

Comisión de Procedimiento Tributario

Coordinadores

María Vázquez, Fernando Diez y Martín Caranta

Novedades Jurisprudenciales Relevantes en Procedimiento Tributario Septiembre 2025

10 de septiembre de 2025

Fernando J. Diez



Novedades jurisprudenciales: Agenda de Septiembre

1

La aplicación de la doctrina del “fruto del árbol venenoso” en sede tributaria: un límite a la fiscalización basada en pruebas nulas.

TFN, sala B, 3/07/2025, “Nueva Villa Luro SRL”

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

TFN, sala B, 3/07/2025, “Frigorífico La Carolina SA”

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

TFN, sala B , 3/07/2025, “**Nueva Villa Luro S.R.L. s/ apelación**” y “Zoloaga Eduardo Sebastián” (responsable solidario).

El caso: Se inició a partir de una fiscalización que utilizó documentación secuestrada en allanamientos realizados en el marco de una causa penal contra socios de la empresa.

La contribuyente planteó la prescripción de los períodos 2010 y 2011 y cuestionó la validez de esa prueba, ya que en sede penal se había declarado la nulidad del requerimiento de instrucción y de todas las medidas posteriores. También objetó la procedencia de la responsabilidad solidaria e indicó irregularidades en las notificaciones.

El Fisco sostuvo la legitimidad de la determinación practicada y rechazó los argumentos de la actora. Señaló que la suspensión de la prescripción resultaba aplicable a todos los contribuyentes (art. 17 de la ley 26.860) y que había obrado conforme a órdenes judiciales, por lo que la validez de la prueba utilizada no podía ser desconocida.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

En el expediente se discutieron dos ejes centrales.

Por un lado, la **prescripción de las facultades de AFIP** para determinar los impuestos de los períodos 2010 y 2011. La empresa sostuvo que el plazo de cinco años previsto en la ley 11.683 ya había vencido al momento de dictarse las resoluciones, mientras que la AFIP argumentó que debía computarse la suspensión general prevista en el art. 17 de la ley 26.860, que extendía el término de prescripción para todos los contribuyentes.

El otro punto de debate fue la **validez de la prueba utilizada por AFIP**. La contribuyente planteó la nulidad del procedimiento, alegando que la documentación provenía de una causa penal en la que se había declarado la nulidad del requerimiento de instrucción y de todas las medidas posteriores, lo que impedía su uso en sede tributaria. La AFIP, por su parte, defendió la legitimidad de la fiscalización, señalando que había actuado con base en oficios judiciales y que los elementos obtenidos eran suficientes para fundar los ajustes practicados.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

El TFN, en primer término, analizó el planteo de **prescripción**.

Concluyó que no correspondía hacer lugar, dado que el plazo de cinco años previsto en la ley 11.683 debía computarse con las suspensiones introducidas por el art. 17 de la Ley 26.860 (suspensión general por un año) y por la norma que agrega 120 días cuando la vista del procedimiento se notifica en los últimos 180 días antes de la prescripción. En consecuencia, entendió que al momento de dictarse las resoluciones la acción de la AFIP se encontraba vigente.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

El núcleo de la decisión estuvo en la validez de la prueba utilizada.

El TFN señaló que la documentación sobre la que se basó la determinación de oficio —boletos de compraventa, extractos bancarios y registros de operaciones— provenía de un requerimiento de instrucción penal declarado nulo, junto con las medidas posteriores. Aplicando la doctrina del “**fruto del árbol envenenado**”, consideró que las pruebas obtenidas de manera ilegítima, y sus derivaciones, resultan inadmisibles también en materia tributaria.

Sobre esa base, declaró la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones que habían determinado deudas de IVA y Ganancias al contribuyente y de aquellas que atribuían responsabilidad solidaria al socio gerente.

En cuanto a las costas, dispuso que fueran impuestas en el orden causado, al haberse constatado que la AFIP había actuado siguiendo instrucciones judiciales, aunque sobre la base de un proceso penal posteriormente invalidado.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

Doctrina del fruto del árbol envenenado



La doctrina del fruto del árbol envenenado en materia tributaria

La doctrina del “fruto del árbol envenenado” tiene su origen en el caso “**Silverthorne Lumber Company vs. Estados Unidos**” (1920).

En esa oportunidad, agentes del Gobierno realizaron un allanamiento en las oficinas de W. Silverthorne, donde incautaron libros contables que dieron lugar a su detención. Al apelar, Silverthorne invocó la Cuarta Enmienda de la Constitución, y la Corte declaró ilegales todas las pruebas obtenidas en ese procedimiento.

La metáfora alude a que, si el árbol (la prueba obtenida de manera ilegal) está contaminado, también lo estarán sus frutos (los hallazgos derivados de esa prueba). En consecuencia, toda evidencia obtenida en violación a derechos constitucionales carece de validez por no superar el control de legalidad.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN

Doctrina del fruto del árbol envenenado

La doctrina ético-jurídica del “fruto del árbol envenenado” receptada por la Corte Nacional en **Fallos 303:1988 y 306:1752**.

Este último precedente, en su considerando 7º, conceptuó correctamente que, establecida la invalidez del registro domiciliario, igual suerte debe correr el secuestro practicado en esas circunstancias, en tanto solo resultaría el fruto de un procedimiento ilegítimo con desconocimiento de garantías constitucionales (doctrina de **Fallos 46:36**), resultando que, de ser acogida judicialmente, vendría a comprometer “la buena administración de justicia al pretender constituirla beneficiaria del hecho ilícito (**Fallos 303:1938**)”.

El Tribunal Fiscal de la Nación ha reconocido la aplicación de esta teoría en materia infraccional tributaria: TFN, sala A, 17/05/2001, “Mautino Bernabé, Luis s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado y su acumulado Romano, Jorge Pedro s/recurso de apelación - impuesto al valor agregado” y TFN, sala A, 15/12/2000, “Avícola Humboldt SA s/apelación”.

1

Límites a la fiscalización tributaria: el fruto del árbol envenenado en el TFN



Conclusiones

- La doctrina de “exclusión de la prueba” y la del “fruto del árbol venenoso” resultan **aplicables a los procedimientos tributarios**, por lo que la ilegalidad originaria proyecta todas sus consecuencias jurídicas a las sucesivas cadenas de transmisión de la prueba, provocando la nulidad de los procedimientos determinativos y los procesos penales basados pura y exclusivamente en la información viciada. (Diez, Fernando J., y otro, “Obtención ilegítima de información y su utilización en el procedimiento tributario y en el proceso penal tributario. El caso de las cuentas en Suiza”, PET, nro. 569, del 31/08/2015, ps. 5/7; IMP 2015-9-5/12)
- La **regla de exclusión** no es exclusiva del derecho penal: se aplica cuando el Fisco usa pruebas obtenidas en forma ilegítima. Si la determinación se apoya en elementos nulos, todo el procedimiento queda viciado.
- El fallo recuerda que la **eficacia recaudatoria no puede alcanzarse a cualquier precio**: la validez del ajuste exige pruebas lícitas y confiables.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

TFN, sala B, 3/07/2025, “Frigorífico La Carolina SA”

Normativa aplicable: Art. 18 inc. h) ley 11.683

h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, representan:

1) En el impuesto a las ganancias:

Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las remuneraciones no declaradas en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado:

Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

TFN, sala B, 3/07/2025, “Frigorífico La Carolina SA”

El caso se originó a partir de fiscalizaciones realizadas al contribuyente, empresa dedicada a la faena y comercialización de carne bovina.

Como resultado, la Administración dictó cuatro resoluciones determinando de oficio deudas en **IVA e Ganancias (2014 a 2017)**. Los ajustes incluyeron intereses resarcitorios y la aplicación de multas por defraudación, **basándose principalmente en diferencias de remuneraciones detectadas por la DFRNSS** y en la impugnación de un gasto por alquileres no documentado.

La empresa alegó la nulidad de las resoluciones por falta de fundamentación y violación de garantías de defensa. **Sostuvo que las determinaciones se apoyaban en presunciones improcedentes y en hechos no acreditados, ya que nunca se precisaron los períodos ni los montos de las supuestas diferencias salariales.** También cuestionó la impugnación de los alquileres, la improcedencia de las multas aplicadas y la falta de acreditación del dolo requerido para la sanción de defraudación.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

El primer eje de discusión giró en torno a la nulidad de las resoluciones determinativas. La empresa sostuvo que los actos carecían de causa y motivación suficiente, ya que no se identificaron con precisión los períodos, montos ni fundamentos de las supuestas diferencias de remuneraciones que sirvieron de base para los ajustes. Alegó además que se vulneraron sus garantías de defensa y debido proceso, por no haber tenido acceso a las actas firmes de la Seguridad Social que invocó el Fisco como respaldo.

El segundo punto central fue la validez **del método presuncional aplicado por la AFIP/ARCA. El organismo fundó las determinaciones en la presunción del art. 18 inc. h) de la ley 11.683,** que equipara remuneraciones no declaradas a incrementos patrimoniales y ventas omitidas. La empresa rechazó esa aplicación, argumentando que se trataba de un encadenamiento presuncional improcedente, sin respaldo en pruebas fehacientes.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

El TFN rechazó el planteo de nulidad formulado por la empresa. Señaló que las resoluciones determinativas cumplían con los requisitos de la ley 19.549, gozaban de presunción de legitimidad y que la contribuyente había tenido oportunidad de ejercer su defensa tanto en sede administrativa como en el propio Tribunal. Por ello, entendió que no se configuraron vicios formales que justificaran la declaración de nulidad.

En cuanto al fondo, confirmó la validez del método presuncional utilizado por el Fisco. Destacó que el art. 18 inc. h) de la ley 11.683 habilita a presumir que las remuneraciones no declaradas representan ganancias netas e ingresos omitidos a los fines de Ganancias e IVA, y que la empresa no aportó documentación suficiente para desvirtuar tales presunciones.

Subrayó que la carga de la prueba recae sobre quien impugna, y en este caso la apelante no acreditó con elementos fehacientes la improcedencia de los ajustes. Confirmando las multas por defraudación, dado que la falta de registración de remuneraciones y la ausencia de respaldo documental constituían un ocultamiento malicioso.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

Al analizar la aplicación de las presunciones recordó:

Cabe señalar que este Tribunal tiene dicho que *“los métodos presuntivos para la determinación de tributos, son alternativas válidas que habilita la ley a favor de la Administración para que pueda cumplir sus objetivos en aquellos casos en que, debido a la inexistencia de elementos, registración con notorias falencias, o documentación que no resulte fehaciente... deba recurrir en forma supletoria o complementaria a esta metodología para cuantificar la base imponible”* (cfr. entre otros, Armotec SACIFIC, TFN, Sala B, 10/02/1999, "Victorio Américo Gualtieri S.A.", 08/05/2007).

Es sabido que, **en materia de determinaciones de oficio, la ley fija un orden de prelación cronológico: sólo cuando el Fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente la exacta dimensión de la materia imponible** (ausencia de elementos, insuficiencia de éstos o descalificación fundada de los existentes) **se encontrará facultado para recurrir al método indiciario de determinación.**

En otros términos, la Administración Fiscal debe primero agotar los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo (o "sobre base cierta") y, sólo en los supuestos más arriba indicados, recurrir a aquel modo excepcional de determinación.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

El **vocal instructor, Dr. Porporatto**, en su voto proponía **revocar parcialmente** las resoluciones en lo referido al Impuesto a las Ganancias. Sostenía que, del mismo modo en que las remuneraciones no declaradas fueron utilizadas para presumir ventas omitidas e incrementar los ingresos, correspondía reconocerlas como **gastos deducibles en Ganancias**, por tratarse de erogaciones necesarias vinculadas a la actividad.

Sin embargo, los Dres. **Pérez y Magallón** no compartieron ese criterio. Señalaron que el art. 18 inc. h) de la Ley 11.683 presume que las remuneraciones no declaradas constituyen **ganancias netas**, sin deducciones. Por lo tanto, no correspondía admitirlas como gasto computable.

Por mayoría se confirma sin matices la aplicación estricta de la presunción del art. 18 inc. h) de la Ley 11.683, negando la deducción de las remuneraciones no declaradas como gasto en Ganancias.

2

Personal no declarado y determinación presuntiva: alcances del art. 18 inc. h)

En mi opinión: El voto del Dr. Porporatto ofrece una visión más razonable: si esas remuneraciones sirven de base para presumir ingresos omitidos, también deben reconocerse como erogaciones necesarias, coherentes con la realidad económica del contribuyente.

El principio de capacidad contributiva exige que las determinaciones fiscales reflejen lo más fielmente posible la renta neta imponible.

Desconocer las remuneraciones como gasto, cuando al mismo tiempo se las utiliza para incrementar la materia imponible, conduce a una solución desequilibrada y alejada de la realidad. Esta posición rescata el carácter correctivo de las presunciones, evitando que se transformen en un mecanismo sancionatorio encubierto.

Muchas gracias,
Fernando J. Diez
fernando@estudiodiez.com



Próxima reunión: **miércoles 8 de octubre de 2025**