

## LA CAUSALIDAD Y LA *NORMATIVIDAD* EN LA PRUEBA TRIBUTARIA. REFLEXIONES A PARTIR DE LA REGLA DE EXCLUSIÓN PROBATORIA

Serrana Delgado Manteiga\*

**RESUMEN:** El presente artículo aborda el problema de la regla de exclusión probatoria cuando se aplica al caso de la prueba tributaria. Enfatiza en que, dado que las Administraciones Tributarias desarrollan procedimientos de obtención de prueba para los que gozan de prerrogativas especiales que no tienen los particulares, se impone distinguir entre la causalidad y la normatividad de la prueba. Basándome en los conceptos de reglas constitutivas e institucionales y en la distinción entre acción y descripción de la acción, concluyo en que un mismo hecho probatorio puede ser una prueba lícita o ilícita según el marco institucional en el que se inserta y que es necesario distinguir conexión causal de conexión normativa (entendida esta última como algo diferente a la conexión de antijuridicidad que construyó la dogmática y la jurisprudencia).

**PALABRAS CLAVE:** regla de exclusión; causalidad; normatividad; reglas constitutivas; descripción de acción.

### CAUSALITY AND NORMATIVITY IN TAX EVIDENCE. REFLECTIONS BASED ON EXCLUSIONARY RULE

\* Profesora Adjunta de Filosofía y Teoría General del Derecho de la Facultad de Derecho de la UDELAR y es Profesora de Marco Constitucional y Marco Legal de la Maestría en Tributación de la Facultad de Ciencias Económicas de la UDELAR. Las opiniones vertidas en el presente artículo son de exclusiva responsabilidad de la autora y no comprometen a ninguna institución.

**ABSTRACT:** This article addresses the problem of the exclusionary rule when applied to the case of tax evidence. It emphasizes that, given that Tax Administrations develop procedures for obtaining evidence for those who enjoy special prerogatives that individuals do not have, it is necessary to distinguish between causation and the *normativity* of evidence. Based on the concepts of constitutive and institutional rules and on the distinction between action and description of the action, I conclude that the same evidentiary fact can be licit or illicit evidence depending on the institutional framework in which it is inserted and that it is necessary to distinguish causal connection from normative connection (the latter understood as something different from the connection of illegality that dogmatics and jurisprudence constructed).

**KEYWORDS:** exclusionary rule; causation; normativity; constitutive rules; description of the action.

**SUMARIO:** 1. INTRODUCCIÓN.— 2. LA TENSIÓN ENTRE LA VERDAD Y LAS GARANTÍAS EN EL CASO DE LA PRUEBA TRIBUTARIA.— 3. LOS CASOS TRIBUTARIOS DILEMÁTICOS Y LAS REGLAS DE EXCLUSIÓN PROBATORIA: 3.1 El caso Falciani; 3.2 El caso del frigorífico uruguayo.— 4. EL PROBLEMÁTICO CONCEPTO DE HECHO EN EL DERECHO: 4.1 Los hechos y las reglas constitutivas o institucionales; 4.2 Los hechos y los niveles de lenguaje.— 5. LA AMBIGÜEDAD EN EL TÉRMINO PRUEBA Y PRUEBA ÍLÍCITA.— 6. LA DIFERENCIA ENTRE LA CAUSALIDAD Y LA NORMATIVIDAD Y LA REGLA DE EXCLUSIÓN PROBATORIA: 6.1 Las acciones y las descripciones de las acciones: el intento naturalista de Davidson que coadyuva a reafirmar la distinción entre causalidad y normatividad; 6.2 La causalidad y la normatividad en las reglas de exclusión probatoria a la luz de los casos tributarios bajo estudio.— 7. CONCLUSIONES.— BIBLIOGRAFÍA.

## 1. INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es problematizar en torno a la regla de exclusión probatoria, específicamente la tesis del fruto del árbol envenenado, distinguiendo las categorías conceptuales de *causalidad* y *normatividad* en el ámbito de la teoría de la prueba. Me propongo demostrar que la dogmática, la jurisprudencia y ciertas concepciones de la teoría de la prueba no han distinguido estos diferentes ámbitos de discurso racional, lo que ha llevado a una pérdida de claridad conceptual para realizar análisis justificados de los problemas involucrados. Tomo como ejemplo dos sentencias que refieren a la materia tributaria (sección 3), una española y otra uruguayana, donde ambos tribunales llegan a conclusiones contradictorias en casos muy similares, pero ambos comparten la no distinción entre los diferentes niveles de análisis: el causal por un lado y el normativo por el otro.

En la sección 2 sostengo que la prueba tributaria no presenta particularidades que hagan necesario un análisis conceptual diferente al de otras materias, pero que puede haber algunas cuestiones de énfasis que valga la pena resaltar, entre ellas, que las Administraciones Tributarias tienen procedimientos administrativos para la búsqueda de la verdad a la que están orientadas, lo que resulta relevante para la tesis sostenida en el artículo.

En la sección 4 distingo las categorías conceptuales de hecho bruto y hecho institucional. Me valgo de la definición tarskiana de verdad y de la noción de regla constitutiva de Searle (1995). Introduzco la definición de verdad de Tarski (1969) porque esta es útil para distinguir niveles de lenguaje, donde la noción de verdad no es ajena a la idea de que puede involucrar la correlación con una definición dada o acordada en un nivel inferior de lenguaje. Se trata de una definición recursiva. Esto implica que la verdad es la correspondencia de un enunciado con otro enunciado situado en un nivel de lenguaje inferior. Esta tesis es compatible con una visión no escéptica en materia de verdad y de prueba y contribuye a esclarecer como un mismo objeto o hecho del mundo físico, si bien desempeña un rol muy relevante en materia de verdad, no es lo único que cuenta. Esta premisa es importante para la tesis que defiendo: que aun cuando una prueba guarde relación causal con un hecho ilícito eso no la convierte en prueba ilícita si no está conectada desde el punto de vista normativo.

El concepto de regla constitutiva de Searle (1995) es utilizada para considerar que el derecho funciona estipulando que ciertos hechos brutos deben concebirse de cierta manera, según determinados contextos institucionales. Lo anterior me permite establecer la premisa que un hecho bruto se rige por relaciones de tipo causal, mientras los hechos institucionales, muy frecuentes en el derecho, están atravesadas por reglas que le asignan significado normativo y están regidos por relaciones de normatividad.

En la sección 5 resalto la ambigüedad del término prueba que es destacada por algunos teóricos de la prueba, para poner énfasis en que cuando hablamos de la prueba de los hechos, podemos estar haciendo referencia a problemas muy diversos.

En la sección 6 me valgo de la teoría de Davidson para sostener que una misma acción puede ser descripta de varias formas, por lo que aunque tengamos una única acción podemos tener diversas descripciones de dicha acción. También argumento que un mismo hecho puede dar lugar a pruebas lícitas o ilícitas según la descripción de la acción y según el contexto institucional en el que transcurra.

Todo lo anterior contribuye a fundamentar que la regla de exclusión probatoria en aplicación de la teoría del fruto del árbol envenenado, como la ha tratado la dogmática, la jurisprudencia y cierto sector de la teoría, trata a la prueba en términos causales o naturalísticos y no en términos normativos lo que, en ciertas ocasiones, ha contribuido a la confusión conceptual y a adoptar decisiones injustificadas, excluyendo pruebas que no deberían ser excluidas, o introduciendo excepciones a dicha regla sin una única línea argumental sólida que las respalde.

## 2. LA TENSIÓN ENTRE LA VERDAD Y LAS GARANTÍAS EN EL CASO DE LA PRUEBA TRIBUTARIA

En años recientes la dogmática, no solo tributaria sino de todas las ramas del derecho, ha analizado con detenimiento y atención cómo, desde el punto de vista jurídico, «prueba» obtenida por medios ilícitos provoca efectos jurídicos lícitos. El

desafío consiste en explicar las tensiones que se dan entre los distintos valores que los sistemas jurídicos democráticos persiguen como lo son la búsqueda de la verdad y el respeto de los derechos y garantías individuales fundamentales. La célebre afirmación del Tribunal Constitucional alemán: «la verdad no puede perseguirse a cualquier precio» (Tribunal Supremo Federal Alemán, sentencia de 14 de junio de 1960), da cuenta de dicho conflicto. Los sistemas jurídicos y los tribunales suelen aceptar que el derecho relegue la búsqueda de la verdad para la preservación de ciertos derechos fundamentales. Es imprescindible entonces pensar por qué razones debemos aceptar la postergación de ese valor de la verdad (si es que debemos hacerlo) y reflexionar si el conflicto o la tensión se presenta en los mejores términos analíticos y conceptuales por la dogmática contemporánea.

En la materia tributaria la prueba suele regirse por normas similares a las del resto de las disciplinas jurídicas y, desde el punto de vista epistémico, suele presentar los mismos desafíos (Ferrer Beltrán, 2005; Osorio Morales, 2023). La particularidad o los énfasis se podrían observar en que la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria está trabada entre el Estado y el particular, de forma que de un lado de dicha relación se encuentran las Administraciones o Agencias tributarias que suelen tener ciertas potestades de investigación y fiscalización de los hechos generadores de tributos o hechos imposables con las que no cuentan los particulares. Esto implica que los Fiscos tengan mayores herramientas para investigar y que sea necesario que se acompañe de un profundo compromiso de respeto a los derechos fundamentales por parte de los funcionarios involucrados.

Dentro de dichas prerrogativas suelen estar la facultad de allanar domicilios particulares; inspeccionar domicilios fiscales, incautarse documentación, computadoras u ordenadores; requerir información a otros Estados en el marco de determinados convenios marco de cooperación para evitar el fraude internacional o la fuga masiva de capitales; citar a declarar a los contribuyentes, responsables y terceros a los efectos de recabar prueba; etc. Estas facultades especiales a la hora de diligenciar medios probatorios que poseen las Agencias tributarias, los sitúa, en buena medida, en una situación similar a la que tienen los policías cuando persiguen el delito, y por dicha razón, es muy relevante que actúen dentro del estricto marco de sus competencias. Esto impacta en que se pueda apreciar con claridad cuándo una prueba debe ser excluida por haber sido obtenida por medios ilícitos y en qué circunstancias una prueba podrá ser considerada ilícita o pruebas que deriven, directa o indirectamente de ella.

Desde el punto de vista estrictamente normativo, se suelen incorporar normas de presunción que facilitan la labor probatoria de las Administraciones fiscales porque suelen operar desplazando el objeto probatorio a otro que sea de más fácil prueba (suele ocurrir cuando se sustituye prueba de un hecho interno-una intención-, de mayor dificultad probatoria, por un hecho externo), o se establecen ficciones normativas que son normas fiscales *antielusivas* donde no hay una preocupación por los hechos del caso, sino una calificación jurídica del legislador que se antepone a cualquier valoración del juzgador de los hechos.

Todas las prerrogativas o facultades anteriores se justifican en la necesidad que tiene el Estado de recaudar ingresos para solventarse y cumplir con sus fines, que no son otros (o no deberían serlo) que garantizar los derechos individuales. Aunque, para determinada concepción, los tributos lesionan el derecho de propiedad de los individuos y la libertad no está presente en el marco de una relación jurídica tributaria, porque nadie elige pagar los impuestos que paga, no parece menos cierto que también garantiza la propiedad misma. Como han sostenido varios autores, sin tributos no es posible tener algo parecido al derecho de propiedad, ya que un Estado que garantice los derechos civiles y políticos mínimos (como el derecho a ser libre de la violencia de terceros y de gozar libremente de los bienes que se poseen) necesita contar con (en una visión mínima que parece poco discutible), una policía organizada que proteja a los ciudadanos del delito. Y sin recursos estatales esto no es posible (Holmes y Sunstein, 1999).

Por lo anterior, el interés general suele estar atrás de la recaudación de los Fiscos. Pero, en un Estado democrático, respetuoso de los derechos individuales y de la libertad personal, el interés general nunca puede conllevar el desconocimiento de estos derechos. Por dicha razón, es necesario ser cauteloso cuando se afirma que hay que hacer un balance de los distintos derechos involucrados o un ejercicio de ponderación, para no incurrir en el conocido aforismo «el fin justifica los medios», que pueda implicar el sacrificio de un derecho individual o de, lo que es lo mismo, una persona.

Reafirmando las consideraciones precedentes, pretendo analizar algunos casos jurisprudenciales europeos y latinoamericanos que se enfrentaron (al menos aparentemente) a esta situación dilemática de tener que sopesar entre la verdad y las garantías individuales. Concretamente, voy a tomar como ejemplo el impacto que tuvieron en la jurisprudencia de los Tribunales Constitucionales y Supremos europeos (particularmente en España), el célebre caso tributario *la lista Falciani* y un caso, también tributario, mucho menos conocido a nivel internacional, que es el caso de un frigorífico uruguayo donde se aplicó la regla de exclusión probatoria, en un sentido opuesto al pronunciamiento de los tribunales europeos. A nivel internacional, la regla de exclusión probatoria (que se originó en la jurisprudencia estadounidense) está siendo, cada vez más, objeto de excepciones y de deflación en su aplicación jurisprudencial (Miranda, 2010; Muñoz, 2023). El caso uruguayo es una excepción en esta corriente que se da en los Estados Unidos y en Europa.

### 3. LOS CASOS TRIBUTARIOS DILEMÁTICOS Y LAS REGLAS DE EXCLUSIÓN PROBATORIA

#### 3.1. El caso Falciani

En el caso de la Sentencia Número 116/2017 de 23 de febrero de 2017 el Tribunal Supremo de España Sala de lo Penal (STS 116/2017, de 23 de febrero de 2017)

aceptó la validez de la prueba de la llamada «lista Falciani». Falciani (Belarmino era su nombre real), un empleado del banco suizo HSBC, había extraído ilícitamente información de datos bancarios de una serie de clientes del banco que residían en diversos países europeos. En el caso, Darío, un residente español, había sido objeto de reliquidación tributaria de los ejercicios 2005 y 2006 por no haber incluido en su declaración jurada de impuesto a la renta y patrimonio la información de las seis cuentas que poseía en el banco suizo. Tampoco tributó en Suiza por dichos fondos. Como surge del numeral Séptimo de los Antecedentes de hecho:

el acusado fue objeto de actuación inspectora por parte de la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) con relación a los datos que sobre él constaban, correspondiente a los ejercicios 2005 y 2006, y citado de comparecencia hasta en once ocasiones, sin asistir personalmente a ninguna, sino por medio de representante (STS 116/2017, de 23 de febrero de 2017, p. 4).

Previamente, la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) había desplegado un operativo con carácter general para que todos aquellos que debieran haber incluido los activos que figuraban en el banco suizo y no lo hubieran hecho ajustaran sus declaraciones juradas. Entre quienes no lo hicieron figura el sujeto de la sentencia que estamos analizando. La actuación de la Agencia Tributaria había comenzado con un oficio pidiendo información a la autoridad fiscal francesa para que le facilitara toda la información, como resulta del numeral primero de los antecedentes de hecho.

La sentencia reconoce la complejidad del caso y analiza los argumentos de la defensa de Darío que sostiene, básicamente, que la documentación en la que se basa la acusación de la AEAT, consiste en la prueba obtenida ilícitamente por Belarmino (Falciani), quien no sólo no tenía autorización para acceder a ella, sino que menos la tenía para difundirla y que si se condena al acusado, se lo estaría haciendo por prueba obtenida de forma ilícita, la que violaría su derecho a la intimidad, que alcanza también a la información económica. La defensa cita jurisprudencia francesa, donde se consideró la prueba como ilícita y también que los datos habían sido objeto de tratamiento porque no eran los registros del HSBC.

El tribunal reconoce en el numeral tercero de los Fundamentos de Derecho que la prueba obtenida con violación de los derechos fundamentales debe ser excluida de la valoración probatoria. Sin embargo, en los numerales siguientes, descarta que la prueba ilícita pueda tener los efectos contaminantes que la defensa le asigna. Repasa la jurisprudencia de los tribunales supremos de otros países europeos, donde todos rechazan dicho efecto contaminante (incluido el francés, con una variación en su jurisprudencia, acompañada de la sanción de nueva normativa para combatir el fraude fiscal a gran escala).

La sentencia recurrida se había basado en el principio de no indagación, en el sentido de que no le cabía al Estado Español controlar la legalidad de la actuación de otros Estados europeos. El Tribunal Supremo matiza el alcance del principio de no indagación, considerando que es fundamental analizar el caso concreto y que corresponde huir de interpretaciones rígidas. Recuerda su rechazo de una prueba

que consistía en la entrevista de dos policías españoles a un detenido en la prisión de Guantánamo a la que considera un inexplicable limbo jurídico.

Esta sentencia inaugura la tesis, a nivel del Tribunal Supremo, que la regla de exclusión probatoria contenida en el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (en adelante, LOPJ), se centra en la figura del Estado en su actividad del acopio de pruebas y no de un particular. Por dicha razón, el tribunal se refiere en alguna ocasión a la lista Falciani como «fuente de pruebas» y no como la prueba misma. Sostiene el tribunal en el fundamento de derecho sexto que: «El particular que por propia iniciativa desborda el marco jurídico que define la legitimidad del acceso a datos bancarios... no lo hace en nombre del Estado» (STS 116/2017, de 23 de febrero de 2017, p. 11).

La sentencia limita la regla de exclusión probatoria y su efecto contagio a los casos donde quien comete la ilicitud es un agente del Estado, intentando obtener pruebas. Interpreta el artículo 11 mencionado como una norma que opera en el marco de un proceso penal, entendido en un sentido muy amplio, que regula la actividad de acopio de pruebas. Sostiene que su tesis no puede entenderse como una regla general, que el particular cuya actividad se dirige al acopio de pruebas para ser utilizadas en un proceso judicial también debería ser descartada, asimilándola a un agente del Estado y sostiene que no puede llegarse a la misma conclusión sin ponderar los hechos del caso y sin considerar si se trata de la violación del núcleo duro de un derecho fundamental o de su periferia (Fundamentos de Derecho séptimo y octavo).

La sentencia también analiza cuestiones vinculadas a la valoración de la prueba y su veracidad. La defensa había alegado que la única prueba de cargo era un archivo excel que estaba claro que había sido manipulado y que su autenticidad era dudosa, al mismo tiempo que sostenía la ruptura de la cadena de custodia de la prueba. Estos argumentos son desechados por el tribunal que asegura, en base a toda la prueba agregada, que no se ha visto afectada la incolumidad de la cadena de custodia de dicha prueba.

### 3.2. El caso del frigorífico uruguayo

Otro de los casos a considerar es el caso uruguayo, al otro lado del Atlántico, el que refiere también a un caso tributario. Se trata de la Sentencia Número 170/22 de 17 de marzo de 2022 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Uruguay (STCA 170/22, de 17 de marzo de 2022) (único y supremo órgano en dicha fecha capaz de juzgar la legalidad de los actos administrativos del Estado uruguayo), la que, mediante mayoría de tres miembros contra dos, considera que se violaron las garantías del debido proceso por aceptar una prueba obtenida por medios ilícitos y se decanta por aplicar la teoría del *fruto del árbol envenenado*, considerando nula toda la prueba que constaba en el expediente.

Un expleado de la empresa (el Sr. Manuel) que había sido despedido por notoria mala conducta por cometer un delito continuado de estafa contra la empresa, se presentó en las oficinas de la Administración Tributaria (Dirección General Impositiva) para realizar una denuncia contra el frigorífico, para el cual se había desempeñado como jefe de administración. Junto con la denuncia presentó un DVD, una planilla con claves, un disco portable y fotocopias encuadradas. En su denuncia sostenía que la empresa no facturaba todo lo que vendía, sino que utilizaba un sistema informático que le permitía facturar el 25 por 100 o el 50 por 100. Para hacerlo, dicho sistema permitía que la empresa llevase una doble contabilidad o doble registración mediante la cual se mantenían separados los registros: por un lado, en lo que se denominaba CUBO PRU, se registraban todas las operaciones y en el CUBO FC se registraban las operaciones que se facturaban. El sistema tenía una operatividad de 24 horas que permitía que los registros se borrarán sin que quedase rastro de la maniobra.

Surge de los antecedentes reseñados en el Considerando II de la Sentencia que las inspectoras originalmente recibieron la denuncia y la documentación. Posteriormente, al no poder abrir los discos entregados por el denunciante en los ordenadores de la Administración Tributaria, citaron al denunciante para que compareciera. El denunciante compareció con su propia computadora y abrió el DVD con los archivos informáticos. La DGI no tenía un software que le permitiera abrir los documentos porque se trataba de un software a medida hecho para la empresa por un proveedor informático. El denunciante explica la funcionalidad del sistema y relata por qué hay ciertos comprobantes que tienen ciertas inscripciones y marcas y explica su significado.

Del considerando III surge que las inspectoras labraron un acta a la empresa donde esta le entregó 384 comprobantes que retiraron de sus registros informáticos y tomaron declaración a la directora de la empresa y a dos administrativos que se desempeñaban en ella. También que fueron al proveedor del software y que éste le proporcionó copias de correos electrónicos de donde surgía que la empresa le había solicitado un programa hecho a medida con determinadas funcionalidades. También se tomó declaración a los socios de la empresa proveedora del software que permitía dividir las ventas, una con IVA y otra sin IVA.

En el considerando (fundamento de derecho) IV.1, el tribunal aclara: «En primer lugar, cabe analizar el agravio referido a la ilicitud de la prueba cuestionada que, según los accionantes, fue la base del acto enjuiciado» (p. 16) El tribunal aclara que no resulta controvertido que la Administración tributaria tuvo conocimiento de la doble contabilidad y del sistema informático diseñado, eventualmente, para defraudar tributos gracias a la prueba aportada por el Sr. Manuel. La sentencia cita uno de los votos de los ministros, donde se alega una cuestión diferente, pero vinculada con la ilicitud de la prueba. Allí se sostiene que la documentación en base a la cual la Administración hace su reliquidación de impuestos proviene de la prueba clandestina aportada por el denunciante. De esta forma, al no constar la veracidad de dicha prue-

ba, y al no seguirse, en opinión de la mayoría, las reglas para la copia de la documentación, la prueba así obtenida es nula porque viola las garantías del debido proceso. Se sostiene que la documentación debió extraerse de la computadora del frigorífico y ser copiada en presencia de los representantes de dicha empresa. Posteriormente se afirma que no solo es ilícita la prueba obtenida por medios ilícitos sino la refleja que derive de ella, aunque sea en sí misma considerada lícita, como lo es la practicada por la Administración Tributaria.

Conviene repasar que la mayoría del tribunal, aunque los trata en forma conjunta, se basa en dos cuestiones conceptualmente separables: la ilicitud de la prueba agregada por el denunciante y la violación del debido proceso al no asegurarse la cadena de custodia probatoria. Sin embargo, esta segunda cuestión parece ser objeto de un malentendido, dado que de los propios antecedentes de hecho señalados por la misma mayoría, surge que la propia empresa entregó los 384 comprobantes de ventas, que son facturas oficiales de las ventas de la empresa que, a su vez, son documentos emitidos por la propia empresa y entregados a la Administración tributaria. Esta errada valoración de los hechos probados será considerada más adelante en el punto 6.2.

La discordia sostiene que la prueba ilícita proporcionada por el denunciante no contamina el resto de la prueba obtenida porque la Administración recibió la denuncia y comenzó una investigación de fuente independiente. Especialmente, la investigación realizada al proveedor del software donde surgió con total claridad de los correos electrónicos y de las declaraciones de los socios de la empresa que se le había solicitado un programa que permitiera partir la facturación en dos partes. La discordia considera que la «exclusionary rule» admite diversas excepciones como son el vínculo atenuado, la fuente independiente y la inevitabilidad del descubrimiento. No hace referencia alguna a que la prueba haya sido obtenida sin respetar la llamada incolumidad de la cadena de custodia y tampoco confuta este argumento sostenido por la mayoría. Pone énfasis sí en que la prueba fue lícitamente obtenida por la Administración mediante causas de fuente independiente y que, por lo tanto, la prueba no fue ilícita.

#### 4. EL PROBLEMÁTICO CONCEPTO DE HECHO EN EL DERECHO

En el discurso cotidiano solemos usar la palabra hecho con significados muy diversos y en contextos muy dispares. Resulta imprescindible que cualquier teoría acerca de la prueba, se implicara con esta problemática porque la prueba, es precisamente la prueba de los hechos.

Desde Aristóteles (1994), la noción de hecho viene muy emparentada con la trilogía de creencia, verdad y justificación. El dicho popular «nada más obstinado que los hechos», reafirma esta idea. Tenemos razones para creer en los hechos. La razón

teórica, de la que estamos dotados en tanto seres humanos racionales, nos da razones para creer. La razón práctica nos da razones para la acción. Las razones para la acción, presupone (en muchos casos) razones para creer. Los jueces son agentes racionales que están llamados, por los sistemas normativos en los que se desempeñan, a tomar decisiones. No hay nadie que afirme que sea algo deseable o bueno tomar decisiones con una información deficitaria o falsa. Todos consideramos que contar con más y mejor información nos lleva a tomar mejores decisiones. Los jueces están especialmente motivados por conocer los hechos. Cualquier retaceo a esta necesidad material y lógica debe estar debidamente justificada y corre con la carga de la argumentación.

Ahora bien, ¿qué significan los hechos en el mundo del derecho? Para un científico en un laboratorio los hechos son el cambio molecular, el comportamiento de la bacteria x, del virus z, etc. Estos hechos los llevan a tomar determinadas decisiones, por ejemplo, realizar una prueba con determinada sustancia química. Para una maestra escolar el hecho que le lleva a cambiar su metodología didáctica en el dictado de sus clases es el comportamiento de sus estudiantes en el aula, por ejemplo, que suelen distraerse, conversar entre sí, etc. Los hechos en el mundo jurídico no son desnudos, o brutos, o no se comportan, por decirlo de alguna manera, de una forma *pura*.

Antes de explicar esto último de forma más detenida, volvamos a Aristóteles. Cuando Aristóteles presentó su célebre fórmula de la verdad como correspondencia, en esa frase que después hizo también célebre y contemporánea Tarski (1969, p. 4), «la nieve es blanca “si y solo si”, la nieve es blanca», Aristóteles deploraba una verdad como consenso y sostenía que el enunciado «la nieve es blanca» no es verdadero porque todos afirmemos que la nieve es blanca, sino por el *hecho* de que es blanca. Para entender mejor esta afirmación de Aristóteles tuvimos que esperar unos siglos más tarde (y no significa que la hayamos comprendido a cabalidad) a Bertrand Russell (2013) quien sostuvo que, un hecho es aquello que hace verdadera a una proposición.

Los teóricos del derecho y la prueba han sostenido que en el derecho no trabajamos sobre los hechos, sino sobre enunciados acerca de los hechos (Gascón Abellán, 2010; Ferrer Beltrán, 2007; Taruffo, 2008). Lo anterior, podemos afirmar, tiene un doble significado. En primer lugar, uno bastante obvio: que los juristas trabajamos con lenguaje, con expedientes judiciales, con documentos. En un segundo sentido, bastante menos obvio y menos enfatizado: que los hechos en el derecho, además de estar mediados lingüísticamente, están atravesados por reglas que, en algún sentido, los crean.

En el primer sentido afirmado (el que trabajamos con lenguaje), vale destacar que esto implica que no consta agregada al expediente el arma homicida, el cadáver, el veneno, la cuenta bancaria, etc. Tenemos representaciones de los hechos, que operan como una suerte de «doble». Tenemos el informe del médico forense perito que analizó el cadáver; el informe pericial del arma homicida; el informe toxicológico; el informe del perito contable-financiero; la declaración de la testigo sobre lo que observó. En definitiva, *pedazos* de lenguaje que pretenden ser representaciones fieles de pedazos del mundo. El lenguaje, en su función descriptiva o asertiva, afirma un

enunciado cuya verdad representa un hecho del mundo. También sabemos que no existen sólo los hechos externos, sino también los hechos internos, que son los estados mentales de un individuo y que implican que sea o no verdadera la afirmación de que *tenía la intención de cometer fraude tributario o de ocultar su patrimonio del Fisco*. También hay hechos voluntarios e involuntarios. Los hechos voluntarios involucran la conducta humana. Hay hechos de corte positivo o afirmativo, y los hay de corte negativo, como son las omisiones.

En el segundo sentido afirmado (el de las reglas constitutivas o institucionales), el derecho es, de alguna forma, una máquina de crear *hechos*. Hacemos bien si esta afirmación enciende nuestras alarmas. ¿Qué significa que el derecho crea hechos?

#### 4.1. Los hechos y las reglas constitutivas o institucionales

La afirmación de que el derecho crea hechos no debe entenderse como apoyando corrientes escépticas en materia de prueba. No afirma que el derecho se desinterese por la verdad genuina de los hechos porque tiene reglas técnicas o de otro tipo que le permite desentenderse de la verdad en procura de otros valores que no tienen que ver con ella. Asumiendo una corriente *objetivista crítica no ingenua* en materia de prueba (González Lagier, 2005), podemos afirmar que el derecho, de alguna forma, en un sentido relevante, crea hechos.

Le debemos a la corriente de la filosofía del lenguaje *ordinario* haber reparado en que hacemos cosas con palabras (lo que da cuenta de otra dimensión del vínculo entre mundo y lenguaje). Esta afirmación, que se debe a la teoría de John L. Austin (1991), puso en claro que el lenguaje no solo posee una dimensión descriptiva, junto con una prescriptiva, sino que también posee una dimensión *performativa* o pragmática. Un enunciado en función descriptiva del tipo «hoy el día está soleado» pretende describir el mundo y que el enunciado sea verdadero va a depender efectivamente de que el día esté soleado. Las normas jurídicas suelen estar formuladas en enunciados de tipo prescriptivo, es decir, prescriben la conducta que indican. El enunciado «cierra la puerta» no es verdadero o falso. Aunque, por supuesto, parte de ciertas condiciones de carácter material que tienen que estar dadas para que el enunciado sea un enunciado con sentido (que haya una puerta y que esté dirigida a un interlocutor que tenga la capacidad de cerrarla).

La función pragmática del lenguaje da cuenta de que con las palabras hacemos cosas y cambia el «estado del mundo». Así, el insulto «te comportas como un troglodita» no pretende describir el estado del mundo, sino proferir un insulto que incomode al interlocutor. Si mediante una expresión como «buen día», nos damos por saludados, mediante un insulto seguramente nos sentiremos ofendidos y provoquemos la aparición de un hecho interno, nuestro estado de ánimo ofendido, que antes no existía en nosotros. Este hecho interno causado por el insulto proferido por nuestro interlocutor puede ser a su vez una causa de un nuevo hecho externo, etc.

Cuando una pareja presta su consentimiento frente a determinada autoridad oficial para contraer matrimonio, por la sola afirmación del tipo «acepto», cambia su posición en el mundo, su estado civil, y eso implica que tiene derechos y obligaciones que antes no tenía; por haber pronunciado determinadas palabras en determinado contexto.

Continuando con la línea de Austin, John Searle, en su clásico *Actos de habla* (2017), desarrolló la idea de que es necesario distinguir las reglas regulativas de las reglas constitutivas. Las reglas regulativas regulan conductas que ya existen en el mundo. Una regla de tránsito que establezca que los vehículos deben conducir a una velocidad máxima de 60 km por hora, parte de hechos que existen con independencia de las reglas de tránsito, estos hechos son la existencia de máquinas (vehículos, objetos del mundo) y la posibilidad de que se desplacen a cierta velocidad.

Las reglas constitutivas son propias de los contextos institucionales, pueden definirse como «x cuenta como y en el contexto c» y son aquellas que crean conductas que no existen con independencia de las reglas. Un ejemplo paradigmático son las reglas de los juegos. Consideremos, por ejemplo, la conducta hacer «penal» en el fútbol, la norma que sanciona el penal, también lo define. Cualquier falta (una patada, un codazo) en el área realizada por un jugador del equipo contrario, o tocar la pelota con la mano, con excepción del arquero, implica cometer penal y que sea sancionada con un tiro directo, sin barrera, con una distancia de once metros. No existe la conducta «cometer penal» por fuera de la regla que sanciona el penal. Fuera de la cancha, lo que alguien hace es dar una patada o un codazo, no hacer un penal, aunque los hechos brutos, las externalidades, sean las mismas. Si un legislador levanta la mano en un recinto parlamentario, acaba de sancionar una ley. Cuando sale del recinto parlamentario y camina unos pocos metros, y hace exactamente lo mismo, simplemente detiene un taxi.

Por supuesto que, en estos ejemplos, la finalidad de la conducta (cierto aspecto de los hechos internos) podríamos pensar, son bien diferentes. El jugador comete una sanción para detener al jugador contrario (en la mayoría de los casos), el parlamentario quiere sancionar una ley, no parar el taxi, o no desperezarse. De todas formas, en todos estos casos, la conducta también es intencional. Desde este punto de vista, los hechos internos también coinciden parcialmente: no son negligencias, o conductas culposas; son conductas todas intencionales. Los estándares del derecho que son la culpa o el dolo, no nos sirven tampoco para diferenciar estas conductas, que tienen un componente también de hecho interno que coincide. Ahora bien, ¿qué sucede con la finalidad de la conducta? Hablamos del fin que persigue la conducta en los diferentes contextos en los que se desarrolla. ¿Podría perseguirse esta finalidad, este objetivo diferente, sin la existencia de las reglas institucionales? Parecería que no, que el agente sólo puede perseguir esta finalidad sirviéndose de las reglas institucionales que existen. Su finalidad, su ámbito estrictamente subjetivo del fin deseado, no puede ser perseguido sin que operen las reglas institucionales. Es decir, no compren-

demostremos la conducta subjetiva si no apreciamos, al mismo tiempo, la existencia de las reglas objetivas.

El derecho no recoge hechos brutos, hechos desnudos, regularidades de comportamiento exclusivamente, califica los hechos, los atraviesa por las reglas y los resignifica. En el mundo compuesto por las regularidades de comportamiento, existe la conducta «utilizar un documento falso», podríamos decir, pero no la conducta cometer fraude o defraudación tributaria. Uno no observa en el mundo fraudes tributarios. Uno puede observar que Juan le pidió a Pedro que le extendiera una factura que no recoge la verificación de ningún hecho generador o hecho imponible tributario, esto es, no le enajenó ningún bien, no le prestó ningún servicio. El documento no recoge la realidad. Nosotros decimos que la conducta, el hecho, fue cometer fraude tributario. Pero, reitero, la conducta «cometer fraude tributario» no existe en el mundo observacional. Con esto no quiero decir que se fomente la arbitrariedad de las Administraciones o Agencias tributarias, quiero decir que tenemos que tener precaución para conocer el alcance del concepto de hecho. Porque la prueba es, o debería ser, la prueba de los hechos.

En el clásico modelo subsuntivo, donde se trata de subsumir o encajar la premisa fáctica en la premisa normativa, nuestra premisa fáctica ya está, en buena medida, atravesada por la calificación jurídica, por los llamados problemas de calificación. Si pensamos en el siguiente ejemplo simplificado de silogismo *modus ponens*: «El que cometa fraude tributario deberá ser sancionado con la multa o la pena de...»; «Juan cometió fraude tributario», entonces o, en conclusión, «Juan debe ser sancionado con la pena de...», la premisa menor o premisa fáctica del razonamiento, además de los problemas de prueba, tiene los problemas de calificación, que se agregan a las clásicas restricciones de corte epistémico (Moreso y Vilajosana, 2004).

Lo anterior quiere decir que podemos saber perfectamente qué significa en un determinado sistema jurídico cometer defraudación o fraude tributario, podemos saber o tener muy claro, cuáles son los hechos del caso, en el sentido de regularidades de comportamiento, saber qué paso (sin lugar a la menor duda) en el mundo observable, pero todavía no podemos saber si Juan cometió defraudación tributaria; este es un problema de calificación. No sabemos si los hechos de este caso, si los hechos particulares a los que nos vemos enfrentados, son o no, un caso de *instanciación* del hecho general descrito en la premisa normativa o premisa mayor de nuestro razonamiento<sup>1</sup>.

Por ejemplo, si Juan cuando realiza una enajenación de un bien no extiende una factura o un comprobante fiscal y lo hace deliberadamente, todavía no podemos

---

<sup>1</sup> Este problema se debe, en buena medida, a la vaguedad de ciertos términos utilizados por el derecho en general. No obstante, no es el objeto de este artículo problematizar en torno a esta compleja cuestión. Basta señalar que la conceptualización de cuándo nos encontramos frente a un caso de evasión o defraudación tributaria o frente a un caso de elusión tributaria depende de la aceptación de determinados estándares valorativos por parte de la comunidad de operadores jurídicos.

saber si Juan cometió o no fraude tributario. La prueba de los hechos y los hechos son estos: que hubo una venta en su establecimiento comercial y que esa venta no la registró. Muchos sistemas jurídicos tributarios, como dije al comienzo, establecen normas legales de presunción y consideran que la no extensión del documento requerido es una presunción del dolo defraudador. Esto se debe a que es muy difícil probar el ánimo de alguien, porque la prueba de un hecho interno directa es casi inaccesible, entonces la ley, frecuentemente, establece normas de presunción que permite al juzgador considerar probado un hecho, si antes prueba la verificación de un hecho diferente. Así funcionan las normas de presunción, funcionan con la fórmula «Dado P debe procederse como si Q fuese verdadero» (recientemente Mendonca (2022) ha calificado las normas de presunción como reglas constitutivas). Sin embargo, en mi opinión, eso no basta para concluir que Juan cometió defraudación. Porque, aunque su conducta de no extender la factura sea intencional, puede suceder que, aun así, no haya verificado defraudación tributaria. Puede haberlo hecho por otra motivación que no es la de pagar menos impuestos al Fisco, sino porque tiene algún problema técnico en el sistema de facturación, o simplemente había mucho público en el local comercial, o se trata de un establecimiento que no tiene instalado el sistema y posteriormente va a extender la factura o va a pagar los impuestos que correspondan. Pero estas últimas valoraciones o hipótesis que compiten con la del ánimo defraudador, involucran problemas de calificación, aunque también involucren problemas de prueba. Podemos discutir, desde el punto de vista de la calificación, si el sólo hecho de no extender la factura computa o no como el hecho de cometer *defraudación o fraude tributario*.

En lo que aquí importa, hablar del hecho de que Falciani copió una base de datos que contenía información reservada de los clientes del banco HSBC, no es un hecho bruto, entendido como regularidad de comportamiento, como una acción intencional como quien toma un vaso de agua para calmar su sed, porque «base de datos», «reservado», «información», son hechos atravesados por determinadas reglas constitutivas o lo que la dogmática suele mencionar como las reglas aplicables al caso.

Cuando Manuel (el empleado supuestamente «infiel» del frigorífico) respaldó durante años, con detalle y esmero todos los archivos informáticos de la empresa que daba cuenta de los comprobantes que se fraccionaban para defraudar al fisco uruguayo, el hecho bruto, la regularidad de comportamiento es única: copiar los archivos. Pero *normativamente* ese hecho, según las reglas que definamos y en el contexto institucional que nos movamos, pueden ser significativamente cosas bien diferentes: la prueba de su participación en el delito tributario; la prueba que lo exculpe si se lo acusa de estafa (delito por el que resultó, finalmente, condenado); la prueba, en parte, de su estafa.

Esto nos sirve para observar que la misma regularidad de comportamiento, con la misma intención, puede significar *normativamente* pruebas o hechos muy diferentes. Por dicha razón varios autores han remarcado la ambigüedad con la que los juristas hablamos de hecho y prueba (Ferrer Beltrán, 2005).

Como dice Searle (1995), los hechos institucionales existen porque las personas podemos asignarles funciones a las cosas: así la piedra puede ser un pisapapeles y la luna puede ser algo bello.

#### 4.2. Los hechos y los niveles de lenguaje

Vimos en los puntos anteriores que los hechos y la verdad son conceptos muy entrelazados. No existen los hechos falsos, no puedo conocer un hecho falso, para que algo sea un hecho, tiene que ser, necesariamente, verdadero. Aunque, estrictamente hablando, un hecho es un hecho, y lo único que, desde el punto de vista conceptual, tiene un valor de verdad o un valor *veritativo* (verdadero o falso), son los enunciados acerca de los hechos y no los hechos mismos. Los hechos tornan verdaderos los enunciados, cuando no tenemos un hecho que respalde un enunciado, entonces el enunciado es falso.

Lo anterior, no es así en todos los casos, o en todos los casos donde proferimos un enunciado; es necesario saber en qué contexto estoy hablando o profiriendo el enunciado en cuestión o, mejor dicho, cuál es mi lenguaje objeto. Por ejemplo, el enunciado «Batman es el héroe de ciudad gótica» o «el mejor amigo del Quijote es Sancho Panza», ese enunciado es verdadero, porque se ajusta al mundo con el cual es necesario contrastar el enunciado. En las películas o las tiras de cómics efectivamente es verdad que Batman es el héroe de Ciudad Gótica. En la novela «El ingenioso hidalgo Don Quijote de la Mancha» es verdad que Sancho Panza es el mejor amigo de Don Quijote.

El enunciado «Batman es el héroe de Ciudad Gótica» está formulado en un nivel 1 de lenguaje o metalenguaje, que se corresponde con el lenguaje objeto que es la película de Tim Burton. Popper (2003) dijo que hasta que Tarski presentó su trabajo, él no se animaba a hablar de verdad como correspondencia porque miraba el concepto con desconfianza. La gran virtud de Tarski fue presentar su teoría de la verdad siempre en términos de un lenguaje objeto y un metalenguaje. Un enunciado es verdadero en un metalenguaje cuando se corresponde con otro enunciado de un lenguaje objeto. El enunciado proferido por el tribunal constitucional español «la Agencia tributaria española concluyó que Darío no declaró sus cuentas al Fisco español» (STS 116/2017, de 27 de febrero de 2017, p. 3), es verdadero si y solo si «la Agencia Tributaria española concluyó que Darío no declaró sus cuentas al Fisco español». Por dicha razón, la teoría de Tarski (1969) es conocida como una teoría de la verdad *desentrecomilladora*, porque lo que se encargó de establecer es una teoría de la verdad para sistemas formalizados donde se conceptualizase con claridad la distinción de distintos niveles de lenguaje. La teoría de Tarski no presentó una teoría de la verdad donde a una determinada porción de la realidad o de hechos del mundo objetivo, se correspondiera determinada porción de lenguaje. Su teoría es sobre distintos niveles de lenguaje.

En ese sentido, los hechos que usa o emplea el razonamiento probatorio del agente racional juzgador, son los enunciados acerca de los hechos que, a su vez, están enunciados también en lenguaje objeto. Solemos tener entonces tres niveles de lenguaje: el lenguaje objeto, el metalenguaje 1 y el metalenguaje 2. En el lenguaje objeto más mínimo podríamos tener algo así como ciertos hechos brutos, o desnudos. El hecho de que alguien colocó su patrimonio en cuentas bancarias en otro país y que no denunció el contenido patrimonial de dichas cuentas o activos a las Agencias tributarias. El hecho «cuenta a declarar», «operación a declarar», «activo a declarar», es, rigurosamente hablando, algo más que un simple hecho bruto, porque está atravesado por las reglas constitutivas que analizamos en el apartado anterior e involucra problemas de calificación, pero ignoremos esta situación a los efectos del argumento. En el lenguaje objeto sucedieron estos eventos: Darío no declaró sus cuentas al Fisco español. En un metalenguaje, o nivel 1 de lenguaje un informe o la denuncia de la Agencia tributaria española nos dice que: «Darío no declaró sus cuentas al Fisco español». En un nivel de metalenguaje 2, el juzgador, típicamente el juez, está analizando la verdad entre el lenguaje objeto, o los hechos del «mundo» y el metalenguaje 1, está analizando si hay correspondencia entre los dos niveles de lenguaje.

Lo anterior puede complejizarse mucho más y se podrían distinguir muchos niveles de lenguaje. Así, las Administraciones o Agencias tributarias son organismos complejos que cuentan con numerosos órganos que la componen que van tomando decisiones y se la traslada a otros órganos de la estructura jerárquica, de forma que, por ejemplo, un inspector de hacienda constata determinada situación mediante un acta, generalmente hace un informe que lo eleva a su superior que, a su vez, hace otro informe y después se eleva a una asesoría letrada que también hace otro informe, que, a su vez, lo eleva el jerarca máximo del organismo para que dicte una resolución o determinado acto administrativo. Aquí tenemos el lenguaje objeto o los hechos del mundo, que son que alguien tiene una cuenta que no declaró, el acta del funcionario que es el metalenguaje 1 de estos hechos, el acta de su superior que es el metalenguaje 2 y así podemos seguir. Pero también, el acta del funcionario es el lenguaje objeto de su superior. Quiere decir que podemos conceptualizar algo como lenguaje objeto o metalenguaje según el nivel de lenguaje en el que nos encontremos.

Lo anterior adquiere relevancia en el terreno de la prueba, porque si los hechos están compartimentados en distintos niveles de lenguaje, es necesario concluir que tenemos diferentes niveles de la prueba también, y diferentes niveles de reglas operando en cada tramo de los hechos o niveles de lenguaje respectivo. Por ejemplo, la prueba de los hechos del inspector de hacienda es el informe del banco y la declaración de Darío de que no declaró sus cuentas al Fisco, hipotéticamente (como vamos a ver más adelante en el caso que nos ocupa de «la lista Falciani», Darío nunca se presentó a declarar a las oficinas de la Agencia Tributaria española, lo que deviene relevante). El superior jerárquico tiene como objeto o prueba de su informe, el informe del inspector de Hacienda y, aunque desde el punto de vista jurídico, no es técnicamente lo que la dogmática conceptualiza como prueba (sino la formación

de la voluntad administrativa del órgano estatal), vamos a ver que no deja de ser un aspecto importante en el ámbito de la prueba de los hechos. Y lo es cuando se involucran reglas de exclusión probatoria, específicamente, porque es necesario conceptualizar qué queremos decir cuando hablamos de la prueba de los hechos, cuáles son las pruebas y en qué sentido están conectadas causal o normativamente.

El problema de los hechos también se ve cuando se analiza la prueba pericial. Por ejemplo, el juez no analiza el cadáver él mismo, los hechos brutos del caso, analiza el informe del médico o perito forense. Ese es el lenguaje objeto del juzgador y es, en conclusión, en base a lo cual construye su premisa fáctica. Es la forma que tiene el juzgador de acceder a los hechos del caso. Él no puede conocer directamente los hechos del caso porque experimenta restricciones epistémicas que el perito, en tanto técnico experto, viene a subsanar. La teoría de la prueba ha analizado en detalle los problemas que enfrenta la prueba pericial (Vázquez, 2013). Estos problemas, que podría resumirse en los problemas que enfrenta «el lenguaje de los hechos» (nótese lo paradójico de la afirmación porque se supone que los hechos no son lenguaje), repercute en la prueba y su impacto se observa también en los dilemas que atraviesan las reglas de exclusión probatoria, como vamos a tener ocasión de analizar más adelante.

## 5. LA AMBIGÜEDAD EN EL TÉRMINO PRUEBA Y PRUEBA ILÍCITA

Tanto en el caso de *la lista Falciani*, como en el caso del frigorífico, se observa una ambigüedad en el término de prueba. Como ha señalado recientemente Ho (2021), en un primer sentido, los juristas denominan «prueba» a lo que los epistemólogos consideran como «los objetos de la evidencia sensorial». En esta categoría es posible englobar la prueba oral; la prueba documental y la prueba «real» (el arma homicida, por ejemplo). En un segundo sentido, se habla de prueba también para referirse al enunciado, al lenguaje, que es una proposición que se establece sobre la prueba en su primera acepción. Por ejemplo, se afirma que el hecho de que el acusado estuviera próximo a la escena del crimen (prueba en el primer sentido) es prueba o un indicio probatorio (en el segundo sentido) de su participación en el homicidio. En un tercer sentido, se habla de prueba como premisa fáctica que es relevante por su rol inferencial. Nos permite inferir algo relevante para el corazón del caso. Por ejemplo, las huellas dactilares del acusado encontradas en la escena del crimen permiten inferir que él estuvo ahí y que fue quien asesinó a la víctima. En este tercer sentido el concepto de prueba es inferencial. En un cuarto sentido, algo puede tomarse como prueba en la vida cotidiana (rumores) pero no ser admitido como prueba en el derecho. Esta es la cuestión que involucra el concepto de «prueba lícita». Por lo que, en este cuarto sentido, por prueba puede entenderse las condiciones de admisibilidad de dicha prueba.

El concepto de prueba tiene también la clásica ambigüedad proceso/producto. Cuando, por ejemplo, se habla de las reglas de la prueba, se hace referencia al proceso de obtención de las pruebas. Cuando se habla de prueba ilícita se hace referencia al resultado o producto del proceso de obtención de las pruebas. La diferencia de la

terminología se encuentra también en las teorías que problematizan en torno a la cuestión de la relación de la prueba y la verdad. La relación entre verdad y prueba es conceptual en la primera tesis. Para que un enunciado esté probado, la verdad del enunciado es condición necesaria aunque no suficiente. Para la otra tesis, la conexión entre verdad y prueba es teleológica, la verdad es el fin a conseguir mediante la actividad probatoria. La primera tesis refiere a la prueba como resultado y la segunda como procedimiento (Ferrer Beltrán, 2005).

Gascón Abellán (2010) también señala que, en los contextos de descubrimiento y los contextos de justificación, el uso del concepto de prueba es bien diferente. En el marco del contexto de descubrimiento *prueba* hace referencia al procedimiento mediante el cual se llega a la formulación de enunciados asertivos verdaderos. En el marco del *contexto de justificación* se trata de las razones (prueba) que permiten considerar estos enunciados como justificados.

Podríamos seguir dando ejemplos de la polisemia que padece el término prueba y su uso en contextos muy diferentes, sin embargo, eso excede ampliamente el objetivo del presente trabajo. En lo que aquí nos importa, buena parte de la dogmática y la jurisprudencia no ha observado la ambigüedad del término prueba ilícita. Cuando se trata de condenar al culpable y usar la prueba en su contra, nadie podría justificadamente sostener que la prueba es ilícita, porque es precisamente lo que la dogmática llama «el cuerpo del delito». La lista Falciani, el archivo electrónico conteniendo la información hurtada al banco es la prueba del delito cometido por Belarmino (Falciani). Sólo cuando la prueba es utilizada para otro procedimiento distinto tiene sentido preguntarse si es ilícita. Podría serlo en un proceso laboral o civil donde Belarmino fuese el demandante y quisiera servirse de dicha prueba para obtener un beneficio económico. En ese caso sería aplicable el principio general de derecho «nadie puede beneficiarse de su propio fraude» y en dichos casos, cabe concluir, la prueba puede considerarse ilícita.

Idéntica situación se da en el caso del frigorífico uruguayo. Si Manuel es sometido a un proceso penal por haber hurtado información (proceso al que no fue sometido), los archivos informáticos sustraídos serán prueba fundamental de la eventual comisión del ilícito. En este sentido, la prueba y su licitud tienen que ser analizadas bajo parámetros divergentes.

## 6. LA DIFERENCIA ENTRE LA CAUSALIDAD Y LA NORMATIVIDAD Y LA REGLA DE EXCLUSIÓN PROBATORIA

La causalidad es una relación que suele darse entre fenómenos naturales: que empuje un determinado objeto es la causa de que el objeto se desplace. Que el fruto madure en el árbol es la causa de que caiga. El mundo natural se rige por la regla de la causa y el efecto. Los fenómenos naturales se pueden describir y «son». También pueden ser objeto de predicción. Se dice que los fenómenos naturales se explican;

pueden explicarse en virtud del mundo físico. Los fenómenos causales suelen involucrar cuestiones de hecho y las actitudes proposicionales de los sujetos acerca de estos hechos son creencias. En relación con los fenómenos causales, juego un rol relevante la razón teórica que me dice lo que tengo razones para creer, como vimos en la sección 4. Hume (2000) fue el primero en sostener que el hecho de que algo *sea* de determinada manera no significa que *deba* serlo. Hume se detuvo en esto considerándolo como una falacia<sup>2</sup>.

El *ser* y el *deber ser* corren por carriles separados y la razón práctica involucra cuestiones de razones para la acción y nos interpela acerca de qué debemos hacer. El lenguaje en términos de *deber ser* involucra obligaciones y el vínculo es no ya de causalidad sino de *normatividad*. El problema de los hechos en el derecho plantea el desafío que se trata de describir y conocer los hechos, pero la construcción de la premisa fáctica es la de una premisa que se inserta en un razonamiento práctico. El agente que resuelve el caso, el juez, está encaminado a tomar una decisión. No aspira simplemente a conocer los hechos, como el científico en el laboratorio, el físico, el sociólogo o el antropólogo.

Desde el punto de vista normativo, el razonamiento práctico del juzgador involucra cuestiones de deber. Se plantea si se *debe* condenar al acusado. Es un razonamiento que tiene que ver con razones para la acción del juzgador. La premisa fáctica (los hechos del caso) desempeñan un papel instrumental y no por esto deja de ser de primera importancia, pero deben considerarse atravesados por el marco de este tipo de razonamiento práctico. Por supuesto que, si se razona en base a una premisa falsa, el razonamiento será defectuoso, incluso en tanto razonamiento práctico.

No es extraño que visiones escépticas a nivel de *metateoría* del derecho se valgan de este tipo de apreciaciones *naturalizadas* para negar la importancia de la verdad en el derecho. Por ejemplo, el *realismo* o *naturalismo filosófico* norteamericano, cuyo representante más conspicuo en la actualidad es el destacado filósofo del derecho estadounidense Brian Leiter (2007), sostiene un marco filosófico *naturalizado* que implica afirmar que el genuino conocimiento viene dado por las ciencias de la naturaleza o ciencias duras. Mientras que en el ámbito normativo (entendido en sentido amplio como abarcando no sólo al derecho sino también a la moral), la objetividad y la verdad no desempeñan ningún rol relevante. Esta tesis se afianza en sostener que el único conocimiento verdadero es el de los hechos porque los hechos admiten una posibilidad de control epistémico que los enunciados de deber bloquean, ya que no existen algo así como los hechos normativos o los hechos morales. Sin embargo, en mi opinión, los hechos no son imprescindibles para preservar la noción de verdad y de objetividad, porque las razones también nos permiten hacer un control de racionalidad. Y es posible preservar la tesis de la objetividad en materia normativa, preservando la posibilidad del error *normativo* (Korsgaard, 1996 y Street, 2011).

---

<sup>2</sup> Mucho después, Moore (1903) bautizó esta falacia como la falacia naturalista.

En el caso puntual de la regla de exclusión probatoria, tratándose de un problema que involucra la ilicitud de la prueba (haber sido obtenida en contra de determinadas normas jurídicas) llama poderosamente la atención que la dogmática ponga el foco en la cuestión causal. Esto se observa claramente cuando se piensa en el efecto contagio de la prueba ilícita, que precisamente suele nombrarse como «efecto». Lo que se analiza es si la prueba está conectada causalmente con la prueba originalmente ilícita. Pero tratándose de «ilicitud» tendría mucho más sentido que se conceptualizara en términos de imputación a los efectos de la conexión, es decir, una conexión de tipo normativo y no causal.

Cuando se habla de excepciones a la regla de exclusión probatoria, tradicionalmente se piensan en excepciones que involucran cuestiones causales. Así, se observa especialmente cuando se analiza el problema de la eficacia refleja. Tuvo su origen en la década del 20 del siglo pasado en los Estados Unidos y se cristalizó en *la regla del fruto del árbol envenenado*. Esto implica que si una prueba es obtenida de forma ilícita no sólo se impone la no admisión de esta prueba, sino de todas aquellas que se deriven de ésta. En España se ha reconocido que esta doctrina (que ya habían introducido de forma previa los tribunales) se recoge en el artículo 11.1. de la LOPJ, que dispone: «no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, con violación de los deberes fundamentales» (Miranda, 2010).

Cuando Miranda (2010) analiza las excepciones, que señalaba hace más de una década en incremento<sup>3</sup>, podemos concluir que muchas de ellas refieren a conexiones o a un análisis en términos exclusivamente causales. Así, por ejemplo, se analiza como una excepción a la regla de exclusión la buena fe policial. Este concepto que parece indicar un concepto normativo, no lo es porque se refiere al error de hecho o de derecho: los policías pensaban que actuaban bajo una orden judicial legítima. Si bien podría conceptualizarse, en apariencia, en términos de conexión normativa, es estrictamente causal porque refiere a lo que los policías creían de hecho. La sentencia se sustenta en la conocida tesis del *deterrent effect* que persigue disuadir a los funcionarios policiales a que obtengan pruebas por medios ilícitos, declarándolas inadmisibles. Apunta a la ratio de la norma de exclusión probatoria, que implica concebirla como dirigida a las autoridades policiales o del Estado.

Dentro de las excepciones a la eficacia refleja, el mencionado autor señala la doctrina de la *f fuente independiente*, el *descubrimiento inevitable* y el *nexo causal atenuado*. Todas estas excepciones refieren exclusivamente a la conexión causal. La fuente independiente más que de una excepción involucra el propio alcance de la eficacia refleja,

---

<sup>3</sup> Esta tendencia, como lo señala Muñoz (2023), ha ido en aumento. Recientemente un fallo del Tribunal Supremo Español considera que cuando los funcionarios policiales actúan sin que su actuación esté en el marco de un proceso penal (en un sentido muy amplio) que se centre en la figura de un acusado, es decir, no están buscando pruebas, tampoco rige la regla de exclusión probatoria. En el caso se trataba del extravío de una mochila con un soporte informático que uno de los policías encargados de recepcionar denuncias copió sin autorización judicial. Los archivos contenían imágenes de pornografía infantil.

porque si la prueba que es usada está en desconexión causal total con la prueba ilícita, el problema no se presenta de forma genuina. Que el autor lo mencione como desconexión causal, exime de cualquier otro comentario acerca de que el análisis se hace desde este punto de vista. El descubrimiento inevitable también hace referencia a una conexión causal o estrictamente de hecho. Neutraliza los efectos del contagio, cuando la nueva prueba que deriva causalmente de la prueba ilícita podría haber sido descubierta sin la mediación de la prueba inadmisibles. La del nexo causal atenuado es una variación de la de fuente independiente y se ha entendido de aplicación cuando, por ejemplo, se da una confesión días después con el sujeto en libertad y se le advierten previamente sus derechos. Miranda (2010) es crítico con estas excepciones porque considera que han sido utilizadas para justificar la no aplicación de la eficacia refleja de la regla de exclusión probatoria.

A las tradicionales excepciones que corren por el carril de la conexión de la causalidad, se podría pensar que la *conexión de antijuridicidad* va por el camino de encontrarle una explicación normativa a la conexión de las pruebas. Sin embargo, esto está lejos de ser así. La tesis del descubrimiento probable, que Miranda (2010) señala como parte de la doctrina de la conexión de antijuridicidad, da cuenta de que la teoría sigue poniendo énfasis en aspectos que son fácticos.

La teoría tuvo su origen en la Sentencia 81/1998 del Tribunal Constitucional (STC 81/1998, de 2 de abril de 1998) donde consideró un caso de narcotráfico en que se había intervenido un teléfono, pero, aparentemente, la decisión judicial de hacerlo si bien existió, no estuvo debidamente justificada porque sólo habían sospechas infundadas y no existía una justificación normativa para decretar la intervención del teléfono. Esta intervención es declarada ilegal en forma posterior. Sin embargo, el Tribunal rechaza aplicar el efecto reflejo de la prueba ilícita. Cuando se interfieren las comunicaciones por medio de las escuchas telefónicas, las autoridades policiales se enteran de una cita entre el acusado y otra persona. Se dirigen al domicilio donde se iba a dar el encuentro y por lo que surge de la sentencia, se da un enfrentamiento entre la policía y el acusado, donde este resulta herido y arroja un paquete con droga. El tribunal considera que tanto el hallazgo de la droga, como la declaración testimonial de los funcionarios policiales que participaron en el operativo son prueba válida que permite condenar al acusado.

El tribunal fundamenta la validación de estas pruebas en base a la teoría de la *conexión de antijuridicidad*, sosteniendo que, si bien las pruebas estaban conectadas causalmente, no lo estaban desde el punto de vista jurídico, por dicha razón se establece la conexión de antijuridicidad como fundamento de la teoría. Sin embargo, a poco que se analizan dichos fundamentos, no es que se descarte la conexión jurídica de las pruebas, sino que lo que se analiza es la violación del derecho fundamental en cuestión. De lo que se trata es de conceptualizar que en aquellos casos donde la violación del derecho fundamental no es grave, la prueba será admisible. Lo que considera el tribunal es que las llamadas se interceptaron con orden judicial, aunque esta orden no estuviese justificada desde el punto de vista jurídico. Se analiza también la

existencia o no de intencionalidad o culpa grave en la violación original del derecho fundamental. Pero parece claro que las pruebas analizadas, no sólo están conectadas desde el punto de vista causal, sino que también lo están desde el punto de vista jurídico. Porque quienes incumplieron con las normas jurídicas siempre son agentes estatales en el marco del proceso de recolección de pruebas.

En los casos que nos ocupan, la diferencia entre causalidad y normatividad pasa por lo siguiente: desde el punto de vista fáctico o causal, sin el hurto de Falciani o sin la copia presuntamente ilegítima de Manuel, ninguna de las Administraciones Tributarias hubiese tipificado la infracción o el delito de fraude fiscal. Sin que ocurriera el primer hecho (la copia informática) no se hubiesen producido los segundos hechos: las actuaciones de recolección de pruebas de las Administraciones tributarias. Sin embargo, si concebimos la prueba como atravesada por las reglas institucionales y las conceptualizamos como tales en el marco de los distintos procedimientos judiciales en el que se dan, la conexión causal no es o no implica de por sí una *conexión normativa*. Es imprescindible pensar en las normas que regulan la obtención de la prueba en el marco del procedimiento en el que están insertas.

En el caso tributario esto es especialmente importante porque las Administraciones tributarias suelen tener procedimientos administrativos regidos por reglas particulares que regulan cómo obtener las pruebas y porque están sometidas también a determinadas obligaciones que pueden incidir especialmente en el tema que nos ocupa. Es bastante común que los ordenamientos jurídicos impongan a los funcionarios públicos la obligación de investigar hechos en apariencia delictivos y de tratar de cierta forma a hechos que conocen por diversos medios.

De la sentencia analizada no surge cómo se enteró la AEAT del allanamiento de la morada en Francia de Falciani (Belarmino) por parte de la policía, no obstante, podemos suponer que tuvo conocimiento por la prensa. Dado este hecho, que llegó al conocimiento (aun cuando fuera informal) de la Administración española, recae sobre ella la obligación de disponer de las instrucciones necesarias para averiguar la verdad de los hechos y pesa sobre ella la carga de la prueba. Tiene la obligación de descubrir la verdad y para ello, como expuse al comienzo, tiene facultades especiales que son más potentes que las de cualquier particular. Tiene suscrito un convenio con Francia para evitar la doble imposición y el fraude tributario. Es en uso de esta facultad legal y legítima que solicita la información. Pero, además, todo indica que estaba obligada a hacerlo. Pesaba sobre ella determinada obligación. Cuando comienza el procedimiento probatorio, la Administración esperaba poder cumplir con la obtención de pruebas mediante cauces o canales diferentes que permitieran corroborar la hipótesis que originalmente la Administración se había planteado en cuanto a que Darío no declaró activos imponible para el impuesto a la renta de las personas físicas. Como reconoció el propio encargado de la unidad tributaria había otras hipótesis alternativas. Podemos suponer, por ejemplo, que los fondos no fuesen de Darío, sino sólo que estuviesen a su nombre pero que, en realidad, fueran de otra persona. Sin embargo, las sucesivas incomparecencias de Darío (fue citado once veces) impidieron la cons-

trucción de prueba diferente por parte de la AEAT. Ahora bien, la ilicitud de Falciani no guarda una relación jurídica con la AEAT, en el sentido de que no se trataba de un funcionario público actuando a su servicio, como reafirma el Tribunal Supremo.

En el caso uruguayo la situación es similar. Como ya se dijo, sin la denuncia de Manuel, la Administración Tributaria Uruguaya (DGI) no hubiese podido adentrarse ni conocer, probablemente, la maniobra defraudatoria del frigorífico. Pero también queda claro que no hay una conexión jurídica con el obrar de Manuel (exempleado) y la Administración, en el sentido de que no se trataba de un funcionario de la DGI, ni estaba actuando en colaboración con la Administración. La Administración Tributaria Uruguaya está obligada a recepcionar denuncias. No está dentro de sus facultades negarse a recibirlas. Una conducta de este tipo podría hacer a los funcionarios pasibles de falta administrativa grave o muy grave. Resta por verse si la recepción de la denuncia se hizo en legal forma, lo que analizaremos en la sección 6.2.

#### 6.1. Las acciones y las descripciones de las acciones: el intento naturalista de Davidson que coadyuva a reafirmar la distinción entre causalidad y normatividad

La normatividad, a diferencia de la causalidad, no es una cuestión de causas, sino de razones. La relación de un hecho con otro hecho es de tipo causal. Dentro de los hechos, un tipo que al derecho le importa especialmente, son las acciones intencionales, es decir, la conducta de los sujetos. Davidson (1995) se inserta en una tradición analítica que no está preocupada especialmente por las cuestiones normativas sino más bien por los asuntos de la filosofía del lenguaje. Sus estudios de teoría de la acción están impregnados por esta tradición analítica en la que el autor se enmarca. Pese a plantear que las cuestiones de causas y razones no corren por carriles divergentes, entiendo que las valiosas distinciones que en materia de acción realiza Davidson, constituyen aportes relevantes que pueden ser utilizados en teoría de la prueba.

Davidson plantea que las acciones intencionales son un tipo especial de eventos y que para poder explicarlas necesitamos apelar a la noción de razones, que nos permita comprender qué fue lo que llevó al agente a hacer lo que hizo. Esto se debe a que presuponemos lo que el autor llama el Principio constitutivo de la racionalidad que sostiene que los agentes son racionales.

Es posible, sin embargo, apelar no ya a razones para entender una acción intencional sino a causas. Este tipo de explicación sostiene que para comprender determinado evento lo relevante es constatar cuál fue su causa. Una causa no justifica un evento porque no es una razón para que el evento suceda. En la relación causal no se constata ninguna relación lógica, sino que lo que se da es una regularidad en el precedente. Caorsi (2008) destaca que desde Hume es común oponer ambos tipos de explicaciones: la explicación basada en razones a la explicación basada en causas.

Pero la tesis de la interpretación radical de Davidson (1995)<sup>4</sup> involucra que los deseos y las creencias del agente y su preferencia tengan una relación causal. Se verifica una relación causal entre eventos que son mentales (creencias, deseos, actitudes en general) y eventos físicos (conductas). Esta relación también se da a la inversa porque suele ocurrir que eventos físicos den origen a eventos mentales.

En el artículo «Acciones, razones y causas», Davidson (1995) batalla contra la tesis clásica de oponer racionalizaciones a explicaciones causales. Se propone defender la tesis que considera antigua y de sentido común acerca de que la racionalización es una especie de explicación causal. Las razones son también causas de las acciones. Una racionalización tiene dos componentes: a) justifica la acción al exponer la razón que tuvo el agente para realizar la conducta y b) explicita porqué la acción aconteció.

Davidson (1995) intenta confutar el argumento de que «una causa tiene que ser “lógicamente distinta de su supuesto efecto”; pero una razón de una acción no es lógicamente distinta de la acción; por tanto, las razones no son causas de las acciones», (p. 18) para lo cual descompone las razones de los agentes en dos partes. En primer lugar, una actitud favorable respecto de determinados tipos de acciones y, en segundo lugar, la creencia que su acción pertenece a ese tipo de acciones. Son actitudes favorables para Davidson los deseos estables o recurrentes del sujeto, pero también cualquier pasajero capricho. El autor pone el ejemplo de la acción intencional de encender la luz. Por un lado, tenemos que a) el sujeto tenía una actitud favorable de encender la luz (quería hacerlo), y a su vez b) tenía la creencia de que accionado el interruptor, la luz se encendería (se verifica la creencia de que accionar el interruptor es una clase de acción que pertenece a la clase de acciones «encender la luz»). La suma de la actitud favorable y la creencia, configuran lo que Davidson llama la *razón primaria* del agente.

Supongamos que en el ejemplo del interruptor y la luz, sin saberlo, al mismo tiempo, también alerto a un merodeador de que estoy en la casa. Esta acción es única, aunque haya dado cuatro descripciones de ella (presionar el interruptor, encender la luz, iluminar el cuarto, alertar al merodeador). El acto de presionar el interruptor se racionaliza por mi deseo de encender la luz, pero haber querido encender la luz no es una razón para alertar al merodeador. Las razones operan como racionalizaciones según las descripciones que se den de las acciones.

Esas cuatro descripciones de la misma acción, nos indican que una misma acción puede ser susceptible de más de una descripción. Que encendiera la luz es la causa de que alertara al merodeador, pero no es la razón por lo que lo hice. Me equivoco si sostengo que la explicación de que: «Accioné el interruptor porque deseaba encender la luz», es equivalente a la explicación «Alerté al merodeador de mi presencia en la casa porque deseaba encender la luz», pese a que sean la misma acción. Esto tiene que ver con que una acción puede ser descripta de varias maneras y una razón no racionaliza

---

<sup>4</sup> La interpretación radical es la interpretación de las preferencias de un hablante de una lengua que es totalmente desconocida para nosotros y que queremos entender y los desafíos asociados a dicha situación.

una acción sino más bien una cierta *descripción* de la acción. Precizando la noción de razón primaria, Davidson va a sostener que algo es una razón primaria por la que el agente realiza esa acción, bajo determinada descripción.

Pero la razón, para ser la razón primaria en los casos de acciones intencionales, que se distingue de los casos de justificaciones *ex post facto*, está en que dicha razón tiene que ser la razón por la cual la acción fue realizada. Davidson considera que las razones primarias de una acción son su causa.

El problema se presenta porque si consideramos que «encender la luz» y «alertar al merodeador de mi presencia en la casa» son la misma acción, y que al mismo tiempo lo primero es intencional, mientras que lo segundo no lo es, nos enfrentamos a la paradoja que la misma acción sería intencional y no intencional al mismo tiempo. El problema se despeja si consideramos que de lo que se trata es de descripciones diferentes de la misma acción. Según una de las descripciones el evento se presenta como racional y según la otra descripción no lo es. De lo anterior se deriva que lo que son intencionales no son las acciones, sino algunas de sus descripciones.

En su ensayo «De la acción», Davidson (1995) sostiene que actitudes y creencias son modos de describir ciertos eventos mentales, pero que bajo otras descripciones esos mismos eventos pueden ser descritos como subsumidos en ciertas leyes. Pone el ejemplo de Hamlet:

*Hamlet mata intencionalmente al hombre detrás del tapiz, pero no mata intencionalmente a Polonio. Sin embargo, Polonio es el hombre detrás del tapiz .. el matar de Hamlet al hombre detrás del tapiz es idéntico a su matar a Polonio (p. 66).*

Hamlet realizó la acción intencional de matar al hombre detrás del tapiz, pero no la acción intencional de matar a Polonio. Si variamos el ejemplo y analizamos la situación donde por accidente Hamlet tropieza y mata a Polonio, en realidad esta no es una acción intencional de Hamlet, sino algo que simplemente le sucedió. Un mismo evento puede ser descrito en base a explicaciones causales según determinadas descripciones de esos eventos. De esta forma, la racionalización de una acción y su explicación causal corren juntas: son descripciones distintas de los mismos eventos. Si describimos ciertas acciones como eventos en términos de deseos y creencias, la acción se implica lógicamente de un modo determinado. Pero si los mismos eventos se describen físicamente explican de forma causal la acción bajo una descripción diferente (Caorsi, 2008).

En mi opinión, cuando se habla de deseos y creencias como actitudes proposicionales, la figura del agente involucra la cuestión normativa y la noción de razones. Las acciones se explican en términos de deseos, creencias y fines del agente, y estos conceptos no pueden ser introducidos sin apelar a la noción de normatividad. Explayarnos sobre esto excede el marco del presente artículo<sup>5</sup>, sin embargo, la contribución con el problema de la prueba se hace bastante claro.

<sup>5</sup> Para ver con claridad lo que involucra la cuestión normativa puede consultarse a Korsgaard (2008).

La prueba, entendida como enunciado probatorio: *Falciani hurtó los archivos informáticos* puede ser *descripta* o concebida como ilícita o lícita según el contexto en el que es emitido el enunciado probatorio. A su vez, el enunciado: *Manuel copió los archivos de la doble contabilidad del frigorífico*, podría considerarse ilícito o lícito también según el contexto en el que se inserte, en términos de descripción de acciones. Vamos a profundizar en esto en el apartado siguiente.

## 6.2. La causalidad y la normatividad en las reglas de exclusión probatoria a la luz de los casos tributarios bajo estudio

La lista Falciani en tanto documento era el resultado de un ilícito, bajo una determinada descripción. Belarmino había obtenido la lista hurtándola de la base de datos del banco, por lo cual fue denunciado penalmente. En el marco del proceso de detención de Falciani era una de las pruebas clave que lo incriminaba. La lista, aunque ilícitamente obtenida, fue la prueba para incriminar a Falciani. Quiere decir que como prueba en el proceso penal contra Falciani desplegaba efectos. La ilicitud de la prueba sólo puede ser comprendida en el marco de un contexto particular y bajo una *descripción* particular. Como prueba del delito cometido por Falciani no es ilícita. Ahora bien, si Falciani pretendiera oponerla como prueba en contra de sus empleadores (el banco HSBC), por hipótesis, en el marco de un proceso de acción de reparación de daños, la prueba podría considerarse ilícita.

La lista Falciani es hallada en el domicilio en Francia donde se encontraba Falciani, en virtud de una requisitoria realizada por la policía suiza a la policía francesa. El allanamiento que realiza la policía de Francia es perfectamente legítimo y es realizado con arreglo a derecho. La prueba que obtiene la policía es lícita. Si bien la lista es única, se trata de un único *hecho*, podemos hablar de diferentes «pruebas» o «descripciones de pruebas», aunque el medio probatorio o fuente probatoria sea el mismo. Esto se debe a que la prueba, es la prueba de los hechos, no los hechos brutos y la prueba está atravesada por reglas constitutivas. El mismo hecho o fuente probatoria puede desplegar determinados efectos para un proceso (la condena a Falciani por hurtar la información), y a esos efectos ser prueba lícita, y puede, al mismo tiempo, eventualmente, ser una prueba ilícita si Falciani la quiere usar a su favor para un proceso de cobro de pesos a su empleador (el Banco HSBC).

Ahora bien, si Falciani utiliza la lista o hace referencia a ella como medio probatorio, también en determinadas hipótesis, podría hacerlo de una forma lícita o con apego a las reglas. Por ejemplo, si el HSBC alegara que hurtó muchos más datos que los que realmente hurtó, Falciani podría oponer la lista y decir «sólo hurté lo que figura en dicha lista y esa es la prueba de mi delito», y lo haría en ejercicio de su legítimo derecho constitucional de defensa.

Cuando observamos la conducta (la acción intencional de Falciani al hurtar los datos) parece claro que su acción es intencional con respecto a obtener información

de la que pudiera sacar un beneficio económico (la hipótesis manejada por las autoridades es que buscaba vender la información a otro banco). Pero también podría haber copiado la información a otros efectos, por ejemplo, obtener un respaldo de su participación en determinadas maniobras ilícitas. Su acción admite más de una descripción (siguiendo a Davidson) de acuerdo a su intención.

Un caso similar sucede con Manuel, el jefe de administración del frigorífico uruguayo. Manuel era un funcionario que se prestaba para ejecutar las maniobras defraudatorias encomendadas por sus empleadores y partía la facturación de la empresa, facturando sólo el 50 por 100 o el 25 por 100 de lo que vendía. Surge de la sentencia que fue condenado por un delito continuado de estafa. Engañaba económicamente a sus empleadores. Pero al ser partícipe de la maniobra ilícita de defraudación tributaria en calidad de tercero (para beneficiar a otro y que pagara menos impuestos de los que legalmente correspondía) Manuel se «ensuciaba» las manos con un ilícito. Si guardaba un respaldo de su maniobra delictiva podría tener algunas razones lícitas para hacerlo. Por ejemplo, delimitar hasta donde había llegado su participación delictiva y probarlo si era acusado por la Administración Tributaria (cuestión que efectivamente sucedió). Esto es, ejercer su derecho de defensa constitucional. Es más, efectivamente de la sentencia de la condena por estafa, surge que Manuel intentó defenderse de esta acusación en base a la prueba de la maniobra defraudatoria de la empresa, lo mismo sucede en los juicios laborales por notoria mala conducta. Del contexto de la sentencia puede inferirse que una estrategia posible para defenderse de la acusación de la estafa era sostener que en realidad él no estafó a la empresa, sino que lo que hubo fue una defraudación tributaria, de la cual él participó para beneficiar a la empresa que ahora lo denuncia. Pero, más modestamente, podemos quedarnos con la idea que, en tanto copartícipe de la maniobra defraudatoria, Manuel tiene derecho a guardar prueba de respaldo que deje en claro cómo fue su participación en el delito. Alguien que roba a una empresa, por ejemplo, haciéndose depósitos en su cuenta bancaria que no le corresponden parece que tiene derecho a probar, frente a una acusación, que hurtó 100.000 dólares y no 1.000.000.

Manuel realizó una denuncia a la DGI del Uruguay en su condición de particular y para ello adjuntó la prueba de que disponía. La mayoría del Tribunal reprocha a la Administración que la prueba no se recogió en legal forma y que esto la tornaría ilícita por su violación al artículo 12 de la Constitución uruguaya que consagra la regla del debido proceso, que abarca las garantías del derecho de defensa. En el caso, el Tribunal calificó de ilícita la prueba documental aportada al no preservarse la cadena de custodia. Sin embargo, incurre en una confusión en la lectura de los hechos.

Una alternativa podría haber sido que la Administración tributaria citara a los representantes legales del frigorífico en la instancia de denuncia, tal como pretende la mayoría del tribunal en su sentencia. Sin embargo, esto es muy discutible porque, si bien el derecho uruguayo no contiene normas que regulen cómo deben recepcionarse las denuncias, es pacíficamente admitido que se presenten de manera anónima para proteger al denunciante siempre que se garantice el derecho de defensa.

Sin embargo, el tribunal no advierte que tal comparecencia no le aporta ninguna garantía a la empresa en cuanto a la fidelidad de la fuente o procedencia de la documentación aportada en la denuncia. Lo único que se hubiese conseguido en esta instancia es confirmar que la prueba agregada por Manuel provenía de su computadora y fue incorporada al expediente. Pero Manuel podría haber sido un demente o un empleado mal intencionado que hubiese «plantado» toda esa documentación simulando que se trataba de una documentación de la empresa. Por lo que, en dicha instancia, no era posible asegurar ninguna cadena de custodia, ni la incolumidad de la prueba, en virtud de que nadie había presenciado el momento en el que Manuel copió dicha prueba desde la computadora u ordenador del frigorífico a su propia computadora.

Como otro problema conceptualmente independiente, el tribunal comete un error de hecho cuando le reprocha a la Administración que la documentación tendría que haber sido extraída de la computadora de la empresa y en presencia de sus representantes y haber sido individualizada. En sus propios resultandos (antecedentes de hecho) señala que el frigorífico entregó esta documentación a través de su representante y lo documentó en acta de fecha 9 de septiembre de 2011, como surge del Considerando III de la sentencia dictada en mayoría (STCA 170/22, de 17 de marzo de 2022). La documentación, como se trataba de las facturas de ventas oficiales de la empresa, no necesita estar individualizada. No son documentos informales, o documentos «en negro» (poseen número y su identidad está garantizada en los propios documentos). La visita a la empresa y la extracción de documentación por parte de la DGI se da precisamente para verificar la veracidad de la denuncia.

Lo que la sentencia en mayoría quiere decir o sugiere con la cita a la doctrina del *fruto del árbol envenenado* es que la prueba original es ilícita porque fue copiada por un ex empleado sin la autorización de la empresa. Más allá de que en el caso, por las razones antes expuestas, la prueba no podría considerarse ilícita (por el derecho de defensa que tiene Manuel, en tanto partícipe del ilícito), aun cuando así la concibiésemos, esta conclusión no puede trasladarse al actuar de la Administración tributaria que lo único que hace es recibir una denuncia y adjuntar la prueba que acompaña dicha denuncia, dentro del marco de las reglas jurídicas que regulan su actuar. Si se considera la prueba ilícita, la ilicitud no debería contagiar al actuar administrativo, en la medida en que la Administración actuó en el marco de sus competencias legales. Otorgó varias vistas (oportunidades de defensa) para que la empresa ofreciera contraprueba. También obtuvo prueba de terceros (una empleada y la empresa proveedora del software) de la maniobra defraudatoria del frigorífico y oportunamente citó a los representantes de la empresa para que analizaran la prueba aportada por el denunciante.

Si el archivo informático puede considerarse prueba ilícita, por hipótesis, en un reclamo laboral de cobro de pesos de Manuel contra el Frigorífico, no debería considerarse de la misma forma si se comporta como prueba que acompaña una denuncia al órgano recaudador de impuestos y este actúa en el marco de sus competencias lega-

les cuando la recibe. Tampoco podría serlo si oficia como la prueba de la comisión de su ilícito de estafa, o si es la prueba de su actuación como defraudador de impuestos, en calidad de tercero.

A los efectos que aquí importa no se trata de la misma «prueba» desde el punto de vista *normativo*, si existen reglas diferentes para su incorporación al procedimiento y si las finalidades que persiguen los sujetos que la incorporan a un procedimiento no es la de cometer ningún ilícito sino cumplir con sus obligaciones legales.

Darío, el contribuyente que omitió declarar sus cuentas bancarias, no tiene derecho a la intimidad de dichas cuentas con la Agencia tributaria española, y no lo tiene porque tiene la obligación de declararlo e incumplió con su obligación jurídica. Cuando la AEAT dispara el procedimiento de aplicación del convenio con Francia, actúa en el marco de sus competencias legales y la prueba agregada producto de estas actuaciones no debería considerarse ilícita porque su modo de obtención es con apego a las reglas. Quien, en todo caso, incumplió con las normas fue Belarmino, no la AEAT, como sostiene el Tribunal Supremo.

La conexión de causalidad corre por un carril y la conexión de normatividad por otro. Aunque ambas pruebas se conecten causalmente porque sin una no se hubiese producido la otra, otro razonamiento se impone en materia de *normatividad*. La ilicitud sólo se contagia si estamos en el marco del mismo proceso, bajo las mismas reglas.

## 7. CONCLUSIONES:

1. Las reglas constitutivas o institucionales y la distinción entre acción y *descripción* de acción, nos ayudan a distinguir que una misma *fuerza probatoria* puede ser considerada como prueba ilícita o lícita, según los procedimientos en los que se inserta y las reglas que la regulan.

2. A los efectos de la eficacia refleja de la prueba ilícita, es necesario distinguir la causalidad de la normatividad, en el sentido de que las pruebas pueden estar conectadas causalmente pero no normativamente. Lo que la dogmática y la jurisprudencia llama conexión de antijuridicidad parece seguir poniendo el foco en cuestiones causales y de hecho y no normativas.

3. En el caso de la prueba tributaria, dado que las Administraciones Tributarias despliegan un procedimiento administrativo de obtención de pruebas contando con prerrogativas y competencias especiales, que suelen implicar facultades de fiscalización y de aplicación de convenios internacionales, se hace necesario y muy útil distinguir las cuestiones causales de las cuestiones normativas en el ámbito probatorio.

4. La distinción de estas dos esferas, la causal y la normativa, permite un contralor más racional de cuándo es necesario desechar una prueba por ilícita y cuándo no, y permite limitar la discrecionalidad del juzgador, impidiendo el establecimiento de sucesivas excepciones, sin que respondan a una línea argumental sólida.

## BIBLIOGRAFÍA

- Aristóteles (1994). *Metafísica*. Gredos.
- Austin, J. L. (1991). *Cómo hacer cosas con palabras. Palabras y acciones*. Paidós.
- Caorsi, C. (2008). *Lenguaje, Acción e Interpretación. Una exposición crítica de la filosofía de Davidson*. Facultad de Humanidades y Ciencias de la Educación, Universidad de la República, CSIC.
- Davidson, D. (1995). Ensayos sobre acciones y sucesos. Crítica.
- Ferrer Beltrán, J. (2005). *Prueba y verdad en el derecho* (Segunda edición). Marcial Pons.
- Ferrer Beltrán, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons.
- Gascón Abellán, M. (2010). *Los hechos en el derecho: bases argumentales de la prueba* (Tercera edición). Marcial Pons.
- González Lagier, D. (2010). *Quaestio facti. Nuevos ensayos sobre prueba y filosofía*. Palestra.
- Ho, H. L. (2021). The Legal Concept of Evidence. En E. N. Zalta (ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Winter 2021 Edition). <https://plato.stanford.edu/archives/win2021/entries/evidence-legal/>
- Holmes y Sunstein. (1999) *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. WW Norton & Co.
- Hume, D. (2000). *Tratado de la naturaleza humana. Libro III. Acerca de la moral*. Eudeba.
- Korsgaard, C. (1996). *The Sources of Normativity*. New York: Cambridge University Press.
- Korsgaard, C. (2008). *The Constitution of Agency: Essays on Practical Reason and Moral Psychology*. Oxford University Press.
- Leiter, B. (2007). *Naturalizing Jurisprudence. Essays on American Legal Realism and Naturalism in legal Philosophy*. Oxford University Press.
- Mendonca, D. (2022). Ficciones legales. En L. Ramírez-Ludeña y J. Vilajosana (eds.) *Reglas constitutivas y derecho* (p. 129-139). Marcial Pons.
- Miranda Estrampes, M. (2010). La prueba ilícita: la regla de exclusión probatoria y sus excepciones. *Revista Catalana de Seguretat Pública*, 22, 131-151. <https://raco.cat/index.php/RCSP/article/view/194215>
- Miranda Estrampes, M. (2019). *Prueba ilícita y regla de exclusión en el sistema estadounidense: crónica de una muerte anunciada*. Marcial Pons.
- Moreso, J. y Vilajosana, J. (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Marcial Pons.
- Muñoz, A. (2023). La agonía de la regla de exclusión de la prueba ilícita. Variaciones sobre un caso trágico. Comentario de la sentencia del Tribunal Supremo, Sala 2ª, nº 891/2022, de 11 de noviembre. *Quaestio facti. Revista internacional sobre razonamiento probatorio*, 6, 301-352. [https://doi.org/10.33115/udg\\_bib/qfi6.22909](https://doi.org/10.33115/udg_bib/qfi6.22909)
- Osorio Morales, M. (2023). La prueba de los hechos en materia tributaria: una propuesta de desarrollo. *Dikaion*, 32(1), e3212. <https://doi.org/10.5294/dika.2023.32.1.2>
- Popper, K. (2003). *Conjeturas y refutaciones*. Paidós.
- Russell, B. (2013). *Lógica y conocimiento*. RBA.
- Searle, J. (1995). *La construcción de la realidad social*. Paidós.
- Searle, J. (2017). *Actos de habla: ensayo de filosofía del lenguaje*. Cátedra.
- Street, S. (2011). Mind-Independence Without the Mystery: Why Quasi-Realists Can't Have it Both Ways. En R. Shafer-Landau (ed.), *Oxford Studies in Metaethics* (Volume 6, p. 1-32). Oxford University Press.
- 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.
- Vázquez, C. (2013). *Estándares de prueba y prueba científica. Ensayos de epistemología jurídica*. Marcial Pons.

## Legislación y jurisprudencia.

*Constitución de la República* (Uruguay). <https://parlamento.gub.uy/documentosyleyes/documentos/11/HTML>

España. Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. (BOE, núm. 157, 03/07/1985). <https://www.boe.es/eli/es/lo/1985/07/01/6/con>

Sentencia del Tribunal Constitucional (España) 114/1984, de 29 de noviembre de 1984 – ECLI:ES:TC:1984:114.

Sentencia del Tribunal Constitucional (España) 81/1998, de 2 de abril de 1998 - ECLI:ES:TC:1998:81.

Sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (Uruguay) 170/22, de 17 de marzo de 2022.

Sentencia del Tribunal Supremo Federal (Alemania), de 14 de junio de 1960, BGHS 14, 358, 365.

Sentencia del Tribunal Supremo (España) 116/2017 (Sala de lo Penal), de 23 de febrero de 2017 (recurso 1281/2016) – ECLI:ES:TS:2017:471. [https://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database=match=TS&reference=7944729&links=por 10022116 por 1002F2017 por 10022&optimize=20170227&publicinterface=true](https://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database=match=TS&reference=7944729&links=por%2010022116%20por%201002F2017%20por%2010022&optimize=20170227&publicinterface=true)

