



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2025-119181141- -APN-SGAI#TFN; DUARTE CARLOS MARIA

AUTOS Y VISTOS:

El Expte. N° EX-2025- 119181141- -APNSGAI#TFN caratulado “DUARTE CARLOS MARIA s/recurso de apelación”;

Y CONSIDERANDO:

I- Que la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución N° RESOL-2025-106-E- ARCA-DVRREP#SDGOPIIM de fecha 3 de octubre de 2025 -notificada ese mismo día-, dictada por el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva de la Agencia de Recaudación y Control Aduanero. Mediante ésta se determinó el Impuesto sobre los Bienes personales por el período fiscal 2018 en la suma de pesos doscientos ochenta y ocho mil setecientos ochenta y cinco con 91/100 (\$ 288.785,91), un millón noventa mil trescientos sesenta y cuatro con 11/100 (\$1.090.364,11) en concepto de intereses resarcitorios y aplica una multa de pesos ochocientos sesenta y seis mil trescientos cincuenta y siete con 73/100 (\$ 866.357,73) por presunta infracción al artículo 46, de conformidad con la presunción del artículo 47, inciso d) de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

Expresa con carácter previo que, con fecha 5 de mayo de 2025, ARCA a través de la Sección Penal Tributaria de la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo formuló denuncia penal por la presunta comisión de maniobras defraudatorias en perjuicio de la renta pública por no haber presentado la declaración jurada correspondiente al Impuesto a las Ganancias por el período fiscal 2018. Dicha denuncia quedó radicada por ante el Juzgado de Penal Económico N° 1, Secretaría N° 1 con la cual se inició el expediente N° 000323/2025, caratulado “DENUNCIADO: DUARTE, CARLOS MARIA S/ INFRACCION LEY 27.430 DENUNCIANTE: ARCA - DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”.

Detalla que el 26 de septiembre de 2025 dicho tribunal emitió resolución de sobreseimiento por inexistencia de delito por no revestir la calidad de residente fiscal de la República Argentina desde 2017.

Aclara que dicha resolución judicial quedó firme y pasada en autoridad de cosa juzgada lo cual también constituye cosa juzgada respecto de las declaraciones de hechos contenidas en ella, en especial al referido a la

pérdida de residencia fiscal en la República Argentina.

Relata que en el año 2015 decidió ir a vivir a Uruguay, en 2016 inició los trámites para radicarse en Punta del Este. A principios de 2017 se mudó a Punta del Este, sólo regresando a la Argentina para continuar con controles médicos de rutina. Aclara que le dieron una nueva cédula de identidad uruguaya con fecha 9 de enero de 2017, dando cuenta tanto de su domicilio como de su nuevo *status* de residente legal y permanente en Uruguay.

Detalla algunas cuestiones médicas que le implicaban retornar a la Argentina para hacerse tratamientos bajo la cobertura médica que conservaba ya que por su edad y antecedentes médicos no lo aceptaban en ningún sistema de seguro médico en Uruguay.

Explica que se dio de baja en Argentina y en fecha 17 de mayo de 2017 se dio de alta ante la Dirección General Impositiva la República Oriental del Uruguay en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto a las Rentas de Personas Físicas, Categoría II (Rentas por Trabajo), iniciando sus actividades sólo en la República Oriental del Uruguay.

Expresa que ya estando ARCA en conocimiento de su sobreseimiento en sede penal por la pérdida de residencia fiscal en Argentina y sin estar domiciliado en este país, se le determinó el tributo aquí apelado.

Sostiene que para no tributar el Impuesto a las Ganancias se requiere la “pérdida” de residencia fiscal en Argentina, pero en lo relativo al Impuesto sobre los Bienes Personales basta la “no domiciliación” y señala que no tenía “domicilio” en Argentina desde 2017 razón por la cual no estaba obligado presentar la declaración jurada en 2018.

Agrega que recién con el dictado del artículo 30 de la Ley N° 27.541 (en el cual se modificó el Título VI de la ley 23.966 y sus modificatorias, del Impuesto sobre los Bienes Personales, con relación a la condición de los contribuyentes, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes), se cambió el criterio de “domicilio” por el de “residencia” en los términos y condiciones establecidos en los artículos 119 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 2019), quedando sin efecto el criterio de “domicilio” hasta ese momento utilizado. Agrega que aún si se interpretara que el criterio de residencia podría ser aplicado en este caso en forma retroactiva igualmente tampoco era sujeto del impuesto porque es residente fiscal de la República Oriental del Uruguay desde 2017.

Cita la norma del impuesto a las ganancias y señala que adquirió la residencia legal permanente definitivamente el 9 de enero de 2017 fecha en que le entregaron la cédula de identidad uruguaya (CI N° 6.244.207-2) de conformidad con lo dispuesto por el artículo 27, inciso b) de la ley uruguaya N° 18.250 <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/18250-2008>) que establece el otorgamiento de la residencia permanente. Sin este requisito cumplido no se puede emitir ninguna cédula de identidad

como residente legal uruguayo y por tal razón el día 1° de febrero de 2017, de acuerdo con la ley argentina, entiende que perdió su condición de residente fiscal argentino.

Expresa que cumplió con todas las obligaciones formales de información al Fisco Nacional respecto de su residencia. Cita jurisprudencia.

Se agravia en tanto se desconoce la materialidad de los hechos y la cosa juzgada a su respecto dictada en sede penal. Detalla fragmentos de dicho pronunciamiento y cita jurisprudencia del Máximo Tribunal.

Respecto del aspecto sancionatorio explica que tal como surge de todos los antecedentes de esta causa, nunca presentó la declaración jurada por el período fiscal 2018 en el Impuesto sobre los Bienes Personales (porque no correspondía al no estar obligado a ello) y la sola inexistencia de la declaración jurada es suficiente para que no se verifique el elemento esencial de la defraudación fiscal que es el “ardid o engaño” requerido por el tipo infraccional bajo análisis.

Ofrece prueba documental, instrumental en poder de terceros e informativa y solicita por las razones expuestas se revoque la resolución apelada, con costas.

II.- Que mediante IF-2025-141634223-APN-DTD-JGM el Fisco Nacional contesta el traslado conferido, expresa que se detectó que el contribuyente omitió presentar su declaración jurada relativa al Impuesto sobre los Bienes Personales por el período fiscal 2018, y que poseía bienes gravados por el impuesto de marras que superaban el mínimo exento, dejando en consecuencia de declarar e ingresar el gravamen pertinente.

Señala que se concedió vista al responsable de las actuaciones administrativas pero el contribuyente decidió no ejercer su derecho de defensa, en atención a la falta de presentación de su descargo y de ofrecimiento de pruebas.

Ante la falta de pruebas propuestas por el contribuyente, en uso de las facultades conferidas por la ley de Procedimiento Fiscal, se procedió a aplicar las presunciones establecidas en el art. 18 de dicha norma. Esta presunción, de carácter legal, invierte la carga de la prueba, correspondiendo a la contribuyente desvirtuarla, lo que en autos no ocurrió.

El cargo formulado tiene su origen en la información recibida sobre la cuenta N.º 03134828 radicada en el Bank Julius Baer Co Ltd. de Suiza, cuya titularidad pertenece al contribuyente en cuestión con un saldo de U\$S 3.108.383 al 31/12/2018, en el marco del Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes Sobre Cuentas Financieras de Sujetos No Residentes (MCAACRS).

En ese contexto, y ante la falta de respuesta del actor ante los requerimientos efectuados, se solicitó documentación de respaldo del origen y composición de la cuenta al Fisco de Suiza, a través de la División de Intercambio de Información Tributaria - Dirección de Fiscalidad Internacional del Organismo.

De esta manera, se concluyó que el saldo de la cuenta radicada en la entidad bancaria mencionada no se encontraba declarada por el responsable al 31/12/2018 y, en consecuencia, se procedió a liquidar el impuesto sobre los Bienes Personales por el período fiscal 2018, por un total de \$116.564.362,5 (U\$S 3.108.383 al tipo de cambio de \$37,50) y el saldo de la cuenta bancaria N° 740265011 radicada en el Banco de la Nación Argentina por un total de \$19.040 (esta última exenta en el gravamen en cuestión).

En otro orden de ideas, respecto de los agravios dirigidos a cuestionar la condición del actor como sujeto pasivo del impuesto, fundados en su alegada falta de domicilio en Argentina desde el año 2017, destaca que el art. 3 de la Ley N° 11.683 establece de manera imperativa que todo responsable que haya presentado una vez declaración jurada u otra comunicación está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio.

Agrega que este no es un mero formalismo administrativo, sino una carga sustancial dirigida a garantizar la eficacia del sistema fiscal. En el caso concreto, el propio actor había presentado su declaración jurada de Bienes Personales correspondiente al periodo fiscal 2016, acto que –entre otros- lo constituye como responsable a los fines de la citada norma. Su omisión de denunciar el cambio de domicilio dentro del plazo legal consolida su domicilio fiscal anterior como válido y oponible a todos los efectos de la determinación de la obligación tributaria.

Detalla que conforme a la información sistematizada con que contaba el Organismo al momento de la determinación –información que el actor, por su propia omisión, mantuvo intacta- Duarte, Carlos María era una persona humana con domicilio en la República Argentina, resultando por lo tanto sujeto pasivo del gravamen sobre los bienes situados en el exterior.

Además, esgrime que el actor, con total inacción, dejó consentir todas las notificaciones y requerimientos cursados en el marco del procedimiento previo al dictado del acto impugnado, como surge de las constancias del expediente administrativo. Esta conducta implica una renuncia tácita a ejercer su derecho de defensa en sede administrativa, privando al Organismo de la posibilidad de considerar cualquier descargo o prueba. El actor, de esta manera, fijó los hechos y la base de la determinación.

Resalta que no puede haber decisión en sede penal que sirva para otra cosa distinta que a la indagación sobre la posible comisión de un ilícito, y, por lo tanto, no puede hacer cosa juzgada lo decidido en punto a la determinación de la obligación tributaria, que sólo es competencia del Tribunal Fiscal y eventualmente del fuero contencioso.

En efecto, destaca que no debe perderse de vista que lo ocurrido en sede penal no afecta directa o indirectamente la validez de los actos cumplidos en el procedimiento de determinación de oficio que es materia de litigio en autos.

Por ello, las cuestiones debatidas a la luz del procedimiento reglado en la ley N°11.683 y en el proceso de la ley N°24.769 -hoy N°27.430- son diferentes. En el primero se discute la procedencia de la deuda tributaria, en tanto que en el segundo la discusión se centra en determinar la existencia de un delito tributario.

Respecto de la multa entiende que se ha merituado correctamente la conducta punible con la debida fundamentación y motivación, sin que el actor aportara elementos de prueba que excusaran su actuar salvo críticas efectuadas en forma genérica a los considerandos del Juez Administrativo interviniente. El encuadre de la conducta del contribuyente resulta procedente, toda vez que se pudo acreditar su carácter doloso, con lo cual queda demostrada la clara intención defraudatoria.

Agrega que confluye en autos el elemento objetivo y subjetivo de la figura, esto es, el perjuicio fiscal representado por la falta de ingreso del tributo y la intencionalidad de la maniobra efectuada.

En cuanto a los intereses no habiendo agravios concretos entiende que los mismos deben ser confirmados.

Para el hipotético caso de un resolutorio adverso solicita la imposición de costas a la parte actora, por el hecho de que la recurrente no respondió a los requerimientos que hubieran permitido justificar su pretensión, demostrando una conducta procesal dilatoria y de ausencia total de colaboración y justificación durante el procedimiento administrativo que dio origen al acto recurrido. Por ello, dadas las particularidades y complejidades del caso, y en orden a lo dispuesto en el art. 68 segundo párrafo del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, se solicita la aplicación de costas a la parte actora. Por último, se opone a la prueba ofrecida, acompaña los antecedentes administrativos, y solicita se confirme la resolución apelada con costas.

III. Que por PV-2026-14010095-APN-VOCV#TFN se dispone la apertura a prueba de la causa, se hace lugar a la

prueba informativa ofrecida por la actora en su recurso de apelación obrante en IF-2025-119181048-APN-DTD#JGM, dirigida al Juzgado de Primera Instancia en lo Penal Económico N° 1 Secretaría N° 1, a fin de que se proceda a la remisión de la causa N° 323/2025 en los autos caratulados “DENUNCIADO: DUARTE, CARLOS MARIA s/INFRACCION LEY 27.430 DENUNCIANTE: ARCA - DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA”, o bien se informe si el pronunciamiento de fecha 26/09/2025 se encuentra firme. Por otro lado, en cuanto a la prueba ofrecida por exhorto diplomático, toda vez que se trata de información relativa a la propia parte, se recondujo la misma intimando a la parte actora a fin de que acompañe constancia debidamente certificada de la fecha exacta en que se le otorgó la residencia legal permanente en los términos del inciso b) del artículo 27 de la ley 18.250.

Mediante IF-2026-19286190-APN-DTD#JGM la actora acompaña certificado de residencia fiscal y en IF-2026-24795224-APN-VOCV#TFN se encuentra agregada la respuesta al oficio dirigido al Juzgado de Primera Instancia en lo Penal Económico donde se informa que el pronunciamiento de fecha 26/09/2025 se encuentra firme. En atención al estado de la causa, mediante PV-2026-25198982-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio y se elevan las actuaciones a la Sala B, las que los pone para alegar. Habiendo producido las partes sus respectivos alegatos, pasan las actuaciones a dictar sentencia.

IV. Que conforme surge de las actuaciones administrativas, precisamente del informe final acompañado en el cuerpo principal de impuesto a los bienes personales (vide fs. 48/50 IF-2025-141429309-APN-DTD#JGM) la Agencia obtuvo información mediante intercambio automático de información CRS respecto de una cuenta de titularidad del contribuyente en Suiza. De la compulsa de las declaraciones juradas, el Fisco Nacional observa respecto del período 2018 la omisión en la declaración de dicha cuenta. Se deja sentado que la última declaración jurada presentada del impuesto a los bienes personales es la del período 2016, se agrega que no surgen bienes registrables para el año 2018, si posee acreditaciones bancarias que responden al cobro de la jubilación.

Ante la falta de respuesta a los requerimientos del Organismo Fiscal, se obtuvo mayor detalle de los extractos bancarios mediante intercambio de información por lo cual se determinó el impuesto correspondiente a los saldos omitidos.

A lo largo de la fiscalización se solicitó a la División Intercambio de Información Tributaria (Fiscalidad Internacional), la remisión de los Extractos Bancarios con los movimientos por el período 01/01/2018 al 31/12/2018, de la cuenta que se detalla: BANK JULIUS BAER CO. LTD. en relación a la contribuyente por la tenencia al 31/12/18 U\$S 3.108.383,00.- (período 2018) Cuenta N°: 03134828

Dicha área, remite copia del extracto de Julius Baer, correspondiente al Portfolio N° 0313.4828 02.01, conteniendo el saldo al 31/12/2018 el que asciende a u\$s 3.108.383.-, cifra coincidente con la que surge del CRS obrante en las bases del organismo.

Así se efectuó la determinación administrativa incorporando en rubro Bienes en el Exterior el saldo de la cuenta citada por la suma de \$ 116.564.362,50.- con lo cual se determinó el Impuesto sobre los Bienes Personales por la suma de \$ 288.785,91.-

V.- Que corresponde determinar si la resolución apelada se encuentra ajustada a derecho y en consecuencia alcanzada dicha cuenta por el impuesto a los bienes personales o si le asiste razón a la parte actora quien invoca no ser sujeto pasivo del impuesto a los bienes personales por dicho activo situado en el exterior toda vez que se encontraba domiciliado en Uruguay y además tenía su residencia en aquel país, habiendo perdido la residencia en Argentina.

En RE-2025-119088172-APN-SGAI_TFN la parte actora acompaña el pronunciamiento de sede penal de fecha 26/9/2025 (anterior al dictado del acto determinativo apelado en autos), el cual conforme surge del oficio diligenciado en autos, se encuentra firme. En esa causa, originada por la denuncia penal del organismo al contribuyente de autos, pero en relación a la obligación del impuesto a las ganancias por la omisión del pago respecto de los bienes detectados en el exterior el juez penal concluyó en el sobreseimiento del aquí recurrente señalando que *“se observa de las constancias aportadas por la defensa, que el imputado DUARTE efectivamente adquirió su cédula de identidad uruguaya el 09/01/2017, perdiendo así su condición de residente legal argentino el 01/02/2017”*.-

Además, señala que la constancia aportada por la defensa y por el Fisco que acredita la baja definitiva al impuesto a las ganancias por parte del contribuyente DUARTE el 29/09/2017, así como también, de las declaraciones realizadas por el Dr. Mariano Pablo López, Sr. Jefe (int.) de la Sección Penal Tributaria de la División Jurídica de la Dirección Regional Palermo de la A.R.C.A. –

D.G.I., no resta más que dar por acreditado que el imputado no resultó ser sujeto obligado a la presentación de la DDJJ de impuesto a las ganancias por el período fiscal 2018.-

Por otro lado en autos, mediante RE-2026-19286064-APN-DTD%JGM la actora acompaña constancia de otorgamiento de residencia fiscal de la República de Uruguay, de fecha 20/02/2026 donde se *“deja constancia que por Resolución N° 14080/2016 de fecha 28/11/2016 el Ministerio de Relaciones Exteriores al amparo de la Ley 19.254 concedió la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay al Sr. Duarte de nacionalidad argentino con cédula de identidad uruguaya N° 6.244.267-2”*, el cual se encuentra apostillado.

Ahora bien, reseñadas las constancias cabe destacar que la ley de impuesto a los bienes personales señala en su art. 17 son sujetos pasivos del impuesto: a) Las personas físicas domiciliadas en el país y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país y en el exterior, b) Las personas físicas domiciliadas en el exterior y las sucesiones indivisas radicadas en el mismo, por los bienes situados en el país.

En efecto, el contribuyente de autos en el período en crisis había perdido la residencia argentina teniendo domicilio y residencia permanente en Uruguay, hechos que fueran reconocidos expresamente por el Juez penal lo que llevaron a entender que no era sujeto obligado del impuesto a las ganancias por los mismos bienes que se encuentran en discusión en autos respecto del impuesto a los bienes personales.

Que si bien los suscriptos tal como surge de los precedentes “Almeida” y “Eurnekian”, se ha expresado en cuanto a que si bien no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal en pos de evitar un eventual “escándalo jurídico”, resulta impensable pretender que el Tribunal Fiscal de la Nación acate pasivamente lo decidido respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen en sede penal; en el caso, cabe señalar que habrá de estarse a los hechos que el juez penal ha tenido por probados, los que se encuentran respaldados por la prueba producida en esta instancia.

En efecto, cabe concluir, toda vez que no se encuentra controvertido el domicilio del contribuyente en Uruguay y el juez penal ha reconocido la pérdida de residencia del contribuyente en Argentina con anterioridad al período discutido en autos, corresponde revocar el ajuste fiscal.

En cuanto a las costas, toda vez que no se encuentran razones para apartarse del principio objetivo de la derrota (art. 68 del CPCCN) se imponen a la parte vencida.

Por ello, SE RESUELVE:

Revocar el acto apelado, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.