

DECRETERO DE SENTENCIAS

//tevideo, 30 de setiembre de 2014.

No. 412

VISTOS:

Para sentencia definitiva, estos autos caratulados: "OTA S.R.L. con BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL. Acción de nulidad" (Ficha No. 165/12).

RESULTANDO:

I) Que con fecha 26/3/12, a fojas 7, compareció la actora entablado demanda de nulidad contra la Resolución N° 107524, dictada por la Gerencia de Fiscalización de ATYR, en ejercicio de atribuciones delegadas, de fecha 26 de abril de 2011, por la cual se le determinaron tributos de seguridad social por el período 1/1/2006 a 30/9/2010, tipificándose las infracciones de mora e incumplimiento del art. 87 de la Ley 16.713, con sus correspondientes multas y recargos.

Señaló que las actuaciones de la cual deriva el acto objeto de impugnación tuvieron su origen en una inspección a la empresa, de la cual se obtuvo documentación correspondiente a la misma, existiendo notorios vicios en la formación del expediente y violación a las garantías del contribuyente al momento de la recepción de los medios probatorios.

Destacó que la inspección se inició sin que se labrara y exhibiera acta de inicio, lo cual implica una grave omisión, que violenta las garantías y derechos de la compareciente; emerge de los antecedentes que los funcionarios del B.P.S. omitieron la exhibición y agregación de la mencionada Acta, pero además, surge palmariamente del expediente

administrativo que los inspectores actuantes intimaron a la empresa a exhibir comprobantes de egreso, planillas de trabajo y recibos de sueldo por el período 01/2009 a 09/2010, y no por el período 2006 a 2010, que es el período que alcanza la determinación tributaria.

Sostuvo que es notorio que el B.P.S. se ha apartado de la legalidad, incurriendo en vicios durante el procedimiento administrativo, dado que procedió a “usurpar” información del disco duro de la compareciente, primero sin identificar el período de la información requerida del sistema informático, y además, habiendo intimado la exhibición de información por el año 2009 a 2010, procedió a copiar toda la información que estaba en la computadora de la empresa, vulnerando la confianza legítima, y con ello los principios de buena fe y seguridad jurídica.

Agregó que, en el presente caso, se toma como base de cálculo del impuesto “unas planillas electrónicas”, sin que pueda saberse a ciencia cierta si efectivamente esas planillas corresponden a la realidad, porque no se interrogó a nadie ni se validó esa supuesta información con personas involucradas, y sin que exista certeza de que esa información sea efectivamente la recabada, ya que no se certificó dicha probanza al momento de recabarla.

Adujo entonces que la prueba recabada debe ser calificada como prueba ilícita, resultando nulo el acto administrativo que de ella se deriva; nuestro ordenamiento jurídico dispone como sanción descartar la prueba ilícita o mal habida, cuando se hubieren disminuido las garantías del proceso o provocado indefensión; toda prueba obtenida con violación de los derechos individuales debe ser totalmente descartada, en

aplicación de los referidos principios generales, y de diversas normas de derecho positivo (art. 110 del C.G.P., art. 98 C.P.P., art. 7° Decreto N° 500/991, art. 7° R.D. 40-2/97).

Manifestó, por otro lado, que el Banco aplica un procedimiento de nominalización para efectuar el cálculo de la determinación tributaria, esto es, apartándose de la verdad material, toma los valores que a su juicio constituyen materia gravada no declarada, o respecto de la cual no se han hecho los aportes debidos, y los nominaliza, dando lugar a una ficción jurídica cuya ilegalidad ha sido puesta de manifiesto en reiteradas ocasiones.

Concluyó que, por lo expuesto, el acto atacado resulta contrario a la regla de derecho, en virtud de haber violentado los principios de legalidad y realidad.

En definitiva, solicitó la anulación del acto resistido.

II) Con fecha 11/5/12, a fs. 25, compareció la demandada a evacuar el traslado conferido.

Señaló que las actuaciones inspectivas dispuestas por el B.P.S. se iniciaron el día 14 de octubre de 2010, labrándose la correspondiente Acta de Intimación que luce a fs. 1, solicitándose la documentación que en la misma se detalla, y relevándose al personal que se encontraba trabajando; se labró luego Acta de Hechos, y otra de Control de Sistemas Informáticos; luego se realizó la liquidación primaria, se otorgó vista a la actora, y finalmente se dictó el acto de determinación impugnado.

Respecto del agravio relativo a la violación de las garantías del contribuyente, expresó que el mismo debe ser desestimado de plano, ya que surge del expediente administrativo que el B.P.S. ha actuado

en un todo conforme a las normas que rigen el procedimiento, sin hacerse nada que vulnere los legítimos derechos de la empresa en el curso de las actuaciones fiscalizadoras; en ningún momento se actuó con arbitrariedad, ni menoscabando los derechos del contribuyente.

Indicó que los inspectores se apersonaron en el domicilio de la empresa, labrando la correspondiente Acta de Intimación, dando así inicio a las actuaciones inspectivas; la denominación que se dé a la misma no cambia su contenido; con ella, se puso en conocimiento de la empresa, a través de la funcionaria administrativa que la recibió, que la firma estaba sujeta a un proceso de inspección; de dicha acta se dejó copia al contribuyente.

Narró que, en ese mismo acto, se tomó declaración al personal que estaba desarrollando tareas en la empresa, sustanciándose todo en las correspondientes Actas de Relevamiento de Personal, todo en presencia del representante de la empresa y bajo su firma; finalmente, se labró otra acta, denominada Acta de Hechos, donde se relató el desarrollo de la inspección.

Expresó que en ningún momento se manifestó oposición o reparo por parte de la empresa a franquear la entrada o la negativa a la entrega de la documentación solicitada; lo mismo debe decirse de que pudo hacerlo en cualquier momento durante el desarrollo de la inspección, al otorgársele vista y aún en la etapa recursiva, pero nada de esto ocurrió, ya que no expresó agravios en ninguna de las etapas del procedimiento administrativo.

En cuanto a la “usurpación” del disco duro, señaló que el B.P.S. contó con la conformidad de la empresa, y la tarea de copia de los

archivos se efectuó en su presencia, tal como luce en el Acta de Control de Sistemas Informáticos labrada en dicha oportunidad.

Respecto al período inspeccionado, sostuvo que el ente está habilitado para relevar la información que legítimamente obtuviera, a efectos de comprobar el correcto cumplimiento de la empresa respecto a los aportes correspondientes a contribuciones a la seguridad social, todo dentro de los períodos habilitados para realizar el avalúo, con el único límite de la prescripción.

Adujo que no ha existido prueba ilícita, puesto que la misma fue obtenida en violación a normas constitucionales o legales, ya que fue copiada en presencia de funcionaria de la empresa y asentada en las actas correspondientes, otorgándose todas las garantías al administrado; dichas pruebas deberán ser consideradas válidas, ya que no han disminuido las garantías ni provocado indefensión.

Por último, en lo atinente a la nominalización, puntualizó que el procedimiento seguido por el organismo supone el estricto cumplimiento de la normativa vigente, encontrándose en armonía con los principios de universalidad y obligatoriedad.

En suma, solicitó el rechazo de la demanda incoada.

III) Abierto el juicio a prueba, se produjo la que se encuentra certificada a fs. 46; corresponde a la demandada la de fs. 39 a 41, no habiendo producido prueba alguna la parte actora. A los autos se agregaron antecedentes administrativos presentados por la demandada en 282 fs.

Con posterioridad alegaron las partes; la actora lo hizo de fs. 48 a 53 vto., y la demandada de fs. 56 a 59.

IV) Pasados los autos a la Sra. Procuradora del Estado Adjunta en lo Contencioso Administrativo (Dictamen N° 374/2013 a fs. 62), aconsejó el acogimiento de la demanda incoada.

CONSIDERANDO:

I) Que en la especie, se han acreditado los extremos legales habilitantes requeridos por la normativa vigente para el correcto accionamiento de nulidad.

II) Que la Corporación, por unanimidad de sus miembros integrantes y, compartiendo lo aconsejado por la Sra. Procuradora del Estado en lo Contencioso Administrativo (I), se pronunciará por el acogimiento de la pretensión anulatoria ejercitada y, en consecuencia, anulará el acto encausado.

II.1.- Se impugnó de nulidad en autos, la Resolución No. 107524 dictada el 26 de abril de 2011, por la Gerencia de Fiscalización de ATYR, en ejercicio de atribuciones delegadas, por la cual se determinaron tributos de seguridad social a la actora, por el período 1/1/2006 a 30/9/2010, tipificándose las infracciones de mora e incumplimiento del art. 87 de la Ley No. 16.713, con sus correspondientes multas y recargos (A.A., fs. 258).

II.2.- Dicha volición fue útilmente recurrida por OTA S.R.L. mediante la interposición de los recursos de Revocación y Jerárquico, en subsidio (A.A., fs. 263). Por Resolución de la Dirección Técnica No. 5/2012, no se hizo lugar al recurso de Revocación (A.A., fs. 275 y 276). Y, no habiéndose pronunciado la Administración demandada, respecto al recurso Jerárquico, operó la denegatoria ficta con fecha 31 de

enero de 2012 (arts. 5 y 6 de la Ley. No. 15.869, en la redacción dada por el art. 41 de la Ley No. 17.292).

La demanda anulatoria fue deducida correctamente el día 26 de marzo de 2012 (nota de cargo, fs. 19 *infolios*).

III) Los argumentos sustentados por las partes litigantes, se encuentran explicitados en el capítulo de RESULTANDOS de este pronunciamiento definitivo, al cual corresponde remitirse *brevitatis causae*.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar, en necesaria síntesis, que los agravios esgrimidos por la parte actora, guardan relación con lo siguiente: i) existió omisión por parte de la Administración demandada de confeccionar el acta de inicio de inspección; ii) se procedió con irregularidad, tanto en lo que refiere en la recolección de la prueba, como en su incorporación al procedimiento; y, iii) utilización del criterio denominado “nominalización” en la determinación tributaria realizada.

Por su parte, la Administración demandada, defendió la legitimidad del acto, aduciendo, sumariamente, que el procedimiento administrativo se desarrolló conforme a Derecho, habiéndose labrado acta circunstanciada de todas las actuaciones llevadas adelante durante la actividad inspectiva. Asimismo, señaló que a partir de la información recabada durante la inspección, pudo comprobarse que la empresa actora se encontraba en una situación irregular, con subdeclaración de remuneraciones, ocultación de personal dependiente y diferencias en el monto imponible de los socios. Afirmó que no se produjo irregularidad alguna en el proceso de recolección de la prueba, así como tampoco en su agregación al procedimiento, no habiendo, por otra parte, la parte actora esgrimido reclamo alguno respecto a este punto, hasta la presente acción.

IV) Conforme surge de los antecedentes administrativos agregados por cuerda separada, el día 14 de octubre de 2010, funcionarios del organismo previsional demandado, llevaron adelante una actuación inspectiva en el domicilio fiscal de la ahora accionante, sito en la Ruta 18 Km. 4.500, Localidad de Río Branco, Departamento de Cerro Largo.

El giro principal de la empresa es Aeroaplicadores, contando la misma -de acuerdo con los registros adjuntos- con cuatro aviones declarados, para llevar adelante la tarea (A.A., fs. 152).

Emerge de fs. 2 de los recaudos incorporados, el Acta de Intimación, donde se solicita a la parte actora, la exhibición de la documentación que en la misma se detalla -por el período: enero 2009 a setiembre 2010- (A.A., fs. 2).

Asimismo, en dicha oportunidad, se procedió a relevar el personal que se encontraba trabajando en el local de la firma (A.A., fs. 6), labrándose también un Acta de Hechos, en la que se detallaron los pasos seguidos en la actuación inspectiva (A.A., fs. 9) y, un Acta de Control de Sistemas Informáticos, en la que se dejó constancia que se procedió a copiar una serie de archivos informáticos del disco duro de la computadora de la empresa, los cuales allí se describen (A.A., fs. 10).

A fs. 152 de los A.A., luce el informe de los inspectores actuantes, fechado 29 de octubre de 2010. En el mismo, se concluye que la empresa inspeccionada se encuentra en situación irregular, con subdeclaración de remuneraciones, ocultación de personal dependiente, habiéndose, asimismo, constatado diferencias en el monto imponible de ambos socios.

De acuerdo con lo dispuesto en dicho informe, se procedió a efectuar una reliquidación de la determinación tributaria correspondiente, llevándose a cabo la utilización del mecanismo denominado “nominalización”, según consta textualmente allí señalado (A.A., fs. 152 *in fine*).

Acto seguido, se labró el Acta Final de Inspección, y se otorgó vista a la actora, la que fue evacuada por la misma en tiempo y forma (A.A., fs. 244, 245 y 250).

Finalmente, se dictó el acto de determinación, impugnado en estos obrados (A.A., fs. 258).

V) Tras el análisis detenido del subcausa y, como se adelantara, el Tribunal entiende que la pretensión anulatoria formulada merece ser amparada, por los argumentos que seguidamente se pasarán a explicitar.

V.1. Dando comienzo al análisis de los agravios planteados por la accionante, corresponde señalar en primer término que, el reclamo referente a que no se labró el acta de inicio de inspección, no es de recibo.

En efecto, conforme fue señalado en el dictamen de la Sra. Procuradora del Estado en lo Contencioso Administrativo (I), surge agregada a fs. 2 de los A.A que se procedió a la realización de un Acta de Intimación de presentación de documentación, la que fue firmada por los inspectores actuantes, así como también por la Sra. Virginia ORMAZABAL, una dependiente administrativa de la empresa accionante.

Cabe señalar que, la finalidad del Acta de Inicio de Inspección es la de informar al contribuyente que será sometido a una

instancia inspectiva por parte del órgano actuante, además de la de asegurar que el procedimiento no se inicia al arbitrio de un funcionario determinado de la Administración Tributaria, sino que responde a una orden impartida por su jerarca.

A juicio del Tribunal, el Acta que se labró en los presentes obrados, al principio de las actuaciones -luciente, como se dijo, a fs. 2 de los A.A.-, cumplió cabalmente con la finalidad de poner en conocimiento a la empresa inspeccionada del inicio de las actividades de control por parte del B.P.S., no advirtiéndose por tanto que, al comienzo de la referida actuación inspectiva se hayan visto vulneradas las garantías del contribuyente.

A su vez, ese mismo día, fueron labradas: un “Acta de Relevamiento de Personal” (A.A., fs. 6/8), un “Acta de Hechos” (A.A., fs. 9) y un “Acta de Control de Sistemas Informáticos”. Todas estas actuaciones, demuestran cabalmente que el organismo demandado había iniciado una inspección a la empresa actora, no existiendo ninguna duda al respecto. Entiende la Sala que, configurarían un exceso de formalismo, exigir que surja del expediente un acta denominada “Inicio de Inspección”, como forma de comprobar la regularidad de la actuación de la demandada.

Por otra parte, no caben dudas que el procedimiento de autos no fue iniciado a instancias de los funcionarios en forma arbitraria, sino que respondió al interés despertado en la Administración, como consecuencia del promedio de las remuneraciones percibidas por la actora, conforme fue explícitamente establecido en el Informe de los inspectores actuantes, luciente a fs. 152 y 153 de los A.A.

En definitiva, por los argumentos expuestos, la Sala no estima de recibo el agravio analizado.

Sin perjuicio de ello y, a los solos efectos aclaratorios, corresponde dejar constancia que el presente caso, no es en absoluto parangonable con aquéllos en que el Tribunal tuvo oportunidad de considerar, fallando oportunamente las sentencias Nos. 238/2012, 599/2012, 103/2013, 256/2013 y 297/2013. Y, ello porque en tales oportunidades, los inspectores actuantes del organismo recaudador (D.G.I. en todos los casos) habían omitido -al inicio de actuación inspectiva respectiva-, presentar al contribuyente la orden de inspección de su jerarca, en cumplimiento de las Resoluciones de la DGI Nos. 3/980 y 1561/009.

V.2.- Siguiendo con el análisis de los agravios articulados por la parte actora, cabe abordar a continuación, el concerniente a las irregularidades observadas por la Administración, relacionadas con la recolección de la prueba y su posterior incorporación al procedimiento, sobre la cual, fundó el acto aquí impugnado.

En efecto; la resolución resistida (A.A., fs. 258) encuentra particular fundamento en la estimación de oficio realizada por la Administración, al partir de los datos informáticos obtenidos en la inspección realizada el 14/10/2010 (A.A., fs. 2), cuyos contenidos resultaron puntualmente controvertidos por la promotora en vía jurisdiccional (fs. 12 y ss. del ppal.).

Tales antecedentes, conllevan al entendimiento de que la volición cuestionada adolece de nulidad manifiesta habida cuenta que, se entiende que **el medio probatorio en cuestión, resultó irregular o ilegalmente incorporado a los procedimientos.**

A saber.

Conforme fue asentado en el acta luciente a fs. 10 de los A.A., los inspectores actuantes, procedieron a copiar del disco duro de una de las computadoras de la empresa inspeccionada, los archivos titulados: *“Libro Diario”, “Movimientos de Caja”, “Control de Horas”, “Conciliaciones Cuentas BROU y Diaria”, “Pilotos”, “Salarios Funcionarios OTA”* y *“Horas Marzo-Mayo 10”*. Sin embargo, no surge acreditado que la actora haya podido realizar un control efectivo de la prueba incorporada en el procedimiento, en tanto, el B.P.S. omitió imprimir dicha documentación en presencia de un representante de la parte accionante y entregar una copia firmada de la misma.

Emerge de los dichos de la actora, no controvertidos por la parte accionada, que la impresión de dicha documentación, recién fue realizada en las oficinas del organismo previsional, sin que un representante responsable de la firma accionante fuera citado para presenciar dicha actividad, lo que vulnera claramente las garantías del debido proceso. Asiste razón a la parte actora, cuando se agravia al señalar que no existe certeza de que la información que ahora pretende utilizar el Ente previsional, sea efectivamente la recabada, ya que no se certificó dicha probanza al momento de recabarla. La prueba así obtenida e incorporada debe ser categorizada como ilícita.

En tal sentido, debe admitirse que se inobservaron frontalmente las previsiones de los arts. 71 del Dec. 500/991 y 66 del Reglamento de Procedimiento Administrativo de B.P.S., que prevén que *“Las partes tienen derecho a controlar la producción de la prueba; a tal efecto, la Administración les comunicará con antelación suficiente el lugar,*

fecha y hora en que se practicará la prueba y les hará saber que podrán concurrir asistidos por técnicos”; ninguna de esas garantías han sido respetadas en el cuestionado procedimiento y ello de por sí, invalida lo actuado y justifica el acogimiento de la demanda incoada (Cf. Sentencia No. 420/2012 publicada en Revista Tributaria T. XLI, No. 241, págs. 742 a 750).

Porque debe sostenerse que el control de la prueba es doble, de su producción y de los resultados de esa producción, y que dicho contralor para nada compromete el carácter instructorio o inquisitivo del procedimiento, habida cuenta que, el control por el interesado, sirve para la plena realización de los criterios rectores del procedimiento: legalidad objetiva, verdad material, defensa del contribuyente (Cfme. GORDILLO, Agustín; “Tratado de Derecho Administrativo, Tomo 4, 10ª Edición, Fundación de Derecho Administrativo, VII 19 en consulta a <http://www.gordillo.com/pdf-tomo4/capitulo7.pdf>).

Cabe señalar también que, el hecho de que una dependiente administrativa suscribiera el “Acta de control de sistemas informáticos” en la precitada inspección, no reproduce utilitariamente la necesaria e integral actividad de contralor; en tanto, como viene de señalarse, no puede concluirse que la parte actora haya podido controlar los contenidos de los datos obtenidos por la Administración en la indicada diligencia, ni, tampoco, al momento de su unilateral y posterior impresión.

V.3.- La Corporación ha tenido oportunidad de pronunciarse en anteriores ocasiones en asuntos jurídicos muy similares al ventilado en el caso de autos, y cuyos términos resultan plenamente

trasladables a la especie. Así, en la Sentencia No. 187/2012, dijo el Tribunal:

“El punto a dilucidar resulta sumamente interesante, porque refiere a la forma en que deben incorporarse ciertos medios de prueba -en particular los archivos informáticos- en los procedimientos inspectivos, para garantizar su inmaculabilidad, y de este modo, asegurar las garantías de los administrados. En otras palabras, para garantizar que los medios de prueba no sean alterados luego de que son retirados por el equipo inspectivo.

En el caso de autos, de acuerdo a los elementos obrantes infolios y en particular a la ausencia de acta circunstanciada que documente la forma de incorporación legítima al procedimiento, no cabe sino concluir en que se han violentado esas garantías, por lo que estamos ante una prueba ilícitamente obtenida. En la especie, tal irregularidad resulta más que suficiente para inficionar el acto enjuiciado, ya que, como se señaló, la determinación se cimienta fundamentalmente en la información obtenida a partir de dicha prueba. No consta en los antecedentes relacionados a esta causa, ni el acta donde se incorporaron dichos medios de prueba, ni en qué circunstancia se abrieron dichos archivos informáticos, ni si se imprimieron en su totalidad. Atento a los elementos que surgen de los antecedentes, es imposible concluir que el actor haya tenido oportunidad de controlar el diligenciamiento de ese medio probatorio.

Los artículos 44 y 45 del Código Tributario imponen, para el procedimiento administrativo tributario, la forma escrita, y exigen que de todas las diligencias se labren actas circunstanciadas, las que

deberán ser suscritas por los funcionarios actuantes y de la que deberá dejarse copia al interesado, quien podrá dejar las constancias que estime pertinentes.

Tratándose de archivos informáticos, existen varias posibilidades para cumplir con el deber impuesto por el art. 45 del C.T., y así garantizar a los administrados que la prueba que el equipo inspectivo recoge de un computador, no va a ser alterada, con la consecuencia natural, de poder ser luego utilizada válidamente para el procedimiento administrativo de determinación.

Una posibilidad es imprimir el archivo delante del contribuyente, dejándole una copia firmada por los inspectores, con lo que éste se asegura que la Administración no pueda alterar el contenido del archivo, y que si lo hace, tienen la información en sus manos para contrastarla con la que obra en poder de la Administración. Otra posibilidad es retirar el archivo en un sobre lacrado y citar al contribuyente a la Administración para abrir el archivo informático delante de él. Finalmente, una última posibilidad, es la que emplea la D.G.I en la mayoría de sus inspecciones, que copia los archivos informáticos en CDs no regrabables, para garantizar a los sujetos pasivos que la información no será alterada.

Cierta doctrina entiende que únicamente el primero de estos procedimientos, consistente en la impresión de la información y la entrega de copias de la misma a los administrados en el acto de la inspección, resulta válido, no admitiendo los demás. En ese sentido se pronuncian los Dres. Alberto VARELA RELLÁN y Gianni GUTIÉRREZ PRIETO, quienes señalan que en los casos en que sea imposible la

impresión de la información en el sitio donde se realiza la inspección, la alternativa es depositar el soporte informático en manos de un escribano en el acto mismo de la inspección o protegiéndolo con una contraseña que solo conozca el contribuyente. Consideran que ni siquiera es admisible el retiro de la información y la posterior citación a los administrados para el acto de su apertura en las oficinas de la Administración, porque -aunque no es lo esperable- siempre existen posibilidades de que los archivos sean alterados (así: VARELA RELLÁN, Alberto y GUTIÉRREZ PRIETO, Gianni: “El contribuyente frente a la inspección fiscal”, Amalio Fernández, Montevideo, 2007, págs. 253 a 255).

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el pasado reciente, por la sentencia No. 27/2007 tomó una postura un poco más laxa que la de estos autores. No obstante, anuló un acto de determinación del BPS, justamente, por irregularidades en la forma en que el BPS recabó la prueba contenida en archivos informáticos”. (Publicada en Revista Tributaria, T. XLI, No. 238, pág. 121 a 141).

V.4.- Sin duda que el tema a decidir tiene que ver con la tensión que existe entre el deber de la Administración de conseguir la prueba necesaria para demostrar la verdad material de los hechos relevantes para el procedimiento administrativo y las garantías de los particulares frente a la actuación de la Administración tributaria.

Y, sabido es que, muchas de las reglas procesales y procedimentales que gobiernan la prueba, limitan o entorpecen la posibilidad de averiguar la verdad, y lo hacen en aras de proteger derechos o valores tanto o más valiosos que el de la averiguación de la verdad.

Los casos de las pruebas ilícitamente obtenidas, son casos en que las pruebas resultan nulas, porque se han conseguido violando las garantías institucionales de adquisición de la prueba (para estas cuestiones véase GASCÓN ABELLÁN, Marina: *“Los hechos en el derecho”*, Marcial Pons, Madrid, 1999, págs. 125 a 133 y de la misma ilustre autora el capítulo denominado: *“La prueba de los hechos”* en GASCÓN ABELLÁN, Marina y GARCÍA FIGUEROA, Alfonso: *“Interpretación y argumentación jurídica”*, Consejo Nacional de la Magistratura de El Salvador, El Salvador, 2008, págs. 211 a 216; FERRER BELTRÁN, Jordi: *“La valoración racional de la prueba”*, Marcial Pons, Madrid, 2007, en especial págs. 1; 35- 36; 42-43; 69-70; 78 y 79; TARUFFO, Michelle: *“La prueba de los hechos”* Trotta, Madrid, 2002, págs. 336 y ss.; PRIETO SANCHÍS, Luis: *“Apuntes de teoría del Derecho”*, Trotta, 2005, págs. 282 y 283; MALEM SEÑA: Jorge F: *“El error judicial y la formación de los jueces”*, Gedisa, Barcelona, 2008, págs. 46 y 47).

Asimismo, relacionado con lo previamente expuesto, se encuentra la teoría del “árbol venenoso” -*“fruit of the poisonous tree doctrine”*- la que en materia tributaria, es pasible de ser aplicada en aquellos casos en que se verifican apartamientos de la normativa, en el momento del diligenciamiento de las pruebas, que determinan que, si el acto administrativo enjuiciado se vale de ellas, estará viciado de nulidad. Como señala SOLER: *“Los actos administrativos que derivan de la obtención de pruebas ilegítimas por el modo en que han sido colectadas, son verdaderos actos ilícitos.”* (SOLER, Osvaldo: *“Abuso del Estado en el ejercicio de la potestad tributaria”*, La Ley, Buenos Aires, 2003, pág. 154;

para este párrafo y el anterior cabe remitir *in extenso* a las Sentencias Nos. 187/2011 publicada en Revista Tributaria, T. XLI, No 238, págs. 121 a 141 y 420/2012 publicada en Revista Tributaria T. XLI, No. 241, págs. 742 a 750; véase también la sentencia del TAC 5° No. 204/2011).

En adición a lo anteriormente mencionado, resulta ilustrativo lo que, en la doctrina nacional, sostuviera VÉSCOVI sobre el tema de la prueba ilícita. El recordado autor señalaba -hace más de 30 años- lo siguiente sobre este asunto:

“...siendo la ilicitud un concepto general del Derecho y no especial a alguna de sus ramas, y el principio de que lo nulo carece de validez, también general, puede invocarse, para sostener la inadmisibilidad de una prueba en juicio, que ella ha sido obtenida ilegalmente, por haberse violado para rechazar las normas jurídicas. Especialmente cuando esas normas se han dictado para proteger derechos de los individuos que aparecen vulnerados en la obtención, en juicio o no, de dicha prueba. Creemos que esa opinión es la que más se compadece con la consideración general de que el proceso no es un simple “match” en el que triunfa el más habilidoso, fuerte, o poderoso, sino que tiende a consagrar una conducta valiosa, conforme a la regla moral y a los principios de lealtad y probidad.

Resulta claro, entonces, que el rechazo de la prueba obtenida por procedimiento ilegal, no se formula por una actitud meramente formalista, sino por el contrario basado en un concepto de enorme profundidad, es decir, que el formalismo (como siempre que se introduce por razones justificadas) tiene como sentido la defensa de principios superiores, en este caso importantes derechos y garantías, muy a menudo basados en la defensa de la personalidad humana.” (VÉSCOVI,

Enrique: “Premisas para la consideración del tema de la prueba ilícita”, LJU, T. LXX (1974-1975), especialmente, págs. 40 y 41).

V.5.- En definitiva, esto último fue lo que sucedió en el caso a estudio, pues se han incorporado probanzas violando las reglas que son la garantía de los derechos individuales de los contribuyentes, por lo que no pueden ser válidamente adquiridas para el procedimiento administrativo.

VI) Relacionado con el punto anterior, a juicio del Tribunal, resulta conveniente realizar una puntualización acerca de la defensa esgrimida por el Ente previsional.

En efecto; el B.P.S. en su escrito de contestación de demanda (fs. 29 del ppal.), cuestionó la defensa articulada por la parte actora, en el sentido de que recién en la presente acción de nulidad, la misma formuló sus agravios respecto al proceder de la Administración, en lo que refiere a la recolección de la prueba y su incorporación al procedimiento, no habiendo planteado controversia alguna a su respecto, durante la vía administrativa.

El Tribunal no comparte la postura asumida por la parte demandada en su contestación, en tanto, como acertadamente señaló la actora en su escrito de alegatos, haciendo eco de las palabras del Maestro CASSINELLI MUÑOZ, no existe ligazón de la instancia administrativa con la jurisdiccional.

En efecto, las razones de hecho, de derecho o mérito, o causales de nulidad que se invoquen al momento de fundamentar el o los recursos administrativos, no tienen por qué ser las mismas que luego sean utilizadas al presentar la demanda de nulidad.

Precisamente, ha señalado el citado autor respecto a este tema que: *“no hay necesidad de haber invocado determinadas causales de nulidad (sea en los aspectos de hecho o de Derecho) en los recursos administrativos previos, para poder invocarlas en sede contenciosa. Ello es posible porque no hay, en el régimen de la Sección XVII de la Constitución, ligazón de la instancia administrativa con la jurisdiccional”*. (CASSINELLI MUÑOZ, Horacio. Revista DJA, T. 71, p. 150; Sentencias No. 156/2012 y 77/2014).

Trasladando lo antedicho al caso de autos, es posible afirmar que, la no invocación en la vía administrativa de los defectos acaecidos durante la recolección de la prueba y su incorporación al procedimiento, no configura una convalidación del vicio ahora atacado, porque dicha causal -al formar parte de la fundamentación de la impugnación y, por tanto, estar excluida del contenido del acto atacado- puede ser invocada en cualquiera de ambos momentos. Existirá convalidación del defecto, cuando se omita denunciarlo tanto en la vía administrativa, como en la jurisdiccional. Sin embargo, en la especie, el hecho de que la actora haya cuestionado el señalado vicio en sede jurisdiccional, resulta suficiente para que el Tribunal lo considere y -prueba mediante-, sea razón suficiente para amparar la pretensión anulatoria.

VII) En virtud de la recepción del agravio referido a las irregularidades procedimentales observadas por la accionada al momento de obtener la prueba y su posterior agregación al procedimiento, cabe señalar que las mismas son aptas para viciar el acto por razones estrictamente formales, por lo que no resulta procedente el pronunciamiento sobre los demás agravios articulados, en tanto, la

Administración deberá recomponer el acto impugnado conforme a Derecho.

Por los fundamentos expuestos, lo dispuesto en el artículo 309 y 310 de la Constitución de la República y, lo dictaminado con la Sra. Procuradora del Estado en lo Contencioso Administrativo (I), el Tribunal, por unanimidad,

F A L L A:

Ampárase la demanda incoada y, en su mérito, anúlase el acto administrativo impugnado.

Sin sanción procesal específica.

A los efectos fiscales, fíjense los honorarios del abogado de la parte actora en la suma de \$20.000 (pesos uruguayos veinte mil).

Oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos agregados; y archívese.

Dr. Tobía, Dr. Harriague (r.), Dra. Sassón, Dr. Gómez Tedeschi. Dr. Echeveste.

Dr. Marquisio (Sec. Letrado).