales lícitos y legales, la demostración del hecho calificado de punible y la culpabilidad del procesado para desvirtuar la presunción de inocencia, y en consecuencia, condenar, debe superar un umbral que le permita al juez apreciar y valorar un capital probatorio de cargo; en su defecto absolver. Desvirtuar la presunción “*iuris tantum*”, protectora del derecho primigenio de la inocencia exige de la Fiscalía una mínima actividad probatoria (...) La carga de la prueba para enervar la presunción de inocencia, es común a todos los sistemas procesales: llámense acusatorio, inquisitivo o mixto (Rodríguez Chocontá, 2015, p. 168)

La Corte Suprema de Justicia de lo penal, en providencia del 18 de noviembre de 2020 (56341), con ponencia de la magistrada Patricia Salazar Cuéllar, también ha admitido hablar *carga de la prueba* en los procesos penales regulados por la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal), precisando lo siguiente:

Indudablemente que la Constitución Política y la ley amparan la presunción de inocencia de quien es sometido a la incriminación penal, postulado que se constituye en regla básica sobre la carga de la prueba, tal y como aparece consagrado en numerosos tratados internacionales de derechos humanos. Ese principio fundamental se sustenta porque en un Estado Social de Derecho corresponde, en principio, al ente estatal competente la carga de probar que una persona es responsable de un delito o participó en la comisión del mismo (...)

Bajo esa lógica, no es obligación del procesado desplegar actividades encaminadas a acreditar su inocencia, pues ello conduciría a exigirle la demostración de un hecho negativo, ya que, se reitera, es el ente acusador el que debe demostrarle su culpabilidad. Ello significa, a la luz del principio del *in dubio pro reo*, que si no se logra desvirtuar la presunción de inocencia hay que absolver al implicado, pues toda duda debe resolverse a su favor (...) (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 18 de noviembre, 2020, exp. 5634), p.15)

Desde la doctrina internacional, Luigi Ferrajoli (1995), por ejemplo, admite el empleo de la denominación de la carga de la prueba en los procesos penales y, además, resalta que esta (carga de la prueba), el contradictorio y la motivación son condiciones indispensables que tienen un carácter epistemológico orientada a reducir arbitrariedades en los procesos:

La carga de la prueba, el contradictorio y la motivación, son tres condiciones o garantías que tienen carácter epistemológico y no específicamente jurídico. Pero precisamente por eso reducen al mínimo el poder de verificación o denotación fáctica del juez y la arbitrariedad de su convicción, asegurando la máxima certidumbre o seguridad posible de las decisiones condenatorias. No –obsérvese– la seguridad de derecho penal, máximo de que ningún culpable quede impune, sino la seguridad de derecho penal mínimo, propia del modelo cognoscitivo, de que ningún inocente sea castigado (Ferrajoli, 1995, p. 152)

En sentido coincidente lo advierte Jaén Vallejo (2000) cuando señala que

No cabe duda que un derecho procesal liberal, a diferencia del que corresponde a una sociedad autoritaria, ha de reconocer con la mayor amplitud las garantías procesales del acusado, con carácter de derecho fundamental, asumiendo incluso el riesgo de absolución de un culpable, pues se entiende que esta posibilidad siempre es menos mal que la que supone el riesgo contrario, esto es, el riesgo de condenar a un inocente (Jaén Vallejo, 2000, p. 12).

Es bueno indicar que la institución *presunción* tiene incidencia respecto de la incumbencia probatoria a partir de la aplicación de la inversión de la carga probatoria a cargo del titular de la acción penal. Es decir, ante la existencia de una presunción (bien sea por vía constitucional o legal, esta última autorizada la Constitución Política) implica un efecto de invertir la carga de la prueba para desvirtuar o desbaratar dicha presunción (valga la

redundancia) a cargo del Estado. Por eso se afirma que es una presunción *iuris tantum* que admite prueba en contrario. De ahí que si la Constitución Política consagra una presunción de inocencia es al Estado quien debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuarla, por tanto, es forzoso concluir que en materia penal o en el derecho procesal penal se debe utilizar la denominación de carga de la prueba. Además, aceptarla contribuye a seguridad jurídica (se repite: que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho) y con ello evita arbitrariedades en el curso del proceso penal.

Por lo anterior, la presunción de inocencia en el proceso penal se presenta en verdad como una regla que impone la carga probatoria al acusador y determina el estado de inocencia del procesado hasta que no se rompa mediante una prueba de cargo suficiente que determine la culpabilidad respecto de un delito objeto de investigación, de manera que de no producirse dicha prueba la sentencia debe ser absolutoria. Con mayor razón.

De esta manera, es al Estado quien le incumbe probar los supuestos de hechos que sustentan la pretensión punitiva, gozando el procesado de su natural estado de inocencia y en consecuencia nada tendrá que probar. Así de simple.

Es el Estado el que debe cumplir con la carga de probar acerca de la culpabilidad del procesado o investigado para destruir la presunción o estado de inocencia. La defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria. Además, nuestro ordenamiento proscribire o prohíbe la inversión de la carga probatoria en contra del procesado (o de la defensa) (Ley 906, 2004, artículo 7).

Culminado lo relacionado con la carga de la prueba frente a la presunción de inocencia en materia penal, en el siguiente capítulo se abordará a profundidad acerca de la relación de la teoría de la carga dinámica de la prueba (asignar la carga probatoria al procesado bajo el argumento de que este sujeto se encontraba en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios) con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal, que algunos estudiosos consideran que frente a este punible por reunir el carácter de ilícito económico y de difícil prueba resulta justificable así como razonable aplicar la carga probatoria dinámica, mientras que otros insisten por la aplicación del principio constitucional de presunción de inocencia.

De ahí que todas las explicaciones relacionadas con el principio constitucional de presunción de inocencia y del debido proceso probatorio son trascendentales para la

comprensión de la problemática planteada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario en estudio.



## Conclusiones del capítulo II

- La Constitución Política de 1991 contiene directrices de funcionamiento de todo el sistema político, económico, social del Estado. Tales directrices han sido fijadas por el Constituyente no solo a través de la consagración de un sistema funcional de órganos y un complejo tanto de derechos como garantías, sino también por medio de principios. Uno de los principios más aplicados, y como el más importante, en el derecho procesal penal corresponde al debido proceso el cual posee varias garantías para los procesados en los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales (delitos, por ejemplo). Este axioma cuenta con fundamento constitucional que se encuentra en el artículo 29 de la Constitución Política.
- El debido proceso no consiste solamente garantizar el principio de legalidad en las actuaciones administrativas y judiciales sino también en la obtención de suficientes pruebas sin violación de derechos fundamentales, sin violación de garantías. Por tanto, el principio del debido proceso es también un postulado con un alcance axiológico y político dada a los valores que se desprenden, así como por el respeto que demandan u observan las autoridades estatales que adelantan los procesos de investigación y sanción de ilícitos.
- Tanto la dignidad humana como el acceso a la administración de justicia (o de la tutela judicial efectiva, por ejemplo) son de los tantos postulados de un Estado social de derecho, los cuales tienen relación con el debido proceso. Se considera que la vulneración del debido proceso equivale a irrespeto de la dignidad humana. Igualmente, la vulneración del debido proceso implica dificultad en el cumplimiento de la garantía al acceso a la administración de justicia. De esta forma, el debido proceso es visto como el canal o puente para el respeto de la dignidad humana así como garantizar el cumplimiento adecuado de la tutela judicial efectiva, del acceso a la administración de justicia.
- El artículo 29 constitucional confiere al legislador la facultad de diseñar las reglas del debido proceso y, por ende, la estructura probatoria de los procesos. Escenario que se identifica con el denominado debido proceso probatorio. Dicha disposición constitucional impone a aquél el menester de observar así como regular

determinadas garantías mínimas en materia probatoria tales como: a) el derecho para presentar y solicitar las pruebas; b) el derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra; c) el derecho a la publicidad de la prueba (en aras de asegurar el derecho de contradicción); d) el derecho a la aplicación de reglas de la prueba (siendo nula de pleno derecho la obtenida con violación de éste); e) el derecho a que se decreten las pruebas que resulten necesarias; y f) el derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas incorporadas al proceso (en aplicación del principio de valoración de las pruebas con las reglas de la sana crítica).

- Una de las garantías más importante del debido proceso (probatorio) corresponde al principio constitucional de presunción de inocencia y consiste, de acuerdo con el artículo 29 constitucional, que toda persona se presume inocente mientras no se le haya declarado judicialmente culpable. De esta manera, el acusado no está obligado a presentar prueba alguna que demuestre su inocencia, por tanto, ordena a las autoridades judiciales competentes la demostración de la culpabilidad o de la responsabilidad penal de los procesados. La defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria porque nuestro ordenamiento estatuye la cláusula de proscripción de la inversión de la carga probatoria. De paso, ante la duda en la culpabilidad del procesado, se debe aplicar sin más condiciones el principio del *in dubio pro reo*, según el cual toda duda debe resolverse en favor del procesado, como otra garantía fundante de un derecho procesal penal garantista. Los axiomas de presunción de inocencia y de *in dubio pro reo* constituyen auténticas garantías dentro de los procesos penales. Constituyen garantías y límites del derecho punitivo.
- El principio constitucional de presunción de inocencia tiene estrecha relación con la institución jurídica procesal: carga de la prueba (como aquella variante de la carga procesal). De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) corresponde al Estado a través de la Fiscalía General de la Nación la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal, es decir, es el Estado quien debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia de la que gozan los procesados. De paso, la defensa no tiene que cumplir con alguna carga probatoria en virtud de la garantía constitucional de

presunción de inocencia que le asiste. Se debe destacar, además, que nuestro ordenamiento jurídico estatuye la cláusula de proscripción o de prohibición de la inversión de la carga probatoria (artículo 7).



## **Capítulo III. Relación de la carga dinámica de la prueba con el delito de omisión del agente retenedor o recaudador. Una aproximación crítica a la aplicación de esta institución procesal en los delitos tributarios**

### **Preliminar del capítulo**

Para la comprensión de la problemática suscitada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, hemos abordado el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal (capítulo I) así como la explicación, y de manera profunda, del principio constitucional de presunción de inocencia el cual se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana (capítulo II). A su turno, en este capítulo nos ocuparemos de la relación de la carga dinámica de la prueba con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Para llevar a cabo este intento, el tema se distribuirá también en cinco partes. La primera, una concisa explicación acerca de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal. En la siguiente se realiza una reflexión a la relación de la carga dinámica probatoria con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. La tercera, una aproximación crítica a una providencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia que dio la aplicación a la carga dinámica de la prueba frente al delito tributario en estudio. Enseguida se plasman algunas propuestas orientadas a evitar la implementación de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado y con ello contribuye al respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia; esto corresponde a la cuarta parte del capítulo. Finalmente, un breve estudio desde la teoría del derecho frente a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales para determinar si se trata de una aplicación del positivismo moderado de Hart o de la concepción neo-iusnaturalista de Dworkin.

### **1. Teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal**

En el capítulo anterior se señaló que el artículo 7 del actual Código de Procedimiento Penal (Ley 906 de 2004) advierte que la titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación) tiene la carga de probar acerca de la responsabilidad penal, es decir, debe desvirtuar la

presunción constitucional de inocencia del procesado. Además, la duda que se presente en el proceso se debe resolver a favor del procesado que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*. Así, dicha Ley procesal permite hablar de carga de la prueba a pesar que un buen sector de la doctrina insiste por la conveniencia de hablar de presunción de inocencia (así como del aforismo *in dubio pro reo*) en vez de carga probatoria.

La gran discusión que se ha planteado tanto en la doctrina como en la jurisprudencia es la conveniencia o no de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en el proceso penal, entendiendo por esta figura como asignar la carga de probar al procesado por encontrarse en mejores condiciones para aportar u ofrecer los elementos materiales probatorios. O como lo define Trujillo Cabrera citado por Urbano Martínez (2021): “carga que incumbe a las partes de probar los hechos que les resulten de más fácil demostración, en comparación con la extrema dificultad de su adversario en demostrarlo, conforme a la experiencia de cada proceso” (p.56).

El citado Código de Procedimiento Penal nos da luces o insumos acerca de la imposibilidad de aplicar la teoría de la carga dinámica probatoria en materia penal así el procesado se encuentre en mejores condiciones para producir elementos materiales probatorios por cuanto el artículo 7 advirtió que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. Así, es forzoso afirmar que en el proceso penal existe una sola carga probatoria: la del Estado, y que no es susceptible de trasladarse (dicha carga) a la defensa por el estricto respeto del axioma constitucional de la presunción de inocencia.

Esta institución jurídica procesal de carga dinámica de la prueba es vista como excepción a la regla general de la carga de la prueba de la que se abordó en el capítulo II y se encuentra regulada en el inciso 2 del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso) al advertir lo siguiente:

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al

litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Sobre esta disposición tenemos cuatro comentarios. El primero alude a que esta figura no debe ser aplicada en todos los casos por cuanto la norma señaló *según las particularidades del caso* (además de señalar el *No obstante*) y de acuerdo con el artículo 1 de la citada Ley esta figura es aplicable en los asuntos, entre otros, los civiles y familiares (ya se está aplicando en los procesos laborales y contenciosos administrativos). Desde luego, esta figura es muy aplicable en los procesos contenciosos administrativos de responsabilidad médica administrativa (Gil Botero, 2013).

La siguiente se refiere a que Medina Torres (2001) consideraba que en virtud de esta figura se le debe asignar de manera *exclusiva* la carga de probar a la parte demandada por encontrarse en situaciones favorables para aportar pruebas (aunque esta explicación se realizó antes de la expedición de la Ley 1654 de 2012). De acuerdo con el Código General del Proceso, es a *la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias*, esto es, sea parte demandante o demandada que se encuentre en mejores condiciones para aportar u ofrecer pruebas.

Esta institución es aplicable también en segunda instancia por cuanto la norma indica *antes de fallar*. Afirmamos de esa manera por cuanto en segunda instancia hay decisión (hay fallo); esto como tercer comentario. En nuestro sentir, esta posibilidad refuerza a la garantía de acceso a la administración de justicia prevista en el artículo 229 de la Constitución Política.

Finalmente, aunque no por ello menos importante, cuando el juez dé aplicación a esta figura la persona interesada puede hacer uso del *recurso* contra el auto, en este caso el de reposición. Como la norma no señaló cuál recurso procede, entonces será el de reposición. Desde luego el legislador debió señalar *susceptible de recurso de apelación* y así contribuir al cumplimiento adecuado del principio de imparcialidad en los procesos por cuanto la decisión (el auto que aplica dicha institución) va a ser revisada por otro juez y superior.

En este orden, la teoría de la carga dinámica de la prueba su aplicación da lugar a la difusión de la explicación de que no siempre es válida la afirmación según la cual debe probar quien alega (que es la característica del principio de la carga de la prueba) por cuanto, y de manera excepcional, debe probar quien determine la autoridad judicial con fundamento en los distintos criterios que denotan a la parte que mejor opción tenga de ofrecer los elementos materiales probatorios de que se trate.

Corresponde comentar que implementar esta figura jurídica en los procesos penales, en nuestro sentir, se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto la carga probatoria en materia penal recae únicamente al Estado por ser este el titular de la potestad punitiva y, además, dicha carga probatoria, por mandato del artículo 7 de la Ley 906 de 2004, no podrá ser invertida en contra del procesado y eso se debe también al respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

Resulta pertinente explicar en las siguientes líneas eso sí no a profundidad sobre la evolución de aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en Colombia, esto como ubicación y comprensión del tema y, de paso, relacionarla con los procesos penales, en especial con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano.

Se comienza por señalar que la teoría de la carga dinámica de la prueba es una consecuencia de un dificultoso caso de responsabilidad médica presentado en Argentina y se caracteriza con asignar la carga de probar a la parte procesal que se encuentre en mejores condiciones para producir las pruebas acerca de los hechos que son objeto de discusión (Nieva Fenoll, 2019). Como se señaló en el capítulo anterior, esta teoría se ha constituido en uno de los grandes temas del derecho procesal contemporáneo (Ramírez Carvajal y A. Meroi, 2020).

En el caso de Colombia, siguiendo a Gil Botero (2013), esta teoría fue empleada entre 1990 y el 2006 por la Sección Tercera del Consejo de Estado. Esto se hizo en los casos de responsabilidad médica administrativa, en razón a la dificultad probatoria que tenía la paciente víctima (o las víctimas indirectas) para probar en el proceso ordinario del medio de control de reparación directa la falla del servicio médico, que es el título jurídico de imputación de la vertiente subjetiva de responsabilidad.

En este sentido, se le asignaba a la entidad hospitalaria (demandada) la carga de probar por encontrarse en mejores condiciones para probar que su acción (el acto médico) no fue negligente. El acto médico según Hernández Quintero (2018) está compuesto por “las etapas de diagnóstico, tratamiento y pos tratamiento” (p.61) y cada una de ellas debe ser analizada en forma separada en aras de evidenciar o identificar los riesgos a que se ve sometido el paciente. Este fue el origen de la teoría de la carga dinámica de la prueba.

Un buen sector de la doctrina ha sostenido que esta teoría fue utilizada con una función o efecto de inversión de la carga probatoria, como de hecho ocurre con la aplicación de la presunción de la falla del servicio (Escobar Alzate y Albarello Bahamón, 2013). Por tanto, algunos han concluido que las instituciones (la teoría de la carga dinámica de la prueba y la falla presunta del servicio) son estudiadas como sinónimos.

No obstante, el Consejo de Estado ha advertido que estas instituciones no deben ser analizadas como sinónimos y advierte que en la presunta falla del servicio (o falla en el servicio) se exime a la parte actora de la prueba de la falla del servicio. Esto obedece a que hay una presunción, mientras que en la teoría de la carga dinámica de la prueba que es la excepción a la regla general de la carga de la prueba no hay una presunción que implique el efecto de la inversión de la carga probatoria (Bertel Oviedo, 2009).

Con esta precisión, la Corporación siguió aplicando la carga dinámica probatoria en los casos de responsabilidad médica administrativa. Desde luego, teniendo en cuenta la ausencia de consagración legal respecto de la aplicación de esta figura, en el año 2006 el Consejo de Estado a través de Sección Tercera abandonó su implementación y retomó la falla del servicio probada. En ella el actor debe soportar o cumplir con la carga probatoria respecto de la falla del servicio médico.

Lo anterior implica reforzar a la regla según la cual *quien alega debe probar*. En esta perspectiva, se deben probar los supuestos fácticos porque así lo ordena el artículo 177 del extinto Código de Procedimiento Civil mediante el Decreto 1400 de 1970. En este se precisa que le “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”. El demandante tiene que probar el daño antijurídico, la falla del servicio médico y el nexo de causalidad entre dicho daño y el citado título jurídico de imputación.

En la actualidad, la teoría de la carga dinámica de la prueba cuenta con fundamento legal que se haya en el inciso segundo del artículo 167 del Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012. Lo anterior, según el artículo 1 del citado Código, es aplicable en los asuntos civiles, comerciales, de familia, así como en otros en virtud de la cláusula de remisión. Debe añadirse que al contar con fundamento legal ello le resulta aplicable a los casos de responsabilidad médica administrativa (o estatal) por falla del servicio. Con ella se le asigna la carga de probar a quien en principio no se encuentra obligado a hacerlo, pese a que está en mejores condiciones para producir o aportar las pruebas.

En este sentido, la teoría de la carga dinámica de la prueba pasa de ser una institución de orden jurisprudencial a una figura de orden legal. En efecto, consideramos que su consagración legal contribuye a una mejor aplicación, así como al fortalecimiento de la seguridad jurídica. Además, su consagración se justificaba si se tiene que el derecho colombiano es legislado, tal como lo señala el artículo 230 de la Constitución Política de Colombia al indicar que “los jueces, en sus providencias, solo están sometidos al imperio de la ley”.

Revisando de nuevo el artículo 230 constitucional se tiene que no es la Ley la que está sometida al imperio del capricho o de los jueces de la república; se advierte: son estos últimos quienes estarán sometidos al imperio de la Ley. Aunque en esto hay que decirlo: en la práctica se ha verificado con suficiencia que algunos jueces (en sentido amplio) han tratado de distorsionar o desviar a las leyes para *hacerles decir lo que las leyes no dicen* o para *agregarles textos que las leyes no poseen*. No estamos exagerando, basta con revisar los fallos sancionatorios disciplinarios emitidos por la Comisión Nacional de Disciplina Judicial.

No menos importante es anotar que la consagración legal de la carga dinámica de la prueba a partir del artículo 167 del Código General del Proceso, como es natural, no está exenta de críticas en la doctrina hasta el punto que muchos han insistido que esta institución quebranta el principio constitucional de igualdad ante el estado de indefensión en que podría quedar la parte a la que se le imponía la carga de la prueba bajo el argumento de que se encontraba en mejores condiciones para aportar u ofrecer las pruebas acerca de los hechos que son objeto de controversia.

Del inciso 2 del artículo 167 del Código citado es menester realizar dos precisiones. La primera advierte que, según las particularidades del caso y de manera oficiosa o a petición

parte, el juez podrá “distribuir la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar”, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para a) aportar las evidencias o b) esclarecer los hechos controvertidos.

La siguiente alude a que se considerará a la parte que está en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio. Esto se determina por a) tener en su poder el objeto de prueba, b) circunstancias técnicas especiales, c) haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, d) el estado de indefensión, e) la incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, y f) otras circunstancias similares.

Sobre esta institución jurídica, la Corte Constitucional en la Sentencia C-086 de 2016, con ponencia del magistrado Jorge Iván Palacio Palacio, ha señalado tres importantes precisiones. La primera indica que su aplicación está fundada en los pilares de solidaridad, equidad (igualdad real entre las partes), lealtad y buena fe procesal, donde el principio *quien alega debe probar* cede su lugar al principio *quien puede debe probar*. La siguiente precisión alude a que su ejercicio por parte del juez es manifestación de una competencia plenamente legítima bajo el prisma de un Estado social de derecho.

Finalmente, aunque no por ello menos importante, al no fijar un catálogo cerrado de eventos en las cuales puede tener cabida esta institución, posibilita al juez *según las particularidades del caso* para aplicarla, eso sí encajando en algunas hipótesis como: a) la posesión de la prueba en una de las partes, b) la existencia de circunstancias técnicas especiales, c) la previa y directa intervención en los hechos, d) el estado de indefensión o de incapacidad de una de las partes, *entre otras circunstancias similares*. Aquí se termina acerca (eso sí, a *grosso modo*) de la evolución de aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en Colombia.

De esta manera, la carga dinámica de la prueba se identifica con asignar la carga de probar a la parte que está en capacidad de ofrecer o aportar las pruebas de los hechos que son objeto de discusión y, como se evidenció, se aplica con frecuencia en los casos de responsabilidad médica administrativa. Ahora, desde el derecho penal nos obliga a preguntar lo siguiente: ¿en un Estado social de derecho como el colombiano resulta justificable y razonable aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba frente al delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador?

Como se indicó al inicio de este epígrafe, si revisamos de nuevo el artículo 7 de la citada Ley no señala alguna regla (por así decirlo) respecto de la aplicación de la carga dinámica de la prueba. Pero sí señala una advertencia respecto a la no posibilidad de aplicar la inversión de la carga de la prueba al indicar que *en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria*, esto se debe al estricto respeto del principio constitucional de la presunción de inocencia. Sobre esta advertencia tenemos cuatro comentarios.

*Uno:* no podemos compartir el criterio de quienes afirman que dicha advertencia no es una prohibición, en verdad sí lo es, porque la expresión *en ningún caso* significa que no hay *posibilidades* en cuanto a la aplicación de una institución jurídica.

*Dos:* se está frente a una regla o advertencia de carácter absoluto (o si se quiere, prohibición absoluta) que no admite excepciones por cuanto no señala expresiones como *a menos, salvo, a excepción*.

*Tres:* en nuestro sentir, esta advertencia sobra por cuanto el artículo 29 constitucional tampoco señaló excepciones y mucho menos permitió al legislador para que las determine (menos a la jurisprudencia).

*Cuatro:* aceptar que se trata de una prohibición implica entonces la imposibilidad de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal en contra del procesado (así esté en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios) y eso tiene que ser así por cuanto se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia que es un axioma de carácter absoluto el cual no permite ser objeto de ponderación.

En este orden, aplicar la figura de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos, se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto, tal como se evidenció, la carga procesal probatoria en materia penal recae únicamente al Estado por ser este el titular de la acción penal. De paso, dicha carga probatoria no podrá ser invertida en contra del procesado, esto en virtud del respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia y porque así lo advirtió el citado artículo 7 de la Ley 906 de 2004.

Es de indicar que Azula Camacho (1995) nos da a entender que la carga dinámica de la prueba no es de recibo (o no es aplicable) en materia penal al señalar que “tampoco la carga de la prueba opera con respecto al sindicado para establecer que no es el autor del hecho punible (...), como lo sostiene un sector de la doctrina, por estar exonerado de ello con

fundamento en la presunción de inocencia” (p.40). Ahora, si Parra Quijano (2000) considera que es peligroso para la sociedad aplicar la carga de la prueba en los procesos penales, significa que tampoco está de acuerdo con la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal. Es de recordar que Parra Quijano (2000) insiste por la aplicación de los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* en los procesos penales, en vez de hablar de carga probatoria.

No obstante, tal como lo anota Hernández Quintero (2017), la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha admitido eso sí de manera excepcional (o limitada) la aplicación de la carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de delitos entre otros: los punibles económicos de enriquecimiento ilícito de particulares y de lavado de activos, el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. De ahí que tanto en el derecho penal económico como en el derecho penal tributario se aplica la teoría de la carga dinámica de la prueba. Como es natural, esta aplicación no estará exenta de críticas en la doctrina.

Es de indicar que para Urbano Martínez (2021) dicha *aplicación excepcional* no opera frente a determinadas conductas punibles, “pues en verdad su aplicación no se circunscribía a ciertos delitos, sino que se aplicaba a todos” (p.129). Se debe tener en cuenta que lo excepcional se identifica, además, con situaciones en donde el procesado (o la defensa) se encuentre en mejores condiciones para aportar u ofrecer elementos materiales probatorios, es decir, que los medios de conocimiento no estaban a disposición del titular de la acción penal sino de la defensa y esto equivale a que el procesado se encontraba en una situación de privilegio para aportarlos.

Empero, la aplicación de la institución carga dinámica de la prueba en materia penal generó fuertes discusiones en la doctrina por cuanto algunos estudiosos están de acuerdo bajo el argumento que esa es la forma de evitar la impunidad así como flexibilizar la carga probatoria a cargo del titular de la acción penal ante situaciones de dificultad probatoria. En tanto que otros juristas advierten la inconveniencia de aplicar en la medida en que se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia.

Nosotros nos afiliamos por quienes advierten por el estricto respeto o aplicación del axioma constitucional de estado de inocencia en la medida en que este se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana, como uno de los fundamentos de la fórmula Estado social de derecho así como también de un derecho penal garantista.

Es de resaltar, por su parte, que según la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia esta teoría de la carga de la prueba resulta aplicable tanto en los procesos penales regulados por la Ley 600 de 2000 como en los regulados por la Ley 906 de 2004. Así lo explica Urbano Martínez (2014):

En la Ley 600 de 2000 la Fiscalía cumple funciones de investigación y acusación y también funciones judiciales y por ese motivo está vinculada por el principio de verdad material y, en consecuencia, por el de investigación integral en virtud del cual debe investigar tanto lo favorables como lo desfavorable al imputado. Sin embargo, aún en ese modelo procesal rige de manera limitada el principio de carga dinámica de la prueba a condición de que la Fiscalía cumpla con la carga necesaria para acreditar la existencia del delito y la participación del acusado. En ese contexto, si el acusado pretende controvertir la validez o capacidad persuasiva de esos medios de conocimiento, y si las pruebas necesarias para ello están en su poder, a él le corresponde aportarlas. El sistema acusatorio, en cambio, es un sistema adversarial o de partes en el que la Fiscalía ya no está vinculada por el principio de investigación integral, limitándose su deber a plantear su teoría del caso y a allegar las pruebas que la soporten, aunque si en esa labor encuentra una prueba que favorezca al acusado debe descubrirla y hacerla conocer a la defensa. En ese entorno, se hace mucho más evidente la obligación de la defensa de presentar la prueba que desnaturalice o controvierta las pruebas que soportan la teoría del caso de la Fiscalía, superándose así la presencia pasiva de la defensa pues ésta debe comprometerse con la investigación de lo que resulte favorable al acusado. En este sistema resulta más aplicable el principio de carga dinámica de la prueba al punto que si la Fiscalía cumple con la carga probatoria necesaria para acreditar la existencia del delito y la participación del acusado y si la defensa pretende controvertir esa prueba, debe adelantar su tarea demostrativa, obtener esas pruebas y aportarlas (Urbano Martínez, 2014, pp. 127-128)

Esta extensa explicación es de suma importancia por cuanto nos ha clarificado que tanto en la Ley 600 de 2000 como en la Ley 906 de 2004 se aplican -eso sí de manera limitada (o excepcional)- la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado por encontrarse en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios.

Es más, Pulecio Boek (2012) ha identificado que la citada Corporación en principio aplicó de manera *tácita* dicha figura y con el paso del tiempo la implementó, y continúa

implementando, de manera *expresa* en sus providencias (en algunas: *carga dinámica probatoria*, en otras: *carga probatoria dinámica*), aunque no coincida con el significado doctrinal civilista y con ella “busca relativizar la carga de la Fiscalía, distribuyendo entre las partes el ejercicio probatorio: cada parte prueba el hecho que alega y que le beneficia” (p.112). Se debe reconocer que es Pulecio Boek (2012) quien realizó la primera monografía sobre la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal.

Este autor (Pulecio Boek, 2012) ha aportado dos interesantes reflexiones acerca de los motivos por los cuales la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia incorporó la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal los cuales apuntan a la lucha contra la impunidad. *Una*: “como reacción a la debilidad que llevan implícitas ciertas estrategias defensivas o bien como mecanismo preventivo para cerrar el paso a posibles estrategias defensiva de igual naturaleza” (p.168). *Dos*: “quizás previendo que en ocasiones (sin que ello sea la regla general) el aparato persecutor del delito no adelanta investigaciones completamente idóneas, mermaron el valor de tales garantías e hicieron más laxa la labor de la fiscalía” (p.178).

Se trae a colación una corta explicación acerca de la implementación de esta institución jurídica-procesal en materia penal, específicamente en lo tocante con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal, a partir de la providencia del 13 de mayo de 2009 (31147), de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez; es de destacar que no es la única providencia en la cual se aplicó dicha figura.

En dicha decisión judicial se señaló expresamente respecto de la limitada aplicación de la carga dinámica de la prueba en materia penal y advirtió, además, que “no se trata de variar el principio de que es al Estado (...) a quien le compete demostrar todas las aristas necesarias para la determinación de la responsabilidad penal, posibilita que procesalmente se exija a la parte que tiene la prueba, que la presente, para que pueda cubrir así los efectos que busca de ella” (p.12). De esta manera, la carga dinámica de la prueba constituye un efecto de inversión de la carga de la prueba en contra del procesado por encontrarse en mejores condiciones para aportar los elementos materiales probatorios.

La doctrina, por su parte, ha identificado que para la citada Corporación de lo penal es perfectamente aplicable la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos del rito

penal acusatorio en la medida en que con la Ley 906 de 2004 el principio de investigación integral (alude a que la Fiscalía General de la Nación está obligada a investigar tanto lo favorable como lo desfavorable al imputado) se desapareció. Además, muchos estudiosos entre ellos Urbano Martínez (2021) han identificado que la Corte Suprema de Justicia en cita se afilia a la línea según la cual la aplicación de esta figura se comporta como la excepción del principio constitucional de presunción de inocencia: “operaba como una excepción a tal presunción y precisó que con ella no podría pretenderse que el acusado estuviera abocado a probar su inocencia” (p.124).

Se debe señalar que en una reciente providencia del 6 de mayo de 2020 (49906), con ponencia del magistrado Luis Antonio Hernández Barbosa, la Corporación en cita matizó *un poco* su entendimiento de la carga dinámica de la prueba en materia penal en el delito de lavado de activos (aplicable también para el delito de enriquecimiento ilícito de particulares en la medida en que es un ilícito que comparte en gran parte de las características del punible de lavado de activos) al indicar que es a la Fiscalía General de la Nación quien debe probar el origen ilícito del bien así sea por medio de indicios. Resulta pertinente citar esta explicación<sup>2</sup>:

Y es que el tema de la prueba en los delitos de lavado de activos y enriquecimiento ilícito de particulares no solo debe recaer en la demostración de que se conjugó alguno de los verbos rectores que contienen las normas sino que también es necesario, como así lo ha precisado la Sala, que los hechos indicadores a partir de los cuales se construye el indicio del origen ilícito de los bienes, también se encuentren plenamente demostrados. Así se lee en SP282-2017: “Ahora bien, el estándar de conocimiento requerido para la condena (certeza-racional) debe considerarse frente al hecho jurídicamente relevante que se integra al tema de prueba (el origen directo o indirecto de los bienes en alguna de las actividades ilícitas descritas en la norma), que puede lograrse con ‘prueba directa’ o con ‘prueba indiciaria’, según se anotó en párrafos precedentes”.

(...) En resumen, la única prueba que sustentó la hipótesis de la acusación se contrajo a la captura en flagrancia de IHSAN TARUK cuando portaba de forma oculta en su equipaje de viaje un alta suma de dinero que no declaró ante las autoridades aduaneras colombianas. Al margen de este hecho, ningún otro elemento de conocimiento se aportó para demostrar la

---

<sup>2</sup> Se advierte que en esta providencia no se encuentra algún salvamento de voto

existencia de, por lo menos, un solo hecho indicador que vinculara al procesado con alguna de las actividades ilícitas que enlista el artículo 323 del Código Penal. En el mismo sentido, tampoco se probó la concurrencia de los elementos estructurales del tipo penal de enriquecimiento ilícito de particulares, pues además del hecho de portar las divisas, ninguna otra prueba conduce a concluir, más allá de toda duda, que dicha suma constituyó un incremento patrimonial producto del ejercicio de alguna actividad delictiva (Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sentencia del 6 de mayo, 2020, exp. 49906, pp.33-34)

Se anhela que en un futuro no lejano la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia señale una vez por todas la inaplicación de la figura de carga dinámica de la prueba en los delitos tributarios y con ello se respeta la garantía constitucional de presunción de inocencia la cual posee estrecha conexión con el respeto de la dignidad humana, fundante de la fórmula Estado social de derecho. Recordemos, además, que nuestra Constitución Política esboza el fundamento filosófico de un sistema penal acusatorio al establecer que el juicio oral está basado y caracterizado por los principios y garantías, encaminado siempre en la protección de las garantías constitucionales que caracterizan el nuevo sistema (o rito, para algunos).

Ahora, de ser eliminada por vía jurisprudencial la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal implica que la Fiscalía General de la Nación sin más condiciones debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia tal como lo indica el artículo 7 de la Ley 906 citada. Insistimos siempre que al aplicar la figura de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto la carga probatoria en materia penal recae únicamente al Estado por ser este el titular de la acción penal. Además, dicha carga probatoria no podrá ser invertida en contra del procesado por respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

Es de tener en cuenta, además, que de ser eliminada por vía jurisprudencial la aplicación esta figura en materia penal los afectados tienen la posibilidad de hacer uso de la acción de revisión contra las sentencias ejecutoriadas (las condenatorias por incumplimiento de la carga dinámica de la prueba a cargo de la defensa) bajo la causal “cuando mediante pronunciamiento judicial, la Corte haya cambiado favorablemente el criterio jurídico que sirvió para sustentar la sentencia condenatoria, tanto respecto de la responsabilidad como de la punibilidad” (Ley 906, 2004, artículo 192). Hacer uso de la acción de revisión equivale a

ejercicio del derecho de defensa para los afectados, como uno de las garantías del debido proceso en materia penal.

Desde luego, se ha identificado que la Corporación insiste (en muchas providencias) aplicando la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal y advierte, además, que su implementación debe ser *mu*y excepcional. Como su aplicación en materia penal es de manera excepcional (es decir: es aplicable, pero no en todos los casos) implica afirmar que, en principio, se trata de un asunto de poca monta, pero en verdad se está ante una cuestión con grandes preocupaciones.

Una de las preocupaciones se radica en que su aplicación puede dar lugar -en un futuro no lejano- la implementación de presunciones de responsabilidad o de culpabilidad en el derecho punitivo con efectos de inversión de la carga probatoria en contra del procesado, lesionando a su vez garantías sustanciales y procesales; evento que no es de recibo en un Estado social de derecho como el caso colombiano. Se debe respetar (siempre) el axioma constitucional de presunción de inocencia que es una de las garantías más importantes del debido proceso y del derecho penal garantista.

Es de tener en cuenta que se está aplicando, y respaldada –desde luego- por la Corte Constitucional, la teoría de la carga dinámica de la prueba con efectos de inversión de la carga de la prueba en los eventos de extinción de dominio. Empero, se advierte que la extinción de dominio no es una conducta punible o delito como pretende calificarla Charry Rivas (2015) al advertir lo siguiente:

Hoy existen dos conductas típicas en materia penal, “la extinción de dominio” y el “enriquecimiento ilícito” que trasladan la carga de la prueba al indiciado (carga dinámica), no propiamente para exonerar al Estado de la carga probatoria, sino para desvirtuar lo ya acreditado por este. (p. 1104)

Con el respeto que se merece al autor citado, la extinción de dominio en verdad es una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes objeto de dichas actividades y no como un delito como lo advierte el autor. La anterior explicación se debe a que así lo determina el artículo 15 de la Ley 1708 de 2014 (por medio del cual se expide el Código de Extinción de Dominio):

Una consecuencia patrimonial de actividades ilícitas o que deterioran gravemente la moral social, consistente en la declaración de titularidad a favor del Estado de los bienes a que se refiere esta ley, por sentencia, sin contraprestación ni compensación de naturaleza alguna para el afectado. (artículo 15, Ley 1708, 2014)

Sobre la aplicación de la carga dinámica de la prueba en los casos de extinción de dominio, la Corte Constitucional desde la Sentencia C-086 de 2016, con ponencia del magistrado Jorge Iván Palacio Palacio, ha señalado lo siguiente:

De allí que al afectado con el ejercicio de la acción de extinción de dominio, le sea aplicable la teoría de la carga dinámica de la prueba, de acuerdo con la cual quien está en mejores condiciones de probar un hecho, es quien debe aportar la prueba al proceso. Así, en el caso de la acción de extinción de dominio, ya que el titular del dominio sobre los bienes es el que está en mejores condiciones de probar su origen lícito, es él quien debe aportar las pruebas que acrediten ese hecho y que desvirtúen el alcance de las pruebas practicadas por las autoridades estatales en relación con la ilícita procedencia de esos bienes (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-086, 2016, p.33)

La extinción de dominio constituye una de las grandes herramientas jurídicas penales para la lucha contra la criminalidad organizada que dentro de ella se encuentran las personas jurídicas dedicadas a realizar infracciones contra el orden público económico (contrabando, por ejemplo). A este respecto, Goite Pierre y Huertas Díaz (2016) han indicado que “la buena instrumentalización de la extinción de dominio, convertirá en una herramienta muy útil para que el Estado debilite a las estructuras criminales en la parte que más le duele: los recursos económicos” (p.27).

Igualmente, se está aplicando la teoría de la carga dinámica de la prueba en el derecho administrativo sancionador tributario con efecto de inversión de la carga probatoria en contra del contribuyente por encontrarse en mejores posibilidades de conseguir o aportar pruebas. Desde luego, su aplicación debe ser excepcional. No obstante, Cahn-Speyer Wells (2012) ha criticado la aplicación de dicha figura en materia tributaria al precisar que “en algunas ocasiones choca con la presunción de veracidad de las declaraciones y de las respuestas a los requerimientos administrativos consagrada, como una garantía al debido proceso, por el

artículo 746 del Estatuto Tributario” (p.289). Sobre la carga de la prueba en sede administrativa tributaria tenemos tres comentarios.

*Uno:* como se indicó en alguna oportunidad, en el derecho administrativo sancionador tributario se aplica el sistema objetivo de responsabilidad (responsabilidad sin culpa) con efecto de inversión de la carga probatoria en contra del contribuyente. Así, hará presumir que quien ha incumplido con sus deberes tributarios ha obrado de manera dolosa o culposa y, en consecuencia, opera la inversión de la carga de la prueba liberando a la administración tributaria de probar las circunstancias subjetivas (es decir: el dolo o la culpa). En nuestro sentir, esto es criticable por cuanto se estaría vulnerando el principio constitucional de presunción de inocencia al invertir la carga probatoria en contra del contribuyente.

*Dos:* por mandato del legislador, la administración tributaria debe cumplir con la actividad probatoria sobre los hechos que fundamentan sus decisiones por cuanto el artículo 742 del Estatuto Tributario ha señalado que la imposición de sanciones tributarias (por ejemplo) deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente (que es también la aplicación del principio de necesidad de la prueba) y, además, en caso de dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente que es la aplicación del aforismo *in dubio contra fiscum*.

*Tres:* como excepción a la aplicación del aforismo *in dubio contra fiscum*, el contribuyente debe probar ante la administración tributaria acerca de las circunstancias especiales: a) de los ingresos no constitutivos de renta (artículo 786), de los pagos y pasivos negados por los beneficiarios (artículo 787); c) que los hacen acreedores a una exención tributaria en la medida en que para gozar de esta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo (artículo 788); d) de los hechos que justifican aumento patrimonial (salvo cuando se consideren ciertos) (artículo 789); e) de los activos poseídos a nombre de terceros (artículo 790); y f) de las transacciones efectuadas con personas fallecidas (probar que la operación económica se realizó antes del fallecimiento) (artículo 791).

Con todo, y tal como lo señaló Vargas Sanmiguel (2019), es fácil concluir que si la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia admite hablar de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal entonces está de acuerdo de utilizar la denominación de carga de la prueba en los procesos penales que, como se advirtió en alguna oportunidad, para Azula

Camacho (1995) y Parra Quijano (2000) consideraban, y siguen considerando, la inconveniencia de hablar *carga de la prueba* en el derecho procesal penal. No debemos olvidar que el artículo 250 constitucional nos da a entender que es el titular de la acción penal que debe cumplir con la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal al indicar que “la Fiscalía General de la Nación está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito”.

Enseguida abordaremos el tema de la relación de la teoría de la carga dinámica de la prueba con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano.

## **2. Relación de la carga dinámica de la prueba con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador**

Corresponde señalar que incurre en el delito económico tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal cuando el agente retenedor, por ejemplo, no consigne las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional para la presentación y pago de la respectiva declaración de retención en la fuente. Igualmente se incurre en este punible cuando el responsable del impuesto sobre las ventas (por ejemplo) omita la obligación de cobrar y recaudar estos impuestos (estando obligado a ello). Se sanciona entonces bien por omisión de consignar o por omisión de cobrar y de recaudar, eso sí estando obligado a ello.

En relación con la carga de la prueba, según el citado artículo 7 de la Ley 906 de 2004, es al titular de la acción penal (se repite, Fiscalía General de la Nación) a quien le corresponde cumplir con la carga probatoria acerca de la responsabilidad penal respecto del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Esto tiene que ser así porque al agente retenedor, por ejemplo, debe ser tratado como inocente mientras no quede en firme la sentencia acerca de su responsabilidad.

Se insiste en que el agente retenedor que es el sujeto activo del tipo penal no tiene que probar su inocencia o inculpabilidad, no tiene que cumplir con alguna carga probatoria por mandato del artículo 29 de la Constitución Política. Goza también de la garantía constitucional de presunción de inocencia. De eso no hay duda.

Además, el artículo 250 de la Constitución Política nos ha dado a entender que es el titular de la acción penal quien debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia del que gozan los procesados al señalar que “la Fiscalía General de la Nación está obligada a adelantar el ejercicio de la acción penal y realizar la investigación de los hechos que revistan las características de un delito”. Una vez más se comprueba que en el derecho procesal penal se aplica la noción o institución de carga de la prueba.

Ahora, si en el proceso se presenta duda acerca del delito y de la responsabilidad sin más condiciones se debe resolver a favor del procesado que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*, como reafirmación de que la persona siempre ha estado inocente. No menos importante es señalar que de acuerdo con el artículo 381 de la Ley 906 de 2004 el juez para poder emitir un fallo condenatorio por el punible tributario de omisión del agente retenedor o recaudador “se requiere el conocimiento más allá de toda duda, acerca del delito y de la responsabilidad penal del acusado, fundado en las pruebas debatidas en el juicio”. En este sentido, resulta pertinente citar la explicación dada por Alvarado Velloso (2011) acerca del citado aforismo y su íntima relación con el estado de inocencia:

El principio o estado de inocencia que se encuentra ínsito en la cláusula *in dubio pro reo*, no juega cuando existe carencia de medios de confirmación (a la que se aplican las reglas de *onus probandi*) sino –todo lo contrario- cuando hay suficientes elementos de confirmación que, no obstante, no logran forjar la convicción de culpabilidad en la mente del juez. Ello es lo que genera la duda y tal duda es la que lleva a la absolución (Alvarado Velloso, 2011, p. 32).

No sobra indicar que el elemento material probatorio más utilizado en los procesos penales por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador corresponde a las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas y retención de la fuente de los montos dejados de consignar. No obstante, desde el escenario de lo contable se ha demostrado con suficiencia que dichas declaraciones no son suficientes para probar que las retenciones en la fuente (por ejemplo) se hubieran practicado o recaudado efectivamente. De ahí la dificultad probatoria a cargo del titular de la acción penal frente al delito en estudio, pero esto no puede ser un argumento suficiente para dar aplicación de la teoría de la carga

dinámica de la prueba en contra del procesado (como se explicará más adelante). Se debe evitar cualquier posibilidad de inversión de la carga probatoria en contra de los procesados.

Ahora, se ha preguntado con frecuencia respecto de la aplicación de la carga dinámica de la prueba en materia penal (consistente en asignar la carga de probar al procesado por encontrarse en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios), específicamente en la investigación y sanción del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal.

Como se señaló en el anterior epígrafe, el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 nos da a entender que es imposible aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado así este último se encuentre en mejores condiciones para producir los elementos materiales probatorios por cuanto la disposición en cita señala que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”.

Se debe resaltar, además, que esta advertencia no contiene excepciones en cuanto a su aplicación dado que no señala expresiones como *a menos, salvo, a excepción*. Es una disposición sacra (que se identifica a lo intocable, perfecto), como ocurre con la mayoría de las normas de nuestro Código Civil. Por ser sacra, perfecta, no es susceptible de ser interpretada. Se debe aplicar la regla de interpretación según la cual cuando el *sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal*.

Por eso resulta acertada, además, la redacción del artículo 125 de la Ley 906 de 2004 al precisar que la defensa no está obligada “a presentar prueba de descargo o contraprueba, ni a intervenir activamente durante el juicio oral”. Se debe respetar entonces el principio constitucional de presunción de inocencia contribuyendo a su vez la aplicación de la cláusula de proscripción de la inversión de la carga probatoria en contra (o a cargo) de la defensa.

No obstante, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a pesar de estar consagrada la prohibición de la inversión de la carga probatoria, ha venido aplicando (eso sí de manera excepcional) la teoría carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de delitos, entre otros, lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión del agente retenedor o recaudador. Aplicación que, a nuestro juicio, estaría vulnerando el principio constitucional de presunción de inocencia del que gozan los procesados (vulnerando a su vez la dignidad humana que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho). Se advierte de

nuevo que para esta Corporación admite hablar las nociones de carga de la prueba y carga dinámica de la prueba en los procesos penales.

Por ejemplo, y debe destacarse que no es la única providencia en la cual se aplica esa odiosa figura procesal, en la Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147), con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez, la citada Corporación (en sede de casación penal) aplicó la teoría carga dinámica de la prueba una vez identificada las deficiencias así como dificultades en la investigación por parte de la Fiscalía para el juzgamiento del delito económico-tributario de omisión del agente retenedor o recaudador; asignando, entonces, la carga de probar al procesado, quien debe demostrar su inocencia.

Evento anterior que, a nuestro modo de ver, estaría vulnerando dos importantes principios: de presunción de inocencia, por un lado, e *in dubio pro reo*, por el otro, garantías del derecho procesal penal que fueron abordadas con precisión en el capítulo II de este trabajo. De ahí que vulnerar estas garantías implica hablar también de la violación de la dignidad humana que es un pilar fundante de un Estado social de derecho así como de las garantías del derecho penal garantista.

Criticamos la aplicación de esta teoría dentro del proceso penal por cuanto los elementos materiales probatorios, como es evidente, deben ser proporcionados por quien acusa. Insistimos en que es inadmisibles en términos de razonabilidad y de justificación atribuir la carga de la prueba al procesado sobre la prueba de su inocencia (o ausencia de culpabilidad). Más cuando el ordenamiento jurídico estatuye la cláusula de proscripción de la inversión de la carga probatoria (Ley 906, 2004, artículo 7).

Esta implementación es criticada también por Hernández Quintero (2017), advirtiendo, además, que se debe aplicar sin más condiciones la prohibición prevista en el inciso 3 del artículo 7 de la citada Ley 906, la cual señala que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” (p. 154). Se advierte que Hernández Quintero (2017) ha realizado una aproximación crítica a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba desde el punible económico de lavado de activos tipificado en el artículo 323 del Código Penal. En cambio, en este trabajo se analiza a partir del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 penal.

Insistimos en que el procesado no tiene que probar su inocencia (o ausencia de culpabilidad), la carga de la prueba recae en el titular de la acción penal, corresponde a ella recabar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia del procesado.

Es la Fiscalía quien debe realizar la completa e idónea actividad probatoria. Ahora, si se verifica (o se identifica) ausencia de actividad probatoria por parte de Fiscalía en la acreditación de un tipo penal y el juez aplique la carga dinámica de la prueba en aras de evitar la impunidad del punible, por ejemplo, resulta a todas luces una violación de las garantías procesales que rigen el derecho procesal penal. De paso, en un Estado social de derecho como el nuestro debe contar con un rito penal acorde a sus postulados de Estado garantista y uno de los postulados corresponde precisamente al estricto respeto de la dignidad humana.

Es de advertir, y en relación con la anterior explicación, que en el rito penal acusatorio prohíbe al juez decretar pruebas de oficio, así lo ha indicado el artículo 361 de la Ley 906 de 2004. Además, la Corte Constitucional desde la Sentencia C-396 de 2007, con ponencia del magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra, advirtió que si el titular de la acción penal no cumple con la carga probatoria (desvirtuar la presunción de inocencia) o existen dudas acerca de la responsabilidad penal, el juez penal de conocimiento sin más trabas debe absolver por cuanto este jurista no puede decretar pruebas de oficio bajo el argumento que es para esclarecer los hechos, por ejemplo. Resulta pertinente citar varios apartados de esta providencia acerca de la prohibición del decreto de pruebas de oficio por el juez penal de conocimiento vista como una garantía del procesado (o del acusado).

*Una:* el rito penal acusatorio se caracteriza por la pasividad probatoria del juez, pues él no sólo está impedido para practicar pruebas sino que está obligado a decidir con base en las que las partes le presentan a su consideración.

*Dos:* si la parte acusadora no logra desvirtuar la presunción de inocencia del acusado, o existen dudas sobre la ocurrencia de los hechos o sobre su responsabilidad penal, el juez simplemente debe absolver porque no puede solicitar pruebas diferentes a las aportadas en la audiencia preparatoria y controvertidas en el juicio.

*Tres:* La pasividad probatoria del juez es vista, entonces, como una garantía del acusado.

*Cuatro:* si el acusado se presume inocente y la carga de la prueba de la veracidad de los cargos imputados, más allá de la duda razonable, recae sobre el fiscal, es lógico entender

que al juez no le corresponde interrumpir el juicio para llevar a cabo una nueva investigación o mejorar los elementos de convicción de la condena, por lo que debe aplicar el principio del *in dubio pro reo* (absolver al sindicado).

De este modo, en el rito penal acusatorio (Ley 906 de 2004) se prohíbe decretar pruebas de oficio y, por tanto, el titular de la acción penal debe cumplir con la carga probatoria y con suficientes pruebas para desvirtuar la presunción de inocencia del que goza el agente retenedor o recaudador procesado (que es el sujeto activo del punible tributario) en los procesos de investigación y sanción del delito tributario en estudio. Se debe respetar siempre la presunción constitucional de inocencia y la carga probatoria para desvirtuar dicha presunción recae al Estado que es el titular de la potestad sancionadora, del derecho punitivo.

La anterior explicación se debe, además, a la aplicación de la regla según la cual en el derecho penal tributario (al igual que en el derecho penal económico) no se presume la culpa o la responsabilidad, sino la inocencia y por tal razón es el titular de la acción penal que debe cumplir con la carga de la prueba para desvirtuar la presunción de inocencia del procesado. Se reitera entonces que los procesados en virtud de la garantía de presunción de inocencia no tienen que probar su inocencia.

De paso, con esta garantía exige que en la acusación ha de aportar los elementos materiales probatorios de cargo y estas han de probar de manera plena la culpabilidad del acusado. Sobre la carga probatoria así como la presunción de inocencia en el derecho punitivo se comparte de nuevo las enseñanzas ofrecidas por Luigi Ferrajoli (1995) al señalar lo siguiente:

La carga de la prueba, el contradictorio y la motivación, son tres condiciones o garantías que tienen carácter epistemológico y no específicamente jurídico. Pero precisamente por eso reducen al mínimo el poder de verificación o denotación fáctica del juez y la arbitrariedad de su convicción, asegurando la máxima certidumbre o seguridad posible de las decisiones condenatorias. No –obsérvese– la seguridad de derecho penal, máximo de que ningún culpable quede impune, sino la seguridad de derecho penal mínimo, propia del modelo cognoscitivo, de que ningún inocente sea castigado. (Ferrajoli, 1995, p. 152)

Por tanto, asistimos por una legitimación del derecho penal y procesal penal a partir de los principios y garantías convencionales (del bloque de constitucionalidad)

constitucionales y legales, soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales, respetando a su vez el postulado de dignidad humana difundido por Kant, de la escuela iusnaturalista del derecho, que como se indicó en varias oportunidades es uno de los postulados tanto de la fórmula Estado social de derecho como del derecho penal garantista y es visto también como el auténtico límite o reacción contra la arbitrariedad. La anterior explicación es perfectamente aplicable en el derecho penal tributario al abordar sobre los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios.

Por su parte, se han identificado tres (grandes) argumentos por los cuales permiten persuadir en cuanto a la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano.

*Uno:* los delitos económicos-tributarios por reunir el carácter de ilícito de difícil prueba se justifica aplicar dicha figura procesal.

*Dos:* para evitar la impunidad de los delitos económicos es razonable aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado.

*Tres:* ante la vulneración de un bien jurídico colectivo, la duda debe absolverse a favor de la sociedad y no del procesado. Vamos a explicar cada uno de ellos, plasmando a su vez nuestro comentario.

### **2.1. Los delitos económicos-tributarios son ilícitos de difícil prueba y, por tanto, se justifica aplicar la carga dinámica de la prueba**

La doctrina del derecho penal económico, entre ellos Hernández Quintero (1995), ha afirmado que los delitos económicos son ilícitos de difícil prueba para las autoridades de investigación y sanción de dichos punibles. Hasta el punto que Huertas Díaz y Martínez Gamboa (2016) han concluido que son dos los grandes rasgos distintivos de la criminalidad económica que las autoridades no han podido regularlos así como controlarlos: a) la impunidad e inmunidad con que se manejan los autores y, b) existe gran dificultad en la percepción y prueba del delito económico.

Por lo anterior, algunos penalistas consideran bajo el argumento de que se está frente a ilícitos de difícil prueba a partir de su contenido económico, y por ser un delito de cuello blanco (realizado por personas muy capacitadas), resulta justificable y razonable aplicar la

teoría de la carga dinámica de la prueba para la investigación y sanción de los delitos económicos entre otros: lavado de activos. Lo anterior se debe a que probar un delito tradicional, el de homicidio, por ejemplo, es relativamente fácil en tanto que la prueba en un delito económico, el de lavado de activos (por ejemplo), siempre ha tenido dificultades. Márquez Cárdenas (2004), por ejemplo, ha indicado lo siguiente:

Más importancia tiene el problema procesal de la prueba. Es interesante a este respecto la observación, que mientras en cualquier delito tradicional la comisión del hecho es constatable por los sentidos desde el primer momento, en los delitos económicos, que suelen parecer bajo la forma de actos comerciales lícitos, esto no es así. En efecto, hay hechos punibles como un homicidio cuya comisión indica ya su tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, es decir, utilizando la terminología procesal, hay hechos que producen por sí mismo indicios racionales de criminalidad. Pues bien, esto no suele ocurrir en los delitos económicos, lo cual dificulta especialmente su persecución (Márquez Cárdenas, 2004, p.112)

Además, en gran medida estos ilícitos son realizados por personas inteligentes y conocedoras de leyes y, por tanto, hacen que sea difícil su detección e investigación por parte de las autoridades; dichas características se identifican con los llamados delitos de cuello blanco. Así lo advierte Bielsa citado por Hernández Quintero (2015) al indicar que “son delitos de gente inteligente avezada en los negocios, conocedora de las leyes y reglamentos y de las artimañas para eludir sanciones, influyente por su poder corruptor, y que tiene relaciones mundanas, políticas y con los funcionarios” (p.110).

En sentido coincidente lo explica Horacio Molina citado por Hernández Quintero (2015) cuando explica que los delitos económicos su prueba es compleja en comparación con la de los delitos tradicionales, como el punible de homicidio, por ejemplo. Resulta pertinente citar esta conclusión en cuatro precisiones.

*Una:* el delito económico es aparentemente una operación financiera en un 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 aparentemente neutra.

*Tres:* la ilicitud no se constata directamente, porque es necesario derivarla de su confrontación con las normas bastantes complejas, técnicas e 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, aprovecha la complejidad y tecnificación de éste, para no despertar sospechas (por eso concluye que es complejo distinguir un buen negocio de una colosal estafa).

Ahora, en relación con el delito tributario, como aquel punible que lesiona o pone en peligro la hacienda pública, si la doctrina atestigua que el delito económico es un ilícito de difícil prueba, qué podríamos decir frente a la prueba en el delito tributario que es especie del género delito económico.

En efecto, el delito tributario es también un ilícito de difícil prueba hasta el punto que se debe revisar desde la contabilidad y soportes contables hasta contar con el apoyo de contadores forenses (que son muy pocos). Esta preocupación es identificada por Gunter Kaiser citado igualmente por Hernández Quintero (1995) cuando señala que

queda por tanto claras las dificultades que de ello se derivan para el esclarecimiento de los delitos (incluida la demostrabilidad) para la persecución de los mismos y para su enjuiciamiento, así como también la necesidad de conocimientos especializados. Por añadidura, los delitos económicos graves producen en formas que exteriormente tienen la apariencia de una legalidad absoluta. Esta apariencia externa de legalidad puede considerarse precisamente como la protección ideal de la criminalidad económica. La alta cualificación económica y técnica de este tipo de delincuencia exige por ello una preparación específica y una especialización de los órganos judiciales correspondientes. Aun así, es frecuente que no pueda renunciarse a la colaboración de expertos, en especial de auditores y de asesores fiscales, que se hace necesario sobre todo en el terreno de la contabilidad y del análisis de balances. Con todo, surgen aquí nuevos puntos débiles: los conocimientos especiales en estas materias tienen que complementarse con conocimientos de derecho penal y procesal, a fin de que al realizarse las auditorías y comprobaciones no se pasen por alto figuras delictivas tipificadas o no tenga en cuenta debidamente la función procesal de los dictámenes (Hernández Quintero, 1995, pp. 146-147)

De esta manera, el delito tributario como delito económico (y de cuello blanco) es un ilícito de difícil prueba porque el titular de la acción penal debe, entre otras actividades, establecer primero si hubo nacimiento o no a 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, consideramos que el titular de la acción penal debe contar en su equipo de trabajo de elaboración de la teoría del caso con el apoyo de contadores forenses para realizar una adecuada investigación de delitos económicos-tributarios. E incluso contar con el apoyo de autoridades administrativas especializadas en el ramo tributario como es el caso por ejemplo la DIAN.

Debe destacarse desde ya, que en la policía judicial para el apoyo a la Fiscalía General de la Nación en sus procesos de investigación de ilícitos encontramos muchos contadores, pero se debe advertir que no todos ellos son contadores forenses y, a decir verdad, son muy pocos. Una cosa es contar con el apoyo de contadores públicos y otra cosa, y muy diferente, contar con el apoyo de contadores forenses para la investigación de ilícitos económicos. Hay muchos contadores en la policía judicial, pero no todos son forenses y, como se indicó, son muy pocos.

De ahí la necesidad de que las Facultades de Contaduría Pública del país formen contadores con temas forenses, formados para la lucha contra los delitos económicos que atentan contra la economía. Más adelante se señalará algunos comentarios acerca de la policía judicial desde la Ley 906 de 2004.

Con todo, la doctrina ha demostrado con suficiencia que los delitos económicos son ilícitos de difícil prueba, pero a nuestro juicio no es razonable y justificable sacrificar garantías de las que gozan los procesados para dar aplicación la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así este último se encuentre en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios. Ahora, si el titular de la acción penal con toda la infraestructura investigativa que posee se encuentra en dificultades para desvirtuar la presunción de inocencia, lo idóneo es respetar el estado constitucional de inocencia y eso

equivale al respeto de la dignidad humana, tal como se explicó en los capítulos I y II de este trabajo.

De aquí que existir un margen dubitable acerca de los hechos, la inclinación personalista del poder punitivo democrático prevalece la condición de dignidad del ser humano como fundamento del Estado social de derecho, manteniendo con ello la eficacia del principio constitucional de la presunción de inocencia (o del estado de inocencia, si lo prefiere).

En relación con lo anterior, se comparte la reflexión ofrecida por Ramírez Contreras (2019) al señalar lo siguiente: “en el área penal existe una Fiscalía fuerte, con toda la policía judicial a su disposición y con poderes de ordenar la investigación si ella misma no investiga, se justifica la exigencia de que la prueba la aporte solo la Fiscalía” (p.55).

Tiene razón el jurista. Además de contar con el apoyo de la policía judicial, no se justifica aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra de la defensa así este último esté en mejores condiciones para producir los elementos materiales probatorios. De acuerdo con el artículo 220 de la Ley 906 de 2004, se entiende por policía judicial la función que cumplen las entidades del Estado para apoyar la investigación penal y dependen funcionalmente del Fiscal General de la Nación (y sus delegados). Es de indicar que con la nueva normatividad procesal penal la policía judicial no trabaja para el fiscal sino con el fiscal.

Insistimos entonces en que, pese a que el titular de la acción penal cuenta con toda la infraestructura investigativa, no es viable asignar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado bajo el argumento de que este se encontraba en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios.

No sobra mencionar que la policía judicial es la protagonista pilar de la investigación, por tanto, los actos de investigación son todos de su absoluta incumbencia toda vez que esta es vista por la Ley 906 de 2004 como el investigador de campo (artículo 209). Parte de indicar que la Fiscalía General de la Nación con el apoyo de los organismos que ejerzan funciones de policía judicial adecuará siempre su actuación a un criterio objetivo y transparente, así lo advierte el artículo 115 de la Ley 906 de 2004.

Por ello, dicha policía estará involucrada en la dinámica de los controles internos y externos previstos en procura de la pulcritud de los actos de investigación que él debe realizar

y otros que requieren de autorización por parte del fiscal (delegado). Desde luego, se comparte la advertencia que ofrece Márquez Cárdenas (2004) acerca de la necesidad de instrucción y formación a la policía judicial respecto de la adecuada investigación de delitos económicos: “requieren de una base humana previamente cualificada ya que el éxito para la adecuada prevención e investigación de estas figuras criminosas requieren de asimilación de conocimientos complejos” (p.128). De ahí que la formación de la policía judicial en temas de derecho penal económico-tributario es trascendental por cuanto propende por una investigación integral, desde luego con calidad. Con mayor razón tiene González Monguí (2007) cuando concluye que “el investigador debe tener una formación integral en todos los temas relacionados con la investigación para la eficiente búsqueda de la prueba” (p.395).

Es por ello que hemos insistido en que la Fiscalía se apoye de los expertos en temas de ilícitos tributarios, de los contadores forenses (para ser precisos) para la elaboración de una buena teoría del caso frente a los delitos tributarios objeto de investigación y con ello se evita en un futuro aplicar la odiosa carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así este último se encuentre en mejores condiciones para ofrecer elementos materiales probatorios.

Empero, si se identifica que la teoría del caso con el apoyo de expertos y los medios de conocimientos (elementos materiales probatorios y evidencias, por ejemplo) tampoco logran aportar al juez el conocimiento de más allá de toda duda acerca del delito tributario y de la responsabilidad penal, el jurista no puede emitir un fallo condenatorio sino absolutorio y esto es así porque se debe prevalecer siempre el axioma constitucional de presunción de inocencia. Esto contribuye al respeto de la dignidad humana como postulado fundante de un derecho penal garantista.

## **2.2. Para evitar la impunidad de los delitos es razonable aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado**

Un argumento muy importante para dar aplicación la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado frente a los delitos tributarios corresponde a que con su implementación evita la impunidad del delito económico. Tal práctica procesal será vista también como una de las modalidades de lucha contra la criminalidad organizada (o criminalidad económica, para algunos). De hecho, para algunos juristas, en un Estado social

de derecho como el nuestro no es admisible la impunidad de los delitos y, por tanto, se justifica aplicar dicha figura procesal.

Corresponde indicar que no todo delito que efectúa una organización criminal deba ser entendido como crimen organizado por cuanto una cosa es la estructuración de la organización y otra, que es muy distinta, el programa de actuación criminal de esa asociación. Igualmente es de destacar que en nuestro ordenamiento no se encuentra el tipo penal de crimen organizado. De ahí la necesidad de que en un futuro no lejano el legislador se preocupe por analizar la conveniencia de crear un tipo penal en el que se sancione la criminalidad organizada. Debe advertirse que el desarrollo de la criminalidad organizada se encuentra relacionado con la criminalidad económica.

En lo tocante con el tema de la impunidad, la Corte Constitucional, a partir de la Sentencia C-771 de 2011, con ponencia del magistrado Nilson Pinilla Pinilla, con el apoyo de los instrumentos internacionales, también ha explicado respecto del alcance de la impunidad y su lucha, señalando además estas cuatro importantes consideraciones.

*Una:* la impunidad se identifica como “la inexistencia, de hecho o de derecho, de responsabilidad penal por parte de los autores de violaciones, así como de responsabilidad civil, administrativa o disciplinaria” (p.29).

*Dos:* Además, la impunidad surge cuando el autor de una violación a derechos humanos reconocidos se mantiene ajeno a a) las investigaciones encaminadas a su inculpación, detención o procesamiento; o, b) en el caso de ser reconocido como culpable, a una pena apropiada y/o a la indemnización del daño causado.

*Tres:* uno de los principios más importantes de la lucha contra la impunidad corresponde a los deberes generales de los Estados, en orden a adoptar medidas eficaces, siendo infracción a esos deberes no investigar las violaciones de los derechos humanos, pues deben adoptar medidas apropiadas respecto de sus autores, especialmente en la esfera de la justicia, en aras que las personas sospechosas de responsabilidad penal sean procesadas, juzgadas y condenadas a penas apropiadas. Desde luego, la Corporación citada advierte que se debe “garantizar a las víctimas recursos eficaces y la reparación de los perjuicios sufridos, de garantizar el derecho inalienable a conocer la verdad y de tomar todas las medidas necesarias para evitar la repetición de dichas violaciones” (p.30).

*Cuatro:* al lado del estudio de la impunidad se debe estudiar con frecuencia el derecho a la justicia (que también hace parte de la fórmula Estado social de derecho), el cual comporta como deber del Estado emprender investigaciones prontas, meticolosas, independientes e imparciales de las violaciones de los derechos humanos y el derecho internacional humanitario así como adoptar las medidas necesarias y apropiadas respecto de sus autores, especialmente en la esfera de la justicia penal, para que sean procesados, juzgados y condenados debidamente.

En este orden, para algunos juristas, si se verifica dificultades así como dudas acerca de la responsabilidad penal del procesado en la investigación y sanción de delitos económicos-tributarios se justifica aplicar la citada institución jurídica procesal en contra de la defensa, evitando así la impunidad de dichos punibles. Se respeta dicho argumento, pero no podemos compartirlo. No es nada garantista esta propuesta en un Estado social de derecho, más cuando se debe respetar sin condiciones la dignidad humana como criterio fundante de un derecho penal garantista. Su aplicación implica que los postulados de la fórmula Estado social de derecho pierdan su trascendencia.

No es nada sano flexibilizar o limitar los principios que irradian el derecho penal, los cuales tienen soporte en las disposiciones constitucionales, en aras de combatir de manera eficiente contra la impunidad (o la criminalidad, si se prefiere). Por eso se comparte lo señalado por Herdegen (2012) al indicar que “la justificación de un ataque a la dignidad con el fin de proteger otros valores resulta irreconciliable con el principio de inviolabilidad de la dignidad y con la idea del ser humano como persona, la cual fundamenta la garantía de la dignidad humana” (p.190).

Esta posibilidad de aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal implica sin duda sacrificar las garantías de la fórmula Estado social de derecho, dado que, ante la dificultad probatoria a cargo del titular de la acción penal para desvirtuar la presunción de inocencia, y en aras de evitar la impunidad del delito, se le asigna la carga de probar al procesado sobre su inculpabilidad o inocencia. Esto equivale a irrespetar la dignidad humana que es el fundamento del Estado social de derecho, por tanto, no resulta justificable y razonable sacrificar garantías del procesado bajo el argumento de evitar la impunidad de delitos.

Recordemos, además, que la dignidad humana es vista como un axioma constitucional de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. Así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, al precisar que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33)

Ahora, desde la escuela pos positivista de Robert Alexy (Bernal Pulido, 2007), algunos estudiosos (Vargas Sanmiguel, 2019) han recomendado utilizar la herramienta de test de ponderación (o de proporcionalidad), para analizar la conveniencia de implementar la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal bajo la pretensión de evitar la impunidad de delitos. El test de ponderación hace parte del campo de estudio del principio de proporcionalidad el cual posee estos estándares (o subprincipios): a) idoneidad, b) necesidad y c) proporcionalidad en sentido estricto y es utilizable con frecuencia para eventos de colisión entre principios. Con este test se permite analizar la conveniencia de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal en términos de justificación y razonabilidad.

Es factible afirmar que esta herramienta jurídica no resulta aplicable para analizar los casos implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado ante la dificultad probatoria que se encuentre la Fiscalía, por cuanto dicha carga probatoria no es vista como un principio sino como una teoría que crea una regla consistente en invertir la carga probatoria en contra del procesado por encontrarse en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios (es una teoría creada por vía jurisprudencial). De esta manera, como la carga dinámica de la prueba no es un principio no es dable ser analizada a través del citado test para efectos de determinar en términos de razonabilidad y de justificación la aplicación de dicha teoría en materia penal.

Ahora, supongamos que la carga dinámica de la prueba sea un principio como algunos juristas proponen considerarlo y entre en colisión con el principio constitucional de presunción de inocencia, en este caso se debe respetar o prevalecer (para ser preciso) el axioma de estado de inocencia por cuanto este no admite ponderación tal como lo indicó la Corte Constitucional en la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo

Escobar Gil, al precisar que se está ante un postulado de carácter absoluto no susceptible de ponderación, de excepciones en cuanto a su aplicación. El principio constitucional de presunción de inocencia prima sobre las normas procesales.

### **2.3. Ante la vulneración de un bien jurídico colectivo, la duda debe absolverse a favor de la sociedad y no del procesado**

Hay otro argumento muy interesante, que desde luego tampoco lo podemos compartir, según el cual ante la vulneración de un bien jurídico supraindividual (colectivo) que es un interés predominante (el orden económico social, por ejemplo), la duda presentada en el proceso de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios debe resolverse a favor de la sociedad y no del procesado, esto es, no aplicar el aforismo *in dubio pro reo*, sino *in dubio pro societate*; lo anterior implica asignar la carga de probar al procesado sobre su inculpabilidad. Esta propuesta la expone Gómez Aristizabal (2020) en los siguientes términos:

Cuando exista interés individual e interés social, predominando el primero en relación con el segundo (como en el caso de estupro, la injuria, etc.), indubitadamente debe prevalecer el interés individual. En el caso inverso, en donde el interés colectivo es predominante, si bien, ante la duda no es posible castigar a nadie, tal vez convendría asegurar al peligroso; y eso en condiciones excepcionales (estando suspendidas las garantías) tratándose en delitos en contra de la nación, contra la economía, la asonada, el motín, etc., debiendo sustituir la fórmula *in dubio pro reo*, por *in dubio pro societate* (Gómez Aristizabal, 2020, p.568)

En nuestro sentir, este evento de inversión de la carga probatoria en contra de la defensa ante la consideración de que la duda presentada en el proceso de investigación y sanción de delitos económicos se resolvió a favor de la sociedad y no del procesado podríamos considerarlo como una *especie* o *suerte* de aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba. Esto también es criticable. No es nada garantista.

Se insiste en que esta propuesta no es de recibo por cuanto el punto de partida de la fórmula Estado social de derecho es el respeto de la dignidad humana y así lo acogió en el primer articulado tanto en el Código Penal (Ley 599, 2000) como en el Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004) y una de sus aplicaciones de respeto y observancia

corresponde precisamente al *in dubio pro reo* (la duda que se presente se resolverá a favor del procesado), por tanto, se debe aplicar *sin más trabas* esta garantía ante las dudas presentadas en el proceso de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios. De manera que irrespetar la garantía *in dubio pro reo* equivale a irrespetar la dignidad humana y eso hay que evitarlo.

Aplicar *in dubio pro societate* implica la adaptación de *in dubio contra reo* (que es lo contrario de *in dubio pro reo*), donde la duda que se presente se resolverá en contra del procesado. Esta posibilidad de aplicación no es para nada garantista, ni para un Estado social de derecho (que se fundamenta en una Constitución antropocéntrica) y mucho menos para un derecho penal garantista (e incluso para un derecho procesal penal garantista). De paso, la aplicación del aforismo *in dubio contra reo* hace que las garantías de un Estado social de derecho pierdan su trascendencia. Debemos reconocer que el aforismo *in dubio pro societate* se encuentra íntimamente relacionado con la explicación de prevención de impunidad de los delitos de la que se abordó en el apartado número 2.2. de este capítulo.

En este orden, y como se señaló en el capítulo II, mientras en el proceso penal exista duda sobre la culpabilidad o responsabilidad penal debe presumirse su inocencia que se refleja con la aplicación con el principio de *in dubio pro reo* y eso es así porque el artículo 29 constitucional consagra una presunción de inocencia, no de culpabilidad. Por ello, si existen dudas o incertidumbres sobre el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal no se prefiere presumir la culpa, sino la inocencia.

Por lo anterior, somos partidarios de la explicación según la cual ante la existencia de dudas acerca de la responsabilidad penal es preferible que el delito quede impune en vez de condenar a un inocente, así la sociedad no esté de acuerdo. Tschadek (2010), por ejemplo, ha concluido lo siguiente:

La absolución por falta de pruebas generalmente no satisface a nadie. Un acto delictivo queda sin aclarar y la opinión pública no considerará rehabilitado a un acusado que haya sido absuelto por este motivo. A pesar de ello, con razón se dictan muchos fallos absolutorios solo porque subsiste una laguna en la cadena de pruebas y las sospechas que hay no alcanzan para justificar una condena. Ciertamente, esto deja mucho que desear, pero es inevitable, siempre que uno quiera eludir el riesgo de dictar un fallo equivocado (p. 110).

Así, no podemos permitir que para que dé la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado bajo el argumento de evitar la impunidad se debe sacrificar las garantías propias del derecho procesal penal garantista. Más cuando los axiomas de presunción de inocencia y de *in dubio pro reo* son fundantes de un derecho penal liberal, de un derecho penal garantista. No es viable entonces en aras de evitar la impunidad sacrificar garantías de la fórmula Estado social de derecho.

Por eso tiene razón Parra Quijano (2000) al señalar que “existen lujos que el Estado no puede darse como sería violar los derechos constitucionales de las personas, que por definición debe proteger” (p.22). En sentido coincidente lo explica Delgado Llano (2008) al indicar que los principios de presunción de inocencia, *in dubio pro reo* y de prohibición de autoincriminación constituyen en imperativos constitucionales para el titular de la acción penal frente al cumplimiento de la carga probatoria acerca de la responsabilidad penal:

Precisamente frente a la carga probatoria que tiene la Fiscalía, el artículo 7 del CPP consagra la presunción de inocencia, también llamada *in dubio pro reo* (...) principio éste que viene a ser un sucedáneo de prueba, es decir, una regla que se aplica siempre y cuando no haya prueba insuficiente de responsabilidad penal, a fin de evitar las decisiones inhibitorias que de ninguna manera son procedentes en materia penal. Por su parte, el artículo 8 CPP, consagra los derechos de la defensa, entre ellos el de no ser obligado a declarar en contra suya o de su familia y a no autoincriminarse, que son correlativos a los deberes de la Fiscalía (artículo 142) especialmente el deber de asumir la carga de la prueba y respetar la presunción de inocencia, razón suficiente para que deban suministrar o descubrir a la defensa, todos los elementos materiales probatorios y evidencia física de manera oportuna, incluidos los favorables al acusado (Delgado Llano, 2008, p.488)

Es pertinente indicar que el principio de no autoincriminación es estudiado o visto como un valor absoluto, que no debe sufrir excepciones en cuanto a su aplicación. Así lo advierte Nisimblat Murillo (2014): “tratándose de derecho criminal, disciplinario, policivo y, en general, sancionatorio, el principio de la no autoincriminación tiene un valor absoluto” (p.13) y, en páginas posteriores, concluye lo siguiente:

Cuando se trate de un proceso en que la persona sea investigada, imputada, acusada, sindicada o aun condenada, el derecho a guardar silencio implica una doble connotación: 1) el derecho a no confesar, es decir, a permanecer callado; y 2) el derecho a que el silencio no sea usado en su contra. (...) Ya en la regulación del sistema de corte acusatorio, implementado por la ley procesal penal de 2004 (Ley 906, que incorporó el juicio oral y adversarial) al sindicado le asiste el derecho a no comparecer ante el juez, quien tampoco podrá citar, ni aun en uso de su facultad inquisitiva Conforme a lo anterior, es claro que del silencio no se podrán derivar consecuencias y por ello no se admitiría instar al declarante, quien ha decidido legítimamente guardar silencio, a recibir todo aquello que le conste sobre el hecho investigado, pues constituye una ilícita inducción al interrogado a confesar contra sí mismo. Si este es el caso, tal declaración no tiene validez, aunque tenga un mínimo viso de libertad (Nisimblat Murillo, 2014, p.14)

Por su parte, en relación con la construcción de la verdad procesal de la que abordamos en alguna oportunidad (en el capítulo II, para ser preciso), los principios de presunción de inocencia e *in dubio pro reo* y de prohibición de autoincriminación sin duda son cláusulas normativas de construcción de la verdad procesal respecto de la existencia de los hechos, así como de la valoración de los elementos materiales probatorios. Así, quien se presume inocente solo puede ser declarado culpable a condición de que sea desvirtuado el hecho presumido de su inocencia a través de la integración al proceso de suficientes elementos materiales probatorios (o medios de conocimiento) acerca de la responsabilidad penal, eso sí con el estricto respeto de las garantías y derechos que rigen en el proceso penal (fases e instancias).

De esta manera, estos tres argumentos los cuales permiten persuadir respecto de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador previsto en el artículo 402 del Código Penal, no son de recibo en nuestro derecho procesal penal por cuanto se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia que es una de las importantes garantías del debido proceso probatorio el cual se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana que, como se ha indicado en muchas ocasiones, es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho.

Así, aplicar esta figura de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios, se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto, tal como se evidenció, la carga procesal probatoria en materia penal recae únicamente al Estado por ser este el titular de la acción penal y, además, dicha carga probatoria no podrá ser invertida en contra del procesado por el estricto respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

Enseguida se realizará una aproximación crítica a la Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147) de la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez, sobre la odiosa aplicación de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano. Debe destacarse que no es la única providencia en la cual se aplicó la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito económico en estudio, hay muchas.

### **3. Aproximación crítica a la providencia del 13 de mayo de 2009 (31147) de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal**

En Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147), con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia aplicó la teoría carga dinámica de la prueba una vez identificada las deficiencias y dificultades en la investigación por parte de la Fiscalía General de la Nación para el juzgamiento del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador; asignando, entonces, la carga de probar al procesado, quien debe demostrar su inocencia o inculpabilidad.

Evento anterior que, como lo hemos venido advirtiendo, estaría vulnerando dos importantes principios: presunción de inocencia, por un lado, e *in dubio pro reo*, por el otro, que son vistos como garantías del derecho procesal penal.

Se advierte que esta providencia no es el único pronunciamiento judicial en la que se aplicó dicha figura procesal, son muchas. Se trae a colación esta Sentencia ante la evidencia de varias *dudas* acerca de la responsabilidad penal y que la Corporación en cita prefirió implementar la inversión de la carga probatoria, a través de la teoría de la carga dinámica de la prueba, en contra del procesado que aplicar el aforismo *in dubio pro reo* que es uno de los integrantes del debido proceso en materia penal. Antes de realizar una aproximación crítica

a la citada providencia resulta pertinente citar los aspectos más importantes contenidas en ella.

El 31 de julio de 2001, la División Jurídica Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN denunció ante la Fiscalía al señor Isaza Estrada (representante legal de la “Comercializadora Estándar”, dedicada a la venta de aceites para máquinas de coser) porque dentro del término estipulado en la Ley declaró, pero no consignó los dineros recaudados por concepto del IVA desde el período quinto de 1998 hasta el período segundo de 2000, por valor de \$8.093.000, más los intereses moratorios.

Por lo anterior, la Fiscalía 51 Seccional de la Unidad Especial de Delitos contra la Administración Pública de Medellín abrió investigación penal admitiendo como parte civil a la DIAN. Después de los trámites pertinentes, profirió resolución de acusación el día 9 de noviembre de 2004, como presunto autor de peculado por apropiación, según la descripción típica contenida en el inciso 2 del artículo 133 del Código Penal de 1980, acorde con lo dispuesto en el artículo 665 del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989), en concurso homogéneo.

En el Juzgado Séptimo Penal del Circuito de Medellín, Isaza Estrada expuso que en el año 1998 su empresa se vio afectada económicamente por los problemas de orden público reinantes en el país, ya que la mayoría de sus clientes recogieron la mercancía y se marcharon debiéndole la cartera. Señaló, además, que había insistido en otras formas de cancelación de la deuda, peticiones las cuales fueron rechazadas por la DIAN.

En este orden, el 18 de enero de 2007, se profiere sentencia de primera instancia absolviendo a Isaza Estrada de los cargos formulados por la Fiscalía. Esta decisión fue impugnada por el apoderado de la parte civil DIAN. Y el 21 de agosto de 2008, el Tribunal Superior de la misma ciudad emite el fallo de segunda instancia confirmando íntegramente la absolución aludida.

La Sala mayoritaria del citado Tribunal consideró que aunque se contaba con prueba documental en la que consta que el procesado presentó las declaraciones del recaudo de impuesto sobre las ventas para los períodos señalados, de las mismas no se puede colegir que efectivamente se hubieran recaudo los tributos declarados, pues el procesado manifestó que algunos de ellos no fueron realmente recogidos por cuanto algunos de sus clientes se quebraron y no tuvieron como pagarle.

Es de suma importancia señalar que el citado Tribunal dejó en claridad lo siguiente: “En esas circunstancias, dice, surge la duda frente al efectivo recaudo de los dineros declarados por concepto del IVA, lo cual lleva a considerar que los mismos no ingresaron al patrimonio del procesado” (p. 4). Nótese que el Tribunal señaló expresamente que hay duda al indicar que *surge la duda frente al efectivo recaudo*, nos preguntamos entonces: ¿Por qué la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia no dio aplicación el axioma de *in dubio pro reo*? Más adelante se relacionarán sus argumentos (se anticipa: no es otra que la de aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado).

Y el apoderado de la parte civil DIAN interpuso recurso de casación bajo el argumento de que hubo violación indirecta de la ley sustancial por error de hecho, porque considera que en el proceso existe prueba documental suficiente, constituida por las declaraciones tributarias sin pago que presentó Isaza Estrada, en las que se registran los hechos económicos generadores del IVA. Por tanto, solicita que se case la sentencia demandada y en su lugar se profiera una sentencia condenatoria. Ahí viene lo criticable.

La Corporación revisa que la absolución del procesado Isaza Estrada tuvo como soporte las exculpaciones esgrimidas por el mismo según las cuales no todos los dineros declarados del impuesto sobre las ventas –IVA- durante los períodos concretados en la acusación, fueron realmente recaudados, dado que debido a la difícil situación económica que vivió el país en ese momento, muchos de sus clientes, a quienes vendía a crédito los productos de su empresa, no le cancelaron sus acreencias. La Corte mencionada ha determinado que la Fiscalía se encontraba en estado de dificultades respecto de la investigación de dichas exculpaciones.

Explicó, además, lo siguiente: “lo cual, dijo, constaba en los libros contables de la firma, aspecto que no fue aclarado por la Fiscalía, generándose una duda que llevó a considerar que los dineros declarados no ingresaron el patrimonio del procesado” (p. 10). Como se evidenció, en dicha cita encontramos otra reiteración de la *duda* al advertir *generándose una duda que llevó considerar que los dineros declarados no ingresaron al patrimonio*. Una vez más se demuestra que la duda era evidente y, por tanto, la Sala Penal de la Corte Suprema debió aplicar el *in dubio pro reo* respetando con ello el estado de inocencia (para ser preciso, no debió casar la sentencia impugnada).

En páginas siguientes, la Corte Suprema de Justicia comienza a explicar sobre el alcance del principio de la presunción de inocencia. Concluye, además, que es al ente estatal que debe cumplir con la carga de probar que una persona es responsable de un delito o participó en la comisión del mismo, principio que se conoce como *onus probandi incumbit actori*, y que conlleva a que “la actividad probatoria que tiene a su cargo el organismo investigador se encamine a derruir esa presunción de inocencia de que goza el acusado, mediante el acopiamiento de pruebas que respeten las exigencias legales para su producción e incorporación” (p.11)

Para la Corporación, no es obligación del procesado desplegar actividades encaminadas a acreditar su inocencia, pues ello conduciría a exigirle la demostración de un hecho negativo, ya que, se reitera, es el ente acusador el que debe demostrar la culpabilidad del procesado. Advierte, además, que si no se logra desvirtuar la presunción de inocencia hay que absolver al implicado, pues toda duda debe resolverse a su favor (que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*).

Es de destacar que la Corporación señaló un *no obstante* al indicar lo siguiente:

Pero si bien es cierto que el principio de presunción de inocencia demanda del Estado la demostración de los elementos suficientes para sustentar una solicitud de condena, ha de admitirse al mismo tiempo que en eventos en los cuales la Fiscalía cumple con la carga probatoria necesaria, allegando las evidencias suficientes para determinar la existencia del delito y la participación que en el mismo tiene el acusado, si lo buscado es controvertir la validez o capacidad suasoria de esa evidencia, es a la contraparte, dígase defensa o procesado, a quien corresponde entregar los elementos de juicio suficientes para soportar su pretensión. (p. 11)

De ahí que el punto de partida de la aplicación de la figura procesal de carga dinámica de la prueba, en este caso, es que la defensa tenía la carga de ofrecer los elementos materiales probatorios cuando el titular de la acción penal había cumplido su *carga probatoria*, pues la Corporación indicó que “en eventos en los cuales la Fiscalía cumple con la carga probatoria necesaria, allegando las evidencias suficientes para determinar la existencia del delito y la participación que en el mismo tiene el acusado” (p.11).

En esta dirección, la Corte admite la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba (lo señaló expresamente). Advierte, además, que su aplicación es limitada en materia penal y precisó que “no se trata de variar el principio de que es al Estado (...) a quien le compete demostrar todas las aristas necesarias para la determinación de la responsabilidad penal, posibilita que procesalmente se exija a la parte que tiene la prueba, que la presente, para que pueda cubrir así los efectos que busca de ella” (p.12). Es decir, si la defensa había planteado una hipótesis disyuntiva a la de la acusación del titular de la acción penal, tenía la carga de demostrarla.

En complemento de lo anterior, la citada Corporación indicó que no podemos desconocer que dicha aplicación se debe a “la existencia de elementos de juicio o medios probatorios que sólo se hallan a la mano del procesado o su defensor” (p.12) y que por lo tanto “es a ellos a quienes corresponde allegarlos al proceso” (p.12) si quieren controvertir lo señalado o afirmado por el ente acusador.

De las anteriores explicaciones nos han surgido este interrogante ¿en qué momento procesal se debe aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba para que la defensa aporte los elementos materiales probatorios? En dicha sentencia (y en otras) no ha señalado cuál es la oportunidad procesal para aplicarla. Como bien se evidenció: se aplicó dicha figura cuando las oportunidades procesales para solicitarlas, decretarlas y practicarlas ya fueron vencidas y esto equivale a vulneración del debido proceso probatorio del que se abordó en el capítulo II.

A reglón seguido, la Corporación reitera lo señalado en una providencia del 9 de abril de 2008 (23754) la cual señala lo siguiente: “el concepto de carga dinámica de la prueba así restrictivamente aplicado –no para que al procesado o a la defensa se le demande probar lo que compete al Estado, sino para desvirtuar lo ya probado por éste-, de ninguna manera repugna el concepto clásico de carga de la prueba en materia penal, ni mucho menos afecta derechos fundamentales del acusado” (p. 12).

En este orden, de la aplicación de dicha figura en materia penal nos ha surgido otro interrogante (quizás el más importante para este trabajo): ¿cuál es la norma procesal penal que señala esa posibilidad de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba? A decir verdad: en ninguna parte de la Ley 906 de 2004 encontramos una disposición que señale sobre ello. De ahí que ante la implementación de la carga dinámica de la prueba en materia penal no fue por vía legal sino por vía jurisprudencial. Se debe reconocer, además, que la

Corporación no cuenta con la legitimidad democrática para crear normas jurídicas de incumbencia probatoria, esto es tarea exclusiva o patrimonio del legislador.

Como la defensa no cumplió con ofrecer las pruebas para controvertir lo afirmado por el titular de la acción penal, se evidenciaba entonces, para la Corte, “la certeza sobre los elementos del hecho punible y de la responsabilidad del inculcado” (p.17), por tanto, decide casar el fallo impugnado y condena a Isaza Estrada por el delito económico-tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal. Esto es lamentable o como dicen algunos juristas constitucionalistas: es inaceptable.

Dada esa incoherencia de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador bajo el argumento de que este (el procesado) se encontraba en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios, es necesario volver a revisar la Constitución Política, el bloque de constitucionalidad sus valores y filosofía para encontrar una solución acorde al respeto de la dignidad humana, aplicar el axioma constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo.

Insistimos, adicionalmente, en que aplicar esta figura de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos, se está ante una extrapolación muy equivocada toda vez que la carga procesal probatoria en materia penal recae únicamente al Estado, por ser este el titular de la acción penal y, además, dicha carga probatoria podrá ser invertida (la carga probatoria) en contra del procesado por el estricto respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia y porque el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 señala la proscripción o prohibición de la inversión de la carga de la prueba.

Es de recordar que tenemos una Constitución Política antropocéntrica y consiste en que el eje central del Estado social de derecho es el hombre. O como indica Sánchez Herrera (2014) “dicha institución es posterior al hombre, ella está al servicio del hombre y no el hombre a su servicio” (p.87). Se debe tomar en serio respecto de la aplicación de las garantías constitucionales que rigen sin excepciones en los procesos de investigación y sanción de delitos. De ahí que se tiene que la Constitución Política instituye un trato digno sobre los procesados, pero en la práctica emergen situaciones de violaciones al postulado de la dignidad a partir, entre otras aplicaciones, de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado.

Así pues, la garantía constitucional de presunción de inocencia representa una de las características más significativas del proceso penal liberal y del actual modelo del debido proceso (probatorio), reconocida como derecho fundamental de todo investigado en la totalidad de los convenios de derechos humanos por cuanto es una conquista del hombre en búsqueda de su dignidad.

Es fácil afirmar entonces que esta sentencia no está exenta de críticas por cuanto se ha identificado que el incumplimiento de la teoría de la carga dinámica de la prueba a cargo de la defensa dio lugar a esta consecuencia: la condena de Isaza Estrada por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal colombiano. La defensa debía ofrecer pruebas cuando benefician al acusado (al procesado, para ser más preciso) y estaban en poder de este, pues a la Fiscalía General de la Nación le quedaba difícil efectuarlo, no así a aquella.

De esta manera, por medio de la teoría de la carga dinámica de la prueba no se le exigía a la defensa el aporte de pruebas que la perjudican sino pruebas que la beneficiaran. En palabras de Urbano Martínez (2021): “no bastaba con que la Fiscalía hubiera probado su teoría del caso, pues era necesario, además, que la defensa estuviera en poder de pruebas que la beneficiaran y que pudiera aportar” (p.92).

Esta providencia podría ser el punto de partida para la comprensión respecto de la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de los delitos económicos-tributarios. De paso, frente a esta providencia tenemos cinco comentarios.

*Uno:* se debe reconocer que la admisión de la aplicación de dicha teoría en materia penal fue por vía jurisprudencial y no por vía legal, por tanto, eso es inaceptable toda vez que la Ley 906 de 2004 en su artículo 7 ha advertido que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”. De ahí que es fácil afirmar que la jurisprudencia está contrariando lo que dice la Ley y la Constitución. Por lo anterior estamos de acuerdo con la crítica que plantea Alvarado Velloso (2011), desde luego él lo analiza desde la legislación argentina, al precisar lo siguiente:

Con estos alcances es que se habla hoy de las cargas dinámicas probatorias que, más allá de las buenas intenciones que animan a sus sostenedores, no puedo compartir en tanto repugnan

al texto expreso de la ley y, con ello, se acercan peligrosamente al prevaricato (Alvarado Velloso, 2011, p.25)

De ahí que si la ley es muy clara en señalar que en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria no entendemos por qué la jurisprudencia de la Corte Suprema establece una *excepción* a esta advertencia: *en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria*. No se puede (es imposible, mejor) establecer por vía jurisprudencial la aplicación de la carga dinámica de la prueba cuando la Ley no la ha permitido, menos la Constitución Política. Más aun cuando la Constitución y la Ley han establecido el respeto del principio constitucional de presunción de inocencia del procesado. De paso, no puede tampoco señalar las reglas de incumbencia probatoria, eso es tarea del legislador. Hay otra cita que queremos señalar de Alvarado Velloso (2011) sobre este tópico:

En definitiva: la ley –y solo la ley, nunca la jurisprudencia- es la que regula todo lo referente a la incumbencia probatoria a fin de dar total y objetiva seguridad a la actividad que los jueces cumplen al sentenciar, evitando así que ellos puedan alterar las reglas del *onus probandi* a discreción y una vez que el pleito ha finalizado (Alvarado Velloso, 2011, p.27)

En este orden, nos ha surgido este interrogante: ¿deben prevalecer decisiones judiciales que desconocen garantías avaladas por la Constitución Política y por el bloque de constitucionalidad? La respuesta a esta pregunta debe ser negativa. A decir verdad, sobre ello requiere de un cambio jurisprudencial (es necesario y conveniente).

Frente a la posibilidad de cambio jurisprudencial es prudente citar las reflexiones ofrecidas por la Corte Constitucional desde las Sentencias: C-836 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, y C-228 de 2002, con ponencia de los magistrados Manuel José Cepeda Espinosa y Eduardo Montealegre Lynett, al indicar que operaría el cambio jurisprudencial cuando la jurisprudencia (valga la redundancia) no se adecúa a las nuevas realidades o por tratarse de un precedente oscuro o de una decisión contradictoria o que la *ratio decidendi* no pueda extraerse con precisión.

*Dos*: ante la evidente reiteración de *dudas* que se presentaban en el caso y que así las señaló la Corporación (una: *surge la duda frente al efectivo recaudo* y dos: *generándose una duda que llevó considerar que los dineros declarados no ingresaron al patrimonio*) esta (la

Corte) debió aplicar el aforismo *in dubio pro reo* y con ello se respetaba el estado de inocencia así como de la dignidad humana, que es lo idóneo y garantista en un Estado social de derecho. Así, no aplicar el axioma de *in dio pro reo* en este caso nos permite entonces afirmar y sin dificultad que ya los casos de duda no habría que absolver al acusado, sino condenarlo. Esto sí es muy lamentable.

Por ello, sostenemos en que aplicar esta institución jurídica-procesal en materia penal implica colocar en cabeza del procesado la carga de demostrar su inocencia (o inculpabilidad) relevando al Estado de una mínima actividad probatoria que produzca la destrucción y, por consiguiente, tal implementación no solo infringe la advertencia legal (*en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria*), sino también el postulado constitucional de presunción de inocencia. Esto hay que evitarlo.

Con mayor razón, en el proceso penal (garantista) no resulta aplicable la figura de carga dinámica de la prueba en los delitos (incluyendo los económicos) y ante la inexistencia de elementos materiales probatorios para desvirtuar la presunción constitucional de inocencia significa que se está ante un estado de duda y por ende se debe aplicar sin más condiciones el axioma de *in dubio pro reo*, como reafirmación de que el estado de inocencia del procesado ha estado intacto.

*Tres:* consideramos que su aplicación por vía jurisprudencial abre *puerta o camino* para la implementación (poco a poco) de presunciones de culpabilidad en materia penal generando con ello la violación del principio de presunción de inocencia del que gozan los procesados y eso hay que prevenirlo. Se debe seguir la advertencia ofrecida por la Corte Constitucional desde la Sentencia C-289 de 2019, con ponencia del magistrado Humberto Antonio Sierra Porto, al señalar que los jueces no pueden presumir la culpabilidad de los procesados: “ni el legislador ni los jueces pueden presumir la culpabilidad de nadie. Así todo proceso penal debe iniciarse con una prueba de cargo del Estado que comience a desvirtuar la presunción de inocencia” (p.35).

De esta manera, evitar la aplicación de presunciones de culpabilidad (o presunciones de responsabilidad, para algunos) se fortalece el axioma constitucional de presunción de inocencia así como los postulados de la fórmula Estado social de derecho, el respeto de la dignidad humana, por ejemplo.

*Cuatro:* es de señalar, y en relación con el anterior comentario, que la CIDH ha indicado que es violatoria de la presunción de inocencia cuando en el proceso penal se aplique la inversión de la carga de la prueba con base en presunciones y no con base en pruebas abundantes de la Fiscalía (Urbano Martínez, 2014). Igualmente es de indicar que las decisiones de la CIDH se han convertido en normas vinculantes para el respeto de los derechos humanos las cuales contribuyen a la filosofía de los derechos humanos. Sobre este tópico se cita el alcance de lo que se entiende por filosofía de los derechos humanos:

La filosofía de los derechos humanos se caracteriza sustancialmente por tener como centro de atención al hombre e, históricamente y por definición, por construir una barrera de contención a los abusos del poder, precisamente en defensa del hombre. Todo ello, con diferentes matices, es común a las conocidas tras generaciones de derechos humanos. Un reflejo de lo anterior se encuentra en los Pactos de New York (en Colombia, Ley 74 de 1968), de San José de Costa Rica (en Colombia, Ley 16 de 1972) y en la Convención europea para la protección de los derechos humanos (Roma, 4 de noviembre de 1950). Si nos concretamos a nuestra Constitución Política, es suficiente recordar la prevalencia de los tratados sobre derechos humanos en el ordenamiento interno (art. 93) y la imposibilidad de suspender los derechos humanos y las libertades fundamentales aún en los estados de excepción. (Urbano Martínez, 2014, p. 230)

Con esta explicación o advertencia nos permite señalar que no resulta viable a través de una reforma constitucional insertar una norma estableciendo la inversión de la carga de la prueba en los procesos penales, colocando en cabeza de los procesados la prueba de su inocencia. Esto sí hay que evitarlo por cuanto señalar por vía constitucional la posibilidad de aplicar la carga dinámica de la prueba o inversión de la carga probatoria en contra del procesado ya no estamos en un Estado social de derecho o en un Estado garantista, sino en un Estado represivo, totalitario, arbitrario y abusivo.

En este sentido, aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado que implica demostrar su inocencia es a todas luces contraria al derecho de convencionalidad, al derecho constitucional. Por tanto, debería inaplicarse. Hay que fortalecer la regla convencional y constitucional de proscripción o prohibición de la inversión de la carga de la prueba en contra del procesado (o de la defensa).

Por eso insistimos en que es al Estado quien le corresponde la carga de la prueba para desvirtuar la presunción de inocencia más allá de toda duda, lo que se traduce en convicción judicial respecto a la existencia de una conducta típica, antijurídica, culpable y punible al procesado que le genera responsabilidad penal por la puesta en peligro o la lesión a un bien jurídico protegido penalmente, sea en condición de autor o partícipe (inductor o cómplice), sin que ninguna manera pueda invertirse la carga probatoria en cabeza (o en contra) del procesado sobre su inocencia.

Además, como los principios de presunción de inocencia y de *in dubio pro reo* tienen relación con la buena fe así como su presunción que se encuentra señalada en el artículo 83 de la Constitución Política, la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado vulnera también el postulado constitucional de presunción de buena fe. Se afirma de esa manera porque como se presume la buena fe en la misma forma debe presumirse la inocencia de los procesados.

De ahí que, como se indicó en el capítulo II, por tratarse de una presunción hace que la carga probatoria se invierta, de manera que la mala fe debe probarse porque, de lo contrario, se presume la buena fe. En efecto, si el Estado sospecha que un particular ha obrado de mala fe, debe probar tal circunstancia, y es así porque su buena fe se presume por disposición constitucional.

Debemos reconocer, desde luego, que algunos estudiosos insisten en que el principio de presunción de buena fe no es de recibo en el derecho penal por cuanto este axioma es patrimonio o tema exclusivo de los contratos y obligaciones y no del derecho punitivo, mientras que otros lo aceptan sin discusión. Sobre este tópico no logra ser pacífico en la doctrina.

*Cinco:* aunque no por ello menos importante, en vez de utilizar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado así este último esté en mejores condiciones para aportar elementos materiales, el titular de la acción penal *procure* por realizar de manera adecuada la investigación de delitos así como cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia y si no hay elementos materiales probatorios suficientes acerca de la responsabilidad penal sin más *esperas* la administración de justicia debe aplicar el aforismo *in dubio pro reo* y con ello contribuye al respeto de la dignidad humana.

Esto tiene que ser así por cuanto estamos en un Estado social de derecho donde se debe respetar la dignidad humana como parámetro y fundante de un derecho penal liberal así como de un derecho procesal penal garantista. Es por ello que se comparte las reflexiones ofrecidas por Rodríguez Chocontá (2015) al indicar que

la presunción de inocencia solo queda desvirtuada por la actividad investigativa y causadora de la Fiscalía General de la Nación, en ejercicio de su deber constitucional de la carga de la prueba, artículo 250 constitucional, por lo que debe probar los elementos integradores del tipo penal correspondiente, como la tipicidad, la antijuridicidad y la modalidad de la culpabilidad como las circunstancias específicas y genéricas de agravación punitiva si existieren, ante un juez autónomo, competente, independiente e imparcial (Rodríguez Chocontá, 2015, p. 179)

No debe olvidarse, por su parte, que la investigación y sanción de los delitos son consideradas como funciones de relevancia constitucional debido a que están encaminadas a proteger bienes jurídicos importantes, el orden económico social, por ejemplo, y por tal razón la Fiscalía General de la Nación debe utilizar de manera adecuada los actos de investigación. De ahí que para investigar y acusar a los presuntos responsables de delitos económicos, por ejemplo, la Fiscalía puede ordenar actos de investigación que pueden acarrear o no la limitación de derechos fundamentales. Es pertinente advertir que no se deben confundir los actos de investigación con los elementos materiales probatorios, ni con los medios de prueba.

Los elementos materiales probatorios son cualquier medio, instrumento u objeto que contribuyen a la búsqueda de la verdad y que serán practicados en el juicio oral para luego ser estimados como medios de prueba. Son medios de prueba aquellos elementos materiales probatorios que fueron practicados y estimados como pruebas en el juicio oral, eso sí cuando hayan sido sujetos a confrontación y contradicción ante el juez de conocimiento.

Y los actos de investigación son aquellos actos orientados a la obtención de elementos materiales probatorios con el fin de construir afirmaciones fácticas. El acto de investigación es visto como un medio y el elemento material probatorio es el fin. En ese sentido, el acto de investigación es un medio y el medio de prueba es el fin, que se obtiene en el juicio oral.

No sobra mencionar que es susceptible de solicitar la invalidación de algún acto de investigación cuando se reúnan los requisitos para ello para ser considerada como ilícito o

ilegal. Lo mismo acontece con los elementos materiales probatorios ilícitos o ilegales y su exclusión se solicita en la audiencia preparatoria (Ley 906, 2004, artículo 359). Posibilidades que implican la aplicación o desarrollo del debido proceso dentro del proceso penal (garantista).

Se insiste entonces en que en el proceso penal no tiene lugar como tal la teoría de la carga dinámica de la prueba por lo que ante la falta de prueba se debe prevalecer la presunción de inocencia o el estado de inocencia (recordemos además que se está frente a un principio constitucional y un derecho fundamental humano) y ante la existencia de material probatorio que arroje dudas al juez, como regla de valoración probatoria, deberá sin *más esperas* aplicar el axioma de *in dubio pro reo* y con ello se respeta la regla según la cual quien afirma la culpabilidad de una persona debe probarla y ante la ausencia de prueba de ella deberá absolver al procesado. Así de sencillo y con ello contribuye, como se indicó en varias oportunidades, al respeto de la dignidad humana que es visto como la ampliación de las libertades hacia otros derechos; la dignidad humana es un principio de los principios.

En este orden, el Estado en su ejercicio del poder punitivo no puede ignorar en cuanto a la aplicación de las disposiciones constitucionales que rigen en los procesos de investigación y sanción de ilícitos; se debe respetar sin condiciones el axioma constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo, que es un postulado (junto con el de dignidad humana) fundante del derecho procesal penal.

El principio de la fuerza normativa de la Constitución Política no puede ser eludido en ninguna situación, por cuanto que sus normas prevalecen sobre el resto del ordenamiento jurídico. De ahí que tales disposiciones no pueden ser interpretadas en forma aislada, sino que deben ser analizadas en conjunto en concordancia con los instrumentos internacionales.

Es más, Urbano Martínez (2021) ha considerado también que la implementación de la figura carga dinámica de la prueba en el proceso penal atenta no solamente al principio constitucional de presunción de inocencia “sino también a la estructura probatoria del proceso penal en su conjunto y a los fundamentos teóricos de las cargas probatorias en general y de las CPD [cargas dinámicas probatorias] en particular” (p.64). Es decir, la implementación de esta figura distorsiona la estructura del proceso penal probatorio.

Es de indicar que este autor (Urbano Martínez, 2021) también realizó una aproximación crítica frente a la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba, pero

no se circunscribió a un determinado delito o a determinados delitos, sino a modo general. Por ello resultaba indispensable en este texto hacer un análisis acerca de la problemática suscitada por la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal.

A su turno, Caro Espitia (2019) igualmente señaló una crítica a la implementación de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado al indicar lo siguiente: “implicaría afirmar que la defensa debe obrar conforme al principio de solidaridad probatoria, y colaborar con la contraparte en la demostración de los hechos que lo perjudiquen, en contravía de la norma que prohíbe de manera expresa el traslado de la carga de la prueba de la Fiscalía a la defensa” (p.8).

Se anhela que en un futuro no lejano la Corte Suprema de Justicia de lo penal, tal como lo hizo en la providencia del 6 de mayo de 2020 (49906), con ponencia de Luis Antonio Hernández, con los delitos de lavado de activos y enriquecimiento ilícito de particulares, matizar el entendimiento de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador indicando que es la Fiscalía General de la Nación quien debe probar dicho ilícito así sea por medio de indicios, evitando con ello la odiosa aplicación de la institución carga dinámica probatoria en contra del procesado así este último esté en mejores condiciones para ofrecer los elementos materiales probatorios.

Ahora, de ser suprimida por vía jurisprudencial la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal, sin más condiciones se debe dar aplicación del principio de la carga de la prueba en materia penal tal como lo ha indicado el artículo 7 de la Ley 906 de 2004, consistente en que el titular de la acción penal debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal, impidiendo o prohibiendo a su vez toda inversión de la carga probatoria en contra del procesado. Esto fortalece la regla de proscripción de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado advertida por el bloque de constitucionalidad.

Igualmente, como se indicó en alguna oportunidad de este Capítulo, de ser eliminada por vía jurisprudencial dicha figura en materia penal los afectados pueden hacer uso de la acción de revisión contra las sentencias ejecutoriadas (las condenatorias por incumplimiento

de la carga dinámica de la prueba a cargo de la defensa) bajo la causal “cuando mediante pronunciamiento judicial, la Corte haya cambiado favorablemente el criterio jurídico que sirvió para sustentar la sentencia condenatoria, tanto respecto de la responsabilidad como de la punibilidad” (Ley 906, 2004, artículo 192). Y si la Sala de la Corporación encuentra fundada la causal invocada, declarará sin valor la Sentencia ejecutoriada motivo de la acción y dictará la providencia en razón al cambio favorable del criterio jurídico.

De ahí que generar precedente judicial (creación de regla que justifica una decisión judicial y que se identifica con la *ratio decidendi*) de la inaplicabilidad de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal es vinculante para la decisión de casos futuros por razones de seguridad jurídica y de igualdad.

De modo que cuando el funcionario judicial no aplique o desconozca el precedente judicial se está ante una causal específica de procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial, precisamente por desconocimiento del precedente judicial. Es decir, si el funcionario judicial desconoce el precedente judicial sentado en casos análogos, puede incurrir en un defecto por desconocimiento del precedente como causal específica de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales.

Se advierte, desde luego, que los jueces de la república pueden apartarse del precedente judicial siempre que argumenten y sustenten claramente las razones o justificaciones por las que optan por inaplicar la regla judicial que ha sido sentada. Aunque dicho apartamiento (acción de apartarse del precedente judicial) no será tarea fácil, desde luego no estamos diciendo que sea imposible. Será un gran reto para dichos funcionarios para apartarse de manera justificada y razonada del precedente judicial sentado por las Altas Cortes.

Es de advertir, por su parte, que esta causal no es la única para la procedencia de tutela contra providencias judiciales. En verdad hay muchas y son explicadas por la Corte Constitucional desde la Sentencia SU-116 de 2018, con ponencia del magistrado José Fernando Reyes Cuartas, de la siguiente manera: a) defecto orgánico: cuando el funcionario judicial que profirió la providencia impugnada, carece, absolutamente, de competencia para ello; b) defecto procedimental absoluto: cuando el juez actuó completamente al margen del procedimiento establecido; c) defecto fáctico: cuando el juez carece del apoyo probatorio que permita la aplicación del supuesto legal en el que se sustenta la decisión; d) defecto material

o sustantivo: cuando se decide con base en normas inexistentes o inconstitucionales o que presentan una evidente y grosera contradicción entre los fundamentos y la decisión; f) error inducido: cuando el juez o tribunal fue víctima de un engaño por parte de terceros y ese engaño lo condujo a la toma de una decisión que afecta derechos fundamentales; g) decisión sin motivación: alude al incumplimiento de los servidores judiciales de dar cuenta de los fundamentos fácticos y jurídicos de sus decisiones en el entendido que precisamente en esa motivación reposa la legitimidad de su órbita funcional; h) desconocimiento del precedente: cuando, por ejemplo, la Corte Constitucional establece el alcance de un derecho fundamental y el juez ordinario aplica una ley limitando sustancialmente dicho alcance; i) Violación directa de la Constitución.

En el siguiente epígrafe se explicará una relación de propuestas de detección, prevención e investigación de delitos económicos tributarios cuyo desarrollo o descripción es trascendental en la medida en que si aplicáramos tales propuestas evitaría implementar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos económicos.

#### **4. Propuestas de detección, prevención e investigación de delitos tributarios**

En cualquier discurso o debate no basta con señalar las críticas, hay que señalar también propuestas orientadas a una adecuada aplicación de las instituciones jurídicas. Así, en este texto hemos insistido por la inconveniencia de aplicar la carga dinámica de la prueba en materia penal porque se está vulnerando dos grandes axiomas, por un lado, de presunción de inocencia y, por el otro, de *in dubio pro reo*, garantías propias de la fórmula Estado social de derecho los cuales se encuentran asociados con el respeto de la dignidad humana que es uno de los pilares de la fórmula Estado social de derecho; esto como crítica respecto de la aplicación de esta institución jurídica procesal en los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios.

Y para evitar la aplicación de la odiosa carga dinámica probatoria en contra del procesado dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos tributarios se plantean las siguientes propuestas: a) la necesidad de capacitar a los funcionarios judiciales y administrativos sobre el derecho penal tributario; b) la necesidad de contar en el equipo de trabajo de investigación de delitos tributarios con el apoyo de contadores forenses; y c) la

conveniencia de implementar en las empresas el *compliance* tributario (programas de cumplimiento) en aras de cumplir de manera adecuada la normatividad tributaria y con ello se evitan sanciones administrativas y penales.

#### **4.1.La necesidad de capacitar a los funcionarios judiciales y administrativos sobre el derecho penal tributario**

En aras de evitar la impunidad de los delitos económicos-tributarios, pese a que se tratan de ilícitos de difícil prueba, resulta conveniente así como necesario capacitar (y de manera constante) a los funcionarios (judiciales y administrativos) sobre el tratamiento y estudio de estos ilícitos (derecho penal tributario, tema que se abordó en el capítulo I) para que los procesos de investigación y sanción sean exitosos, evitando a su vez la aplicación de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado así este último esté en mejores condiciones para ofrecer elementos materiales probatorios.

Debe destacarse que dicha capacitación ha de ser de manera constante por cuanto su estudio no se agota con semestres ante los evidentes cambios en las normatividades tributarias, que como es natural sus reformas tributarias no paran, que son bien complejas para su comprensión y aplicación.

Como los delitos económicos son ilícitos de difícil prueba, estos requieren de una ardua labor investigativa por parte del titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación) y, a decir verdad, este carece del apoyo personal especializado y económico para realizar una verdadera labor de investigación de estos punibles.

Además, hay poca especialización entre los jueces y fiscales para atender esta clase de delitos (cuya complejidad requiere del apoyo de contadores forenses que son muy pocos) generando así la acumulación de procesos sin esperanzas de ser culminados, de ahí la impunidad de delitos de la que tanto habla la doctrina. Así lo ha identificado Ortiz Ricaurte citado por Arciniégas Martínez (2007) “para hoy requiere un cambio, pues lamentablemente la ausencia de capacitación de los operadores de justicia ha implicado la poca efectividad judicial y la gran impunidad por la que pasa el país” (p.734).

Ante esta situación se comparte la propuesta ofrecida por Márquez Cárdenas (2004) al señalar que “la especialización de jueces y fiscales, al menos con respecto a los delitos más representativos dentro del campo socioeconómico, parece indubitablemente necesaria.

Necesaria por tres razones fundamentales: celeridad adecuada, garantía de acierto en la resolución y eficacia” (p.146). Echarri Casi y González García (2005) también han reclamado la especialización de jueces y magistrados en temas de delitos económicos a partir de estas dos consideraciones.

*Una:* insisten en la necesidad de que los procesos penales por delitos económicos, con independencia de la imprescindible pericial, “se enjuicien por jueces y magistrados con un nivel de conocimientos económicos, contables, financiero y tributarios suficientes, para poder aprovechar esa ilustración o asesoramiento técnico y puntual, que pueda brindarle la pericia que se produzca en el caso” (p.182).

*Dos:* la exigencia de conocimientos en dichos temas permite no solamente para la comprensión del objeto del proceso y del grado de detalle que alcance el debate (aspecto pasivo) sino para propiciar un papel dinámico y creativo del órgano judicial (aspecto activo), “que le permita abordar en la sentencia, las cuestiones objeto del litigio, en su adecuado nivel de concreción y solución” (p.182).

Es de destacar igualmente que en la teoría del caso el fiscal debe contar en su equipo de trabajo investigativo con el apoyo de contadores forenses que son profesionales idóneos para la investigación de delitos de alcance económico (que más adelante se profundizará sobre ello). Es de indicar que tal capacitación debe ser aplicada también para la policía judicial que apoya (en) la investigación penal y que depende funcionalmente del Fiscal General de la Nación (y sus delegados) (Ley 906, 2004, artículo 220).

De ahí que con la debida y constante capacitación a funcionarios sobre el derecho penal económico-tributario y el apoyo de contadores forenses contribuyen a combatir la criminalidad económica (o criminalidad organizada, para algunos) que tanto daño ha hecho (y siguen cometiendo conductas antisociales) a la economía. Desde luego, se debe difundir con frecuencia la regla según la cual es mejor prevenir que sancionar, tal como lo indica Hernández Quintero (1995):

Como lo enseña la experiencia, las acciones que se adopten para prevenir un ilícito siempre reportarán mejores resultados que los que se derivan de la más exitosa investigación, con el natural desgaste de la administración de justicia y de quienes de una u otra forma participan en ella. Por esto, mantiene su vigencia la máxima de que es mejor prevenir que sancionar (Hernández Quintero, 1995, p.93)

Se coincide, además, con la explicación ofrecida por Badel Rueda (2008) al advertir que la capacitación a funcionarios judiciales debe ser acompañada también con la difusión y aplicación de la ética: “Son tan importantes las capacidades que se tienen en cuenta al momento de la selección como la capacitación que reciben los operadores del sistema judicial, no sólo en conocimientos jurídicos y técnicos sino éticos y de conducta” (p.22).

El dato más importante que ha identificado Badel Rueda (2008) es que la capacitación a funcionarios judiciales en Colombia “es bastante precaria debido a la numerosa y novedosa legislación a la que se ven permanentemente expuestos” (p.23) y esto es preocupante. Así, la capacitación debe ser suficiente, sólida y permanente y con ello se evita, entre otras situaciones, la impunidad de delitos.

En este orden, consideramos igualmente conveniente que las Facultades de Derecho de las Universidades formen abogados con mayor énfasis en derecho penal económico-tributario, al lado de los temas del derecho penal común. Al abogado se lo debe formar para que elabore el discurso dogmático penal propio, útil para potenciar el desarrollo de su disciplina, de sus labores de litigante, asesor y consultor.

Además, hay que potenciarlo para que cree sólidas teorías de dogmática penal y serias políticas propias que se ajusten a la realidad socio-económica de su país; asumiendo posiciones críticas frente a los cambios vertiginosos y la variedad de problemas a partir de la ascensión de las distintas corrientes de pensamiento especialmente las más actuales: política *anticriminal*, justicia premial, reparación integral, etc.

Adicionalmente, debe formar al abogado con suficientes herramientas de oralidad ya que estamos en un sistema de audiencias orales (su aplicación ya es evidente y creciente). Se debe convertir al abogado en un buen interlocutor válido no solamente en las audiencias penales orales sino entre las comunidades académicas. Convertirse en locutor implica un ejercicio de proceso de autocrítica, visto como un profesional abierto al discurso, a la disciplina y con una gran capacidad de intervenir interdisciplinariamente.

De ahí la importancia de una adecuada aplicación de la argumentación jurídica. La argumentación para un abogado es indispensable, pues el abogado hará claridad sobre lo que conoce y cómo lo conoce, cómo argumenta, cómo va a actuar.

Enseguida se abordará lo relacionado con la utilidad de acudir a contadores forenses para el apoyo en la investigación de delitos de alcance económico y con ello se evita la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los delitos económicos-tributarios.

#### **4.2.La Fiscalía General de la Nación debe contar en su equipo de trabajo investigativo de delitos tributarios contadores forenses**

La teoría del caso (Ley 906, 2004, artículo 371) respecto de un delito tributario, la titular de la acción penal debe contar con un buen equipo de trabajo y en este se encuentran los contadores públicos forenses que son profesionales idóneos para asesorar temas de la ciencia tributaria y de ilícitos tributarios, y con ello se evita aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado (así este se encuentre en mejores condiciones para ofrecer elementos materiales probatorios). De esta manera, en el campo de estudio de la teoría del caso se encuentra, entre otras, la labor de investigación forense de delitos.

Se dice *contadores forenses* y no *auditores forenses* por cuanto la contaduría forense vincula de manera exclusiva a los contadores públicos que son los especializados en temas de contabilidad, impuestos, finanzas e ilícitos económicos tributarios. En cambio, la auditoría forense es ejercida por financieros, arquitectos, contadores, abogados, ingenieros, economistas, médicos, entre otros, de ahí la dificultad de comprensión, así como de aplicación, que surge respecto de quiénes realizan la labor de investigación forense de los delitos tributarios.

En este orden, sostenemos que la contaduría forense encajaría como especie del género auditoría forense y esta tiene como objetivos, entre otros, combatir la corrupción, evitar la impunidad y disuadir las prácticas deshonestas. No podemos compartir por quienes afirman que la policía judicial y contaduría forense (o auditoría forense) son equiparables, como si fueran la misma cosa, en razón a que ambas realizan funciones de investigación y de prevención. No se comparte porque la policía judicial, de acuerdo con la Ley 906 de 2004, no tiene función de prevención sino propiamente de investigación (y de campo). En cambio, la contaduría forense está orientada a las funciones de investigación y de prevención.

La contaduría forense es desempeñada de manera exclusiva por contadores públicos y estos profesionales, según la Ley 43 de 1990 (en armonía con el Código de Comercio, Decreto 410 de 1971) realizan actividades propias de la Contaduría Pública como son la

organización, revisión y control de contabilidades, dictámenes sobre estados financieros, certificaciones que se expidan con base en los libros de contabilidad, revisoría fiscal, servicios de auditoría, asesoría tributaria o gerencial en aspectos contables. Sobre este tópico se trae a colación lo explicado por Arias Saltarín (2008):

En principio, todas las auditorías implican investigación. No obstante, la auditoría especial de investigación a que nos referimos, implica el examen que realiza en un ente, área o una actividad u operación específica, respecto a la que se ha detectado la posible existencia de irregularidades o fraudes y abarca la recopilación de la evidencia en la que se sustentan sus resultados. Una auditoría forense puede hacerse en materia jurídica, informática, financiera, operativa, etcétera. (Arias Saltarín, 2008, p. 85)

Y concluye lo siguiente, conclusión la cual estamos de acuerdo:

Se trata de un concepto muy genérico y su naturaleza depende de la materia sobre la que recae. Por ello, si recae en elementos de carácter financiero y, por tanto, requiere la intervención, comprobación, verificación y fiscalización de los registros de contabilidad la certificación o dictamen de exactitudes o veracidades, entonces debe ser efectuada por un contador público autorizado, según se exige el literal d) del artículo 1 de la Ley No. 57; de lo contrario, puede ser realizada por cualquier persona experta en la materia. (Arias Saltarín, 2008, p. 85)

Por su parte, se ha identificado que en la policía judicial, para el apoyo a la Fiscalía General de la Nación en sus procesos de investigación de ilícitos, encontramos muchos contadores, pero se debe advertir que no todos ellos son contadores forenses y, a decir verdad, son muy pocos. Una cosa es contar con el apoyo de contadores públicos y otra cosa, y muy diferente, contar con la ayuda de contadores forenses para la investigación de ilícitos económicos. Hay muchos contadores, pero no todos son forenses. Y no es lo mismo un contador formado en efectuar análisis en (o a) los estados financieros que otro formado en detección de ilícitos tributarios.

Además, es fácil afirmar que en Colombia la contaduría forense para la investigación de ilícitos económicos no es perceptible, no identificable, por eso surge la necesidad de

difundirla y especializarce. A este respecto, se comparte la reflexión ofrecida por Ayala Vela (2008) cuando indica que “muchos contadores ejercen la Contaduría Forense sin saberlo, básicamente, porque a pesar de sus múltiples aplicaciones, no ha sido debidamente identificada, valorada y difundida como una actividad especializada” (p.1). De ahí la necesidad de que las Facultades de Contaduría Pública del país formen contadores con temas forenses, formados para la lucha contra los delitos económicos que atentan contra la economía.

En relación con la participación de estos forenses en los procesos penales, desde el actual Código de Procedimiento Penal (Ley 906, 2004), los contadores que intervienen en dichos procesos a través de sus dictámenes, o pruebas periciales (artículo 405), serán considerados como peritos (artículo 8) y a ellos les serán aplicables, en lo que corresponda, las reglas del testimonio (artículo 405). Es de indicar que el derecho procesal penal posibilita admitir las pruebas anticipadas cuando quien servirá de testigo o de perito haya recibido amenazas (que son muy frecuentes) contra su vida o la de su familia por razón de los hechos que conoce.

Respecto de la peritación queremos citar dos importantes consideraciones ofrecidas por Quintero Ospina (1982). Por un lado, el objeto de la peritación son los hechos y solo los hechos para cuya comprobación se requieren de conocimientos o prácticas especiales. Por el otro, la peritación no consiste en simples afirmaciones, opiniones sin fundamento serio o racional alguno, sino en declaraciones de conocimiento sobre hechos técnicos y científicos que permiten llegar a conclusiones en torno al asunto objeto de examen.

Se destaca que la contaduría forense por lo general se basa en la evidencia documental por medio del cual se suministra información a la administración de justicia y a sus clientes (a la defensa dentro del proceso penal, por ejemplo). Una de las pruebas más utilizadas en la investigación forense de delitos económicos tributarios corresponde a la contabilidad, como “elemento esencial en la formación de las cifras destinadas a la determinación de los impuestos” (Ayala Vela, 2008, p. 47).

Parte de señalar que, como se señaló en el capítulo I –del análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador- los delitos económicos-tributarios poseen abundantes reenvíos normativos y que, como es evidente, no son manejados por los fiscales, ni por los jueces y, por tal razón, resulta indispensable en sus procesos contar con el

apoyo de contadores forenses, profesionales idóneos en temas de la ciencia tributaria y de ilícitos tributarios. De esta manera, estos delitos por su alcance económico son objeto de investigación forense contable-tributario, de la contaduría forense.

Se coincide, además, por quienes afirman que tanto la auditoría forense como la contaduría forense están diseñados para contribuir a la búsqueda de la verdad de los hechos objeto de investigación. Ambos reúnen el carácter instrumental para la búsqueda de la verdad. Pero no a una verdad absoluta, sino a una verdad relativa por cuanto la verdad cierta, absoluta y objetiva es inalcanzable. Eso está demostrado. Como se indicó en el capítulo II, la verdad que se obtiene en la investigación es la verdad procesal y esta es aproximativa. No se puede (o no se debe) exigir la verdad absoluta, pues esta se construye por consensos mediante criterios de verificación, aunque, como lo demuestra la práctica, susceptibles de ser reformulados.

En este orden, los fiscales para cumplir con la carga de la prueba deben realizar, entre otras, la elaboración de la teoría del caso (Ley 906, 2004, artículo 371), de ahí la necesidad de contar con un buen equipo de profesionales idóneos en temas de ilícitos económicos tributarios como son los contadores forenses, pues, como es evidente, los fiscales no poseen conocimientos especializados en el ramo tributario. Por lo anterior, los fiscales deben clasificar los elementos materiales probatorios conforme a los medios de prueba y establecer el orden de su presentación de acuerdo con la teoría del caso.

Los elementos materiales probatorios ilustran al juez sobre un acontecimiento histórico que debe presentarse de acuerdo con las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que ocurrió. La teoría del caso constituye entonces un importante planteamiento técnico que desarrolla y argumenta la titular de la acción penal, la Fiscalía, para demostrar los hechos relevantes penalmente; es la sinopsis narrativa para demostrar la culpabilidad de los procesados. De ahí que su elaboración debe ser sencilla (lenguaje claro y sencillo), lógica (coherencia entre los hechos y las normas a aplicar), creíble (confiable, debe defenderse solo).

Ahora, desde el punto de vista de la defensa, en la práctica se ha evidenciado que esta no cuenta un manual, como sí lo tiene la Fiscalía, para elaborar su teoría del caso, pero no significa que no pueda realizar su propia teoría del caso. Para la defensa, la teoría del caso constituye en una sinopsis narrativa que pretende *desbaratar* la elaborada por la Fiscalía

sobre la *responsabilidad penal*. Esto como estrategia defensiva y no como aplicación de la carga probatoria (o de la teoría de la carga dinámica de la prueba) que es totalmente diferente o como lo explica Urbano Martínez (2021): “la defensa tiene facultades probatorias, pero no por imposición de una suerte de carga probatoria, sino como una facultad contenida en el derecho de defensa” (p.46). En este orden, tanto la Fiscalía como la defensa, por ser los delitos tributarios como ilícitos muy especializados y de difícil prueba, requiere contar con un buen equipo de profesionales para la elaboración de la teoría del caso de investigación de delitos tributarios y en él se encuentran los contadores públicos forenses.

Por lo anterior, se recomienda que los litigantes defensores (o la defensa) elabore su teoría del caso pues omitirlo (que es muy frecuente) constituirá una (gran) debilidad para su defensa y litigio (la realización de interrogatorios, por ejemplo) y, de paso, una gran fortaleza para la titular de la acción penal quien por mandato de la Ley 906 de 2004 debe elaborar la teoría del caso acerca de la responsabilidad penal. En esto hay que decirlo: la experiencia ha demostrado con suficiencia que la mayoría de los abogados defensores no elaboran su teoría del caso. Es conveniente y necesario elaborarla.

Pertinente es indicar que la Ley 1943 de 2018 (conocida como la Ley de financiamiento económico) en su artículo 115 estableció la creación en la Fiscalía General de la Nación, la dirección especializada contra los delitos tributarios adscrito a la delegada de finanzas criminales y su función principal se radica en la investigación y judicialización de dichos ilícitos así como las demás conductas delictivas conexas o relacionadas, esto sin perjuicio de la competencia de las direcciones sobre la materia.

Además de la declaratoria de inexecutable por parte de la Corte Constitucional a la mencionada Ley 1943 mediante la Sentencia C-481 de 2019, con ponencia del magistrado Alejandro Linares Cantillo, lo advirtió de nuevo en cuanto a la creación de dicha dirección especializada la Ley 2010 de 2019 (que es la Ley de crecimiento económico) a partir del artículo 132. No obstante, hasta la fecha no se ha creado dicha dirección y se debe a que el Gobierno nacional no ha realizado o garantizado las apropiaciones presupuestales necesarias para ello, que para algunos economistas equivale a que no hay recursos para su creación.

Se finaliza este epígrafe con señalar que el apoyo de contadores forenses no es patrimonio exclusivo para la Fiscalía General de la Nación, sino también para otras autoridades en aras de combatir la corrupción, así como también para detectar y prevenir

conductas antisociales. A este respecto, Ortiz Ricaurte (2007) indicó lo siguiente: “Y aquí está el gran porvenir de la especialidad, no solamente tratándose de casos de delitos ante la Fiscalía General de la Nación, sino en investigaciones de la Procuraduría General de la Nación, o de la Contraloría General de la República” (p.733). Por supuesto que para minimizar la corrupción es obligatorio también crear cultura de honradez, integridad, rectitud, honestidad, ética y moral.

#### **4.3.El *compliance* tributario y su utilidad para la empresa en la prevención de ilícitos tributarios**

El tema de *compliance* es muy abordado por la doctrina española al hablar de la responsabilidad de la persona jurídica por la comisión de ilícitos contra el orden público económico y que de alguna manera tiene relación con el tema de investigación forense de ilícitos económicos a partir del estudio de la prevención de ilícitos.

Ramírez Barbosa y Ferré Olivé (2019) nos da a entender que el *compliance* es aquel conjunto de procedimientos y buenas prácticas adoptado por las corporaciones para identificar y clasificar los riesgos así como establecer mecanismos de prevención de los mismos. El *compliance* se asocia con la filosofía de prevención de riesgo y para ello se requiere de un programa de cumplimiento dentro de las corporaciones.

Así, para estos autores (Ramírez Barbosa y Ferré Olivé, 2019), el *compliance* es aquel “conjunto de medidas organizacionales que anticipan, detectan y evitan la concreción de los riesgos e infracciones de la ley. Los programas de cumplimiento suelen contener un código de conducta, un programa de detección y control de riesgos” (p.110).

Desde el derecho penal se frecuenta la expresión *criminal compliance* que igualmente asocia con la filosofía de prevención de delitos. Así lo ha explicado Arocena (2018) al indicar que se trata de “una herramienta que le permite a las empresas protegerse a la eventualidad de que puedan ser objeto de una sanción penal” (p.8) y en líneas posteriores concluye lo siguiente: “la persona jurídica podrá en definitiva quedar exenta de responsabilidad penal o al menos lograr una atenuación de ésta, si antes había adoptado todas las medidas preventivas que razonablemente se presentan como las indicadas para evitar la comisión del hecho delictuoso de que se trate” (p.8). De esta manera, el *compliance* tiene por finalidad prevenir riesgos y delitos dentro de la empresa.

En este orden, el *compliance* que se identifica como un programa de cumplimiento es tema exclusivo de un derecho penal preventivo, no de un derecho penal represivo. Desde luego, su implementación debe ser acompañada con la aplicación de cultura del buen gobierno, de la cultura de la ética, de la aplicación de los códigos de ética. Así, el *compliance* es también una aplicación de cultura para las corporaciones en la tarea de prevención de ilícitos (o de riesgos, si se prefiere).

En cuanto al tema de prevención de ilícitos tributarios dentro de la empresa, consideramos que es conveniente que en Colombia se aplique el *compliance* tributario, tal como se está aplicando en España cuyos resultados han sido exitosos (Ramírez Barbosa y Ferré Olivé, 2019). Esta institución consiste en la supervisión del cumplimiento de toda normativa tributaria que cada día se ha vuelto más compleja y que requiere de un departamento específico.

De paso, las principales características de este programa de cumplimiento (*compliance* tributario) son: a) diseño de mapa de riesgos relacionados con la posible comisión de ilícitos tributarios; b) debida planeación tributaria y gestión de riesgos fiscales de forma anticipada y preventiva; c) evaluación y adecuación de las funciones y procesos de la compañía orientados al cumplimiento de las normas tributarias; d) diseño de canales de consulta con asesores externos especializados para las decisiones que supongan riesgos (de modo que se deje evidencia); e) identificación de controles y canales de denuncia, internos y externos, para la mitigación de los riesgos relacionados con la posible comisión de ilícitos tributarios; g) capacitaciones permanentes sobre normas tributarias.

De lo que hemos expuesto es fácil afirmar que el *compliance* (el general) se identifica con: a) todas las regulaciones internas y externas, directas o indirectas, que vincularía la actividad del agente comercial y b) el reconocimiento de esquema de autorregulación. Es por ello que el *compliance* se estructura en torno a la autorregulación y en palabras de Ramírez Barbosa y Ferré Olivé (2019) “la autorregulación es sin duda cada día más necesaria pues nadie es mejor que la propia empresa para conocer y controlar los riesgos que genera con su actividad” (p.68).

Por su parte, algunos estudiosos han afirmado que con el empleo de la institución de *compliance* habrá exención de responsabilidad de la persona jurídica si se verifica la existencia de un programa de cumplimiento eficaz en la empresa. Tal como lo indica Arocena

(2018), “debe ser realmente eficaz para evitar la realización de delitos en el marco de las actividades de la empresa y no simplemente una idea especulativa o una estrategia de marketing” (p.9). Desde luego, dependiendo del momento de la implementación del programa de cumplimiento empresarial y el momento de la comisión de la conducta delictiva relacionada con la actividad u objeto social de la compañía, podría eximirse o atenuarse la responsabilidad penal para dicha persona.

Debe advertirse que un *compliance* adecuado cuenta con un agente responsable de la prevención de delitos o de riesgos que en sí es un oficial de cumplimiento, quien contará con la autonomía respecto del ejercicio de sus funciones. Según Reyna Alfaro (2018) “el encargado de cumplimiento normativo puede ser el propio órgano de administración en caso de micro, pequeñas y medianas empresas” (p.45).

En este orden, la implementación de *compliance* tributario por ejemplo garantiza que la empresa sea vista como una organización transparente, confiable y eso se hace a través del esclarecimiento de políticas, gestión de riesgos tributarios y de procedimientos pertinentes. Sobre este tópico resulta pertinente citar la reflexión ofrecida por Ruíz Rengifo (2017) al advertir que

en el mundo teórico, se asocia *compliance* con responsabilidad penal de las personas jurídicas, pero no necesariamente tiene que ser así, porque lo importante para la empresa es que, a través de un documento *compliance*, ajuste unos valores, criterios y la concreción de responsabilidad empresarial que la persona jurídica quiere asumir para la imagen y reputación de la empresa. Una empresa que tenga adoptado su *compliance* genera confianza, porque cumple. El incumplimiento es una pérdida de credibilidad para ella (*Ámbito jurídico*, 09-02-2017)

Debe destacarse que el *compliance* tributario para la gestión de riesgos tributarios es perfectamente aplicable (y conveniente) a cualquier tipo de empresa (independiente de su tamaño y residencia fiscal). Ahora, en caso de producirse riesgos, “facilita la creación de mecanismos de detección y corrección, así como pautas de aprendizaje para evitarlos en el futuro” (UNE 19602, 2019, p. 7). Su aplicación constituye entonces, en palabras de Ruíz Rengifo (2015), "el salto de un derecho procesal penal tradicional que es represivo a un derecho procesal penal preventivo, anticipado"(p. 26). Este es un nuevo reto para el derecho

penal tributario respecto de la responsabilidad (penal) de la persona jurídica frente a los ilícitos económicos tributarios.

Merece especial atención que este programa de cumplimiento es visto por un buen sector de la doctrina como una auténtica herramienta de defensa de la empresa ante las autoridades administrativas o judiciales. Así, de acuerdo con la norma UNE (acrónimo de Una Norma Española) 19602 del año 2019, del *compliance* tributario, la aplicación de esta institución de *compliance* implica a) “un cambio de modelo de la relación jurídica-tributaria que aporte soluciones a la actual situación de conflictividad” (p.4) y b) permite considerar como elemento de prueba a la certificación de la aplicación efectiva del *compliance* ante la administración tributaria sobre “la voluntad de la organización de cumplir con sus obligaciones” (p.5).

Se tiene entonces que el *compliance* tributario tiene como función prevenir la comisión de ilícitos tributarios dentro de las corporaciones. Con la aplicación de esta figura también es otra forma de evitar la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en la medida en que la Fiscalía General de la Nación va a verificar (o va a encontrar) que la corporación o empresa ha aplicado de manera adecuada el programa de cumplimiento de prevención de riesgos en materia tributaria (el *compliance* tributario).

De paso, si la Fiscalía considera que hay un defecto en el *compliance* debe probarlo. Así, corresponde al titular de la acción penal probar tanto la comisión de la conducta delictiva (el delito tributario, por ejemplo) como el defecto en los mecanismos de prevención o incumplimiento de los deberes de supervisión (en otras palabras: probar el defecto en el *compliance*). Es la Fiscalía, nadie más, quien debe cumplir la carga probatoria, por cuanto nuestro ordenamiento jurídico estatuye la proscripción o prohibición de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado (Ley 906, 2004, artículo 7).

Lo anterior es explicado por Reyna Alfaro (2018) al advertir que “la acreditación judicial de la responsabilidad penal de la persona jurídica tendría como presupuesto la acreditación de la ausencia de modelos de prevención eficaces por parte del Ministerio Público, a quien corresponde la carga de la prueba” (p.52). Así, es el Estado quien debe cumplir con la carga probatoria si alega o considera que el *compliance* utilizado por la empresa posee defectos.

En sentido coincidente lo explican Zec, Pacios y Peker (2018) pero desde la legislación española y en apoyo de la jurisprudencia del Tribunal español cuando indican que “la empresa no tiene la obligación de probar la existencia de programas de cumplimiento beneficiosos ya que esto derivaría en la violación de diversos derechos fundamentales que le fueron otorgados” (p. 154) Y concluyeron, además, lo siguiente: “será el fiscal el encargado de alegar que la empresa no cuenta con las herramientas de control innecesarias para evitar maniobras ilícitas (p.154). Desde luego, estos autores (Zec, Pacios y Peker, 2018) reconocen que no será tarea fácil para la acusación acerca de la prueba de que el programa de cumplimiento de la organización era defectuoso y “lo más probable es que no se llegue a abrir la causa penal” (p.154). Es entonces un gran reto del derecho procesal penal (económico) frente al *compliance*.

No podemos perder de vista que por primera vez en Colombia a partir de la Ley 1778 de 2016 se reguló los programas de ética empresarial como una de las aplicaciones del *compliance* (para algunos, se trata de un *compliance* empresarial). Por ejemplo, el artículo 23 precisa que la Superintendencia de Sociedades promoverá en las personas jurídicas sujetas a su vigilancia la adopción de programas de transparencia y ética empresarial, de mecanismos internos anticorrupción, de mecanismos y normas internas de auditoría, promoción de la transparencia y de mecanismos de prevención soborno trasnacional.

Por lo anterior, creemos que este es un primer paso para la implementación, en un futuro no lejano, del *compliance* tributario para la prevención de ilícitos tributarios efectuados al interior de la empresa. En efecto, se debe reconocer que el *compliance* tributario es una forma de autorregulación, pues es la misma empresa que implementará el programa de cumplimiento en materia tributaria en aras de evitar la comisión de ilícitos tributarios. Este es un gran reto de la responsabilidad (penal) de la persona jurídica frente a los ilícitos económicos tributarios.

Como se advirtió en el capítulo I, específicamente al abordar el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, es de tener en cuenta que en Colombia no se prevé la responsabilidad penal de la empresa respecto de ningún delito cometido en el marco de las acciones u omisiones realizadas al interior de la empresa. Además, el Código Penal (Ley 599 de 2000) no ha señalado pautas para responsabilizar

penalmente a la persona jurídica pues solamente precisa criterios de autoría y participación, pero dirigidos únicamente a la persona natural.

Desde luego, el artículo 29 del citado Código advierte expresamente que también es autor quien actúa como miembro u órgano de representación autorizado o de hecho, de una persona jurídica, de un ente colectivo sin tal atributo, o de una persona natural cuya representación voluntaria se detente y lleva a cabo el delito, desde luego los elementos especiales que fundamentan la penalidad del punible respectivo no concurren en él, pero sí en la persona o ente colectivo representado. Esto implica entonces hablar de responsabilidad penal por actuar a nombre de otro en situaciones en las que puede atribuirse consecuencias jurídicas-penales por delitos cometidos al interior de la empresa.

Por lo anterior, supone establecer la asunción (por así decirlo) de responsabilidad penal individual a los sujetos que detenten por vía de fuente normativa, legal o de hecho tal competencia de representación. De ahí que deberá configurarse los elementos de tipicidad (objetiva y subjetiva) en la persona natural, el análisis de antijuridicidad (material y formal) y por último el juicio de culpabilidad en el sujeto activo del tipo penal.

En este orden, se anhela que en un futuro no lejano el legislador contemple la responsabilidad penal de la persona jurídica en Colombia que tanto propone los estudiosos del derecho penal económico entre ellos Hernández Quintero (2018) y lo han contemplado varios países entre otros España, Chile, Perú (Reyna Alfaro, 2018). Ahora, si resulta difícil o imposible contemplarla, es conveniente y necesario entonces fortalecer o ampliar la aplicación del derecho administrativo sancionatorio para controlar las infracciones contra el orden público económico efectuadas al interior de la empresa (Forero Hernández, 2020).

## **5. Un breve análisis a partir de la teoría del derecho frente a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales**

En las siguientes líneas se pretenden abordar un estudio desde la teoría del derecho a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales para determinar si se trata de una aplicación del positivismo moderado de Hart o de la concepción neo-iusnaturalista de Dworkin (Rodríguez, 1997). Corresponde advertir que no se va a abordar los aportes de cada escuela del derecho pues de ello se han abordado en otros trabajos

con amplitud, es solamente señalar sus aportes a *grosso modo* para efectos de determinar a cuál corriente se encuentra afiliada esta teoría de la carga de la prueba.

Desde el pensamiento jurídico del positivismo moderado de Hart se ha encontrado que los jueces pueden actuar discrecionalmente y, de paso, crear el derecho aplicable al caso concreto. Así, ante la vaguedad inherente al lenguaje jurídico y a que en la decisión de los casos difíciles existe más de una interpretación razonable, los jueces cuentan con la discrecionalidad para escoger la interpretación que consideren más apropiada y, de paso, esto no significa que está aplicando el derecho sino creándolo para el caso específico.

Llevando esta explicación a la problemática de la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal, evidenciando que la Fiscalía General de la Nación está en situación de dificultad para ofrecer elementos materiales probatorios y que la defensa está en situación de privilegio para aportarlos, pese a que no se puede invertir la carga probatoria en contra de la defensa o del procesado, el juez con su facultad discrecional perfectamente puede crear una regla para solucionar dicha dificultad que no es otra que la de imponer la carga probatoria a la defensa como aplicación de la carga dinámica de la prueba en materia penal.

Consideramos que esta explicación positivista moderada no resulta aplicable en los casos de dificultades probatorias a cargo de la Fiscalía por cuanto no se está ante una *laguna*, por el contrario, hay normas legales que debemos seguirlas como los artículos 7 y 125 de la Ley 906 de 2004. La primera disposición indica que toda persona se presume inocente mientras no quede en firme decisión judicial definitiva sobre su responsabilidad penal y, por tanto, corresponderá al Estado a través de la Fiscalía la carga de la prueba acerca de dicha responsabilidad. Además, se debe tener en cuenta estas dos reglas. *Una*: la duda que se presente se resolverá a favor del procesado. *Dos*: en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria. Y la segunda disposición, artículo 125, advierte que la defensa no está obligada “a presentar prueba de descargo o contraprueba, ni a intervenir activamente durante el juicio oral”.

El pensamiento iusnaturalista de Dworkin se identifica con la idónea aplicación de los principios para resolver los casos difíciles. Es decir, al juez no le asiste facultad (no cuenta con la facultad discrecional) alguna para crear derecho o reglas jurídicas y que en ausencia de estas reglas debe limitarse a extraer consecuencias de los principios con idoneidad para

resolver el caso. Es de la idea según la cual no todo se resuelve con reglas jurídicas, también con los principios y más en ausencia de reglas.

Llevando esta explicación a los eventos de aplicación de teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales, se ha identificado que la Corte Suprema de Justicia en sus pronunciamientos implementa la carga dinámica de la prueba en contra del procesado en virtud de la aplicación del principio igualdad de armas (según el cual la Fiscalía y la defensa deben estar en posibilidad de acudir ante el juez con las mismas herramientas de persuasión), además del argumento de evitar la impunidad de delitos, y con ello se flexibiliza la carga probatoria a cargo de la Fiscalía General de la Nación frente a la responsabilidad penal.

Consideramos que esta explicación no es adecuada para dar aplicación a la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado en los procesos de investigación y sanción de delitos. Además, no es garantista para un Estado social de derecho como el nuestro. La solución idónea de principios para resolver dificultades probatorias a cargo de la Fiscalía es esta: aplicar el axioma constitucional de presunción de inocencia y con ello se respeta la dignidad humana, más si se está ante un postulado de carácter absoluto, tal como lo advirtió la Corte Constitucional en la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil. Ahora, si hay dudas o incertidumbres acerca de la responsabilidad penal, se debe aplicar sin más condiciones el axioma de *in dubio pro reo*, esto como reafirmación de que la persona siempre ha estado inocente.

Por lo anterior, criticamos toda posibilidad de una relativización o flexibilización en cuanto a la aplicación del postulado de la dignidad humana que opone la debida protección a otros principios o reglas (el principio de igualdad de armas, por ejemplo), sometiendo así la dignidad del procesado a un ejercicio de ponderación. Insistimos en que esta protección pone de presente el carácter absoluto de la garantía de la dignidad humana y con ello la imposibilidad de condicionarla o ponderarla en favor de otros principios o reglas (oan constitucionales u oran legales). De ahí que respetar y proteger la dignidad humana debe ser un imperativo de todo actuar estatal.

En este orden, dada esa incoherencia de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado por el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal bajo la aplicación del principio de igualdad de armas así como bajo el argumento de evitar la impunidad de delitos es necesario

volver a revisar el bloque de constitucionalidad, la Constitución Política, sus valores y filosofía para encontrar una solución acorde al respeto de la dignidad humana, aplicar el axioma constitucional de presunción de inocencia, por ejemplo. Recordemos además que tenemos una Constitución Política antropocéntrica y consiste en que el eje central del Estado social de derecho es el hombre. Por eso se comparte la reflexión ofrecida por Sánchez Herrera (2014) al indicar que nuestra Constitución Política posee una filosofía humanista en procura del respeto de la dignidad humana:

Los valores y principios que consagra nuestra Carta dan cuenta de esa filosofía humanista que reclama la “des-enajenación” del individuo en procura del encuentro consigo mismo y el respeto de su dignidad humana, impidiendo todo pretexto de instrumentalización o cosificación de la persona, imponiendo para ello precisos límites, especialmente al poder punitivo del Estado (p.18).

Como se evidenció, la corriente filosófica que se identifica en las decisiones de la Corte Suprema de Justicia respecto de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal podría ser la neo-iusnaturalista de Dworkin.

Ahora desde la escuela pos positivista de Robert Alexy (Bernal Pulido, 2007), como se indicó en alguna oportunidad de este capítulo, algunos estudiosos (Vargas Sanmiguel, 2019) recomiendan utilizar la herramienta de test de ponderación (o de proporcionalidad), para analizar la conveniencia de implementar la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal. El test de ponderación hace parte del campo de estudio del principio de proporcionalidad el cual posee estos estándares (o subprincipios): a) idoneidad, b) necesidad y c) proporcionalidad en sentido estricto y es utilizable para eventos de colisión entre principios. Con este test permite analizar la conveniencia de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal en términos de justificación y razonabilidad.

Es fácil afirmar que esta herramienta de interpretación jurídica no resulta aplicable para analizar los casos implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado ante la dificultad probatoria a cargo de la Fiscalía, en la medida en que dicha carga probatoria no es vista como un principio sino como una teoría que crea una regla (creada por vía jurisprudencial).

De esta manera, como la carga dinámica de la prueba no es un principio entonces no es dable ser analizada a través del citado test para efectos de analizar su conveniencia de aplicación en materia penal. Ahora, supongamos que teoría de la carga dinámica de la prueba sea un principio y entre en colisión con el principio constitucional de presunción de inocencia, en este caso debe respetar o prevalecer el axioma de estado de inocencia por cuanto este no admite ponderación tal como lo indicó la Corte Constitucional en la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil, al precisar que se está ante un principio de carácter absoluto no susceptible de ponderación, no admite excepciones en cuanto a su aplicación.

Es por ello que hemos insistido en que aplicar esta figura de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto, tal como se evidenció, la carga procesal probatoria en materia penal recae únicamente al Estado, por ser este el titular de la acción penal y dicha carga probatoria no podrá ser invertida (la carga probatoria) en contra del procesado por la estricta observancia de la garantía constitucional de presunción de inocencia que se encuentra en conexidad con el principio de respeto de la dignidad humana, como postulado base de un Estado social de derecho y de las garantías del derecho procesal penal. Es más, la dignidad humana es vista no solamente como un derecho sustantivo, sino que va más allá es su fundamento, la razón de su existencia y legitimación del derecho penal y del procesal penal.

Con todo, en este texto reclamamos por una legitimación del derecho penal y procesal penal (o del derecho penal tributario, que es uno de los temas centrales de este trabajo) a partir de los principios y garantías convencionales y constitucionales, soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales (o de los derechos humanos, si se prefiere), respetando a su vez el postulado de dignidad humana difundido por Kant, de la escuela iusnaturalista del derecho que, como se dijo, es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho, visto también por la doctrina como el auténtico límite o reacción contra la arbitrariedad.

Así, la teoría de la carga dinámica de la prueba no es de recibo en materia penal, es incompatible con la Constitución Política por ser contraria de las garantías del debido proceso probatorio así como de los fundantes de la fórmula Estado social de derecho, entre ellos se encuentra el respeto de la dignidad humana que constituye un orden intrínseco justo, fundado

en la propia naturaleza humana. De hecho, la dignidad humana es el fundamento de un derecho penal garantista. De ahí que un proceso penal con garantías, como expresión máxima de un proceso penal moderno, constitucional, democrático y respetuoso de los derechos humanos, ineludiblemente debe ser aplicado con el respeto de la dignidad humana y consideración que amerita.



### Conclusiones del capítulo III

- El artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) indica que corresponderá al titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación) la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal respecto de los delitos tributarios y la duda que se presente sin más condiciones se debe resolver a favor de los procesados o investigados que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*. Esto tiene que ser así por cuanto todos los procesados son tratados como inocentes mientras no quede en firme sentencia sobre su responsabilidad penal. Señala, además, “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” y esto es de suma importancia en la medida en que resulta imposible aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado, así este sujeto se encuentre en mejores condiciones para aportar elementos materiales probatorios.
- No obstante, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, a pesar de estar consagrada la prohibición de la inversión de la carga probatoria, gústenos o no, ha venido aplicando eso sí de manera excepcional (limitada) la teoría carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de delitos, entre otros, lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión del agente retenedor o recaudador. Es decir, que tanto en el escenario del derecho penal económico como en el de derecho penal tributario se está aplicando la carga dinámica probatoria. En relación con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal, en Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147) la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia (a pesar de identificar muchas *dudas* y que así las señaló en dicha providencia), con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez, aplicó la teoría carga dinámica de la prueba una vez identificadas las deficiencias y dificultades en la investigación por parte de la Fiscalía para el juzgamiento y sanción de este ilícito económico; asignando, entonces, la carga de probar al procesado, quien debe demostrar su inocencia o su inculpabilidad. Esto es inaceptable.
- Se critica la aplicación de esta teoría dentro del proceso penal, por cuanto los elementos materiales probatorios, como es evidente, deben ser proporcionados por quien acusa, ya que no es razonable y justificable atribuir la carga de la prueba al procesado sobre la prueba de su inocencia. Dada esa incoherencia de invertir la carga

de la prueba al procesado resulta indispensable volver a estudiar la Constitución Política, el bloque de constitucionalidad, sus valores y filosofía para encontrar las fuentes que deben ser consultadas para la creación de jurisprudencia. Recordemos, además, que tenemos una Constitución antropocéntrica, la cual identifica que el centro del Estado es el hombre. Por lo anterior, al aplicar la inversión de la carga de la prueba del procesado frente al delito económico-tributario hace que fortalezca la idea según la cual la sociedad moderna ha entrado en crisis. En efecto, aplicar esta figura procesal hace que las garantías procesales pierdan su trascendencia y eso hay que evitarlo.

- De esta manera, el legislador ha elaborado adecuadamente la norma al establecer la carga de la prueba a cargo del titular de la acción penal, así como el respeto de la presunción de inocencia (Ley 906, 2004, artículo 7). Es él quien debe elaborar normas dirigidas a reforzar la protección de bienes jurídicos, pero siempre dentro del marco del respeto de la presunción de inocencia, impidiendo toda interpretación que invierta la carga de la prueba sobre los elementos que integran los tipos penales. Pero, desafortunadamente, es la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Penal, que de manera excepcional ha permitido la inversión de la carga de la prueba (o distribuir, como algunos han explicado) a cargo del procesado con la aplicación de la institución de carga dinámica de la prueba.
- Con el mayor respeto que se merece la Corte Suprema, esta vez se equivocó al aplicar esta figura, más cuando la presunción de inocencia cuenta con el respaldo constitucional y reconocida en el bloque de constitucionalidad. Es más, si uno revisa de nuevo el artículo 7 del citado Código de Procedimiento Penal la disposición es muy clara en señalar que “toda persona se presume inocente [...] la duda que se presente se resolverá a favor del procesado [...] en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria, de cuya literalidad es tan precisa que no se desprende ningún tipo de excepciones (no señala expresiones: *a menos*, *a excepción*, *salvo que*). Debe tenerse en cuenta que tanto las normas constitucionales como las del bloque de constitucionalidad son el referente para un correcto diseño de las normas que han de regular el derecho penal (dentro de él se encuentra el derecho penal tributario) y el derecho procesal penal.

- En esta dirección, el procesado no tiene que probar su inocencia (o ausencia de culpabilidad). La carga de la prueba recae al titular de la acción penal, correspondiendo a ella recabar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia del procesado. Es entonces la Fiscalía General de la Nación quien debe realizar la completa e idónea actividad probatoria. Y ante la duda no superada racionalmente impondrá (o prevalecerá) la absolución, por cuanto la precariedad probatoria ha dejado incólume la presunción de inocencia. Tal como advierte Michelli (2004) “esta falta de certeza la debe resolver siempre a favor del imputado, en virtud del principio *in dubio pro reo*, principio que no es más que un aspecto de la regla de juicio del proceso penal” (pp. 239-240). Ahora, si se verifica (o se identifica) ausencia de actividad probatoria por parte de la Fiscalía en la acreditación de un tipo penal y el juez aplique la carga dinámica de la prueba, resulta a todas luces una violación de las garantías procesales que rigen el derecho procesal penal. En todo caso, la teoría de la carga dinámica de la prueba es ajena o inaplicable en materia penal, dadas las garantías universales que rigen el proceso penal (presunción de inocencia, dignidad humana, etc.).
- Para evitar la aplicación de la odiosa carga dinámica probatoria en los delitos tributarios se han planteado las siguientes propuestas: a) la necesidad de capacitar de manera constante a los funcionarios judiciales y administrativos sobre el derecho penal tributario cuyo estudio es bien complejo y dinámico; b) la necesidad de contar en el equipo de trabajo de investigación de delitos tributarios con el apoyo de contadores forenses (la contaduría forense es desempeñada por contadores públicos); y c) la conveniencia de implementar en las empresas el *compliance* tributario (programas de cumplimiento) en aras de cumplir de manera adecuada la normatividad tributaria y con ello se evitan sanciones administrativas y penales; este es un reto para el campo de estudio de la responsabilidad (penal) de las personas jurídicas frente a los ilícitos tributarios. Tales propuestas resultan convenientes para ser aplicadas en aras de combatir la delincuencia organizada (o delincuencia económica) así como la prevención de ilícitos (económicos) que tanto daño causan a la sociedad, a la economía.



## Conclusiones

El objetivo de este trabajo ha sido analizar el grado o nivel de conveniencia, es decir, en términos de justificación y de razonabilidad, de aplicar la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador tipificado en el artículo 402 del Código Penal colombiano. Concluimos que no es conveniente aplicar dicha teoría porque se estaría vulnerando dos de tantos e importantes principios constitucionales, por un lado, de presunción de inocencia y, por el otro, de *in dubio pro reo*, que se encuentran asociadas con la garantía del respeto de la dignidad humana, como axioma fundante de la fórmula Estado social de derecho. A continuación presentamos un resumen de las principales conclusiones a las que arribamos en el presente texto.

En el primer capítulo se precisó que la constitucionalización del derecho alude a que todo el ordenamiento jurídico debe estar regido en su interpretación así como en su aplicación por la Constitución Política, por cuanto así lo da a entender el artículo 4 constitucional al señalar que la Constitución es *norma de normas*. De ahí que tanto el derecho penal como el derecho tributario, principales áreas del conocimiento abordadas en este texto, no están exentos de aplicación de este fenómeno al estar están nutridos por mandatos constitucionales. De paso, se debe tener en cuenta que del análisis en conjunto entre el derecho penal y el derecho tributario se gesta el derecho penal tributario y es entendido como el derecho de los delitos tributarios y de las penas. Acá se asume el delito tributario como aquel ilícito que vulnera o pone en peligro la hacienda pública.

En este orden, es fácil afirmar que este capítulo del derecho penal económico también se encuentra constitucionalizado y, de paso, el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios corresponde a la hacienda pública la cual estudia los ingresos y egresos públicos. Se advirtió, además, que ante la inexistencia del bien jurídico de la hacienda pública en el Código Penal colombiano (Ley 599, 2000), a pesar de contar con el fundamento constitucional que se encuentra en el Título XII de la Constitución Política (Del régimen económico y de la hacienda pública), estos ilícitos perfectamente pueden ser estudiados como delitos económicos en sentido estricto, en cuanto atentan contra las reglas de dirección e intervención del Estado en la regulación jurídica de la economía.

De ahí que no es desacertado afirmar que el bien jurídico a proteger por los delitos tributarios es el orden económico social. A su turno, los bienes jurídicos: hacienda pública y orden económico social se encuentran constitucionalizados en la medida en que ambos cuentan con fundamento constitucional a partir del Título XII de la Constitución Política (Del régimen económico y de la hacienda pública). Es de indicar, desde luego, que el titular de estos bienes jurídicos corresponde al Estado.

Uno de los ilícitos que hacen parte del llamado derecho penal tributario corresponde al delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. Este punible se encuentra tipificado en el artículo 402 del Código Penal como delito contra la administración pública, ubicación que en este trabajo se considera desacertada. Acá se considera que el delito en mención debiera ser ubicado dentro de los delitos contra el orden económico social (Título X del Código Penal). Parte de indicar que es en el capítulo I que se hizo mayor énfasis acerca de este ilícito, a partir del subcapítulo denominado “Análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador en Colombia”, esto con el fin de relacionarlo con la teoría de la carga dinámica de la prueba; conexión que fue abordada en el capítulo III.

Incorre en este punible tributario cuando el agente retenedor, por ejemplo, no consigne las sumas retenidas por concepto de retención en la fuente dentro de los dos meses siguientes a la fecha fijada por el Gobierno nacional, para la presentación y el pago de la respectiva declaración de retención en la fuente. Es de destacar que se configura este delito igualmente cuando el agente retenedor, por ejemplo, omite la obligación de cobrar, estando obligado a ello. De esta manera, se sanciona por omisión de cobrar el impuesto sobre las ventas (por ejemplo) estando obligado a ello así como por omisión de consignar las sumas por concepto de retenciones en la fuente (por ejemplo).

Se debe tener en cuenta, además, que extingue la acción penal por este delito cuando el agente retenedor realiza el pago o la compensación de las sumas adeudadas, según el caso, junto con sus correspondientes intereses. Dicho evento o posibilidad permite entender que este ilícito debió ser controlado por vía del derecho administrativo sancionador tributario con lo cual se contribuye al respeto del carácter de *ultima ratio* del derecho penal de la que tanto habla doctrina (a decir verdad, es muy estudiada en la teoría, pero bastante olvidada en la práctica). Esto para fortalecer la recomendación que hace la Corte Constitucional desde la Sentencia C-365 de 2012, con ponencia del magistrado Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, al

indicar que “el derecho penal debe ser un instrumento de última ratio para garantizar la pacífica convivencia de los asociados, previa evaluación de su gravedad y de acuerdo a las circunstancias sociales, políticas, económicas y culturales imperantes en la sociedad en un momento determinado” (p.9).

Una vez abordado el análisis dogmático del delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, el capítulo II aborda lo tocante con el debido proceso probatorio, profundizando el tema de la garantía constitucional de presunción de inocencia que es trascendental para la comprensión de la problemática planteada por la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. En dicho capítulo (es decir capítulo II) se destacó en primera medida que la Constitución Política de 1991 contiene directrices de funcionamiento de todo el sistema político, económico y social del país. Tales instrucciones han sido fijadas por el Constituyente no solo a través de la consagración de un sistema funcional de órganos y un complejo tanto de derechos como garantías, sino también por medio de principios.

De paso, uno de los axiomas más aplicados (quizás el más importante) en el derecho procesal penal corresponde al debido proceso y, de hecho, este posee varias garantías para los procesados dentro de los procesos de investigación y sanción de conductas antisociales (delitos, por ejemplo). Este principio cuenta con fundamento constitucional que se encuentra en el artículo 29 de la Constitución Política.

Insistimos en que el debido proceso no es solamente garantizar el principio de legalidad en las actuaciones administrativas y judiciales sino también en la obtención de pruebas sin violación de derechos fundamentales. Por tanto, el principio del debido proceso es también un postulado con un alcance axiológico y político por los valores que de él se desprenden, así como por el respeto que demandan las autoridades estatales que adelantan los procesos de investigación y sanción de ilícitos.

Se destacó en dicho capítulo que tanto la dignidad humana como el acceso a la administración de justicia son de los tantos postulados de un Estado social de derecho que tienen relación con el debido proceso. Se considera que la vulneración del debido proceso equivale a irrespeto de la dignidad humana e implica dificultad en el cumplimiento de la garantía al acceso a la administración de justicia o de la tutela judicial efectiva (para algunos).

El debido proceso es visto entonces como el canal para el respeto de la dignidad humana y para garantizar el cumplimiento adecuado de la tutela judicial efectiva.

Es de indicar que el principio constitucional de dignidad humana reúne el carácter de axioma absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación y, por tanto, constituye un auténtico fundamento y límite del poder punitivo del Estado. Así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, al precisar que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33)

En esta dirección, el artículo 29 constitucional confiere al legislador la facultad de diseñar las reglas del debido proceso y, por ende, la estructura probatoria de los procesos, escenario que se identifica con el denominado debido proceso probatorio.

Dicha disposición constitucional (artículo 29) impone a aquel el menester de observar así como regular determinadas garantías mínimas en materia probatoria tales como: a) el derecho para presentar y solicitar las pruebas; b) el derecho para controvertir las pruebas que se presenten en su contra; c) el derecho a la publicidad de la prueba, en aras de asegurar el derecho de contradicción; d) el derecho a la aplicación de reglas de la pruebas, siendo nula de pleno derecho la obtenida con violación de éste; e) el derecho a que se decreten las pruebas que resulten necesarias; y f) el derecho a que se evalúen por el juzgador las pruebas incorporadas al proceso, en aplicación del principio de valoración de las pruebas con las reglas de la sana crítica.

De ahí que el titular de la acción penal (Fiscalía General de la Nación) debe ofrecer pruebas (en virtud del principio de la carga probatoria) con el respeto de los derechos fundamentales los cuales se encuentran asociados con el respeto de la dignidad humana. Por tanto, el ofrecimiento de pruebas ilícitas implica vulnerar la dignidad humana; esto hay que evitarlo.

Insistimos en que una de las garantías más importante del debido proceso (probatorio) corresponde al principio constitucional de presunción de inocencia y, de acuerdo con el artículo 29 constitucional, aquel consiste en que toda persona se presume inocente mientras no se le haya declarado judicialmente culpable. Se trata de una garantía constitucional que

ampara todo procesado de ser tratado como inocente en todo el curso de la investigación y sanción de los delitos.

Así, el acusado no está obligado a presentar prueba alguna que demuestre su inocencia, por lo cual les ordena a las autoridades judiciales competentes la demostración (carga de la prueba) de la culpabilidad de los procesados. De paso, ante la duda en la culpabilidad del procesado, se debe aplicar sin más condiciones el principio de *in dubio pro reo*, según el cual toda duda debe resolverse en favor del procesado, como otra garantía fundante de un derecho procesal penal garantista.

Es por ello que el punto de partida de un derecho penal garantista es el principio constitucional de presunción de inocencia del procesado (indiciado, imputado o acusado) y como consecuencia de él existe una sola carga probatoria que vincula a un solo sujeto procesal: el titular de la acción penal y, por supuesto, las pruebas a aportar deben ser suficientes, de paso, con el estricto respeto de los derechos fundamentales los cuales se encuentran asociados con el respeto de la dignidad humana.

Es de indicar que en nuestro ordenamiento jurídico (Ley 906 de 2004) consagra la cláusula de proscripción o prohibición de la inversión de la carga de la prueba en contra del procesado (artículo 7). Con mayor razón, esta cláusula contribuye al respeto del principio constitucional de presunción de inocencia. De modo que si el Estado a través de sus autoridades impone al procesado a aportar elementos materiales probatorios esto equivale a inversión de la carga de la prueba y por consiguiente se estaría vulnerando el principio constitucional de presunción de inocencia y esto hay que evitarlo.

Se concluye entonces que el principio constitucional de presunción de inocencia tiene estrecha relación con la institución jurídica procesal: carga de la prueba. De acuerdo con el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 (Código de Procedimiento Penal) a través de la Fiscalía General de la Nación le corresponde al Estado la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal. De este modo, es el Estado quien debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia de la que gozan los procesados.

Abordado respecto del principio constitucional de presunción de inocencia da paso a la explicación sobre la conexión de la teoría de la carga dinámica de la prueba con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, correspondiente al tercer capítulo.

En el capítulo III se resaltó que, en virtud del artículo 7 de la Ley 906 citada, corresponderá al titular de la acción penal (se repite: Fiscalía General de la Nación) la carga de la prueba acerca de la responsabilidad penal respecto de los delitos tributarios. Igualmente, la duda que se presente en el proceso penal sin más condiciones se debe resolver a favor de los procesados o investigados que es la aplicación del aforismo *in dubio pro reo*. Esto tiene que ser así por cuanto todos los procesados son tratados como inocentes mientras no quede en firme la sentencia sobre su responsabilidad penal.

Además, señala que “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria” (cláusula de proscripción de inversión de la carga de la prueba) lo cual es de suma importancia en la medida en que resulta imposible aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado así esté en mejores condiciones para aportar elementos materiales probatorios.

Por eso es acertada la redacción del artículo 125 de la citada Ley 906 cuando señala que la defensa no está obligada a “presentar prueba de descargo o contraprueba, ni a intervenir activamente durante el juicio oral”. Debe indicarse que la teoría de la carga dinámica de la prueba es aplicable con frecuencia en los procesos de responsabilidad médica administrativa ante la dificultad probatoria a cargo de los pacientes o víctimas indirectas para demostrar dentro del proceso ordinario de reparación directa la falla del servicio médico.

No obstante, a pesar de estar consagrada la prohibición de la inversión de la carga probatoria, gústenos o no, la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia ha venido aplicando eso sí de manera excepcional la teoría carga dinámica de la prueba para el juzgamiento de delitos, entre otros, lavado de activos, enriquecimiento ilícito de particulares, omisión del agente retenedor o recaudador.

En esta perspectiva, tanto en el escenario del derecho penal económico como en el del derecho penal tributario se está aplicando la carga dinámica probatoria. A nuestro juicio, esta teoría es incompatible con la Constitución Política ante la vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia. Es una figura ajena del debido proceso probatorio, ajena del derecho procesal penal garantista.

En relación con el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador señalado en el artículo 402 del Código Penal, a pesar de identificar muchas *dudas* y que así las señaló en dicha providencia, en Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147) la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia, con ponencia del magistrado Sigfredo de Jesús Espinosa

Pérez, aplicó la teoría carga dinámica de la prueba una vez identificadas las deficiencias y dificultades en la investigación por parte de la Fiscalía para el juzgamiento y sanción de este ilícito. De esta forma, se asignó la carga de probar al procesado, quien debe demostrar su inocencia. Esto es inaceptable dado que el artículo 29 constitucional señala una presunción de inocencia a (o en) favor de los procesados y no en contra de ellos.

Se advierte que la Sentencia del 13 de mayo de 2009 (31147) no es la única providencia judicial en la que se aplica la figura de carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador, son muchos pronunciamientos. Se citó aquella Sentencia para efectos de hacer una aproximación crítica ante la evidencia de varias *dudas* acerca de la responsabilidad penal en sede de este punible tributario y que la Corporación citada prefirió aplicar la inversión de la carga probatoria en contra del procesado que implementar el aforismo *in dubio pro reo* el cual hace parte del debido proceso en materia penal.

Criticamos la aplicación de esta teoría dentro del proceso penal por cuanto los elementos materiales probatorios, como es evidente, deben ser proporcionados por quien acusa. No es razonable y justificable atribuir la carga de la prueba al procesado sobre la prueba de su inocencia.

En efecto, aplicar esta figura equivale a demostrar su inculpabilidad o su inocencia y esto hay que evitarlo porque las disposiciones convencionales, constitucionales y legales señalan presunción de inocencia a favor de los procesados. Así lo da a entender también Ramírez Contreras (2019) cuando señala que “De ninguna podría hablarse de carga dinámica de la prueba en penal en el sentido de que el juez pueda ordenar al acusado probar la pretensión condenatoria de la Fiscalía, esto es, que él es autor o responsable en algún grado de la conducta que se le atribuye” (p.65).

Además, implementar esta figura de la carga dinámica de la prueba en los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios, se está ante una extrapolación muy equivocada por cuanto, tal como se evidenció en los Capítulos II y III, la carga procesal probatoria en materia penal recae únicamente al Estado, por ser este el titular de la acción penal. Carga probatoria la cual no podrá ser invertida (la carga probatoria) en contra del procesado por el estricto respeto de la garantía constitucional de presunción de inocencia.

Basta con revisar de nuevo el contenido del artículo 7 de la Ley 906 de 2004, sobre todo la regla según la cual “en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria”.

De ahí que dada la incoherencia de invertir la carga de la prueba al procesado resulta indispensable volver a estudiar el bloque de constitucionalidad, la Constitución Política, sus valores y filosofía para encontrar las fuentes que deben ser consultadas para la creación de jurisprudencia. Además, debe recordarse que tenemos una Constitución antropocéntrica, la cual se identifica con la regla según la cual el centro del Estado es el hombre (el Estado está al servicio del hombre y no el hombre a su servicio).

Es por ello que aplicarse la inversión de la carga de la prueba del procesado hace que fortalezca la idea de que la sociedad moderna ha entrado en crisis. Esto hay que evitarlo. Se insiste entonces que la teoría carga dinámica de la prueba no es aplicable en materia penal. Es una figura ajena del derecho procesal penal garantista.

Asistimos que el punto de partida de un derecho penal garantista es el principio constitucional de presunción de inocencia del procesado (indicado, imputado o acusado) y como consecuencia de él existe una sola carga probatoria que vincula a uno solo de los sujetos procesales: el titular de la acción penal y que en ningún caso dicha carga podrá ser invertida en contra del procesado.

Por tanto, las pruebas aportadas por esta autoridad deben ser suficientes y con gran respeto de los derechos fundamentales como aplicación de la estricta observancia de la dignidad humana que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho. Ahora, tal como se ha advertido en varias ocasiones, en caso de dudas o incertidumbres, el funcionario judicial sin más condiciones se debe aplicar el axioma de *in dubio pro reo* como reafirmación del principio constitucional de presunción de inocencia.

De esta manera, se ha determinado que el legislador ha elaborado adecuadamente la norma al establecer la carga de la prueba a cargo del titular de la acción penal, así como el respeto de la presunción de inocencia (Ley 906, 2004, artículo 7). Es él quien debe elaborar normas dirigidas a reforzar la protección de bienes jurídicos, pero siempre dentro del marco del respeto de la presunción de inocencia, impidiendo toda interpretación que invierta la carga de la prueba sobre los elementos que integran los tipos penales. Desafortunadamente, es la jurisprudencia de la Sala Penal de la Corte Suprema de Justicia que de manera

excepcional ha permitido la inversión de la carga de la prueba (o distribuir) a cargo del procesado con la aplicación de la institución de carga dinámica de la prueba.

Por lo anterior, con el mayor respeto que se merece la Corte Suprema de Justicia (Sala Penal) así como a un buen sector de la doctrina, parecieran equivocarse al aplicar esta figura, más cuando la presunción de inocencia cuenta con el respaldo constitucional y es reconocida en el bloque de constitucionalidad. Es más, si se revisa de nuevo el artículo 7 del citado Código de Procedimiento Penal la disposición es muy clara al señalar que “toda persona se presume inocente [...] la duda que se presente se resolverá a favor del procesado [...] en ningún caso podrá invertirse esta carga probatoria, de cuya literalidad es tan precisa que no se desprende ningún tipo de excepciones. Como se observa, la disposición no involucra expresiones como: *a menos*, *a excepción*, *salvo que*.

Por ello, insistimos en que el procesado no tiene que probar su inocencia o ausencia de culpabilidad. Con mayor razón, la carga de la prueba recae sobre el titular de la acción penal a quien le corresponde recabar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia del procesado. Es entonces la Fiscalía General de la Nación quien debe realizar la completa e idónea actividad probatoria.

Conviene señalar que ante la duda no superada racionalmente se impondrá (o prevalecerá) la absolución, por cuanto la precariedad probatoria ha dejado incólume la presunción de inocencia. Tal como lo advierte Michelli (2004) “esta falta de certeza la debe resolver siempre a favor del imputado, en virtud del principio *in dubio pro reo*, principio que no es más que un aspecto de la regla de juicio del proceso penal” (pp. 239-240).

Ahora bien, si en caso de verificarse (o identificarse) ausencia de actividad probatoria por parte de la Fiscalía en la acreditación de un tipo penal y el juez aplica la teoría de la carga dinámica de la prueba esto resulta a todas luces una violación de las garantías procesales que rigen el derecho procesal penal. Es de advertir, además, que en el rito penal acusatorio prohíbe al juez decretar pruebas de oficio, así lo ha indicado el artículo 361 de la Ley 906 de 2004.

Es por ello que la Corte Constitucional desde la Sentencia C-396 de 2007, con ponencia del magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra, advirtió que si el titular de la acción penal no cumple con la carga probatoria (desvirtuar la presunción de inocencia) o existen dudas acerca de la responsabilidad penal, el juez penal de conocimiento sin más esperas debe

absolver por cuanto no puede decretar pruebas de oficio en aras de esclarecer los hechos objeto de discusión. Resulta pertinente citar varios apartados de esta providencia acerca de la prohibición del decreto de pruebas de oficio por el juez penal de conocimiento vista como una garantía del procesado (o acusado) dentro de los procesos de investigación y sanción de delitos.

*Una:* el rito penal acusatorio se caracteriza por la pasividad probatoria del juez, pues él no sólo está impedido para practicar pruebas sino que está obligado a decidir con base en las que las partes le presentan a su consideración.

*Dos:* si la parte acusadora no logra desvirtuar la presunción de inocencia del acusado, o existen dudas sobre la ocurrencia de los hechos o sobre su responsabilidad penal, el juez simplemente debe absolver porque no puede solicitar pruebas diferentes a las aportadas en la audiencia preparatoria y controvertidas en el juicio.

*Tres:* La pasividad probatoria del juez es vista, entonces, como una garantía del acusado.

*Cuatro:* si el acusado se presume inocente y la carga de la prueba de la veracidad de los cargos imputados, más allá de la duda razonable, recae sobre el fiscal, es lógico entender que al juez no le corresponde interrumpir el juicio para llevar a cabo una nueva investigación o mejorar los elementos de convicción de la condena, por lo que debe aplicar el principio del *in dubio pro reo* (absolver al sindicado).

En este orden, es forzoso concluir que la carga dinámica de la prueba es ajena o inaplicable en materia penal en razón a las garantías universales que rigen sin excepciones el proceso penal (presunción de inocencia, dignidad humana, etc.).

Además, el juez no puede decidir en contra del procesado bajo el argumento que incumplió con la carga de la prueba (o carga dinámica de la prueba, si lo prefiere) por cuanto la Ley 906 de 2004 en concordancia con la Constitución Política (así como del bloque de constitucionalidad) la defensa no tiene carga probatoria alguna, es la Fiscalía General de la Nación quien debe soportar dicha carga, nadie más.

Se han identificado, por su parte, tres argumentos por los cuales permiten persuadir respecto a la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en el delito tributario de omisión del agente retenedor o recaudador. *Uno:* los delitos económicos-tributarios por reunir el carácter de ilícito de difícil prueba se justifica aplicar dicha figura procesal (carga

dinámica de la prueba). *Dos*: para evitar la impunidad de los delitos económicos es razonable aplicar la carga dinámica de la prueba en contra del procesado. *Tres*: ante la vulneración de un bien jurídico colectivo, la duda debe absolverse a favor de la sociedad y no del procesado.

No obstante, estos argumentos no son de recibo en nuestro derecho procesal penal por cuanto se debe respetar siempre el principio constitucional de presunción de inocencia que es una de las importantes garantías del debido proceso probatorio el cual se encuentra asociado con el respeto de la dignidad humana que es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho, de un derecho penal garantista.

Además, como se indicó en varias ocasiones, se debe tener en cuenta que la dignidad humana constituye un auténtico axioma constitucional de carácter absoluto que no admite excepciones en cuanto a su aplicación. Así lo ha advertido la Corte Constitucional a partir de la Sentencia C-413 de 2015, con ponencia del magistrado Luis Ernesto Vargas Silva, cuando señala que “la dignidad humana es un principio fundante del Estado colombiano, tiene un valor absoluto en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de otros sistemas constitucionales, de manera que no puede ser limitado” (p.33). Consideración muy compartida por la doctrina constitucional y muy influenciada en la escuela iusnaturalista del derecho.

De paso, para evitar la aplicación de la odiosa carga dinámica probatoria en los delitos tributarios se han planteado las siguientes propuestas: a) la necesidad de capacitar y de manera constante a los funcionarios judiciales y administrativos sobre el derecho penal tributario cuyo estudio es bien complejo y dinámico; b) la necesidad de contar en el equipo de trabajo de investigación de delitos tributarios con contadores forenses (la contaduría forense es desempeñada por contadores públicos); y c) la conveniencia de implementar en las empresas el *compliance* tributario (programas de cumplimiento y de prevención) en aras de cumplir de manera adecuada con la normatividad tributaria y evitar sanciones administrativas y penales.

Dichas propuestas resultan convenientes para ser aplicadas en aras de combatir la delincuencia organizada (o delincuencia económica) así como la prevención de ilícitos que tanto daño causan a la sociedad. Desde luego, se debe difundir con frecuencia la regla según la cual es mejor prevenir que sancionar; pensar siempre por la prevención de delitos.

Se realizó, además, (aún estamos en el capítulo III) un breve estudio desde la teoría del derecho a la implementación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en los procesos penales para determinar si se trata de una aplicación del positivismo moderado de Hart o de la concepción neo-iusnaturalista de Dworkin (Rodríguez, 1997).

Se determinó que la corriente filosófica que se identifica en las decisiones de la Corte Suprema de Justicia respecto de la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal podría ser la neo-iusnaturalista de Dworkin en la medida en que da lugar a la aplicación de un principio del rito penal acusatorio para asignar la carga de probar a la defensa ante la dificultad probatoria a cargo de la Fiscalía que es el axioma de igualdad de armas, además del argumento de evitar la impunidad de delitos.

Desde luego, consideramos que esta explicación de aplicar el principio de igualdad de armas (así como el argumento de evitar la impunidad de delitos) no es adecuada para dar la aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba en contra del procesado en los procesos de investigación y sanción de delitos económicos-tributarios. Además, no es garantista para un Estado social de derecho como el nuestro.

La solución idónea de principios para resolver dificultades probatorias a cargo de la Fiscalía es esta: aplicar el principio de presunción de inocencia y con ello se respeta la dignidad humana, más si se está ante un axioma de carácter absoluto, tal como lo advirtió la Corte Constitucional en la Sentencia C-774 de 2001, con ponencia del magistrado Rodrigo Escobar Gil. Ahora, si hay dudas o incertidumbres acerca de la responsabilidad penal, se debe aplicar sin más condiciones el axioma de *in dubio pro reo*, esto como reafirmación que la persona siempre ha estado inocente.

En este orden, criticamos a toda alternativa de relativización o flexibilización en cuanto a la aplicación del postulado de la dignidad humana que opone la debida protección a otros principios o reglas (el principio de igualdad de armas, por ejemplo), sometiendo así la dignidad al ejercicio de ponderación. Esta protección pone de presente el carácter absoluto de la garantía de la dignidad humana y con ello la imposibilidad de condicionarla o ponderarla en favor de otros principios o reglas (oran constitucionales u oran legales). De ahí que respetar y proteger la dignidad humana debe ser un imperativo de todo actuar estatal.

Por tanto, reclamamos por una legitimación del derecho penal y procesal penal, o del derecho penal tributario, que es uno de los temas centrales de este trabajo, a partir de los

principios y garantías constitucionales y convencionales (del bloque de constitucionalidad), soportando en ellos los fundamentos de configuración de los derechos fundamentales, respetando a su vez el postulado de dignidad humana difundido por Kant de la escuela iusnaturalista del derecho (derecho natural) que, como se dijo, es uno de los postulados de la fórmula Estado social de derecho, estudiado también por la doctrina como el auténtico límite o reacción contra la arbitrariedad.

De esta manera, se insiste en que la teoría de la carga dinámica de la prueba no es de recibo en materia penal, es incompatible con la Constitución Política por ser contraria de las garantías del debido proceso probatorio y de los postulados del Estado social de derecho.

Se culmina el trabajo con esta explicación: generar precedente judicial (creación de regla que justifica una decisión judicial y que se identifica con la *ratio decidendi*) respecto de la inaplicabilidad de la teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal este (el precedente) será vinculante para la decisión de casos futuros por razones de seguridad jurídica y de igualdad.

Lo anterior implica aplicar sin más condiciones el principio de la carga de la prueba señalado en el artículo 7 de la Ley 906 de 2004 consistente en que el titular de la acción penal debe cumplir con la carga probatoria para desvirtuar la presunción de inocencia, evitando a su vez cualquier inversión de la carga probatoria en contra del procesado. Esto fortalece, además, la regla de proscripción de la inversión de la carga probatoria en contra del procesado advertida por el bloque internacional.

Ahora, cuando el funcionario judicial no aplique o desconozca el precedente judicial se está entonces ante un causal específica de procedencia de la acción de tutela contra providencia judicial, precisamente por desconocimiento del precedente judicial. Es decir, si el funcionario judicial desconoce el precedente judicial sentado en casos análogos, puede incurrir en un defecto por desconocimiento del precedente como causal específica de procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales.



## Referencias

- Arango Rivadeneira, R. (1994). El valor de los principios fundamentales en la interpretación constitucional. En *Revista de derecho público No. 5* (51-60). Ediciones: Facultad de Derecho de la Universidad de Los Andes
- Arias Saltarín, L. (2008). Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Arocena, G. A. (2018). Criminal compliance. En *Compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas* (7-35). Lima: Ediciones IDEAS
- Abello Gual, J. A. (2021). *Derecho penal empresarial*. Bogotá: Ediciones LEYER
- Abello Zapata, C. R. (2016). ¿Equidad o inequidad en el impuesto indirecto? *Revista dos mil tres mil (18)*, 59-70.
- Arboleda Ripoll, F. (2013). Casación penal. En *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia No. 353* (39-68). Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia
- Alvarado Velloso, A. *Incumbencia de la prueba (quién debe probar)*. Medellín: Ediciones UNAULA
- Arboleda Vallejo, M. & Ruíz Salazar, J. A. (2014). *Manual de derecho penal. Partes general y especial (12ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Arciniégas Martínez, G. (2007). *Policía judicial y sistema acusatorio*. Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica
- Ayala Gómez, I. (1988). *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal (1ª Ed.)*. Madrid: Ediciones Civitas.
- Ayala Vela, H. (2008). El contador forense. Bogotá: Ediciones legis
- Azula Camacho, J. (1998). *Manual de derecho probatorio*. Bogotá: Ediciones Temis
- Badel Rueda, M. E. (2008). *La corrupción judicial en Colombia. Una aproximación al mapa de riesgos*. Bogotá: Ediciones Corporación Transparencia por Colombia
- Barón Barrera, G. Á. (2016). *Transformación del derecho administrativo en derecho económico*. Bogotá: Ediciones Librería de la U
- Beccaria, C. *De los delitos y de las penas*. Ediciones Alianza
- Becerra Mojica, L. A. (2005) Cláusula de exclusión y juez de garantías. En *XXVI Congreso Colombiano de Derecho Procesal* (405-430). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Procesal ICDP – Universidad Libre (Bogotá)
- Belén Linares, M. (2016). Títulos de imputación subjetiva en la defraudación tributaria. *Derecho penal contemporáneo*, (56), 5-26.
- Bertel Oviedo, Á. (2009). *Derecho probatorio. Partes general y especial*. Bogotá: Ediciones Ibáñez-Universidad Santo Tomás (Tunja)
- Bernal Cuéllar, J. y Montealegre Lynett, E. (2002). *El proceso penal*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia
- Bernal Pulido, C. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculantes para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
- Bernate Ochoa, F. (2007). El derecho penal económico. Cuestiones problemáticas. *Cuadernos de derecho penal económico*, (2), 13-43.

Bustos Ramírez, J. (1987). *Los delitos contra la Hacienda pública. Bien jurídico y tipos legales (1ª Ed.)* Madrid: Ediciones TECNOS.

Cárdenas Sierra, C. A. (2017). *Aportes de Tomás de Aquino para la construcción del bien común económico del siglo XXI*. Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez

Cahn-Speyer Wells, P. (2002). Legitimidad de la criminalización de algunas infracciones tributarias y condiciones mínimas para su establecimiento. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (52), 33-48.

Cahn-Speyer Wells, P. (2012). La denominada causal de exculpación de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios: naturaleza jurídica y prueba. En *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria* (271-290). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDT – Universidad Externado de Colombia

Calderón Montenegro, A. (2003). Principio de inocencia y libertad: un cambio jurisprudencial necesario. En *Revista de la Defensoría Pública de Colombia. Tema central: la defensa* (3) (109-116). Bogotá: Ediciones Defensoría del Pueblo

Cancino Moreno, A. J. (2011). Delitos contra la Administración pública. En *Lecciones de derecho penal. Parte especial (2ª Ed.)* (pp. 101-165). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

Caro Espitia, N. R. (2013). La carga de la prueba frente a la presunción de inocencia en el Estado colombiano. *Verba Iuris* (29), 31-42.

Caro Espitia, N. R. (2019). [Tesis doctoral]. Las antilogías de la presunción de inocencia en el sistema penal acusatorio colombiano. Una propuesta desde la razón. Bogotá: Universidad Libre

Carvajal Castañeda, D. (2015). *Defensa técnica del contribuyente del Impuesto Nacional en Colombia (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

Carrillo de la Rosa, Y. (2018). *Filosofía del derecho*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley

Charry Rivas, D. (2015). La carga dinámica de la prueba. En *XXXVI Congreso colombiano de Derecho Procesal* (pp. 1093-1115). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Procesal ICDP.

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

Constitución Política de Colombia. (1991). Colombia: Ediciones Legis.

Colombia. Ley 38 de 1969. Por la cual se dictan normas sobre retención en la fuente y anticipo del impuesto sobre la renta y complementarios y se señalan sanciones.

Colombia. Decreto Ley 100 de 1980. Por el cual se expide el nuevo Código Penal.

Colombia. Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 80 de 1993. Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública

Colombia. Ley 383 de 1997. Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.

Colombia. Ley 600 del 2000. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal

Colombia. Ley 633 del 2000. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial.

Colombia. Ley 890 del 2004. Por la cual se modifica y adiciona al Código Penal.

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

Colombia. Ley 1066 del 2006. Por la cual se dictan normas para la normalización de la carta pública y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1116 del 2006. Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1474 del 2011. Por la cual se expide el Estatuto de Anticorrupción y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1564 del 2012. Por la cual se expide el Código General del Proceso.

Colombia. Ley 1607 del 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1762 del 2015. Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.

Colombia. Ley 1778 del 2016. Por la cual se dictan normas sobre la responsabilidad de las personas jurídicas por actos de corrupción transnacional y se dictan otras disposiciones en materia de lucha contra la corrupción.

Colombia. Ley 1819 del 2016. Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 1943 del 2018. Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 2010 del 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

Colombia. Ley 2195 del 2022. Por medio de la cual se adoptan medidas en materia de transparencia, prevención y lucha contra la corrupción y se dictan otras disposiciones.

Concepto DIAN 470 del 13 de marzo (2017). *No hay derogatoria tácita del párrafo contenido en el artículo 42 de la Ley 633 de 2000 por el artículo 339 de la Ley 1819 de 2016*. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/DocumentosBoletinAsesor/imp-estoscorportivos/junio2017/cuartasemana/DIANConceptoNo470del13%20de%20marzode2017.pdf>

Córdoba Angulo, M. & Ruíz López, C. E. (2011). Delitos contra el orden económico social. En *Lecciones de derecho penal. Parte especial (2ª Ed.)*, (pp. 167-215). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

Cossío Díaz, J. R. (2014). *Derecho y análisis económico*. Ciudad de México: Ediciones Fondo de Cultura Económica

Cristancho Ariza, M. (2019). *El delito fiscal (1ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Andrés Morales.

Cury, E. (1988). *La ley penal en blanco (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.

Cusguen Olarte, E. (2005). *El derecho tributario en la investigación penal*. Bogotá: Ediciones LEYER

Daza González, A. (2015). *Evidencia ilícita y cláusula de exclusión*. Bogotá: Ediciones Ibáñez – Universidad Santo Tomás (Tunja)

Decreto 624 de 1989. (30, marzo de 1989). Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Decreto 3050 de 1997 (23, diciembre de 1997). Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones.

Decreto 2321 de 2011 (30, junio de 2011). Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 3050 de 1997.

Delgado Llano, L. F. (2008). El debido proceso probatorio. En *Reflexiones sobre el sistema acusatorio (1ª Ed.)*, (pp. 437-492). Medellín: Ediciones Librería jurídica Sánchez Ltda.

Dell'Isola Franco, M. (2009). *Delitos fiscales cometidos contra la administración tributaria (1ª Ed.)*. Montevideo: Ediciones Carlos Álvarez Editor.

Duque Botero, L. J. y Céspedes Villa, F. (2018). *El control fiscal y la responsabilidad fiscal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez

Echarri Casi, F. J. y González García, S. (2005). *Aspectos procesales de la delincuencia económica*. Bogotá: Ediciones Ibáñez

Escobar Alzate J. & Albarello Bahamón, H. (2013). *Dinámica de la prueba (1ª Ed.)*. Ibagué: Ediciones Unibagué.

España. une 19602 (2019). Norma une 19602 y aplicación del Manual de Buenas Prácticas. Recuperado de <https://www.une.org/salainformaciondocumentos/NP%20Publicada%20la%20Norma%20UNE%2019602-%20feb-19.pdf>

Fajardo Gómez, M. (2010). Algunas consideraciones acerca del régimen de inhabilidades e incompatibilidades aplicables a las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios –EPSs-. En *Temas en Contratos Estatales* (pp. 391-457). Medellín: Ediciones Biblioteca Jurídica Díké.

Fernández Carrasquilla, J. (1992). *Concepto y límites del derecho penal. La nueva visión político criminal (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.

Fernández Teruelo, J. G. (2013). *Instituciones de derecho penal económico y de la empresa (1ª Ed.)*. Madrid: Ediciones Editorial Arazandi S.A.

Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Ediciones Trotta

Ferrajoli, L. (2008). *Democracia y garantismo*. Madrid: Ediciones Trotta

Ferrajoli, L. (2015). *La democracia a través de los derechos. El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político*. Madrid: Ediciones Trotta

Fonseca Vivas, Á. (2015). *Auditoría forense. Aplicada al campo administrativo y financiero, medio ambiente, cultural, social, políticas y tecnología (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones: Ediciones de la U.

Forero Hernández, C. (2019). Derecho tributario, ¿derecho administrativo o derecho económico? *Dos Mil Tres Mil, 21*, 7-33. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/2101>

Forero Hernández, C. F., & Arana Guaraca, P. Y. (2020). ¿La filosofía política se encuentra en crisis de extinción? *Indagare, (8)*. <https://doi.org/10.35707/indagare/818>

Forero Hernández, C.F. (2020). Responsabilidad de la persona jurídica en el derecho administrativo sancionador tributario en Colombia. En H. A. Hernández Quintero (Ed.), *Aspectos actuales de la responsabilidad penal de la persona jurídica en Colombia* (pp. 41- 76). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué. <https://doi.org/10.35707/978958754354402>

Galindo Vácha, J. C. (2013). *Derecho procesal administrativo*. Bogotá: Ediciones TEMIS – Pontificia Universidad Javeriana

- Gascón Abellán, M. (2006). *Freedom of proof?* El cuestionable debilitamiento de la regla de exclusión de la prueba ilícita. En *Estudios sobre la prueba* (47-88). México: Ediciones Universidad Nacional Autónoma de México
- Gil Botero, E. (2013). *Responsabilidad extracontractual del Estado*. Bogotá: Ediciones Editorial TEMIS
- Giraldo Marín, L. C. & Gómez Velásquez, G. (1986). *Actas del nuevo Código Penal colombiano. Parte especial. Vol. III*. Bogotá: Ediciones Colección Pequeño Foro.
- Gómez Aristizabal, H. (2020). ¿Debe prevalecer lo científico sobre lo jurídico? En *Revista Academia Colombia de Jurisprudencia No. 371* (547-571). Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia
- González Monguí, P. E. (2007). *La policía judicial en el sistema acusatorio*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Goite Pierre, M. y Huertas Díaz, O. (2016). El enfrentamiento a la corrupción y a la criminalidad organizada, a través de las leyes de extinción de dominio. En *Crimen organizado y delitos no convencionales* (17-44). Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Gómez Méndez, A. (2000). *Delitos contra la Administración Pública (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones: Universidad Externado de Colombia.
- Gómez Méndez, A. & Gómez Pavajeau, C. A. (2008). *Delitos contra la Administración pública (3ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- González, V. (1998). *Nociones del derecho penal económico*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Cuyo.
- Gutiérrez Prieto, H. (2001). El análisis económico del derecho. Perspectivas para el desarrollo del derecho económico. En *Revista de Derecho No. 15* (1-61). Barranquilla: Ediciones Universidad del Norte
- Herdegen, M. (2012). La garantía de la dignidad humana: absoluta y a la vez diferenciada. En *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia No. 351*. (189-209). Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia
- Hernández Quintero, H. A. (1995). *Tratamiento procesal de los delitos financieros*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS
- Hernández Quintero, H. A. (2017). *El lavado de activos. Actualizada (4 Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Hernández Quintero, H. A. (2018). *Aplicación de los principios de la imputación objetiva en la actividad médica. Dos Mil Tres Mil, 20(1)*, 59-85. <https://doi.org/10.35707/dostresmil/20103>
- Hernández Quintero, H. A. (2020). *Los delitos económicos en la actividad financiera*. Bogotá, Colombia: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Higuera Jiménez, D. M. (2015). *Protección de la dignidad humana: control constitucional e implementación de mecanismos internacionales*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Huertas Díaz, O. y Martínez Gamboa, R. (2016). Acercamiento criminológico al estudio de la delincuencia económica en Granma – Cuba. En *Revista Via Inveniendi et Iudicandi* (85-109). Bogotá: Ediciones Universidad Santo Tomás
- Ibáñez Guzmán, A. J., Ospina López, G. J., & Nevito Gómez, N. (2004). *El delito fiscal (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez.
- Jaén Vallejo, M. (2000). *Los principios de la prueba en materia penal*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia
- Jaén Vallejo, M. (2006). *Derechos fundamentales del proceso penal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez

- Jiménez, Jiménez, D. (2019). *La defraudación tributaria como actividad fuente del lavado de activos*. Recuperado de <https://www.danielfjimenez.com/index.php/es/component/k2/item/77-la-evasion-tributaria-como-actividad-fuente-del-lavado-de-activos>
- Lascano, C. J. (2012). Los principios constitucionales del derecho penal económico. Globalización y armonización del derecho penal económico (MERCOSUR). En *Derecho penal de la empresa* (45-76). Buenos Aires: Ediciones EDIAR
- Leguizamón Acosta, W. (2002). *Derecho económico. Fundamentos*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Linares Veggas, J. Á. (2001). *Curso de derecho comercial. Parte general (1ª Ed.)*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- Lozano Delgado, J. A. (2011). El bien jurídico tutelado en los delitos contra el orden económico. *Cuadernos de derecho penal económico* (5), 13-26.
- Lozano Delgado, J. A. (2016). Del contrabando. En *El contrabando. Aspectos penales*, (pp. 53-83). Ibagué: Ediciones Universidad de Ibagué.
- Lozano Puentes, Y. (2019). *Responsabilidad fiscal. Su relación con algunos delitos contra la administración pública*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Londoño Jiménez, H. (2009). *Los inocentes*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Llobet Rodríguez, J. (2014). Derecho procesal penal y Constitución. En *Derecho penal y Constitución* (225-257). Bogotá: Ediciones Universidad Sergio Arboleda
- Maroto Calatayud, M. (2005). Delito, pecado y despilfarro: sobre el valor metodológico del análisis económico del derecho penal. En *Revista dos mil tres mil No. 9* (75-94). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Márquez Cárdenas, Á. E. (2004). *Criminalidad económica*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Medina Torres, C. B. (2001). *Pruebas en derecho comercial*. Bogotá: Ediciones Legis
- Mejía Patiño, O. A. (2011). El *ius puniendi* del Estado y sus manifestaciones. En *Revista dos mil tres mil No. 13* (39-54). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Mejías Rodríguez, C. A. (2016). *Derecho penal tributario*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Molina Arrubla, C. M. (2003). *Delitos contra la administración pública*. Bogotá: Ediciones Leyer.
- Molina Arrubla, C. M. (2006). *Responsabilidad penal de los administradores de empresas (1ª ed.)*. Medellín: Ediciones Biblioteca jurídica DIKÉ – Universidad Católica de Colombia.
- Monroy Cabra, M. (2011). Seguridad jurídica e inflación normativa. En *Revista Academia Colombiana de Jurisprudencia No. 346* (189-202). Bogotá: Ediciones Academia Colombiana de Jurisprudencia
- Monroy Victoria, W. (1999). Medidas de aseguramiento, presupuestos probatorios, presunción de inocencia. Derecho comparado. En *XX Congreso colombiano de derecho procesal* (23-64). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Procesal ICDP – Universidad Externado de Colombia
- Moreno Castillo, M. A. y Aráuz Ulloa, I. M. (2003). Delincuencia económica. En *Revista de Derecho* (215-241). Nicaragua: Universidad Centroamericano
- Muñoz García, M. A. (2014). El error en los delitos económicos. En *Apuntes de derecho penal económico*, (pp. 22-35). Bogotá: Ediciones Editorial Ibáñez – Pontificia Universidad Javeriana.
- Muñoz Martínez, G. (2010). Derecho tributario. Concepto y fundamento de su autonomía científica. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio (1ª Ed.)*, (pp. 29-65). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

- Murillo Granados, A. (2018). Constitucionalismo: evolución y diversas acepciones. En *Contribuciones al derecho contemporáneo* (25-51). Medellín: Ediciones Biblioteca Jurídica Díké – Universidad Santiago de Cali USC
- Nieto Martín, A. (2009). La responsabilidad penal de las personas jurídicas: esquema de un modelo de responsabilidad penal. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 171-205). Ibagué: Ediciones Unibagué.
- Nieva-Fenoll, J. (2013). *La duda en el proceso penal*. Madrid: Ediciones Marcial Pons
- Nieva-Fenoll, J. (2019). *Contra la carga de la prueba*. Madrid: Ediciones Marcial Pons
- Nisimblat Murillo, N. (2014). *Derecho probatorio*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Agudelo Betancur, N. (2018). Cesare Beccaria, “De los delitos y de las penas” y los inicios del garantismo penal: postulados fundamentales. En *Contribuciones al derecho contemporáneo* (27-64). Medellín: Ediciones Biblioteca DIKÉ – Universidad Santiago de Cali
- Oviedo Arbeláez, C. A. (2008). Constitución Económica y derecho penal: derecho penal económico en Colombia. En *Cuadernos de derecho penal económico No. 2* (45-70). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Pabón Parra, P. A. (2017). *Código penal esquemático (5ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley.
- Palacio Rudas, A. (2012). Las columnas de El Cofrade 1966-1970. En *Cátedra Darío Echandía No. 7 Alfonso Palacio Rudas. Centenario de su nacimiento* (101-335). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Parra Quijano, J. (2000). *Manual de derecho probatorio*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional
- Parra Quijano, J. (2007). *Manual de derecho probatorio*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional
- Penilla Rodríguez, A. (2018). *El bien jurídico en el derecho penal económico*. Montevideo: Ediciones IBdeF
- Pérez Pinzón, A. O. (1994). *Introducción al derecho penal (3ª Ed.)*. Ibagué: Ediciones FORUM PACIS Corporación Universitaria de Ibagué.
- Pérez Pinzón, Á. O. (2003). *Introducción al derecho penal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Pérez Pinzón, A. O. (2009). Los principios del derecho penal y el derecho penal económico. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 27-97). Ibagué, Colombia: Ediciones Unibagué.
- Plazas Vegas, M. A. (2008). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. En *La autonomía del derecho de hacienda pública y del derecho tributario: reflexiones sobre su autonomía* (pp. 79-119). Bogotá, Colombia: Ediciones Universidad del Rosario.
- Plazas Vega, M. A. (2016). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Bogotá: Ediciones TEMIS
- Prías Bernal, J. C. (2007). El ilícito tributario ante el derecho penal. En *Estudios de derecho penal económico* (pp.72-119). Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario
- Prieto Sanchís, L. (2010). Neoconstitucionalismos (un catálogo de problemas y argumentos). En *Anales de la cátedra Francisco Suárez* (461-506). Consultado desde: <file:///C:/Users/HP-PC/Downloads/516-Texto%20del%20art%C3%ADculo-782-1-10-20130311.pdf>
- Pulecio Boek, D. (2012). *La teoría de la carga dinámica de la prueba en materia penal*. Bogotá: Ediciones Ibáñez-Pontificia Universidad Javeriana
- Quinche Ramírez, M. F. (2020). *Derecho constitucional colombiano*. Bogotá: Ediciones TEMIS
- Quintero Ospina, T. (1982). *Práctica forense penal*. Bogotá: Ediciones Jurídicas Wilches
- Quiroga Natale, E. Á, (2018). *Justicia constitucional multinivel y acción pública de inconstitucionalidad*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Ramírez Cardona, A. (1990). *Derecho tributario*. Bogotá: Ediciones Temis

- Ramírez Barbosa, P. A. (2009). Nuevas tendencias político-criminales en la lucha contra la criminalidad organizada. El modelo procesal de Colombia. En *Estudios de derecho penal económico*, (pp. 357-404). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Ramírez Barbosa, P. A. y Ferré Olivé, J. C. (2019). *Compliance, derecho penal corporativo y buena gobernanza empresarial*. Madrid: Ediciones Tirant lo Blanch
- Ramírez Carvajal, D. y A. Meroi, A. (2020). La carga de la prueba, dinámicas contemporáneas. *Estudios de Derecho*, 77 (170), 227-248 DOI: 0.17533/udea.esde.v77n170a09
- Ramírez Contreras, L. F. (2019). Evidencia y prueba. Bogotá: Ediciones Legis
- Rey Navas, F. I. (2017) Pertinencia del testigo experto, testigo perito y testigo de refutación en la teoría del caso. En *Revista Principia Iuris No. 28* (38-59). Tunja: Ediciones Universidad Santo Tomás (Tunja)
- Reyna Alfaro, L. M. (2018). Compliance y derecho penal. Is this the end of the world as we know? Breve introducción a los problemas que plantean la Ley No. 30424 y el Decreto Legislativo No. 1352. En *En Compliance y responsabilidad penal de las personas jurídicas* (37-63). Lima: Ediciones IDEAS
- Reyes Echandía, A. (1989). *Tipicidad (6ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Rodríguez, C. *La decisión judicial: el debate Hart-Dworkin*. Bogotá: Ediciones Siglo del Hombre Editores-Universidad de Los Andes
- Rodríguez Sastre, A. (1940). Derecho penal financiero: el delito tributario. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* 6(131-142), (111-144)
- Rueda Mantilla, D. (2020). *Manual de derecho penal tributario en Colombia*. Bogotá: Ediciones Tirant lo Blanch (Colombia)
- Ruíz Sánchez, G. L. (2009). Tratamiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Colombia. *Cuadernos de derecho penal económico* (3), 55-88.
- Ruíz Rengifo, H. W. (2015). La responsabilidad administrativa de las personas jurídicas. Introducción para una responsabilidad penal de las personas jurídicas. Bogotá: Ediciones Ibáñez.
- Ruíz Sánchez, G. L. (2016). El delito de defraudación a las rentas de aduana. En *El contrabando. Aspectos penales*, (pp. 119-143). Ibagué: Ediciones Unibagué
- Ruíz Rengifo, H. W. (2002). Sobre la exaltación del deber de probidad funcional como bien jurídico en el delito de peculado a costa del garantismo penal. En *Criminalidad organizada y delincuencia económica* (pp. 159-180). Bogotá: Ediciones Grupo Editorial Ibáñez.
- Rodríguez Chocontá, O. A. (1995). *La presunción de inocencia*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Rodríguez Chocontá, O. A. (2015). *La presunción de inocencia*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Ruiz Rengifo, H. W. (2014). *La eficacia de las sentencias del TEDH y CIDH*. Bogotá: Ediciones Ibáñez
- Tschadek (2010). *La prueba*. Bogotá: Ediciones TEMIS
- Torres Tópaga, W. F. (2017). Beneficios por colaboración con la administración de justicia. En *Problemas actuales de la justicia penal* (177-217). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia
- Sampedro Arrubla, C. (1999). Garantías, seguridad jurídica y proceso penal. En *XX Congreso colombiano de derecho procesal* (135-153). Bogotá: Ediciones Instituto Colombiano de Derecho Procesal ICDP – Universidad Externado de Colombia
- Sánchez Herrera, E. M. (2014). *Derecho penal constitucional*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia

Sánchez López, V. (2000). *Breves notas sobre la introducción al estudio del derecho penal*. Ibagué: Ediciones Unibagué.

Sanín Restrepo, R. (2009). En nombre del pueblo (destruyendo a Marbury V. Madison). En *Derecho público y sociedad civil* (27-58). Tunja: Ediciones Universidad de Boyacá

Sentencia T-008 (1992). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz.

Sentencia T-405 (1992). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo

Sentencia T-406 (1992). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón

Sentencia T-414 (1992). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón

Sentencia C-545 (1994). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz.

Sentencia C-577 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.

Sentencia C-419 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonel.

Sentencia T-425 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz

Sentencia C-029 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Arango Mejía

Sentencia C-038 (1995). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero

Sentencia C-708 (1999). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Galvis

Sentencia C-116 (1996). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz

Sentencia C-285 (1996). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Carlos Gaviria Díaz.

Sentencia C-286 (1996). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: José Gregorio Hernández Galindo.

Sentencia C-563 (1998). Corte Constitucional de Colombia. Magistrados Ponentes: Antonio Barrera Carbonell y Carlos Gaviria Díaz

Sentencia C-599 (1999). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero.

Sentencia C-836 (2001). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil

Sentencia C-774 (2001). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil

Sentencia SU 159 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Manuel José Cepeda Espinosa

Sentencia C-228 (2002). Corte Constitucional de Colombia. magistrados Ponentes: Manuel José Cepeda Espinosa y Eduardo Montealegre Lynett

Sentencia C-370 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre Lynett

Sentencia C-734 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil

Sentencia C-416 (2002). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Clara Inés Vargas Hernández.

Sentencia C-009 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jaime Araujo Rentería

Sentencia C-205 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Clara Inés Vargas Hernández

Sentencia C-449 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Galvis

Sentencia C-155 (2003). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Eduardo Montealegre Lynett

Sentencia C-558 (2004). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Clara Inés Vargas Hernández

Sentencia C-591 (2005). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Clara Inés Vargas Hernández.

Sentencia C-865 (2004). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Rodrigo Escobar Gil

Sentencia C-243 (2005). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Álvaro Tafur Galvis.

Sentencia C-034 (2006). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alfredo Beltrán Sierra

Sentencia C-605 (2006). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra

Sentencia C-396 (2007). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra

Sentencia del 13 de mayo de 2009. Corte Suprema de Justicia de Colombia. Sala penal (31147). Magistrado Ponente: Sigfredo de Jesús Espinosa Pérez

Sentencia T-267 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Juan Carlos Henao Pérez

Sentencia C-595 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio

Sentencia C-073 (2010). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto.

Sentencia del 19 de agosto (2010). Consejo de Estado de Colombia (11001032400020060011900). Consejera Ponente: María Claudia Rojas Lasso

Sentencia del 6 de julio (2011). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (32062). Magistrado Ponente: Javier Zapata Ortiz.

Sentencia C-127 (2011). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: María Victoria Calle Correa

Sentencia C-771 (2011). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Nilson Pinilla Pinilla.

Sentencia C-365 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Sentencia C-891 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Sentencia C-785 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio

Sentencia C-289 (2012). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Humberto Antonio Sierra Porto

Sentencia C-279 (2013). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Sentencia del 11 de diciembre (2013). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (33468). Magistrado Ponente: Eugenio Fernández Carlier.

Sentencia C-464 (2014). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alberto Rojas Ríos.

Sentencia de 10 de junio (2015). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (41053). Magistrado Ponente: Eugenio Fernández Carlier.

Sentencia C-413 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva

Sentencia T-118 (2005). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado

Sentencia C-551 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.

Sentencia C-260 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado

Sentencia C-743 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Myriam Ávila Roldán

Sentencia C-496 (2015). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

Sentencia C-086 (2016). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Jorge Iván Palacio Palacio

Sentencia C-473 (2016). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Luis Ernesto Vargas Silva

Sentencia C-520 (2016). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: María Victoria Calle Correa

Sentencia T-291 (2016). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alberto Rojas Ríos

Sentencia del 2 de noviembre (2016). Corte Suprema de Justicia de Colombia. Radicado: 40089. Magistrado Ponente: José Francisco Acuña Vizcaya

Sentencia C-181 (2016). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado

Sentencia del 30 de agosto (2016). Consejo de Estado de Colombia, Sección Cuarta. Rad. 19851. Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Sentencia T-265 (2017). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alberto Rojas Ríos

Sentencia del 14 de junio (2017). Corte Suprema de Justicia de Colombia, Sala penal (47446). Magistrado Ponente: Fernando Alberto Castro Caballero.

Sentencia del 8 de febrero (2018). Consejo de Estado de Colombia. Sección segunda (0644-13). Consejero Ponente: William Hernández Gómez

Sentencia T-421 (2018). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado

Sentencia SU-116 (2018). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: José Fernando Reyes Cuartas

Sentencia C-495 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Linares Cantillo

Sentencia C-481 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente: Alejandro Linares Cantillo

Sentencia C-521 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Cristina Pardo Schlesinger

Sentencia C-290 (2019). Corte Constitucional de Colombia. Magistrada Ponente: Gloria Stella Ortiz Delgado.

Sentencia del 6 de mayo (2020). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (49906). Magistrado Ponente: Luis Antonio Hernández Barbosa

Sentencia del 24 de junio (2020). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (49323). Magistrado Ponente: Luis Antonio Hernández Barbosa

Sentencia del 30 de septiembre (2020). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (56079). Magistrado Ponente: Eugenio Fernández Carlier

Sentencia del 18 de noviembre (2020). Corte Suprema de Justicia, Sala penal (56341). Magistrado Ponente: Patricia Salazar Cuéllar

Solano Ospina, M. C. (2020). *Lecciones de introducción a los principios del derecho penal, procesal penal y fines de la pena*. Ibagué: Ediciones Unibagué

Suárez Ramírez, J. L. (2016). *Inferencia razonable, probabilidad de verdad y conocimiento más allá de toda duda*. Bogotá: Ediciones Ibáñez

Urbano Martínez, J. J. (2014). *La nueva estructura probatoria del proceso penal*. Bogotá: Ediciones Nueva Jurídica

- Urbano Martínez, J. J. (2021). *¿Dudar y condenar? La repercusión de las cargas probatorias dinámicas en la estructura del sistema acusatorio colombiano*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia
- Uribe Álvarez, R. (2008). Elementos para una teoría de los principios del derecho procesal penal de un Estado constitucional. En *Reflexiones sobre el sistema acusatorio. Una visión desde la práctica judicial* (63-95). Medellín: Ediciones Librería Jurídica Sánchez R. Ltda.
- Vargas Sanmiguel, C. (2019). Onus probando y lavado de activos, ¿reacción judicial a la impunidad? En *Aspectos actuales del derecho penal económico* (209-224). Ibagué: Ediciones Unibagüé
- Velásquez Herrera, R. (2008). El derecho a la verdad. En *Reflexiones sobre el sistema acusatorio. Una visión desde la práctica judicial*. (193-231). Medellín: Ediciones: Librería Jurídica Sánchez R. Ltda.
- Velásquez Velásquez, F. (1997). *Derecho penal. Parte general. Actualizada (7ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Editorial Temis.
- Vidal Perdomo, J. (1966). *Derecho Administrativo general*. Bogotá: Ediciones TEMIS
- Villada, J. L. (2016). *Propuesta de anteproyecto del Código Penal de la Nación Argentina*. Buenos Aires: Ediciones Mundo Editorial.
- Viveros Castellanos, Y. (2019). *Derecho penal especial. Casuístico II*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley
- Younes Moreno, D. (2016). *Curso de derecho administrativo*. Bogotá: Ediciones TEMIS
- Zarama Vásquez, F. & Zarama Martínez, C. (2017). *Reforma tributaria comentada. Ley 1819 de 2016 (1ª Ed.)*. Bogotá: Ediciones Legis.
- Zec, N., Pacios, N. y Peker L. (2018). Empresas delictivas, el contenido de la responsabilidad penal de la persona jurídica en la Argentina y en el mundo. En *Responsabilidad penal de la persona jurídica y compliance* (136-167). Buenos Aires: Ediciones AD-HOC
- Zornoza Pérez, J.J., & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio (1ª Ed.)*, (pp. 803-879). Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.

