

# Las reglas de exclusión de la prueba como límite a la verdad.

## Análisis desde un caso práctico

The exclusionary rules of the evidence as a limit to the truth.

Analysis from a practical case

Por Serrana Delgado **Manteiga**<sup>1</sup>.

**Resumen:** El presente artículo aborda el problema de las reglas de exclusión de la prueba y su eventual conflicto con la verdad de los hechos. Se considera que, si bien la verdad experimenta límites en el derecho, un razonamiento jurídico que involucra hechos, sostiene su justificación en que los hechos tomados por verdaderos, lo sean. A su vez, en algunos casos, las reglas de exclusión de la prueba, aunque aparentan implicar un conflicto inconmensurable con la verdad, no lo hacen. En el caso de la sentencia Número 170/22 del 17/3/22 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Uruguay, dicho Tribunal dictamina en función de la regla del fruto del árbol envenenado, cuando, en el caso, no se configuraban los supuestos para que dicha regla aplicara. La confusión se sustenta en no distinguir dos niveles de análisis: el de la causalidad y el de la normatividad<sup>2</sup>.

**Palabras clave:** Verdad; Reglas de exclusión de la prueba; Causalidad; Normatividad.

**Abstract:** This article addresses the problem of exclusionary rule of evidence and its eventual conflict with the truth of the facts. It is considered that although the truth experiences limits in the law, a legal reasoning that involves facts, sustains its justification in that the facts taken as true, are so. In turn, in some cases, the exclusionary rules of the evidence, although they appear to imply an immeasurable conflict with the truth, do not. In the case of judgment Number 170/22 of 3/17/22 of the Uruguayan Tribunal de lo Contencioso Administrativo, said Court ruled based on the rule of the fruit of the poisonous tree, when, in the case, the assumptions were not established for that rule to apply. The confusion is based on not distinguishing two levels of analysis: that of causality and that of normativity.

---

<sup>1</sup> Profesora Adjunta de Filosofía y Teoría General del Derecho de la Facultad de Derecho de la UDELAR (Montevideo, Uruguay). Encargada del Departamento Jurídico de la Dirección General Impositiva del Uruguay. serranadelgadam@gmail.com

<sup>2</sup> Las afirmaciones vertidas en el presente artículo son de exclusiva responsabilidad de su autora y no comprometen a ninguna persona o institución. Estas reflexiones, aunque redactadas con posterioridad, fueron posibles gracias al Proyecto de financiación de CSIC "El discurso de los hechos en el derecho", cuyo responsable fue el Profesor Andrés Blanco y que realizamos también junto al Dr. José Gómez Leiza

**Keywords:** Truth; Exclusionary rules of the evidence; Causality; Normativity.

## 1. Introducción. El derecho, la verdad y el litigio de interés público.

El problema que se aborda en el presente artículo es hasta qué punto el derecho persigue la verdad o el conocimiento genuino de los hechos, al contar con normas del estilo de la cosa juzgada, la limitación a la prueba en general (plazos y cantidad) y normas que ordenan desechar cierta prueba por considerar que fue obtenida de forma ilícita. En estos casos se suele afirmar que el derecho no prioriza la verdad y suele priorizar otros valores como la certeza o la seguridad. Este problema se presenta con cierta crudeza en los litigios de interés público<sup>3</sup>, ya que las reglas sobre limitación de la prueba están pensadas con carácter general, y no en clave de este tipo de litigios. Para el análisis de la tensión entre la verdad y las reglas de exclusión probatoria me voy a valer del ejemplo de un caso de la materia tributaria resuelto por el órgano de única y última instancia en materia administrativa de Uruguay<sup>4</sup>.

Las reglas de exclusión de la prueba son un desafío para los litigios de interés público porque suelen responder a ciertas estructuras procesales tradicionales que se basan en dos sujetos que se enfrentan y que persiguen intereses particulares. Algunos conflictos de interés público, por el contrario, suelen involucrar la participación de colectivos, donde tal estructura tradicional no se da. Las limitaciones probatorias suelen estar pensadas para el litigio tradicional, porque es común que las reglas procesales que regulan la producción de la prueba establezcan la limitación de la cantidad de testigos a ofrecer y hasta, en un sentido bastante más básico y material, los recintos edilicios no admiten la concurrencia de un colectivo de sujetos. Así lo han destacado Abramovich y Courtis (2002), poniendo énfasis en que las estructuras procesales están pensadas para litigar los derechos civiles y políticos y no los derechos económicos, sociales y culturales, bajo la falsa tesis que este tipo de derechos demandan dinero, mientras que los civiles y políticos no. Ya Holmes y Sunstein habían relevado los elevados costos económicos que implicaba la protección de las libertades básicas en los Estados Unidos y que los impuestos lejos de ir en contra de la propiedad privada, contribuían a asegurarla (1999, p. 62).

Por otra parte, los litigios de interés público, en la medida que involucren a un colectivo de agentes, invitan a replantear la aplicación que de las reglas de exclusión probatoria hacen los

---

<sup>3</sup> Para el concepto de litigio de interés público remito a Ucín 2017.

<sup>4</sup> No considero que este caso pueda ser clasificado como un caso de litigio de interés público, pero entiendo que las cuestiones problematizadas aquí nos pueden aportar herramientas conceptuales que nos ayuden a comprender mejor los desafíos probatorios que presentan a este respecto los litigios de interés público.

---

magistrados. En estos casos, parece imprescindible que los jueces, en tanto agentes prácticos, ponderen adecuadamente la pertinencia de la aplicación de tales reglas. Cuando lo que está involucrado es una cuestión que afecta el interés de ciertos colectivos de sujetos, la aplicación de tales reglas debería de tomar especialmente en cuenta los desafíos probatorios a los que se enfrentan tales litigios y especialmente la dificultad en la obtención de los medios probatorios. Ucín, por ejemplo, ha sugerido que el uso de presunciones en ciertos casos puede resultar una herramienta útil (2022, p. 136).

Una de las características del razonamiento jurídico es que es un tipo de razonamiento práctico (Maccomick, 2021) donde es necesario tomar una decisión. En tanto agentes racionales, frecuentemente tomamos decisiones. En general, (si contamos con ciertos recursos básicos) decidimos qué comer, qué amigos tener, qué estudiar, cómo vestirnos, qué actividad física realizar, dónde ir de vacaciones, etc. Estar comprometido con tomar la mejor decisión en un caso determinado parece exigir contar con toda la información. Desde este punto de vista, experimentamos desconcierto cuando tenemos que resignarnos a no tener la mejor y más completa información. A veces la verdad no nos satisface. Quisiéramos que las cosas fueran diferentes, que no fuera verdadero el diagnóstico de salud adverso que le ha hecho el médico a un familiar cercano, o que no sea cierto que un amigo está ofendido con nosotros, o que nuestra pareja está decepcionada por algo que hicimos o no hicimos, o que la maestra nos diga que el comportamiento de nuestro hijo en la escuela no es el esperable. La verdad a veces incomoda. Sin embargo, en todos estos ejemplos parece que es mejor contar con la verdad para poder hacer algo al respecto: recurrir a un tratamiento médico, a un psicólogo, a un nutricionista, hablar con nuestro amigo o nuestra pareja, etc. La verdad parece tener un efecto de incrementar nuestra libertad y nuestra capacidad de acción, sino en todos los casos, en casi todos los casos. Saber la verdad de los hechos nos conduce a tomar una mejor decisión. La idea de tomar una decisión sobre hechos falsos parece conspirar contra la racionalidad de la decisión.

El derecho presenta, en algunos casos, reglas como la de no autoincriminarse o la teoría del fruto del árbol envenenado que implican una restricción a la verdad de los hechos (Moreso y Vilajosana, 2004). En estos casos, hay un límite a la búsqueda de la verdad. El derecho ordena, por ejemplo, descartar evidencia obtenida en un domicilio sin la correspondiente orden de allanamiento judicial, y eventualmente, cualquier prueba derivada de dicha prueba obtenida en forma ilícita (Laudan, 2013). En definitiva, el derecho considera que la verdad no es un valor absoluto, y que la verdad no puede ser perseguida a cualquier precio. El reconocimiento de determinados derechos individuales y, del otro lado, el peso de la verdad, pueden llevarnos a experimentar cierta sensación

---

de desconcierto. Podemos no comprender cómo puede estar racionalmente justificado postergar la verdad y cómo puede contribuir esto a tomar la mejor decisión.

El discurso de los hechos en el derecho es un discurso problemático, como lo es también para las metateorías de las disciplinas duras. Quienes trabajan sobre epistemología de la física, por ejemplo, también tienen dificultades para considerar cuándo están frente a un hecho probado. Tanto las nociones de hecho como de verdad son nociones teóricas complejas, donde no hay un acuerdo unánime entre las distintas teorías epistemológicas sobre la verdad y el conocimiento.

Algunos teóricos del derecho están divididos sobre el rol que desempeña la búsqueda de la verdad en el discurso del derecho. Algunos son escépticos frente a la idea de verdad en general y entienden que la verdad es una noción con un tufillo a metafísico, como lo reseña Gascón (2004<sup>5</sup>), otros autores consideran que el derecho si bien experimenta ciertas restricciones a la búsqueda de la verdad, tiene como fin pronunciarse sobre hechos verdaderos y probados (Taruffo, 2008; Haack, 2020).

También es necesario tener presente que el derecho utiliza con frecuencia reglas constitutivas (Searle, 1998), lo que da cuenta del carácter institucional del derecho. Las reglas constitutivas son reglas que crean conductas que no existen con independencia de la regla. La regla que sanciona el penal en el fútbol (la analogía con los juegos nos ayuda a comprender mejor el fenómeno), por ejemplo, crea al mismo tiempo la conducta “hacer penal”. No existe la conducta “hacer penal” fuera de una cancha de fútbol. Lo mismo sucede con el derecho, fuera del discurso jurídico, no existen los hechos “hacer una estafa”, “cometer una defraudación tributaria”. En este sentido el derecho crea hechos, crea “realidad”. Lo anterior no significa que el derecho no tenga que tomar en cuenta el acaecimiento de hechos brutos, de regularidades de comportamiento, que son necesarias o imprescindibles, pero hay que tener presente que es el derecho el que le asigna significado a esas regularidades de conducta.

Lo anterior no va en desmedro de considerar que la verdad es un valor muy importante para el derecho, pero es necesario reconocer que hay ciertas restricciones institucionales a la búsqueda de la verdad, y que los hechos del caso no son un concepto pacífico que no presente problemas.

## **2. El elusivo concepto de verdad.**

Las nociones de hecho, verdad y creencia, son nociones muy emparentadas. Es célebre la definición dada por Russell (2005) de que un hecho es aquello que hace verdadera nuestra creencia.

---

<sup>5</sup> En el campo filosófico general es conocida la posición contraria a la idea de verdad sostenida por teóricos como Rorty.

---

La noción de verdad es muy importante para la propia idea de conocimiento ya que parece bastante claro que no puede haber un conocimiento de hechos falsos. La ciencia aspira a conocer la verdad sobre el campo o la disciplina sobre la que trabaja.

Desde Platón (2000) en el Diálogo del *Teetethos*, (se trata de un debate entre Sócrates y Teetethos), las nociones de conocimiento y verdad se hallan hermanadas, el concepto de conocimiento se presentan en el diálogo platónico como una creencia verdadera y justificada. Desde entonces el conocimiento se estructura bajo la idea de trilogía planteada por Platón, como: 1) una creencia, 2) verdadera y 3) justificada. Más allá de algunos problemas planteados por dicha trilogía platónica<sup>6</sup>, el planteo del autor sirvió de referencia para considerar que los problemas vinculados al conocimiento eran problemas vinculados a las creencias, a la verdad y también a la justificación.

Desde hace un tiempo considerable, resuena la pregunta de Aristóteles: “¿Cuándo tiene lugar o no lo que se llama verdadero? No es porque pensemos en verdad que tú eres blanco, tú eres blanco, sino porque tú eres blanco nosotros, al decirlo estamos en la verdad”. (2018, p. 32) Con esta pregunta Aristóteles reafirmaba un concepto objetivo de verdad que se separa de cualquier tesis que pueda dar al sujeto un rol protagónico en la noción de verdad. La verdad es aquello que está más allá de lo que cualquiera pueda afirmar, es algo distinto a una mera creencia y la verdad cumple un rol protagónico cautelar, nos asegura la posibilidad del error y lo hace también del error masivo o unánime. Se aleja, de esta manera, de cualquier concepción de la verdad como consenso.

La teoría de Aristóteles se conoce como la teoría de la verdad como correspondencia. En la filosofía antigua el centro estaba en el objeto que se conoce, el sujeto no ocupaba un lugar relevante. Los problemas que plantea esta teoría de la correspondencia es cómo explicar cómo un enunciado se puede corresponder con un hecho, dado que se trata de dos categorías ontológicas diferentes, una es un pedazo de lenguaje y la otra un pedazo del mundo.

Fue Tarski (1969) quien presentó en el año 1944 una teoría de la verdad como correspondencia rehabilitada, en el sentido de que no pretendía establecer a qué porción del lenguaje se corresponde determinada porción del mundo, como lo hacía la teoría aristotélica (Rorty, 2001). Pero en la teoría correspondentista tarskiana lo que se corresponden son dos trozos o paños de lenguaje. Estableció la muy útil distinción de niveles de lenguaje entre un lenguaje- objeto y un metalenguaje y consideró su teoría aplicable sólo a lenguajes formalizados. Consideraba a su teoría como epistemológicamente neutral, porque entendía que no adoptaba ningún compromiso epistemológico anterior. El punto central de Tarski es que la verdad sólo se puede aplicar a las

---

<sup>6</sup> En 1957 Edmund Gettier publicó un artículo titulado “¿Es Conocimiento la Creencia Verdadera y Justificada?” en el que fundamentó, mediante contraejemplos lógicos, por qué no podía considerarse que el conocimiento estuviese compuesto de esa manera. El trabajo tuvo tal impacto que trascendió en la comunidad filosófica como el *dilema de Gettier*.

---

oraciones de un lenguaje formalizado y que es, a su vez, necesario la utilización de un lenguaje diferente al que pertenece la oración cuya verdad se pretende predicar. Tarski logra conservar la objetividad de la noción de verdad, a costo de presentar una teoría poco ambiciosa, porque los hechos tarskianos son también lenguaje.

Todas las teorías de la verdad presentadas hasta el momento (aun también las teorías deflacionarias de la verdad) presentan dos notas características: una es la noción de absoluto (no es posible predicar la existencia de grados de verdad, un enunciado no es más o menos verdadero, es o bien falso, o bien verdadero), la otra nota es la de incondicionalidad (un enunciado que es hoy verdadero, lo fue en el pasado y lo será en el futuro, véase Horwich, 1998).

Davidson (1998) se plantea que los serios cuestionamientos a los que fue sometida la propia noción de verdad se debe a que se esperó demasiado de una teoría de la verdad. La comunidad académica pretendía que tal teoría determinara cuándo un enunciado o una creencia es verdadero. Pero la verdad no es ella misma una creencia, no tiene contenido proposicional, no es un objeto y por ende una teoría de la verdad no está encaminada a decirnos que algo es o no verdadero.

La noción central de verdad, se emparenta con la noción de conocimiento y de objetividad. La propia noción de pensamiento presupone la idea de verdad. Es la noción de verdad la que permite preservar la posibilidad del error. La verdad es un ideal normativo, una idea regulativa, funciona también como criterio de corrección que nos permite argumentar. Cualquier concepto de justificación, presupone a su vez el concepto de verdad. También parece claro que no necesariamente tiene que ser el mismo concepto el que utilizan las ciencias duras, que el que utiliza la propia filosofía y las ciencias sociales en general. La teoría de la verdad como correspondencia en su vertiente clásica tiene poco que hacer para la teoría moral. Una explicación de tipo naturalista de la noción de verdad no tiene sentido en el campo moral o ético porque que algo se corresponda con un hecho, no es de por sí una condición suficiente para que se asegure la verdad de un enunciado moral. Por ejemplo, si constatáramos que es verdad que la tortura causa dolor físico, no justifica el juicio “la tortura es condenable”, porque según nos enseñó Hume (2000), ningún es justifica un debe<sup>7</sup>. Por ende, la situación fáctica que la tortura cause dolor es un elemento físico o casual muy relevante para abstenerse de torturar a cualquiera, pero una intervención quirúrgica que le salva la vida a una persona también causa dolor, y el mismo juicio normativo que hacemos para la tortura no es trasladable al caso de la intervención médica.

Tampoco la noción de objetividad en las cuestiones normativas (entendiendo aquí normatividad en un sentido muy amplio de enunciados de valor o de deber) implica rechazar

---

<sup>7</sup> Este argumento de Hume se hizo conocido en teoría moral como la falacia naturalista.

---

cualquier tipo de relativismo del sujeto. Se puede mantener la noción de objetividad y considerar que la mirada o el punto de vista del sujeto es muy relevante (Street, 2016; Nagel, 1998).

### **3. Un caso problemático de la jurisprudencia tributaria uruguaya.**

En el sistema jurídico uruguayo está previsto a nivel constitucional, y regulado también a nivel de leyes, que todo el contralor de la legalidad de los actos administrativos del Estado los procesa un único órgano que a su vez es de última instancia. Se trata del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA en adelante), un tribunal compuesto por cinco miembros, jueces de carrera, que deciden sus casos por mayoría. Este órgano no forma parte del Poder Judicial, conformando un sistema orgánico independiente.

Lamentablemente, en el caso de la materia tributaria, no hay órganos judiciales especializados, y por ende, los ministros que llegan al TCA no cuentan con una basta experiencia en la materia tributaria, como sí pueden hacerlo en otras áreas en las que hayan estado la mayor parte de su carrera. Si bien algunos juzgados entienden en algunas cuestiones tributarias, suelen limitarse a un análisis preliminar de juicios con una estructura más reducida (medidas cautelares y juicios ejecutivos).

Entonces, si bien las administraciones tributarias suelen contar con ciertas facultades excepcionales que les confiere la ley, especialmente en materia de fiscalización, la ausencia de tribunales especializados en la materia tributaria, hace que las condiciones en que se litiga, disten de ser las óptimas.

Voy a problematizar en torno a una muy reciente sentencia del TCA, Sentencia 170/22 del 17/03/22. El caso involucra una defraudación tributaria millonaria en dólares (protagonizada por una empresa frigorífica de una dimensión económica importante), donde el TCA anula una resolución de la Dirección General Impositiva (DGI en adelante, organismo perteneciente al Poder Ejecutivo del Uruguay que recauda la mayor parte de los ingresos del estado en concepto de impuestos) aplicando una regla de exclusión de la prueba, la de la teoría del fruto del árbol envenenado.

Los hechos más relevantes son lo siguientes: un ex empleado del frigorífico encargado de la facturación de la empresa, (condenado penalmente por estafa al frigorífico y despedido por notoria mala conducta) presenta una denuncia a la DGI donde incorpora documentación obtenida mientras trabaja en la empresa, que da cuenta de un sistema de facturación que dividía las ventas a la mitad, facturando la mitad del importe total de las ventas. El programa hacía que los registros informáticos

---

se borrarán en 24 horas.

A partir de la denuncia del “topo” o “infiltrado” (en rigor era un empleado de la empresa), la DGI se dirige a la empresa, interroga a testigos, revisa los registros informáticos del día, y se confirma la hipótesis denunciada. Posteriormente, se dirige a la empresa proveedora del software y contrasta la información de la denuncia con los respaldos informáticos de la proveedora, analizando más de 350 comprobantes fiscales y concluye que la denuncia es veraz y que efectivamente la empresa defraudaba millones de pesos al año de impuestos. Presenta denuncia penal contra los representantes de la empresa, contra los socios de la empresa proveedora del software y contra el propio denunciante. En sede penal las directoras del frigorífico son condenadas por el delito de defraudación tributaria. En sede del TCA, se anula la resolución en una decisión de 3 votos contra 2. La mayoría argumenta que la DGI se basó en una prueba nula, porque considera que proviene de la denuncia presentada por el ex empleado, y que no se cumplieron las garantías del debido proceso.

Teniendo este caso en mente, quiero problematizar en primer lugar sobre algunas cuestiones conceptuales. Quiero enfatizar que la existencia de ciertas reglas que, aparentemente, están reñidas con la verdad, en realidad no lo están. Por ejemplo, en el caso de la regla de las Advertencias Miranda, no está reñida con la búsqueda de la verdad en su origen, porque precisamente intentan evitar, por ejemplo, obtener confesiones falsas mediante tortura, basándose en la convicción de que alguien para frenar la tortura está dispuesto a declararse culpable.

La regla del debido proceso, o en el caso, que las pruebas tengan una procedencia legítima, muchas veces se afirma en, justamente, preservar la verdad. Por ejemplo, cuando se obtienen pruebas, cuya procedencia es dudosa porque no se siguieron las garantías de su obtención o preservación o porque, por ejemplo, se trata de pruebas “plantadas”, la idea es preservar la verdad, desechando pruebas cuyo origen y forma de obtención no tiene transparencia. En estos casos, estas reglas están hermanadas con la noción de verdad y no hay una contraposición con la verdad.

Sin embargo, en la regla que permite la no autoincriminación, o en la consagración del derecho a mentir de un imputado penalmente, o en el caso de la teoría del fruto del árbol envenenado asistimos a casos donde el derecho posterga la verdad para decidirse por otro valor. Parecemos enfrentar un caso de dilema moral con valores enfrentados que no parecen conmensurables.

#### **4. Las restricciones que experimenta la premisa fáctica.**

Asumiendo que el razonamiento jurídico se basa en argumentos jurídicos que implican la



---

unión de dos premisas mediante una conclusión, tenemos que siempre que adoptamos una decisión jurídica, lo hacemos (o deberíamos) partiendo de una regla general, una norma jurídica, que constituye la premisa mayor, o general o también llamada premisa normativa. Junto a ella aparece la llamada premisa fáctica o los hechos del caso. Más propiamente se trata de una proposición sobre los hechos del caso, llamada premisa menor o premisa fáctica (Moreso y Vilajosana, 2004). La premisa menor, para que el razonamiento no sólo sea válido sino para que esté justificado jurídicamente, debería ser una instanciación de la premisa mayor.

O sea, para que un juez llamado a juzgar un caso de homicidio tome una decisión correcta al aplicar la norma que sanciona con una pena de penitenciaría al homicidio, debería estar frente a un caso de, precisamente, homicidio. En otras palabras, sería un razonamiento del tipo: “1. El que cometa homicidio debe ser sancionado con una pena de 4 años de prisión (premisas normativa). 2. Juan cometió homicidio (premisas fáctica). 3. Juan debe ser sancionado con una pena de cuatro años de prisión (conclusión). Para que el razonamiento esté justificado tiene que ser el caso que Juan cometió homicidio. La proposición tiene que ser verdadera. Si el derecho pone coto a la verdad, rechazando medios probatorios que son hábiles para probar lo que intentan probar, el asunto es un asunto serio. La pregunta es: ¿en qué casos está justificado que el derecho deje de lado la verdad? ¿cuáles son las razones que habilitarían a tomar una decisión como esa? ¿Estaría justificado dejar la verdad de lado en pos de lograr otros valores? ¿Nos traicionamos a nosotros mismos en tanto agentes racionales al postergar la verdad?

Creo que es necesario distinguir algunas situaciones. Como dije al comienzo, hay algunas reglas de exclusión de la prueba que no implican resignación a la verdad, sino que pueden entenderse como dirigidas al mismo fin de perseguir la verdad. Los ejemplos del debido proceso, en cuanto a presentar pruebas que puedan ser falsables o contrastables mediante otros medios probatorios, son un caso claro de exclusión de pruebas que no son fiables de por sí, porque eventualmente pueden dejar al individuo en un caso de indefensión. Por ejemplo, en otro caso tributario que es el origen de la introducción por parte de la jurisprudencia del TCA de la regla del fruto del árbol envenenado, (se trata del caso de un prestamista, Sentencia 187/2012 de 15/5/2012), el TCA, de una forma justificada, anula una resolución de la DGI, que se sucede tras una inspección donde se obtiene prueba (un registro informático), que no estaba correctamente identificada. El archivo mencionado en el acta no se encontraba salvaguardado porque no se utilizaba un procedimiento que permitiera inmacular la prueba, o sea, no era posible corroborar que el archivo que se adjuntaba al expediente fuera efectivamente el obtenido en el domicilio del

contribuyente, acusado de defraudación tributaria<sup>8</sup>. En esta ocasión, el TCA utiliza el concepto de que la verdad, si bien es un valor muy importante para el derecho, no puede obtenerse a cualquier precio y que el fin no justifica los medios. Pero, en rigor, por el contrario, la aplicación de la regla del debido proceso en este caso, lejos de comprometer a la verdad, la asegura. La exclusión de la prueba se da porque no puede considerarse fidedigna al no respetar la cadena de inmaculabilidad (por llamarla de algún modo) y, por ende, la verdad de los hechos que se probaría a través de ella, está en seria cuestión. Esto afecta el derecho de defensa, pero afecta también al mismo tiempo la verdad, y no hay aquí un dilema, ni valores inconmensurables en conflicto (Raz, 2011).

Tampoco hay, en estricto rigor, una cuestión de la genuina aplicación de la teoría del fruto del árbol envenenado, porque no hay una construcción probatoria a partir de la prueba obtenida de esta forma. La prueba es prácticamente la más relevante obtenida durante el procedimiento y no hay otra prueba derivada a partir de ella.

En cambio, en el caso del Frigorífico, que es el caso que nos ocupa, el TCA anula la resolución basado en la regla de exclusión probatoria de la teoría del fruto del árbol envenenado. Voy a argumentar por qué no considero que en el caso la sentencia dictada por la mayoría del TCA (cuenta con una enfática y fundada discordia de dos de sus miembros) esté justificada.

## **5. Por qué la sentencia dictada en mayoría no se encuentra justificada.**

En primer lugar, hay una especie de solapamiento en la argumentación del TCA, que descuida un elemento fundamental: el denunciante no es funcionario de la Administración Tributaria y este es un elemento clave (que hace notar la discordia). Asumamos que la teoría del fruto del árbol envenenado es aplicable en el derecho uruguayo (aunque no haya ninguna disposición normativa explícitamente formulada, podríamos considerarla una suerte de principio al que, de todas formas, podrían formularse severos reparos), siempre que es de aplicación la regla, es porque quienes infringen las normas de obtención de las pruebas son funcionarios públicos. Los ejemplos que se suelen citar es cuando los funcionarios no cuentan con las potestades para ejercer ciertos actos, por ejemplo: el cacheo a un sospechoso sin atenerse a la función que estaban cumpliendo; el allanamiento a una parte de un domicilio que era personal y no estaba contemplado en la orden de allanamiento, etc (Laudan, 2013).

---

<sup>8</sup> En este caso puntual lo que falló fue la extracción de la prueba, dado que no se pudo demostrar que el archivo incorporado al expediente fuese el obtenido durante el allanamiento en el domicilio del contribuyente. Esto se podría haber solucionado con alguna herramienta informática (una clave o código), o con la extracción del archivo en un cd que se firmara por parte de los inspectores y el contribuyente con algún marcador indeleble. Por ende, el vicio refirió a que dicha prueba no se consideró admisible, pero por la estructura del proceso judicial vigente en Uruguay para los casos que se tramitan ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, este tipo de cuestiones se analiza en la sentencia definitiva.

---

En el caso del Frigorífico, lo que hacen los inspectores es recibir una denuncia. Una denuncia presentada por un particular, ex empleado de la empresa. Si bien es cierto que la denuncia tiene alguna particularidad porque la presenta con cierta documentación, (mediante la agregación de archivos informáticos) no deja de ser la recepción de una denuncia por parte de funcionarios no sólo con facultades al efecto, sino más bien con la obligación de recepcionarla. Entonces quien, en todo caso (digo en todo caso porque esto último también resulta, al menos, discutible, por razones que exceden la presente presentación) obtuvo la prueba de forma "ilícita" fue el ex empleado. Es importante destacar que esto es soslayado por la mayoría del TCA que no pone foco en que esta "ilicitud" haya sido cometida por el denunciante, sólo al pasar menciona que: "Se entiende que, se vulneró el derecho de defensa de la empresa, los documentos fueron copiados de manera clandestina y no se respetaron las garantías necesarias para asegurarse de que la información contenida en los CDs aportados por el denunciante era fidedigna de la existente en la computadora del Frigorífico, lo que sella la suerte del proceso hacia la solución anulatoria...". Este es, esencialmente, el argumento que conduce a la anulación y se basa en consideraciones erróneas. Quien copió los documentos en forma clandestina no era funcionario de la Administración Tributaria, ni estaba en connivencia con ella.

En segundo lugar, el desacierto que contiene la decisión de la mayoría está conectado con lo anterior y tiene que ver con que se hayan violado las garantías del debido proceso, lo que deviene en un aspecto clave también. En efecto, aun cuando la Administración hubiese citado a los representantes del frigorífico a la apertura de la documentación agregada por el denunciante, en ningún caso la prueba era hábil para probar lo que se pretendía probar. Pero en todo caso, este es un asunto de valoración de la prueba y no de su admisibilidad. La citación a los representantes de la empresa sólo hubiese asegurado que lo que estaba en los cd aportados por el denunciante y lo que constaba en actas era idéntico, pero en ningún caso hubiese asegurado que lo que estaba en los cd era la documentación del Frigorífico. Esto se debe a la sencilla, pero clara razón, de que nadie estuvo controlando toda la documentación que era copiada por el ex empleado, mientras se desempeñaba como jefe de administración de la empresa (probablemente, dado que estaba cometiendo ilícitos quería obtener un respaldo de dichos ilícitos, a los efectos de ser presentado ante las autoridades judiciales, si era denunciado, lo que efectivamente hizo). Los cd no regrabables agregados en el expediente de por sí no probarían en ningún caso que se trataba, efectivamente, de la doble contabilidad de la empresa.

En tercer lugar, no hay ninguna norma que obligue a la Administración a citar a una empresa cuando recibe una denuncia. Las razones de esto son de sentido común: la Administración no sabe

---

en qué momento va a recibir una denuncia, tampoco parece justificado citar a una empresa frente a cualquier denuncia porque hay denuncias que no son verosímiles y es necesario analizar, preliminarmente al menos, su verosimilitud. Se desprende de los resultados y considerandos de la sentencia que, en un primer momento, las inspectoras labran un acta y receptionan una denuncia que viene acompañada de documentación en cd no regrabables. Al no poder abrir los cd (como sucede con frecuencia y es razonable: la Administración no tiene la licencia de los programas que los contribuyentes instrumentan para defraudar impuestos que son desarrollados a medida) citó nuevamente al denunciante y se acompañó de un licenciado en informática de la Administración. En ese momento constató que algunos comprobantes serían, presumiblemente, del Frigorífico. En concreto, se abrieron cinco comprobantes, como surge del relato de la mayoría del TCA. Hasta este momento la Administración no estaba en condiciones de descartar que el denunciante fuese un demente, o un ex empleado despedido que hiciese una denuncia falsa.

Pero, aun cuando considerase que la denuncia fuese verosímil, para que la denuncia tenga sentido, no parece justificado poner en sobreaviso a la empresa denunciada, porque hacerlo implicaría alertarla y que sea posible que elimine ciertas pruebas contundentes. En este caso, la funcionalidad del sistema hacía que el registro sólo durara un tiempo estimado de 24 horas (funcionalidad del sistema llamada ping pong). En conclusión, este argumento sostenido por el TCA no es un argumento para descartar la admisibilidad de la prueba, sino para considerar que la prueba no prueba lo que pretende probar. El denunciante podría haber adulterado los registros contables, con lo que citar a la empresa no le daba ningunas garantías, porque no era posible viajar en una máquina del tiempo y presenciar todos los años en que el denunciante guardó, diligentemente, los registros de la empresa, para, presumiblemente, cubrirse lo mejor que pudiera en el caso de una denuncia por estafa (lo que a la postre no le resultó porque fue condenado).

En cuarto lugar, porque el TCA confunde admisibilidad con valoración de la prueba, como adelanté. Lo que en la sentencia del caso de un célebre contratista de fútbol (591/11), el TCA distinguió magistralmente, concluyendo que sólo una lesión de los derechos fundamentales puede implicar que se soslaye un medio probatorio. El caso trataba de la incorporación de una grabación en DVD cuando los inspectores fiscales visitaron una empresa vinculada a los negocios del fútbol y fueron grabados sin ser avisados. Esta prueba se incorporó al expediente y la DGI se opuso por considerar que se violaba la intimidad de los inspectores. El TCA entendió que la regla era la admisión de la prueba y que los inspectores, en tanto actuaban como funcionarios públicos, no tenían un derecho a la intimidad. Pero en lo que aquí importa, la cuestión es que una cosa es la admisibilidad y otra la habilidad del medio probatorio. En todo caso, la prueba incorporada fue

---

obtenida ilícitamente por el denunciante, pero no por la Administración. Lo que la Administración hizo fue recepcionar la denuncia.

En quinto lugar, no parece justificado sostener que la prueba “ilícita” inficione de nulidad lo actuado y todos los medios probatorios que vinieron como derivación de la denuncia. Es necesario hacer una aclaración previa: el denunciante, era el jefe de administración de la empresa y el encargado de la facturación. Fue denunciado penalmente por estafa por la empresa y despedido por notoria mala conducta. También fue denunciado penalmente por la Administración en calidad de tercero por coadyuvar a la ejecución de la maniobra defraudatoria. De la lectura de la sentencia no queda claro en cuál expediente penal incorporó la documentación, si en el de defraudación o en el de estafa, pero lo cierto es que la Administración hizo copia del material probatorio que existía por haber sido presentado por el denunciante en alguno de estos procesos penales (surge de la discordia que el disco anexo al expediente, presentado por el expleado, apareció misteriosamente roto en el expediente administrativo y que un escribano de la administración, junto con otros funcionarios, realizaron copia de los dvd aportados por el expleado en ocasión de la contestación de la acusación) y la agregó al expediente administrativo y es esta prueba la que sostiene el dictado del acto, por la razón material de que el DVD presentado por el denunciante se rompió. En otro orden, parece bastante claro que si está siendo acusado tiene derecho a incorporar prueba que él considere exculpatoria, lo sea o no. En conclusión, difícilmente la prueba pueda ser considerada obtenida de forma ilícita, aunque, de todas formas, este no es el punto crucial.

Aun cuando se considere ilícita, la ilicitud no debería “contagiarse” al obrar de la Administración que no sólo no infringió ninguna regla (no hay ni una sola invocación a una norma jurídica incumplida, lo que debería de llamar la atención en cuanto a la justificación del argumento), sino porque, aunque es cierto que la prueba recabada por la Administración tiene un origen causal en la denuncia, y lo que se fue a verificar fue el contenido de la denuncia, esto sucede siempre que hay una denuncia. La Administración, a los efectos del valor probatorio de la denuncia, fue en varias instancias a buscar la documentación a la empresa y también recabó prueba de testigos, como lo resalta la discordia. Y lo hizo para contrastar los hechos denunciados con el material probatorio de la empresa.

La Administración usó la prueba recabada por el denunciante para contrastarla con la que había en la empresa. Lo hizo porque era la única forma de desbaratar la maniobra defraudatoria. El sistema de doble facturación de la empresa era tan idóneo para la defraudación que hacía que sus registros se borrarán en poco tiempo, por lo que de no haber contado con la información aportada por el “topo”, no habría sido posible detectarla. Pero la Administración no contrató al “topo”, no

---

usó un camaleón fiscal, ni nada por el estilo. Y además desplegó mecanismos para producir su propia prueba. Revisó más de 380 comprobantes de la empresa, con documentación que la propia empresa aportó y la contrastó con los registros del Cubo informático aportado por el denunciante y constató que efectivamente había una coincidencia en esos registros. Además, recabó una prueba testimonial donde la otra empleada del sector de facturación confirmó que se dividían en dos los registros contables: uno con IVA y otro sin IVA. Como si esto no fuese suficiente, la Administración se dirigió a la empresa proveedora del software y accedió a los registros informáticos de dicha empresa y a los correos electrónicos, que eran los mismos aportados por el denunciante. Ahí constaba el pedido de la realización de un sistema informático a medida que permitiera partir en dos la facturación. La DGI también denunció penalmente a los socios de la empresa informática proveedora del software. Como resalta la discordia, las directoras del Frigorífico fueron condenadas penalmente por el delito de defraudación tributaria.

El caso es relevante porque hay un uso por la Administración de una prueba que es recabada de forma “ilícita”, según el Tribunal. Este, de todas formas, no es el único argumento que el TCA utiliza para anular la resolución del organismo recaudador. El argumento central es que se violó el debido proceso porque en el diligenciamiento de la denuncia no se citó a la contraparte. Y esta es una falacia, porque no se trataba de prueba que estuviera “produciendo” la Administración. Estaba recogiendo una denuncia. Y, reitero, la citación sólo garantizaba o sellaba el pasaje desde la computadora del denunciante a las actas de la Administración, nada más que eso. Prueba que a su vez, estaba también en el expediente penal, agregado a la causa del TCA. O sea, que la procedencia de esa prueba era del denunciante no había duda alguna.

Posteriormente, surge también del relato de la mayoría que se confirieron varias vistas y que se solicitó por el Departamento Jurídico que la apertura de la prueba fuera realizada en presencia de la empresa y con todas las garantías. Surge además que se confirieron varias vistas previas en varias ocasiones. Por ende, el argumento de que hubo indefensión no está justificado porque la empresa accedió a los registros de la denuncia en sede administrativa y a todo su contenido y pudo producir prueba en contra. No surge de dónde se verificaría la indefensión. La mayoría del TCA tampoco lo argumenta. La presencia de verificación en simultáneo tiene sentido cuando se trata de prueba producida por la propia Administración en una instancia de investigación.

En sexto lugar, la sentencia tampoco está justificada porque el uso de material o prueba ilícito se da frecuentemente en los casos penales por las autoridades, y no hay ningún inconveniente, en la medida en que las autoridades actúen dentro de la ley. Por ejemplo, si en el curso de un allanamiento con orden judicial, un policía descubre una carta intimidatoria de un

---

narcotraficante a otro, ese material es precisamente la prueba del delito y como tal es un ilícito. Pero parece absurdo sostener que no pueda ser utilizado por la justicia. Imaginemos además que otro narcotraficante distinto de los otros dos hurtó la carta y por eso se encuentra en su domicilio. Esta prueba además de ser en sí misma ilícita, se obtuvo de forma ilícita por el presunto delincuente, pero nadie sostendría que no puede ser utilizada por la justicia.

La línea argumental de la mayoría del TCA incurre en error cuando no distingue la cuestión causal naturalística o causal, de la cuestión normativa. Desde el punto de vista estrictamente causal, es cierto que si no hubiese mediado la denuncia, la Administración no habría desplegado la actividad inspectiva de la forma que lo hizo. En este sentido, la denuncia operó como causa y la inspección como un efecto, de la misma forma que podemos hablar de las causas y efectos de fenómenos naturales cuando, por ejemplo, sometemos a calor un metal y se dilata, podemos decir que el calor es la causa de la dilatación del metal, que es su efecto.

Pero esta línea causal, o este análisis causal, no es el adecuado para razonar desde el punto de vista jurídico, porque, en todo caso, si la ilicitud se propaga o no al actuar de la Administración, eso nunca puede ser analizado en términos de teoría causal, como quien analiza la causa de un fenómeno natural. La ilicitud es un fenómeno de normatividad (Marquisio, 2022), que se realiza de acuerdo a normas jurídicas, no a leyes naturales. Y, por la argumentación que acabo de desarrollar, si bien hay una relación de causalidad entre la prueba obtenida por el denunciante y la realización de la auditoría fiscal, no hay un nexo de ilicitud que contamine la actuación de la Administración, porque dicho juicio, es normativo, no causal o no natural.

La prueba recabada por el denunciante era justamente parte de su delito. Por eso la Administración lo denunció también por defraudación tributaria y no quedó impune, como resalta muy acertadamente la discordia. Y si obtuvo la prueba de forma ilícita se debe, en buena medida, a que él era participante también del delito, pero parece inverosímil concluir, como lo hace la mayoría, que eso compromete la legalidad del obrar de la Administración.

## **6. Conclusiones.**

1. La relación del derecho con la verdad es problemática. El propio concepto de verdad es un concepto complejo, pero es un concepto primitivo y básico para la capacidad del pensamiento y para concebirnos como sujetos pensantes.

2. La verdad experimenta algunas restricciones institucionales en el derecho que tienen que ver con la existencia de algunas limitaciones en materia de plazo, de admisibilidad probatoria, de

---

ciertos derechos fundamentales que se garantizan mediante normas que postergan la averiguación de la verdad, a favor de otros valores. Las reglas de exclusión probatoria están pensadas para litigios donde se protegen intereses particulares. Por dicha razón, parece justificado sostener que estas reglas deberían de ser aplicadas de forma diferente en los casos de los litigios de interés público y los sistemas jurídicos deberían de prever normas procesales que contemplen tales particularidades.

3. Lo anterior no significa que para razonar válidamente, desde el punto de vista jurídico, no sea imprescindible la justificación de la premisa fáctica, los hechos del caso. Tal justificación sólo es posible cuando dicha premisa es el enunciado acerca de hechos verdaderos y probados. Razonar en base a hechos falsos, salvo excepciones (como el uso de contrafácticos, ficciones, etc.), no está justificado. Por ende, la verdad es un valor que el derecho persigue.

4. El sistema jurídico tributario uruguayo experimenta la severa restricción que hay un único y último órgano encargado de analizar la legalidad de los actos administrativos dictados por las administraciones tributarias y, además, no hay sedes especializadas en la materia, materia que de por sí es áspera y el grupo de especialistas es más bien reducido y se maneja a nivel de grandes estudios de abogados o de multinacionales.

5. El TCA no distingue el nivel de análisis de la causalidad, del de la normatividad. Si bien causalmente la actuación de la Administración se basa en prueba obtenida de forma ilícita (esto es discutible porque, presumiblemente, el denunciante estaba ejerciendo su propio derecho de defensa, que el mismo Tribunal alega a favor de la empresa), desde el punto de vista de la normatividad, de un análisis basado en reglas, los funcionarios de la Administración fiscal no incumplen ninguna regla, aunque la investigación tenga su causa en una denuncia cuyo protagonista fue partícipe también del ilícito. Lo mismo sucede cada vez que intervienen sujetos, ya sea mediante denuncias o testimonios, que están implicados en los delitos.

## **7. Bibliografía:**

- Abramovich, V. y Courtis, C. (2002). *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Trotta.
- Allen R. (2013). Los estándares de prueba y los límites del análisis jurídico, en *Estándares de Prueba y Prueba científica*, Carmen Vázquez (ed). p. 41-64. Marcial Pons.
- Copp, D. (2001). *Morality, normativity and society*. Oxford University Press.
- Ferrer, J. (2005). *Prueba y verdad en el derecho*. Marcial Pons.
- Ferrer, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons.
- Haack, S. (2020). *Filosofía del derecho y de la prueba. Perspectivas pragmatistas*. Marcial Pons.



- 
- Holmes, S. y Sunstein, C. (1999). *The cost of the rights. Why liberty depends on taxes*. Norton Company.
- Horwich, P. (1999). *Truth*. Oxford University Press.
- Hume, David. (2000). *Tratado de la naturaleza humana. Libro III. Acerca de la moral*. Eudeba.
- Laudan, L. (2013). *Verdad, error y proceso penal. Un ensayo de epistemología jurídica*. Marcial Pons.
- Marquisio, R. y otros (2022). "El problema de la normatividad jurídica estado de la cuestión". [https://www.fder.edu.uy/sites/default/files/2022-12/Informe\\_%20Final](https://www.fder.edu.uy/sites/default/files/2022-12/Informe_%20Final)
- Moreso, J. Y Vilajosana, J. (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Marcial Pons.
- Nagel, T. (1998). *Una mirada de ningún lugar*. Fondo Cultura Económica.
- Redondo, M.C. (2022). Sobre el carácter constituido y constitutivo del derecho, p. 223-251., en *Reglas constitutivas y derecho*, (eds. Lorena Ramirez-Ludeña y Josep M. Vilajosana). Marcial Pons.
- Raz, J. (2011) *From Normativity to responsibility*. Oxford University Press.
- Rorty, R. (2001). *La filosofía y el espejo de la naturaleza*. Cátedra.
- Russell, B. (2005). *Investigación sobre el significado y la verdad*. Losada.
- Street, Sharon. (2016). Objectivity and Truth: You'd Better Rethink It, en *Oxford Studies in Metaethics* 11
- Tarski, A. (1969). *Verdad y demostración*. Publicaciones del Ciclo Básico Común, Facultad de Filosofía y Letras de la UBA.
- Taruffo, M. (2008). *La prueba*. Marcial Pons.
- Ucín, M. C. (2017). Litigio de Interés Público, en *Eunomía, Revista en cultura de la legalidad*, núm. 12, abril – septiembre 2017, p. 246-255.
- Ucín, M. C. (2022). Cuestiones probatorias en el Litigio de Interés Público. Sobre la prueba de la violación de los derechos sociales. *Revista Ítalo-española De Derecho Procesal*, (2), 125–148. <https://doi.org/10.37417/rivitsproc/659>.