



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 56969/2022 YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

En Buenos Aires, a los días del mes de abril del año dos mil veinticinco, reunidos en Acuerdo los Señores Jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver en los autos caratulados "YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO", expte. nro. 56969/2022 y planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho el fallo apelado, el Señor Juez de Cámara, Dr. Jorge Eduardo Morán, quien integra la Sala en virtud de la Acordada 3/25 de esta Cámara, dijo:

I- Que la señora Juez de primera instancia rechazó la demanda deducida por el Sr. Juan Martín Amado Yege contra el Fisco Nacional, por la que impugnó la Res. 13/2022 (DI RPAL) que dispuso no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto contra el acto administrativo dictado por la Agencia N°51 el 5/5/2020, en el que se le comunicó al actor que su solicitud de baja retroactiva al 11/1/2019 en el Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias resultaba improcedente en virtud de lo dispuesto por la RG 2322 (AFIP), artículos 3° y 4°. Las costas fueron distribuidas por su orden (v. sentencia del 11/03/2024).

Para así decidir, recordó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado reiteradamente que la primera regla de interpretación de las leyes -entre ellas, las impositivas- es dar pleno efecto a la intención del legislador (Fallos: 302:973) y respecto de las leyes tributarias en particular, que *"...no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las*



exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia"; recordó también que el art. 1 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) establece que en la interpretación de las leyes impositivas se atenderá a su fin y a su significación económica, y teniendo en cuenta la interpretación señalada, que el aludido criterio restrictivo no debe alcanzar a negar el beneficio cuando de la propia ley no surge el impedimento de su concesión.

Destacó que el artículo 117 LIG, invocado por la actora a los fines de fundar su postura, hace referencia únicamente a la residencia, sin considerar las posibles obligaciones tributarias que pudiese tener el no residente, verificándose que la propia ley establece en los artículos 119, 120, 121, las condiciones para que el cambio de residencia sea considerado por la Administración a los fines de las obligaciones tributarias. En base a ello, concluyó en que la Res. 13/2022 (DI RPAL), cumple con la normativa que regula el caso y, por ende, es legítima.

II- Que el pronunciamiento fue apelado por ambas partes, cuyos recursos fueron concedidos libremente el 18/3/2024 y fundados el 8 de abril de 2024 por el demandado y el día 11 del mismo mes y año por la parte actora. Los agravios fueron replicados el 23/4/2024 y el 3/5/2024, respectivamente.

III- Que dado que las quejas del Fisco se refieren únicamente al régimen de las costas, corresponde comenzar por examinar la apelación del actor.

Sostiene la recurrente que la sentencia es arbitraria porque, a su entender, la sentenciante no se expidió sobre el objeto de la demanda, esto es, si la baja retroactiva en los Impuestos a las Ganancias y Bienes Personales al 11/1/2019 refleja la verdadera situación fiscal del actor, y por ende, corresponde reconocer la pérdida de su condición de residente por haber adquirido la residencia permanente en la República del Paraguay a dicha fecha, dejando sin efecto la resolución impugnada.

Señala que en la sentencia no se efectuó un análisis preciso del derecho aplicable al caso sino que sólo se tomó en consideración los argumentos del organismo fiscal provenientes del expediente administrativo realizando una aplicación estricta de la norma, sin una interpretación conjunta y armónica del derecho aplicable.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 56969/2022 YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

Puntualiza que el Sr. Yege perdió su residencia el 11/1/2019 tal como fue puesto en conocimiento del Fisco Nacional en las sucesivas actuaciones administrativas y conforme surge de la documentación aportada al expediente, fecha que no se encuentra controvertida y que es la que se ajusta a la realidad económica del caso; añade que el actor ha dado debido cumplimiento al trámite formal de solicitud de baja en la inscripción en los impuestos en cuestión a través del servicio web del ente recaudador, en los términos del art. 6 de la Resolución General 2322.

Recuerda que la LIG establece como único requisito para la pérdida de la residencia la obtención de la “residencia permanente” en un estado extranjero según la normativa migratoria que rija en el mismo, y no la residencia fiscal. En este sentido, señala que el actor adquirió un nuevo estatus jurídico (residente legal de la República del Paraguay y por tanto residente del exterior desde la óptica tributaria Argentina) del cual derivan derechos y obligaciones incorporados a su patrimonio y que se encuentran amparados por el derecho de propiedad (artículo 17 de la CN).

Añade que desde el momento en que ha fijado su residencia en otro Estado, incorporó a su patrimonio un derecho adquirido (derivado de haber perdido la condición de residente fiscal argentino y adquirido la condición de residente legal y fiscal de la República del Paraguay): el derecho a que la República Argentina pueda reclamarle impuestos exclusivamente por los bienes situados en su territorio.

Se queja de que el único obstáculo sea el estricto cumplimiento de lo normado por los artículos 3 y 4 de la RG 2322/2007 y el artículo 2 de la RG 4236/2018, sin efectuar una aplicación armónica de la totalidad de las normas en juego y señala que esta interpretación frustra su derecho de pérdida de



residencia fiscal contenido en una norma nacional, siendo trasgredido por una norma de menor rango

Afirma que, de confirmarse la interpretación estrictamente literal que pregonaba la demandada y se avala en la sentencia, nos encontraríamos frente a una frustración del derecho y del objetivo perseguido por la norma, como así también que la aplicación de la norma realizada de dicha manera no permitiría arribar a la verdad objetiva en la presente, ocasionando un grave e irreparable perjuicio a quien al 11.01.2019 ha perdido su condición de residente en el país.

Entiende que el rechazo de la solicitud mediante el dictado del acto administrativo impugnado constituye una exigencia que en verdad conforma una sanción que no puede ser admitida ya que lesiona el derecho del actor a solicitar la baja retroactiva de los impuestos atento haber operado la causal de pérdida de residencia en el país prevista en la norma aplicable.

Se agravia de la sentencia dictada por cuanto mantiene una interpretación literal de la normativa en cuestión, excesivamente formal y rigurosa, lo que implica desconocer la verdad de los hechos y el derecho del actor a solicitar la baja de sus impuestos a la fecha en que efectivamente perdió la residencia en el país.

Concluye en que esta interpretación errónea y literal conlleva a tergiversar su sentido y finalidad.

Finalmente, también cuestiona la sentencia porque el Juez *a quo* no se pronunció sobre los argumentos expuestos en relación a los requisitos que debe tener un acto administrativo previstos en el art. 7 de la ley 19.549 deficiencia en su motivación, situación que vulnera lo previsto en los incisos b), e) y f) del art. 7 de la Ley 19.549.

IV- Que, a los efectos de dar adecuada respuesta a los agravios traídos a conocimiento de esta Alzada, cabe tener presente el criterio jurisprudencial de la Corte Federal que establece que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas y cada una de las argumentaciones que pongan a consideración del Tribunal, ni a valorar la totalidad de la prueba aportada, sino considerar tan sólo aquellas invocaciones y probanzas que sean conducentes y relevantes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (doctrina de Fallos: 258:308, 262:222, 265:301, 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; entre muchos otros).



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 56969/2022 YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

V- Que, ante todo, se debe observar que a la fecha en que el actor denuncia haber obtenido la residencia en el extranjero, el texto vigente de la ley del impuesto a las ganancias era el ordenado en 1997 mediante Dto. 649/97 (arts. 119 a 126) y que el 6/12/2019 entró en vigencia un nuevo texto ordenado (art. 2 del Dto. 824/19), que regula la cuestión en los arts. 116 a 123. Dado que ambas redacciones son coincidentes en lo que concierne a este caso, se citará a continuación la numeración de los artículos correspondientes a éste último, salvo indicación en contrario.

VI- Que, asimismo, es adecuado puntualizar que el actor es de nacionalidad argentina y manifestó en su demanda haber obtenido la residencia permanente en Paraguay en enero de 2019, acompañando el Carnet de Admisión Permanente N° 000438 expedido por la Dirección General de Migraciones de aquel país el 14/1/2019; explicó que, una vez obtenido el Carnet de Admisión, solicitó el cambio de domicilio a Paraguay ante el Registro Nacional de las Personas en Argentina en fecha 23/01/2019 y la Cédula de Identidad Civil de la República del Paraguay, la cual le fue otorgada en fecha 6/03/2019.

Además, surge de los antecedentes administrativos acompañados a la causa que el actor solicitó la baja en el Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales el 23/3/2020, mediante el sistema de la demandada, con efectos a partir de febrero de dicho año y, tres días después, requirió que dicha baja sea retroactiva al momento en que adquirió la residencia permanente en Paraguay, esto es, enero de 2019, solicitud que, denegada, origina la presente causa (ver DEO 7765391 recibido el 10/11/2022).



VII- Que, la Res. 13/2022 (DI RPAL) aquí impugnada ratificó la denegación de efectos retroactivos de la baja solicitada decidida por la agencia 51 -fundada en los artículos 3° y 4° de la Resolución General N° (AFIP) 2322/2007-, señalando que lo dispuesto en el art. 117, último párrafo, se encuentra condicionado a la obligación de informar la pérdida de la condición de residente en la forma, plazo y condiciones que establezca la reglamentación por lo que, de acuerdo a lo dispuesto en los arts. 119 y 121 de la ley del impuesto y la RG 4236, no queda al arbitrio de los responsables y/o contribuyentes el momento y la forma en el que deben informar la pérdida de su residencia sino, por el contrario, se fijan expresamente plazos, requisitos y condiciones obligatorias de las que el organismo fiscal no puede apartarse. Por ello, dado que el Sr. Yege omitió informar en forma oportuna el cese de la causal que lo vinculaba con sus obligaciones impositivas, haciéndolo más de un año después, concluyó en que fue correctamente procesada la baja de los impuestos en cuestión registrándola a partir del 02/2020. Agregó que durante el periodo 2019 el actor continuó presentando las declaraciones juradas de los impuestos cuya baja retroactiva pretende sin formular aclaración o manifestación en relación a la residencia en el exterior.

VIII- Que es conveniente recordar que la residencia es un criterio subjetivo que toma la ley tributaria para vincular a los sujetos y la materia gravada, relacionado con la eficacia de las leyes tributarias en el espacio; en virtud de este principio, un individuo es gravado en el país donde se lo considera residente por las rentas que obtenga en todos los países (cfr. Luis Omar Fernández, “Impuesto a las Ganancias”, Buenos Aires, 2015, t.1, pág. 321 y siguientes).

Como regla general, se presume que las personas de existencia visible de nacionalidad argentina son residentes (art. 116, inc. a); excepto que hayan perdido tal condición en virtud de lo dispuesto por el art. 117, esto es -en lo que es de aplicación al presente litigio-, cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en él en materia de migraciones.

Además, el último párrafo del art. 117 dispone que la pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero; según lo establece el art. 120, a partir de dicho momento





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 56969/2022 YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

la persona revestirá el carácter de beneficiario del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que se obtengan a partir de ese día inclusive.

Advierte Luis Omar Fernández en la obra mencionada que la condición de residencia es al sólo fin de determinar si las personas contribuyen sobre todas sus ganancias o sólo sobre las obtenidas en el país; y añade que “[e]l principal efecto de la pérdida de la condición de residente es la aplicación, a partir del momento en que aquella tenga efectos, del criterio de la territorialidad, por el cual el sujeto ahora residente en el exterior tributará en ese carácter solamente por las rentas obtenidas en el país. Estos efectos se producen en el momento en que ocurren las causas mencionadas en la ley y son independientes de la comunicación que debe hacer el contribuyente al fisco a tenor de lo dispuesto en los arts. 122 y 123 de la norma [actuales 119 y 120]” (*ibídem*, pag. 337).

De este modo, resulta razonable afirmar que una vez que la persona pierde la condición de residente cesa la vinculación subjetiva mencionada y, por ende, la potestad del Estado argentino de gravar su renta más allá de la que se encuentra sujeta a tributación en razón del territorio. Es decir, asiste razón al actor ya que **la pérdida de la residencia opera de pleno derecho y sus efectos son a partir del momento señalado en el art. 117, último párrafo, de la ley.**

En este sentido, corresponde recordar que cuando una norma es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe apartarse de su texto sino que corresponde su directa aplicación (Fallos: 320:2145; 324:3345; 327:5614; 330:2286; 340:905 y 346:1552, entre otros), pues la exégesis de la norma debe practicarse sin violencia de su letra y de su espíritu (Fallos: 308:1873; 316:2732; 324:3345 y 338:488, entre otros).



IX- Que las normas reglamentarias invocadas en la resolución impugnada no resultan un obstáculo para admitir la conclusión precedente.

La ley, en su art. 121, habilitó al Fisco a establecer la forma, plazos y condiciones en que deben ser efectuadas la acreditación y/o comunicación previstas en los arts. 119 y 120.

Así, la **RG 4236** (BO 4/5/2018) indicó en su segundo artículo la documentación necesaria para acreditar la pérdida de la residencia, que debe adjuntarse al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el impuesto, la que tramitará de conformidad con lo previsto en la RG 2322 y normas complementarias. En el anteúltimo párrafo del art. 2, añadió que, hasta tanto se obtenga la cancelación respectiva, la persona debe continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales -“formales y materiales”- correspondientes.

Por su parte, la **RG 2322** (BO 10/10/2007) y modificaciones regula el procedimiento que deben observar los sujetos inscriptos en los tributos y en los regímenes de la seguridad social a los fines de solicitar la cancelación de dicha inscripción con motivo de haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas. En su art. 6 (cfr. sucesivas redacciones, cfr. RG 4237/18, 4377/18 y 4760/20, que no varían en lo que interesa para resolver la controversia), trata en particular la cancelación de inscripción por el motivo bajo examen (pérdida de la condición de residente en el país) y, en general, se refiere al plazo para efectuar la solicitud de baja, disponiendo que debe hacerse “hasta el último día hábil del mes siguiente a aquel en que se produzca (...) la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse” (art. 3); vencido éste término, prevé que “subsiste la obligación de cumplir todos los deberes formales respecto de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social, hasta el último día del mes en que efectivamente solicite la cancelación de la inscripción, así como con relación a los anticipos vencidos. Las consecuencias jurídicas que deriven de la omisión de solicitar la respectiva cancelación de inscripción se atribuirán al contribuyente y/o responsable” (art. 4).

De la reseña precedente no se advierte contradicción entre el momento en que, según la ley, comienzan a producirse los efectos de la pérdida de la condición de residente (art. 117 *in fine*) y el tiempo en que se informa o acredita esta situación ya que, si bien se han previsto consecuencias para el supuesto en que ello se efectúe fuera del plazo establecido, en modo alguno





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA III

Expte. nro. 56969/2022 YEGE, JUAN MARTIN AMADO c/ EN-AFIP-DGI-RESOL 13/22 s/PROCESO DE CONOCIMIENTO

éstas modifican la vinculación del contribuyente con el Estado Nacional en relación a los impuestos bajo examen.

De ello se colige que, contrariamente a lo afirmado en la resolución impugnada, **la pérdida de la calidad de residente no se encuentra condicionada a la obligación de información o acreditación ante el ente fiscal, ya que los recaudos reglamentarios tienden a posibilitar el adecuado conocimiento y control por parte del Fisco pero no tienen virtualidad constitutiva de la situación jurídica.**

X- Que, en atención a lo dispuesto por el art. 30 de la Ley 27.541 y art. 13 de su reglamentación (Dto. 99/2019) y lo previsto por la RG 4760, la situación no varía con respecto al impuesto a los bienes personales.

XI- Que, en virtud de lo hasta aquí expresado y teniendo en consideración que la documentación aportada por el demandante no ha sido cuestionada, habiéndose tornado insustancial un pronunciamiento sobre los restantes agravios, corresponde **revocar** la sentencia apelada y dejar sin efecto la Res. 13/2022 (DI RPAL).

Por las razones expuestas, **VOTO** por que se revoque la sentencia apelada y, en consecuencia, se deje sin efecto la Res.13/2022 (DI RPAL). Las costas de ambas instancias propongo que se distribuyan en el orden causado, en atención a lo novedoso de la cuestión planteada (arts. 279 y 68, segundo párrafo, CPCCN).

El Dr. Sergio Gustavo Fernández **adhiera** al voto precedente.



En atención al resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE**: revocar la sentencia apelada y, en consecuencia, se deje sin efecto la Res.13/2022 (DI RPAL). Costas de ambas instancias en el orden causado (arts, 279 y 68, segundo párrafo, CPCCN).

A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional se hace constar que -por hallarse vacantes dos cargos de jueces de esta Sala- suscribe la presente el Dr. Jorge Eduardo Morán; quien integra este Tribunal en los términos de la Ac. 3/25 de esta Cámara.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ

JORGE EDUARDO MORÁN

