República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-61875936-APN-TFN#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 23 de Junio de 2026

Referencia: ANAVI VALERIA ESTHER. Art. 18 inc f)

En la ciudad de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala “A”, Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Daniel A. Martín (Vocal Subrogante Sustituto de la Tercera Nominación, a fin de resolver la causa N° 49.554-I y su acumulado 49.555-I, caratulado: *“**ANAVI VALERIA ESTHER** s/recurso de apelación”*

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 33/55 y 161/188 se interpusieron sendos recursos de apelación contra las Resoluciones N° 143/2018 y 144/2018 (DV RRII P) de la A.F.I.P.-D.G.I., ambas de fecha 26/12/2018, mediante las cuales se determinaron de oficio sus obligaciones frente a los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, por el periodo fiscal 2005. Se liquidaron intereses resarcitorios y se aplicaron multas en los términos de los arts. 46 y 47 inc. d) de la ley 11.683.

Como cuestión preliminar plantea la prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar los impuestos y aplicar sanciones. Presenta doctrina y jurisprudencia que fundan su postura.

Alega que las resoluciones apeladas son nulas de nulidad absoluta e insanable por violación de la ley aplicable y las formas esenciales, afectando en consecuencia su derecho de defensa.

Cuestiona la metodología seguida por la administración para obtener los elementos en que reposa sus actos. Expresa que la información obtenida por el Fisco Nacional de parte de la República Francesa no contiene los elementos necesarios para considerarse como prueba válida en nuestro ordenamiento jurídico. Asimismo, manifiesta que las bases de datos tomadas no pudieron ser controladas por su parte, en violación al debido proceso adjetivo.

Invoca la teoría del fruto del árbol envenenado, pues entiende que la información tenida en cuenta fue obtenida en forma ilegítima y que –en consecuencia- los efectos de ello se extienden los medios de prueba derivados, los que los transforma en inaplicables como prueba.

De tal forma, considera que aquella base de datos no es válida para utilizar y dar por finalizada una

investigación sobre la que reposen los procedimientos de determinación de oficio que encuadraron las sumas en un incremento patrimonial no justificado del art. 18 inc. f) de la ley 11.683.

Impugna un resumen bancario obrante en los antecedentes administrativos, por no estar traducido por un traductor publico matriculado. Agrega que se adhirió al régimen de regularización previsto en la ley 27.260, por las obligaciones del periodo fiscal 2006.

Advierte la existencia de otras cuatro personas humanas y una jurídica en carácter de cotitulares de la cuenta bancaria, por lo que a su criterio se debió distribuir la obligación tributaria entre todos.

Destaca el contenido de dos notas emitidas por autoridades de las Islas Vírgenes Británicas, de donde surgiría que no existe relación entre su persona y la persona jurídica extranjera. Además, destaca que no fueron circularizados los demás sujetos por no ser residentes en la República Argentina, siendo que cualquiera de ellos podría ser el beneficiario de los bienes de la firma radicada en el exterior.

Puntualiza su situación profesional como empleada en relación de dependencia -a pesar de la existencia de estos presuntos fondos- y la vinculación de la cuenta bancaria con su familia, sobre la que dice no tener conocimiento al no poseer relación directa con su padre. Atribuye su razón de existencia a potenciales factores hereditarios.

Finalmente, acompaña prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- Que a fs. 63/89vta. y 196/220vta. contesta los recursos la representación fiscal, quien por las razones de hecho y de derecho que expone, solicita se rechacen las excepciones opuestas y se confirmen las resoluciones recurridas, con imposición de costas. Acompaña como prueba las actuaciones administrativas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 97/99vta. y 251/252 obran sendos decisorios de este Tribunal que resolvieron los planteos previos de prescripción articulados en autos.

A fs. 233 obra la sentencia de acumulación del expediente N°49.555-I al 49.554-I.

Por último, a fs. 280 se elevan los autos a consideración de la Sala “A”.

A fs. 288 se acepta la excusación para intervenir en autos del Dr. Porporatto. A fs. 290 obra Acta en la que se informa que fue desinsaculado para intervenir en autos el Dr. Daniel A. Martín, como Vocal Sustituto de la 3ra. Nominación.

A fs. fs. 308/315 obra la documentación solicitada al Fisco Nacional como medida para mejor proveer.

A fs. 316 se corre vista a las partes del resultado de la medida para mejor proveer

Finalmente, a fs. 324 se llaman los autos para dictar sentencia.

IV.- Que de acuerdo con lo que se desprende de los informes finales de inspección que obran a fs. 16/18 y fs. 15/17 del cuerpo principal del impuesto a las ganancias y de bienes personales, respectivamente, las actuaciones se originaron en la información obtenida de la Administración de la República Francesa sobre la tenencia de cuentas bancarias en una entidad financiera de la Confederación Suiza, no declaradas por la aquí recurrente.

De la información recibida pudo observarse que en la cuenta analizada existen movimientos de fondos correspondiente a los meses 11/2005 y 12/2005 y que el saldo existente al 31/12/2005 ascendió a la suma de U$S 1.509.660,08.-, saldo que se tuvo en cuenta a efectos de determinar los ingresos omitidos de declarar por parte de la recurrente, aplicándose el inciso f) del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal.

En lo que respecta al impuesto sobre los bienes personales, partiendo de aquél importe, calculado al tipo de cambio vigente al 31/12/2005, conforme a las normas de valuación a esa fecha para la tenencia de moneda extranjera, se aplicó el artículo 23, inciso b) de la ley del gravamen, a fin de determinar el impuesto correspondiente.

Iniciado sendos procedimientos determinativos con las respectivas resoluciones que confirieron vista (vid. fs. 54/57 y 21/24 de las actuaciones administrativas correspondiente a impuesto a las ganancias y sobre los bienes personales, respectivamente), se dictaron sendas resoluciones en crisis.

V.- Que sentado lo que antecede, debe este Tribunal expedirse en primer término sobre el planteo dirigido a obtener la nulidad de los actos venidos en recurso. Dicha defensa reposa en la alegada violación al artículo 7, incisos b) y d) de la ley 19.549.

Sobre el particular, cabe recordar que el acto administrativo constituye una institución medular del derecho público, revestida de particular trascendencia en el ámbito tributario, en tanto el ejercicio de las potestades de gestión fiscal conferidas al organismo recaudador por la ley N° 11.683 se materializa, precisamente, mediante el dictado de actos administrativos.

En tal sentido, el artículo 7 de la ley de Procedimientos Administrativos (19.549) establece los elementos esenciales que deben concurrir en todo acto administrativo para su validez y eficacia jurídica, a saber: competencia, causa, objeto, finalidad, forma y motivación.

Analizados los actos en crisis a la luz de dicha normativa no puede sostenerse que los mismos adolezcan de vicio alguno, toda vez que cumplen con los requisitos legales mencionados, pues han sido dictados por autoridad competente, sobre la base de hechos verificados por los funcionarios intervinientes y conforme al derecho aplicable al caso concreto. Es decir, prima facie, se está frente a actos que contienen adecuadamente todos los elementos exigidos por la normativa, habiéndose resguardado el debido proceso.

En efecto. Tanto de las actuaciones administrativas como de los actos recurridos, se vislumbra que se ha cumplido con el procedimiento establecido en la ley, en tanto, se confirió vista indicándose claramente los cargos que se formulaban y las pruebas en los que reposaban, resguardándose el derecho de defensa de la contribuyente.

Lo mismo debe decirse con respecto a la normativa aplicable. En este aspecto, los argumentos expuestos para fundar la defensa, parece vincularse más con la discrepancia con las conclusiones del juez administrativo que con la ausencia de sustento legal, cuestión que será materia de debate en oportunidad de resolverse el fondo de la causa.

Por tal motivo, corresponde rechazar la defensa de nulidad articulada, con costas.

VI.- Que corresponde entonces entrar a analizar los agravios vinculados con el fondo de la causa, que se resumen -en primer término- en el cuestionamiento a la forma en que el fisco argentino obtuvo la información del fisco francés, con sustento en diversos argumentos que serán analizados a continuación.

En primer término, con relación a la "teoría del fruto del árbol envenenado" es preciso recordar que dicho principio fue acogido por nuestro Máximo Tribunal desde sus inicios (Vid. "Charles Hermanos", 5/9/1881) con sustento en un fundamento ético verdaderamente significativo y trascendente para la época en que fue dictado el pronunciamiento. Dijo entonces la Corte que: *"…auténticos o falsos (se refiere a los documentos glosados al sumario) ellos no pueden servir de base al procedimiento ni de fundamento al juicio: si lo primero, porque siendo el resultado de una sustracción y de un procedimiento injustificable y condenado por la ley, aunque se haya llevado a cabo con el propósito de descubrir y perseguir un delito o de una pesquisa desautorizada y contraria a derecho, la ley, en el interés de la moral y de la seguridad y secreto de las relaciones sociales, los declara inadmisibles; y si lo segundo, porque su naturaleza misma se opone a darles valor y mérito alguno"*.

Receptando dichos valores, este Tribunal ha expresado que *"La regla de exclusión es considerada por el Tribunal Supremo como el mejor de los remedios disuasorios frente a los abusos de autoridad, y con respecto a sus aplicaciones se halla entre otras la llamada doctrina del fruto del árbol venenoso, basada en la idea de que una vez que el árbol está envenenado su fruto (prueba obtenida) lo estará también resultando rechazable.*

Por lo tanto, si el procedimiento inicial es violatorio de garantías constitucionales, tal ilegalidad se proyecta a todos aquellos actos que son su consecuencia y que se ven así alcanzados por idéntica ilegalidad. Al mismo tiempo, no sólo resultan inadmisibles en contra de los titulares de aquéllas garantías las pruebas obtenidas directamente del procedimiento inicial, sino también todas aquellas evidencias que son fruto de la ilegalidad originaria.

En este orden de ideas, quienes suscriben han dicho in re "Avícola Humboldt S.A. s/apelación", de fecha 15/12/2000, que no puede hoy desconocerse la aplicación de la referenciada teoría en el campo del derecho procesal tributario, cuyo fundamento último no es otro que la salvaguarda de los derechos constitucionales del individuo, en particular el resguardo del debido proceso adjetivo" (T.F.N, Sala A, "Mar Yi S.A." de fecha 9/2/2010).

Con sustento en los principios rectores fijados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación reseñados, la Justicia Nacional en lo Penal Económico rechazó planteos similares a los que están bajo análisis y se expidió a favor de la validez de la documentación obtenida por el Fisco Nacional en la que reposó la determinación bajo examen. Sostuvo la Jueza Penal que *"…la regla de la exclusión no ha de entenderse de aplicación automática e irracional, quedando a cargo de los jueces de la causa, valorar las particularidades de cada caso en concreto, y de acuerdo a los principios de la lógica y de la experiencia social determinar caso por caso y no en abstracto, si un elemento probatorio ha sido obtenido como consecuencia directa y necesaria de una conducta inconstitucional"* para afirmar que *"…del examen de las constancias agregadas a las actuaciones administrativas se advierte que los archivos en cuestión fueron secuestrados, en poder de un particular, por las autoridades de la República de Francia en el marco del registro domiciliario descripto…y posteriormente entregados a la autoridad fiscal de nuestro país en el marco del art. 27 de la ley 22.357 que aprueba el "Convenio entre la República Argentina y la República Francesa para evitar la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio". No se advierte la intervención o conexión entre los agentes estatales y la obtención por parte de Hervé Falciani de los datos cuestionados, tal como se consignó…y también en la sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo Español…"*.

Y, afirma que *"…no se ha indicado alguna razón por la que corresponda hacer excepción a ese principio general y tampoco se ha demostrado que la prueba incorporada al proceso vulnere de manera directa y concreta algún derecho fundamental de los imputados"*.

Finalmente, cabe referir que se destaca que *"…del examen de los archivos entregados por las autoridades francesas a la Administración Federal de Ingresos Públicos surge que se refieren a datos relativos a la tenencia de activos depositados en cuentas bancarias, a sus beneficiarios y titulares, el tipo de tenencias, movimientos y saldo al cierre del ejercicio, es decir, información que no integra el ámbito de reserva absoluto de los ciudadanos (artículo 19 de la CN9. El secreto bancario –agrega- no es oponible a la autoridad fiscal de nuestro país, más aún las tenencias de activos depositadas en el circuito bancario local, según la legislación vigente deben ser informadas por tales entidades a la Administración Federal de Ingresos Públicos"* (Causa CPE 1652/2014, caratulada "HSBC Bank Argentina S.A. s/Infracción ley 24.769", 7/3/2017).

Decisorio este que fue confirmado por la Alzada (22/12/2017).

En ese contexto, sólo cabe rechazar la impugnación efectuada por la recurrente.

VII.- Que tampoco resultan atendibles los argumentos mediante los cuales se cuestionan los actos determinativos con sustento en que la documentación consiste en una simple planilla sin membrete ni identificación de origen, sin firma de funcionario o de alguna persona, con datos en idioma extranjero y sin apostillar por lo que no cumple con los requisitos mínimos para ser apreciada como tal.

Sobre el particular, resulta también ilustrativo lo resuelto en la Justicia Nacional en lo Penal Económico en el fallo citado, en el que, luego de exponer la forma en que se materializó la entrega de la información por parte del fisco francés en el marco del Convenio mencionado –esto es en cumplimiento de los artículos 27 y 3, inc. g, apartado 2- circunstancia que alcanza para rechazar el primer cuestionamiento, sobre el resto de los planteos bajo análisis sostuvo: *"…con relación a la falta de legalización mediante apostilla y de firmas de algún funcionario público francés, debe decirse que tratándose de documentos privados secuestrados en poder de un particular, tales recaudos no constituyen un requisito de validez sin perjuicio de su valor probatorio…"*.

En cuanto a la falta de traducción, cabe señalar que teniendo en consideración que los elementos de la documentación en cuestión, tenidos en cuenta consisten en datos personales de las personas y montos asignados a determinados números de códigos de clientes, su falta de traducción no es obstáculo para su análisis. Por otra parte, la recurrente contó con la oportunidad procesal de requerir en esta instancia la traducción por un perito traductor público, lo que no ha ocurrido. A mayor abundamiento, debe señalarse que, del propio escrito de recurso, se desprende que la recurrente no tuvo inconveniente en interpretar los datos que surgen de las planillas, habiendo ejercido su derecho de defensa.

VIII.- Que en lo que refiere a la determinación efectuada en el impuesto a las ganancias, como quedó dicho, de la información recibida del Fisco Francés, pudo observarse que la recurrente omitió declarar la tenencia de cuentas en el exterior y que, de su análisis surgieron movimientos de fondos correspondiente a los meses 11/2005 y 12/2005, cuyo saldo al 31/12/2005 ascendió a la suma de U$S 1.509.660,08.-, saldo que se tuvo en cuenta a efectos de determinar los ingresos omitidos de declarar, aplicándose el inciso f) del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal.

Previamente, entiendo oportuno examinar si la metodología seguida por el ente fiscal se adaptó a la normativa vigente, debiendo destacarse que en el caso sub examine, se utilizó la presunción contenida en el inc. f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Cabe precisar que más allá de que la ley imponga al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, por haber incurrido en errores de interpretación o realizado maniobras tendientes a eludir o

evadir el tributo correspondiente. Frente a esas situaciones, el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación tributaria en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento resulta **excepcional y subsidiario**, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que pueda actuar el ente fiscal.

Asimismo, la norma establece un orden cronológico a seguir, pues la administración podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no se cuenten con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Es decir, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo deberá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente "*con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. Esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001).

Al respecto, el primer párrafo del artículo 18 otorga al ente fiscal la posibilidad de recurrir a la medición indiciaria, que se fundará en hechos conocidos que, por su conexión normal con los hechos imponibles, permiten inducir la existencia y medida del mismo. En estos supuestos, el Fisco no cuenta con pruebas lo suficientemente "representativas" de la existencia y medida de la relación jurídica tributaria. Y, más adelante, prevé una serie de presunciones legales, entre la que se encuentra la utilizada por el ente fiscal en el caso bajo examen.

IX.- Que la cuestión a resolver gira en torno a determinar la procedencia del ajuste descripto, como consecuencia de la impugnación realizada por el Fisco Nacional respecto de ingresos omitidos por la recurrente, que explica, son consecuencia de la detección de una cuenta en el exterior con fondos sin declarar, que fueron considerados como incremento patrimonial no justificado.

Ello así, y advirtiendo que la administración fiscal se encontraba autorizada a la luz del relato efectuado, de recurrir válidamente a las presunciones establecidas en la norma mencionada, cabe conceptualizar al incremento patrimonial no justificado como el aumento en el valor del patrimonio del contribuyente -ya sea a través del aumento de sus activos o disminución de sus pasivos- sin que este último pueda justificar acabadamente la fuente que los originó.

Así, pueden clasificarse los mismos en tres tipos diferentes, a saber, a) por aumento de derechos o bienes; b) disminución de las obligaciones y c) por la creación artificial de pasivos.

En los tres casos ese incremento patrimonial podría justificarse si el contribuyente cuenta con la documentación fehaciente de los mismos.

Bajo ese marco doctrinario, el caso sub examine refiere a una cuestión de hecho y prueba, dirigido a obtener el grado de certeza sobre la efectiva correspondencia entre los hechos estimados por el organismo recaudador con la realidad económica de la contribuyente.

X.- Que, en ese contexto, es dable señalar que la recurrente centra su defensa en la existencia de otras personas que obran como relacionadas con dicha cuenta.

Sobre el particular, el juez administrativo manifiesta en el acto en crisis que la recurrente reconoció ser la titular de la cuenta, al regularizar mediante acogimiento a los beneficios de la ley 27.260, la totalidad de la

obligación emergente por el período fiscal 2006 –diferencia entre el saldo inicial y final-. Dichos que no han merecido reproche en su escrito de recurso. Es más, ha reconocido haber incluido aquellas obligaciones en el mencionado plan de pagos como consecuencia de no haber podido impugnar las resoluciones judicialmente por haberse mudado sin notificar a la AFIP-DGI tal circunstancia.

En ese contexto, el cuestionamiento de la recurrente no puede ser atendido favorablemente toda vez que desconoce uno de los contenidos esenciales del principio cardinal de la buena fe, que dispone que nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior, deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz (cft. Fallos: 329:755).

En efecto. Cabe recordar que el fundamento de la doctrina de los actos propios reside en que el mismo ordenamiento jurídico es el que no puede tolerar que un sujeto pretenda ejercer un derecho en abierta contradicción con una conducta suya previa que engendra confianza respecto del comportamiento que iba a observar en la relación jurídica; en otras palabras, nadie puede alegar un derecho que esté en pugna con su propio actuar.

Y ello porque es conteste la doctrina de nuestro máximo Tribunal en sostener que aquella *"es una derivación necesaria e inmediata del principio general de la buena fe, se halla reconocida en nuestro derecho positivo, y encuentra apoyo en las conductas anteriores judiciales y extrajudiciales, que generan confianza en quien las ha emitido y suscitan en el justiciable una expectativa de comportamiento coherente futuro"* (Fallos 326:3734). Lo que debe ser así por cuanto *"el principio cardinal de la buena fe informa y fundamenta todo nuestro ordenamiento jurídico, tanto público como privado, al enraizarlo en las más sólidas tradiciones éticas y sociales de nuestra cultura"* (Fallos: 312:1726).

Así, la buena fe implica un deber de coherencia del comportamiento, que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever.

En esa dirección, la Corte Suprema expresó que la doctrina de los actos propios –construida sobre la base primordialmente ética- sirve para descalificar ciertos actos que contradicen otros anteriores en tanto una solución opuesta importaría restar trascendencia a conductas que son jurídicamente relevantes y plenamente eficaces (conf. Fallos: 327:5073; 325:1787; 323:3035; 316:1802; 316:397; 316:225; 307:1602, entre otros).

En ese contexto, debe tenerse en cuenta que la recurrente se sometió deliberada y voluntariamente a un régimen jurídico mediante el cual reconoció como propios los fondos habidos en la cuenta informada por el Fisco Francés, razón que implica la imposibilidad de alegar un derecho que se encuentra en contradicción con su propio actuar.

En mérito a lo expuesto, el resto de los agravios deben ser desestimados.

XI.- Que, con respecto a la resolución determinativa del impuesto sobre los bienes personales, toda vez que la defensa de la recurrente reposa en idénticos argumentos que los analizados, corresponde concluir en idéntico sentido.

En atención a lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones venidas en recurso en cuanto determinaron la obligación de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, y sus intereses (período fiscal 2005), con costas.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Guzmán.

Por ello, **SE RESUELVE:**

1°) Rechazar la defensa de nulidad articulada por la actora. Con costas.

2°) Confirmar las resoluciones venidas en recurso en cuanto determinaron la obligación de la recurrente frente a los impuestos a las ganancias y sobre los bienes personales, y sus intereses (período fiscal 2005). Con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de conformidad con el artículo 52, 2° párrafo del RPTFN.

Regístrese, notifíquese, devuélvanse los antecedentes administrativos y oportunamente, archívese.

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.06.22 16:17:11 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2026.06.23 14:36:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.06.23 14:37:37 -03:00