

# La prueba electrónica en el proceso de fiscalización

Electronic Evidence in Taxes Auditing

*A prova eletrônica no processo de fiscalização*

LILIAN DEL ROCÍO ANGULO MINA

*Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas  
Nacionales – DIAN, Colombia – Cali<sup>1</sup>*

**Fecha de recepción:** 13 de enero de 2015

**Fecha de aprobación:** 24 de enero de 2015

**Página inicial:** 215

**Página final:** 232

## Resumen

En Colombia se cuenta con una amplia regulación normativa sobre la prueba electrónica, cuyo contenido ha sido desarrollado por la doctrina y la jurisprudencia en procura de hacer de este medio probatorio un instrumento eficaz en la aplicación del derecho.

Para el desarrollo de este artículo se presenta la normatividad correspondiente al régimen probatorio y doctrina, entre otros, a fin de conceptualizar cómo obtener la prueba electrónica sin perder su eficacia. Los resultados demuestran la importancia que se le debe dar a este medio probatorio como instrumento de fiscalización tributaria y la necesidad de actualizar sus procesos y procedimientos tendientes a asumir cualquier tipo de auditoría a medios electrónicos.

## Palabras clave

Prueba electrónica, fiscalización, procedimientos, régimen probatorio, auditoría.

---

1 Abogada, Universidad Libre Cali. Contadora, Universidad Santiago de Cali. Especialista en Finanzas Públicas, ESAP. En curso especialización en Derecho Administrativo, Universidad Santiago de Cali.

\*Este artículo podrá citarse de la siguiente forma así: Lilian del Rocío Angulo Mina. *La prueba electrónica en el proceso de fiscalización*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm 72, pág. 215, Bogotá D.C., Mayo 2015.

## Abstract

In Colombia, the electronic evidence has had wide legal regulation made by doctrine and jurisprudence with the purpose of make this form of evidence an effective instrument in the implementation of the law.

This article shows how to evaluate an electronic evidence in order to it is effective. Results demonstrate that electronic evidence is very important to tax audit. In addition, it shows that is necessary update process and procedures designed, in order to face any type of audit to electronic media.

## Key words

Electronic evidence, taxes auditing, rules of evidence, audit.

## Resumo

Na Colômbia conta-se com uma ampla regulação normativa sobre a prova eletrônica, cujo conteúdo tem sido desenvolvido pela doutrina e a jurisprudência em procura de fazer deste meio provatório um instrumento eficaz na aplicação do direito.

Para o desenvolvimento deste artigo se apresenta a normatividade correspondente ao regime provatório e doutrina, entre outros, a fim de conceituar como obter a prova eletrônica sem perder a sua eficácia. Os resultados demonstram a importância que deve ser dado a este meio provatório como instrumento de fiscalização tributária e a necessidade de atualizar seus processos e procedimentos tendentes a assumir qualquer tipo de auditoria a meios eletrônicos.

## Palavras-chave

Prova eletrônica, fiscalização, procedimentos, regime provatório, auditoria.

## Sumario

Introducción – 1. La prueba electrónica – 1.2. Marco normativo: Régimen probatorio – 1.3. Principios de la prueba – 2. Reglas para garantizar la eficacia de la prueba electrónica en la investigación – 2.1. Aporte de la prueba electrónica – 2.2. Práctica de la prueba – 2.2.1. El peritaje – 2.3. Recaudo de la evidencia digital – 2.3.1. La norma ISO/IEC 27037:2012 “*Information technology — Security techniques — Guidelines for identification, collection, acquisition and preservation of digital evidence*” – 2.4. Cadena de custodia – 2.5. Valoración de la prueba electrónica: Validez y eficacia – 3. Conclusiones – 4. Bibliografía.

## Introducción

Revisar la normatividad vigente respecto a la prueba electrónica que le es aplicable a los procesos y procedimientos de fiscalización y liquidación de la DIAN, así como el examen de bibliografía que versa sobre ella resulta ser un objeto de análisis de sumo interés para quienes tenemos la labor de realizar auditorías tributarias. Los medios electrónicos, Internet y los nuevos medios de comunicación (SMS, WhatsApp, Line, Skype, Messenger) han revolucionado no solo las relaciones sociales, sino el acceso de la información, y al comercio electrónico. Por esta razón, como auditores, el avance de la tecnología nos impone el deber de estar actualizados en el manejo de las nuevas fuentes de prueba que constituyen signos distintos de la escritura plasmada en un documento de papel, tal como conocer la forma de protocolizar el correo electrónico, y que este sirva de medio de prueba para el expediente. La prueba electrónica constituye el objeto de estudio, toda vez que los avances tecnológicos producto de la apertura de las telecomunicaciones facilitan el intercambio comercial reduciendo costos e incrementado las posibilidades de crecimiento y competencia por la rapidez con la que se mueve la información en la Internet. Con esto, crea nuevas formas de comercio, entre las que se encuentra el comercio electrónico, que ha hecho que el universo de contribuyentes que manejan negocios *online* crezca cada vez más, por lo que se hace imperioso para el ente fiscalizador la modernización de sus procesos y procedimientos para la práctica de la prueba electrónica, el manejo de los expedientes electrónicos, documentos electrónicos. En esto el legislador, a través del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, en el título III, capítulo IV, artículo 53, establece que los procedimientos y trámites administrativos se podrán realizar a través de medios electrónicos, y, en su artículo 58, indica que cuando el procedimiento administrativo se adelanta utilizando medios electrónicos, los documentos deben ser archivados en ese mismo medio.

En consecuencia, el tema escogido para este análisis se formula con la siguiente pregunta orientadora: ¿Cuáles son los principios que se deben observar para obtener la prueba electrónica y hacerla parte del expediente en el desarrollo de una auditoría tributaria? Este artículo tiene como objetivo, entonces, identificar la normativa que para el proceso de fiscalización se debe aplicar para la obtención de la prueba electrónica, revisando el régimen probatorio contenido en el Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, y la remisión que de este se hace a las normas del Código de Procedimiento Civil, hoy Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012. En primer lugar, en este texto se conceptúa sobre la prueba electrónica a partir de las lecturas que expertos han escrito sobre el tema. Asimismo, se identifican las reglas que se deben atender para que la prueba electróni-

ca goce de confiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad y que esta se obtenga sin violar los derechos constitucionales a la intimidad y el debido proceso.

## 1. La prueba electrónica

Una página web, un blog, un mensaje de texto o chat, un folio *Excel*, un correo electrónico, un registro contable (que en la mayoría de los casos por ser archivos de computador se les ha dado el calificativo de documentos informáticos), etc. no son más que un documento. Pero con la particularidad de que el medio o soporte donde se halla no es el tradicional, sino el informático, entonces la pregunta es ¿cuáles son los principios que se deben observar para obtener la prueba electrónica y allegarla al expediente sin que pierda su eficacia? Para responder, se realiza una búsqueda en la normatividad de Colombia sobre la definición de la prueba electrónica. A partir de esta, en nuestra legislación no se contempla expresamente una definición directa o específica. Por esta razón, se inicia este artículo definiendo el término “prueba”, que para la Real Academia Española (RAE), en derecho, significa “*Justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces la ley*”. Jurídicamente, la prueba es la actividad que se lleva a cabo en los procesos judiciales con la finalidad de proporcionar al juez o tribunal el convencimiento necesario para tomar una decisión acerca del litigio.

Para Bentham (1979), por “prueba” se entiende un hecho supuestamente verdadero que se presume puede servir de motivo de credibilidad sobre la inexistencia o existencia de otro hecho. Por lo tanto, para este autor, toda prueba comprende al menos dos hechos distintos: uno que se puede llamar el hecho principal, o sea, aquel cuya existencia o inexistencia se trata de probar; otro, denominado hecho probatorio, que es el que se emplea para demostrar la afirmativa o la negativa del hecho principal. Toda decisión fundada sobre una prueba actúa, por tanto, por vía de conclusión: dado tal hecho, se llega a la conclusión de la existencia de otro. Según el Manual de fiscalización de la DIAN, la prueba tiene como finalidad determinar los hechos, actos, circunstancias, consecuencias que se requiere probar. Resumiendo, se puede decir que, la prueba es la resultante del proceso de verificación o de comprobación de la hipótesis. La prueba se obtiene a través de la acción probatoria. Por lo cual no se puede confundir lo que es el resultado (la prueba) con la forma como ella se logra (los medios).

Respecto a la prueba electrónica esta responde a la ocurrida en un medio electrónico, por lo que se puede colegir que todo documento electrónico es una prueba electrónica, pero no toda prueba electrónica es un documento electrónico. Si bien para referirse a la prueba electrónica se tiene que hablar entonces de un medio electrónico en donde tenga lugar la reproducción de la prueba, no es

acertado decir que el único medio de prueba para que esta ingrese al proceso es la documental, pues esta puede ingresar de forma correcta por medio de un dictamen pericial. También que la prueba electrónica es la información generada, almacenada o transmitida mediante el uso de dispositivos electrónicos.

La prueba electrónica puede ser objeto de prueba, y así se habla de ‘probar un hecho electrónico’. Un ejemplo puede ser el envío de un correo electrónico en determinada fecha puede ser un medio de prueba, y así se alude a “probar electrónicamente un hecho”, como una situación en la que un email en el que el contribuyente reconoce expresamente una factura pendiente de pago. La prueba electrónica puede, simultáneamente, ser objeto y medio de prueba, cuando se trata de “probar electrónicamente un hecho electrónico”, verbigracia: la celebración de un contrato a partir de los emails enviados desde las terminales de dos ordenadores (Reyes, SF).

A la par de la definición de la prueba electrónica, es necesario precisar el concepto de documento electrónico, a fin de establecer la diferencia entre ellas, puesto que la prueba electrónica es el género y el documento electrónico, la especie. No pueden ser tratados en la práctica y en la generalidad de las situaciones como si fueran exactamente lo mismo. Cuando se habla de documento electrónico, hay que hacer referencia al autor, el contenido y el continente, precisando que su continente debe ser un medio electrónico. Según Francesco Carnelutti, cuando se hace referencia a la autoría del documento, desde una perspectiva jurídica, “no es quien materialmente lo crea, sino a quien jurídicamente se le atribuye su formación”. Respecto al término “contenido”, según la RAE, les una “cosa que se contiene dentro de otra”.

El Código General del Proceso – CGP, Ley 1564 de 2012, reguló de forma definitiva este tema de la presunción de los documentos electrónicos y lo hizo de forma acertada en su artículo 244, en donde se consagra de forma expresa: “Los documentos en forma de mensaje de datos se presumen auténticos”. Según el CGP, hablar de mensajes de datos es sinónimo de hablar de un documento tradicional, pero es diferente hablar de un mensaje de datos y de un hecho que tuvo lugar en un medio electrónico. Lo que sí se puede concluir es que en Colombia todo mensaje de datos deberá asimilar su tratamiento dentro del proceso al de la prueba documental.

De igual modo es importante presentar las definiciones que trae el artículo 2° de la Ley 527<sup>2</sup> de 1999, que se consideran pertinentes al tema de estudio:

---

2 Ley 527 de agosto 18 de 1999, por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones.

- a) Mensaje de datos: La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el Intercambio Electrónico de Datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.
- b) Comercio electrónico: Abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones de índole comercial comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones: toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios; todo acuerdo de distribución; toda operación de representación o mandato comercial; todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias; todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera.
- c) Firma digital: Se entenderá como un valor numérico que se adhiere a un mensaje de datos y que, utilizando un procedimiento matemático conocido, vinculado a la clave del iniciador y al texto del mensaje permite determinar que este valor se ha obtenido exclusivamente con la clave del iniciador y que el mensaje inicial no ha sido modificado después de efectuada la transformación.
- d) Entidad de certificación: Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales.
- e) Intercambio Electrónico de Datos (EDI): La transmisión electrónica de datos de una computadora a otra, que está estructurada bajo normas técnicas convenidas al efecto;
- f) Sistema de información: Se entenderá todo sistema utilizado para generar, enviar, recibir, archivar o procesar de alguna otra forma mensajes de datos.

### 1.1. Marco normativo: Régimen probatorio

El Decreto 624 de 1989, conocido como el Estatuto Tributario – E.T., en el título VI, artículo 742, señala que las decisiones de la Administración deben fundar-

se en los hechos probados, y que la determinación de tributos y la imposición de sanciones se deben fundamentar solo en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil - CPC, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Los medios de prueba contenidos en el E.T. y en el Manual de fiscalización de la DIAN, son los siguientes:

La confesión, artículos 747 al 749 del E.T.

Testimonio, artículos 750 al 753 del E.T.

Indicios y presunciones, artículos 754 al 763-1 del E.T.

Prueba documental, artículos 765 al 771-5 del E.T.

Prueba contable, artículos 772 al 777 del E.T.

Inspecciones tributarias, dentro de las cuales se incluye la inspección contable y el registro, artículos 778 al 783 del E.T.

Prueba pericial, artículos 784 y 785 del E.T.

Se ve a partir de lo anterior que dentro de los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario no se incluye la prueba electrónica, como un medio de prueba diferente o específica. El artículo 165 del CGP, reza que “son medios de prueba la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, los informes y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez”. Puede decirse que el legislador no se equivocó dejando abierta una ventana consciente de que el avance del derecho probatorio debe ir de la mano a los avances que la tecnología de punta, y puede generar que los medios de prueba se amplíen, como por ejemplo, cuando se habla de pruebas que puede considerarse novedosas como la electrónica, la estadística, etc.

## 1.2. Principios de la prueba

El Manual de fiscalización de la DIAN contempla los siguientes principios que deben tenerse en cuenta respecto a la prueba:

- i. **Necesidad de la prueba.** Todas las decisiones que tome la administración para la determinación de los tributos y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos probados en el expediente, es decir, en las pruebas aportadas al proceso regular y oportunamente.

- ii. **Unidad de la prueba.** Las pruebas recaudadas utilizando uno o varios medios probatorios conforman una unidad y, como tal, deben ser examinadas y valoradas por el funcionario de acuerdo con las reglas de la sana crítica, formando su convencimiento global para tomar la decisión
- iii. **Adquisición de la prueba.** Las pruebas deben ser apreciadas independientemente de quien las haya aportado al proceso o a quien beneficien o perjudiquen. Esto quiere decir que el resultado de la actividad probatoria, tanto en lo favorable como en lo desfavorable, se tomará independientemente de quien la haya aportado al proceso: Contribuyente, Estado o terceros.
- iv. **Lealtad y veracidad de la prueba.** Las pruebas, cualquiera que sea su procedencia, deben estar acorde con la verdad, corresponder íntegramente a la realidad de los hechos; exentas de malicia, falsedad y de deformación para tratar de inducir al engaño.
- v. **Publicidad de la prueba.** La prueba debe ser conocida por la persona contra quien se pretenda hacer valer, con el fin de que esta pueda controvertirla.
- vi. **Formalidad de la prueba.** Conforme a este principio, la ley impone requisitos de tiempo, modo y/o lugar que deben obedecer las pruebas para que cumplan con el objetivo de demostrar completamente los hechos.
- vii. **Legitimidad de la prueba.** Conforme a este principio la prueba debe estar libre de dolo, error, violencia e inmoralidad. Debe cumplir estos requisitos intrínsecos para su propia existencia y validez como elemento de convicción para el funcionario del conocimiento
- viii. **Preclusión de la prueba.** Este principio hace mención a la oportunidad procesal de solicitar y adjuntar pruebas que tiene tanto el sujeto pasivo del impuesto como la Administración, con el objeto de evitar que se sorprenda al contribuyente con hechos y argumentos que no conoce y que por lo tanto no puede controvertir dando lugar a la no ejecución de su derecho de defensa.
- ix. **Autorresponsabilidad o carga de la prueba.** Este principio se encuentra enunciado en el artículo 177 del CPC, y en virtud del mismo, la ley le crea a las partes la autorresponsabilidad de acreditar los hechos que afirma o en que basa sus pretensiones. Se habla de autorresponsabilidad toda vez que el sujeto que soporta la carga probatoria tiene la necesidad de probar los hechos para no perder el proceso.

El artículo 164 del CGP dispone que toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso. Las pruebas obtenidas con violación del debido proceso son nulas de pleno derecho.



Del citado principio podemos extraer las siguientes reglas: 1) No podrá valorarse la prueba que no fue pedida en tiempo, decretada legalmente y practicada en debida forma. 2) No podrá practicarse la prueba que no fue legalmente decretada; 3) No podrá decretarse la prueba que no fue oportunamente pedida o aportada o que, además, sea inconducente, impertinente o inútil. 4) No podrá pedirse o aportarse la prueba en oportunidad distinta que la prevista en la ley.

## 2. Reglas para garantizar la eficacia de la prueba electrónica en la investigación

Como se ha señalado en las páginas precedentes, al auditor para la determinación de los tributos e imposición de sanciones debe fundarse en las demostraciones aportadas al proceso, bien por las pruebas solicitadas en desarrollo del proceso de fiscalización o por las aportadas por los contribuyentes.

### 2.1. Aporte de la prueba electrónica

En materia tributaria toda prueba debe allegarse formalmente al expediente a través de un documento soporte que identifique la solicitud o recibo de la misma. Para ello el auditor tributario puede solicitar el aporte de pruebas a través de requerimientos ordinarios, autos de verificación o cruce, actas de visita, resolución de registro, etc. Asimismo, el contribuyente en el ejercicio del derecho de defensa pueda aportar pruebas al proceso, que deben sujetarse al cumplimiento de principios tales como la legalidad, admisibilidad de la prueba, el señalamiento del medio de prueba, el aseguramiento de la prueba, la recolección de la prueba y, obtención de asesoría especializada. Lo anterior significa que la prueba, para ser recibida en la investigación, debe atender los presupuestos de admisibilidad, puesto que la meta final es el uso de la evidencia adquirida y analizada para apoyar una investigación, por lo que la prueba electrónica se debe obtener en cumplimiento de la legislación existente y con los procedimientos de las mejores prácticas. Tratándose de documentos electrónicos, el aporte está limitado por los principios citados en el punto 1.3 del presente artículo y los de legitimidad, originalidad, conducencia, legalidad, licitud, pertinencia, oportunidad y utilidad.

**Legitimidad.** La legitimidad de la prueba consiste en que no hubiere sido producto de la intromisión indebida en computador u otro medio de almacenamiento de información digital. La admisibilidad de la prueba está determinada por la legitimación que tenga su tenedor, la cual se expresa en términos de propiedad o custodia. La corte constitucional, en su jurisprudencia, ha permitido dilucidar algunos casos en que el derecho a la intimidad prima por sobre otros derechos de carácter patrimonial. Frente a la tenencia *legítima*, se pueden men-

cionar correos electrónicos propios, extractos bancarios propios, historias clínicas propias. Como tenencia *ilegítima* se puede mencionar los correos electrónicos ajenos, incluidos los del cónyuge, familiares en general y empleados, salvo que tales correos hubieren sido generados y enviados utilizando cuentas familiares o corporativas con claves públicas y de libre acceso; grabaciones interceptadas sin orden judicial; y grabaciones obtenidas lícitamente pero extraídas ilícitamente de un expediente judicial.

**Originalidad.** Respecto al documento electrónico, lo adecuado es presentarlo en la misma forma en que fue creado. No será admisible, por tanto, la copia impresa en papel, ya que se entiende que esta es la simple reproducción de otro documento que fue creado y almacenado electrónicamente.

Entre los métodos o sistemas de almacenamiento de la información se tienen los siguientes: discos duros, DVD, discos compactos o cd, memorias USB, centros de almacenamiento masivo de información (gran disco duro), cintas de medios magnéticos, entre otros. La forma como se extraiga la copia del documento dependerá de la habilidad y el conocimiento de la persona que la realice. En dicho proceso se debe garantizar que no permitan su reescritura posterior. Asimismo, quien aporta el documento deberá demostrar que la prueba reúne los requisitos de confiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad<sup>3</sup>.

**Conducencia.** La conducencia es la idoneidad legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho. En materia de pruebas o evidencias digitales, esta apunta en un único sentido: la idoneidad del documento electrónico para demostrar el hecho alegado. El artículo 5° Ley 527 de 1999 indica que “no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos”.

Es necesario, sin embargo, distinguir entre el documento creado telemáticamente y el documento físico, pero archivado electrónicamente. Si se trata de mensaje de datos, es decir, los creados y archivados por medios electrónicos, con vocación de transmisibilidad, deberá ser de aquellos que hacen parte de los actos jurídicos no sometidos a requisitos especiales de creación o de prueba. En

---

3 **Confiabilidad:** La confiabilidad hace referencia a tres aspectos fundamentales de la prueba electrónica documental: la forma como se generó, la forma en que el documento es conservado y la identificación de quien lo generó.

**Inalterabilidad.** Es la garantía de que se ha conservado la pureza de la información a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, como mensaje de datos o en alguna otra forma. La inalterabilidad del documento electrónico se garantiza mediante la aplicación de protocolos de extracción y copia, y mediante el adecuado manejo de las reglas de cadena de custodia.

**Rastreabilidad.** La rastreabilidad significa la posibilidad de acudir a la fuente original de creación o almacenamiento del documento electrónico con fines de verificación de su originalidad y su autenticidad.

este caso se debe verificar si se trata efectivamente de un “mensaje de datos” propiamente dicho o de una “reproducción digital”, pues cada uno corresponde a actos jurídicos de distinto trato en la legislación documental, en la medida en que el segundo deberá cumplir en lo que le sea aplicable con los requisitos generales del documento de carácter representativo contemplados en el capítulo IX del CGP.

Se debe precisar que si un documento que consta en medio tangible es reproducido o archivado electrónicamente, como puede ser mediante el uso de una cámara digital o un escáner, dicha reproducción será considerada una copia y tendrá el valor probatorio de un documento de contenido representativo. En este caso, podrá suplir el original con el mismo requisito de haber establecido su autenticidad por confesión o testimonios de personas que hayan intervenido en su formación en el original como testigos actuarios o por atestación de un notario o de un juez que haya conocido el original y hecho la necesaria comparación, atestación que también podrá, mediante el uso de una firma digital y previa regulación especial, constar igualmente en medio electrónico o como lo dispuesto en algunas normas especiales como las de carácter tributario, que permiten al comerciante archivar digitalmente los soportes de sus actos con fines de control, por lo que, serán conducentes en su versión electrónica el archivo o memoria que se tenga de cualquiera de estos actos cuando lo que se quiera es demostrar la existencia del documento que prueba el acto jurídico, como puede suceder en el trámite de reconstrucción de expedientes, o la reducción a medios digitales de información con fines de archivo.

**Pertinencia.** En materia de evidencia digital, la pertinencia desempeña un papel preponderante. Por una parte, demuestra la relación directa entre el hecho alegado y la prueba solicitada. Por otra parte, determina la legalidad y la licitud del documento, en la medida en que permite al juez determinar con claridad cuándo se está ante una prueba permitida, cuándo ante una legal y cuándo ante una lícita.

Así, por ejemplo, si en un proceso civil se decreta una inspección judicial a los libros de comercio que reposan en el computador del demandado o del demandante en medio digital y para ello se ordena la exhibición y el apoyo de un perito experto, será pertinente solo aquello que tenga relevancia directa con el objeto de la prueba, que es, en este caso precisamente, la contabilidad obrante en archivos electrónicos, pero no lo será cualquier otra información que repose en el computador inspeccionado, pues es ajena al tema debatido. En este caso, se debe centrar la prueba en la obtención de la información relativa a dicho asunto. Todo lo demás deberá quedar excluido de la inspección, de la exhibición y de la peritación, so pena de violar el derecho constitucional a la intimidad.

**Utilidad.** Será inútil la prueba digital que esté encaminada a demostrar un hecho suficientemente probado en el proceso. Si en un proceso se ha demostrado con documentos físicos la existencia de un contrato y de sus pagos por el demandado, será inútil la exhibición del computador donde reposan los asientos contables de dichos pagos, pues tal hecho ya se encuentra plenamente acreditado con otros medios igualmente admitidos en el proceso, con lo cual se asegura, no solamente economía, sino la intimidad de la parte, quien tiene derecho a no ser molestada más de lo necesario, cuando el hecho alegado ha sido suficientemente demostrado.

**Legalidad y licitud.** Al momento de decretar la prueba, el juez deberá determinar si es legal. Es decir, admitida como medio para el proceso adelantado y lícita, en la medida en que no vulnere derechos constitucionales como la intimidad o el secreto profesional. Son legales en el proceso civil, por ejemplo, las pruebas que tiendan a demostrar hechos ocurridos con anterioridad al inicio del proceso, como la inspección a los libros de contabilidad cuando reposan en medios digitales o la inspección con exhibición a los archivos digitales que reposan en empresa o en establecimiento de comercio.

## 2.2. Práctica de la prueba

Teniendo en cuenta los principios antes descritos, para que la prueba electrónica concorra al proceso en su forma original debe ser incorporada en un contenedor apto para su transporte y posterior acceso, como puede ser un disco compacto no regrabable, o cualquier medio idóneo que no permita su modificación para permitir la asunción y posterior valoración que, como etapas del proceso, le indican al juez (en los términos que se estipulan en el artículo 10 de la Ley 527 de 1999) que para valorar la prueba documental electrónica deberá tener en cuenta los criterios previstos en el ordenamiento jurídico a la luz de la sana crítica aplicable al documento por papel – *per cartam*, pues no es lo mismo el archivo electrónico que una impresión física en papel por medios mecánicos.

### 2.2.1. El peritaje

Tratándose de documentos electrónicos, hemos visto que estos puede ingresar al proceso de distintas formas, bien por aporte, bien por exhibición, ya por inspección, casos en los cuales es necesario acudir al experticio de quien se encuentra debidamente entrenado y calificado para examinar este tipo de evidencias. Según el artículo 226 del CGP, “la prueba pericial es procedente para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos”. Para la valoración conjunta y razonada de las pruebas,

cobra importancia el dictamen pericial, cuando se trata de demostrar un hecho ocurrido en un medio electrónico. El hecho electrónico no es un hecho que ocurre en la realidad física, y difícilmente podrá comprobarse si no se cuenta con un experto que pueda contarle de forma objetiva al juez que fue lo que realmente sucedió y pueda de esta forma concluir cuál de las partes tiene la razón.

El perito debe ser una persona idónea. si se tiene en cuenta que la manipulación y el examen de pruebas electrónicas es una tarea que requiere particular cuidado en consideración a las características especiales de la evidencia digital, a saber: 1) la evidencia digital se puede reproducir y alterar muy fácilmente: “es una característica que la hace maleable, lo cual, por un lado puede ayudar a la duplicación requerida para su análisis posterior, pero por otra parte, la hace vulnerable y fácilmente modificable”; 2) “la evidencia digital es anónima”: en muchas ocasiones, establecer la verdadera procedencia de un mensaje de datos no firmado digitalmente, por ejemplo, es muy difícil para alguien sin el debido entrenamiento: “La forma de la evidencia digital es tan importante como su contenido. Es importante revisar el contenido del documento, pero al mismo tiempo los medios a través de los cuales se crearon, enviaron o enrutaron los contenidos hacia su destino”; 3) “La evidencia digital tiene dificultades para ser llevada a la corte”; 4) La recopilación, búsqueda, acceso, almacenamiento y transferencia de evidencia digital son tareas que exigen consideraciones y cuidados especiales para garantizar su integridad y la observancia de la cadena de custodia (Nattan, 2010).

Frente a la alteración de los documentos que reproduzcan en un medio electrónico se considera debe ser probada en el proceso por medio de un dictamen pericial, por cuanto generalmente habría que pensar que la alteración ocurrió de igual forma en un medio electrónico.

### **2.3. Recaudo de la evidencia digital**

Sea cual fuere la etapa o el medio probatorio por el cual se pretende allegar un documento electrónico al proceso judicial, la intervención del perito garantizará la inalterabilidad y la inmaculación necesarias para poder valorarlo en la sentencia o en el auto que le ponga fin a la actuación. De allí que sea necesario el planteamiento de protocolos especiales que garanticen su debido recaudo y análisis, pues tan importante es determinar el valor que se le debe asignar a un documento como la identidad que este tiene con el hecho alegado, en la medida en que se busca garantizar que el documento valorado es el mismo que se recaudó en la respectiva diligencia. La actuación de campo de la recopilación de las evidencias es una actividad extremadamente delicada y compleja. La valía legal y técnica de las evidencias en la mayoría de ocasiones depende del proceso realizado en la recopilación y preservación de las mismas.

### **2.3.1. La norma ISO/IEC 27037:2012 “Information technology — Security techniques — Guidelines for identification, collection, acquisition and preservation of digital evidence”**

La norma ISO 27037: 2012 está orientada al procedimiento de la actuación pericial en el escenario de la recogida, identificación y secuestro de la evidencia digital. Entre otros fines, pretende ayudar a las organizaciones en sus procedimientos de tratamiento de circunstancias excepcionales que involucren datos gestionados en ellas de forma que se pueda facilitar el intercambio de evidencias digitales potenciales con los ámbitos jurisdiccionales que sean de aplicación. Aquella define dos roles especialistas en la gestión de las evidencias electrónicas:

- *Digital Evidence First Responders (DEFER)*. Experto en primera intervención de evidencias electrónicas
- *Digital Evidence Specialists (DES)*. Experto en gestión de evidencias electrónicas

La norma **ISO / IEC 27037:2012** proporciona orientación para los siguientes dispositivos y circunstancias:

- Medios de almacenamiento digitales utilizados en ordenadores tales como discos duros, discos flexibles, discos ópticos y magneto ópticos, dispositivos de datos con funciones similares.
- Teléfonos móviles, asistentes digitales personales (PDA), dispositivos electrónicos personales (PED), tarjetas de memoria.
- Sistemas de navegación móvil.
- Cámaras digitales y de video (incluyendo CCTV).
- Ordenadores de uso generalizado conectados a redes.
- Redes basadas en protocolos TCP / IP y otros.
- Dispositivos con funciones similares a las anteriores.

Los principios básicos en los que se basa la norma son:

**Aplicación de métodos.** La evidencia digital debe ser adquirida del modo menos intrusivo posible, tratando de preservar la originalidad de la prueba y en la medida de lo posible obteniendo copias de respaldo.

**Proceso auditable.** Los procedimientos seguidos y la documentación generada deben haber sido validados y contrastados por las buenas prácticas profesionales. Se debe proporcionar trazas y evidencias de lo realizado y sus resultados.

**Proceso reproducible.** Los métodos y procedimientos aplicados deben de ser reproducibles, verificables y argumentables al nivel de comprensión de los entendidos en la materia, quienes puedan dar validez y respaldo a las actuaciones realizadas.

**Proceso defendible.** Las herramientas utilizadas deben de ser mencionadas y estas deben de haber sido validadas y contrastadas en su uso para el fin en el cual se utilizan en la actuación. Para cada tipología de dispositivo la norma divide la actuación o su tratamiento en tres procesos diferenciados como modelo genérico de tratamiento de las evidencias:

**La identificación.** Es el proceso de la identificación de la evidencia y consiste en localizar e identificar las potenciales informaciones o elementos de prueba en sus dos posibles estados, el físico y el lógico según sea el caso de cada evidencia.

**La recolección y/o adquisición.** Este proceso se define como la recolección de los dispositivos y la documentación (incautación y secuestro de los mismos) que puedan contener la evidencia que se desea recopilar o bien la adquisición y copia de la información existente en los dispositivos.

**La conservación/preservación.** La evidencia ha de ser preservada para garantizar su utilidad, es decir, su originalidad para que *a posteriori* pueda ser esta admisible como elemento de prueba original e íntegra, por lo tanto, las acciones de este proceso están claramente dirigidas a conservar la cadena de custodia, la integridad y la originalidad de la prueba.

## 2.4. Cadena de custodia

Según se indica en el Manual de fiscalización de la DIAN, si en el ejercicio de la acción de fiscalización se hace necesario aplicar el sistema de cadena de custodia, esta debe desarrollarse conforme a lo establecido por la Fiscalía General de la Nación, en el tema en particular. Se entiende por cadena de custodia el proceso documentado, aplicado por particular o servidor público, tendiente a demostrar la identidad, la originalidad e integridad de todo espacio o lugar considerado como escena o lugar de los hechos, así como de todo elemento desde su hallazgo, toma o recaudo, hasta que la autoridad judicial lo determine. Permite garantizar los principios de identidad, integridad, preservación, seguridad, almacenamiento, continuidad, autenticidad, originalidad e inmaculación. El registro de la cadena de custodia se concreta en cualquier mecanismo capaz de contener un documento electrónico o archivo digital. Esta nos permite responder a los interrogantes de quién la recolectó, cuándo y cómo, quién tiene su posesión, cómo fue almacenada y protegida en dicho procedimiento, quién la manipuló y por qué.

## 2.5. Valoración de la prueba electrónica: Validez y eficacia

La valoración de la prueba recae sobre dos aspectos fundamentales: la validez y la eficacia. En su obtención, la validez de la prueba se relaciona con el debido proceso, este se entiende en dos sentidos, uno formal y otro sustancial. El criterio de distinción alude simplemente a que el formal se refiere a los condicionamientos de validez (formal y material) que brindan las garantías legales y constitucionales para los actos procesales-probatorios de admisión, práctica y valoración de la prueba dentro del proceso. En cambio, el sustancial se refiere a que la restricción de los derechos fundamentales sustanciales tanto en el ámbito extraprocésal como en el intraprocésal cumpla con los presupuestos constitucionales de validez (formal y material).

En los eventos en que se trata de pruebas obtenidas como consecuencia de la violación de un derecho fundamental sustantivo debe analizarse el cumplimiento de los presupuestos constitucionales que del debido proceso constitucional y sustantivo se desprenden para la restricción de los derechos fundamentales en la obtención de la prueba. Si se presenta incumplimiento de estos presupuestos, el juez debe aplicar la nulidad de pleno derecho de que trata el inciso final de artículo 29 de la Constitución Política, por lo que se considera importante que el auditor conozca los derechos y limitaciones que impone la Constitución, en el desarrollo de la investigación, a fin de no afectar los derechos fundamentales del individuo, tal como por ejemplo, el art. 15 establece el derecho a la intimidad personal y familiar, lo mismo que el derecho al habeas data y la inviolabilidad de las comunicaciones. No obstante, a renglón seguido, autoriza al legislador con el fin de disponer las formalidades para interceptar las comunicaciones. Además, establece que los documentos privados y la contabilidad pueden intervenir en los términos que establece el legislador. El art. 16 establece el derecho al libre desarrollo de la personalidad. Sin embargo, admite las limitaciones que imponen los derechos de los demás y el orden jurídico.

Al momento de la valoración, las partes o los intervinientes, en virtud del derecho a la prueba, tienen la posición iusfundamental de exigir que la prueba relacionada con su interés material tenga validez y que después el juez establezca su capacidad demostrativa. No obstante, a la parte que se ve afectada en su interés material o en general en sus derechos fundamentales con alguna prueba, en virtud del debido proceso constitucional, le asiste el derecho de invocar los mecanismos procesales de exclusión de la prueba que no cumpla con los presupuestos de validez. Por regla general, la valoración se realiza en la sentencia o en el auto que le ponga fin a una determinada actuación. La valoración es análisis que el juez realiza sobre el mérito de convicción de la prueba. Este proceso de valoración comprende dos aspectos igualmente importantes para la formación del con-



vencimiento, que son: 1. La legalidad de la prueba, en la medida en que haya sido debidamente llevada a cabo en el proceso, y; 2. La eficacia. El mérito de convicción que ofrezca la prueba sobre la ocurrencia del hecho. La eficacia puede derivar de la imposibilidad de desconocer el valor probatorio de ciertos actos, como lo dicho en documento auténtico o público.

El juez que deba valorar una prueba que tiene como medio de reproducción un medio electrónico solo tendrá que hacer aplicación de eso que la Ley 527 de 1999 concibe como equivalencia funcional, aplicando en últimas la sana crítica y las reglas de la experiencia, frente a una valoración conjunta y razonada como la que se establece en el CGP. Situación diferente cuando se trata de probar un hecho ocurrido en un medio electrónico, por cuanto no se trata simplemente de equiparar la prueba electrónica a un documento tradicional sino a un dictamen pericial que permita al juez realizar esta valoración conjunta y razonada pero acudiendo a una ciencia o técnica que él no posee por sí mismo, y que es necesaria para verificar un hecho que no tuvo ocurrencia en su realidad sino en la creada por la aparición de las tecnologías de información y comunicación.

### 3. Conclusiones

Dentro de los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario no se incluye la prueba electrónica, como un medio de prueba diferente o específica, por lo que el auditor deberá remitirse a lo dispuesto en el CPC en cuanto sean compatibles.

En materia tributaria toda prueba debe allegarse formalmente al expediente con el cumplimiento de principios como la legalidad, admisibilidad de la prueba, el señalamiento del medio de prueba, el aseguramiento de la prueba, la recolección de la prueba y obtención de asesoría especializada. Respecto a la prueba electrónica se deben observar además de los antes citados los de legitimidad, originalidad, conducencia, legalidad, licitud, pertinencia, oportunidad y utilidad, así como los identificados por la norma IEC 27037:2012.

La observancia de los principios y reglas para la validez y eficacia de la prueba electrónica demuestran la necesidad de proteger su integridad en todo el proceso de copia, extracción, manipulación y estudio; la exigencia de resguardar el derecho a la intimidad; el manejo adecuado de la cadena de custodia; la aplicación de normas reconocidas internacionalmente como la ISO / IEC 27037:2012 ; la identificación de los casos en los cuales se requiere de un perito; las normas de valoración, entre otros evidencian la necesidad de: 1) establecer e implementar procedimientos validados y contrastados por las buenas prácticas profesionales para el proceso de fiscalización y liquidación de la DIAN respecto a la petición, aporte, manejo y custodia de la prueba electrónica; 2) identificar y disponer de

técnicas y herramientas apropiadas para el adecuado manejo de la prueba electrónica; 3) capacitar a los auditores, en aspectos relativos al manejo de la prueba electrónica en las distintas etapas del proceso de fiscalización y liquidación.

## 4. Bibliografía

Jaime Ernesto Guerra Contreras, Jedwar Alfredo Pérez Rincón, Jairo Cano Bohórquez. *El documento electrónico como medio de prueba*. Recuperado en: [www.unilibre.edu.co/verbaiuris/images/stories/vol1/dpr1.pdf](http://www.unilibre.edu.co/verbaiuris/images/stories/vol1/dpr1.pdf). (2014).

José Enrique Pérez Palací. *La prueba Electrónica: Consideraciones*. Recuperado: <http://openaccess.uoc.edu/webapps/02/bitstream/10609/39084/1/PruebaElectronica2014.pdf>. (2014).

Luis Bernardo Ruiz Jaramillo. Valoración de la validez y de la eficacia de la prueba -Aspectos epistemológicos y filosófico-políticos.. Antioquia, Colombia. At 165. Recuperado en: <file:///C:/Users/dell/Downloads/2402-7764-1-PB.pdf>. (2008).

Nattan Nisimblat. *El manejo de la prueba electrónica en el proceso civil colombiano*. Revista de derecho, comunicaciones y nuevas tecnologías, 4, At 1. (2010).

Reyes, C Cindy Charlotte Reyes Sinisterra. *La prueba electrónica en materia civil. Escritos sobre diversos temas de derecho procesal*. At: 1043. Recuperado en: <https://letrujil.files.wordpress.com>. (2014).