



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

En Buenos Aires, a los 27 días del mes de mayo de 2025, reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos “**Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento**”,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. El Sr. Nicolás Rodolfo Hahn demandó a la AFIP-DGI, por **nulidad de la res. DI RPAL 138/21** (confirmatoria del acto “Comunicación de descargo”, emitido por la Agencia n° 51 el 19/2/21). La cual rechazó su solicitud de **baja retroactiva en los Impuestos sobre los Bienes Personales y Ganancias (en adte. IBP e IG, respectivamente)**. Todo ello así, desde el **período 03/2019**.

Asimismo, **solicitó se declare la inconstitucionalidad del art. 2 de la RG AFIP 4236/18, en cuanto dispone que, hasta tanto se obtenga la cancelación en el IG, deberá continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales**.

Manifestó que: (a) el 14/1/2018 partió de Argentina, con la intención de radicarse en el exterior; (b) el 1°/03/2019 perdió su residencia fiscal argentina; (c) en noviembre 2020, solicitó la baja de los impuestos, desde octubre de 2020 (porque el sistema le imposibilitó solicitarla, retroactivamente, a partir del 1°/03/2019); y (d) en febrero 2021, mediante “Presentaciones Digitales”, solicitó se le otorgue efecto retroactivo a su baja, lo que rechazó la Agencia 51, el 19/2/21 (acto luego confirmado por la res. DI RPAL 138/21, cuya nulidad aquí persigue).

En lo fundamental, sostuvo que la pérdida de la condición de residente fiscal, en los términos de la LIG, causó efectos a partir del 1°/3/2019 (conf. art. 117¹). Sin embargo –entiende–, que “...en un exceso reglamentario...”,

¹ En lo que aquí importa, el art. 117 de la LIG prescribe 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 o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda”.



“...el art. 2 de la RG 4236...modifica lo establecido por la ley [IG] al disponer que los contribuyentes pierden la condición de residente fiscal, no ya cuando ello ocurrió conforme al texto de la ley, sino recién el mes anterior en que ello se registre mediante un sistema informático predeterminado”.

II. La sentencia de la instancia anterior **rechazó la demanda**, con costas por su orden.

Sostuvo que la res. AFIP DI RPAL 138/21 es legítima, que “cumple con la normativa que regula el caso”.

Para así decidir, en esencia, consideró que:

(A) “El art. 117 de la LIG, hace referencia exclusivamente a la pérdida de la residencia en el país..., sin considerar las posibles obligaciones tributarias que pudiese tener el no residente”.

(B) La propia LIG, “mediante los arts. 119, 120 y 121”, determina “las condiciones para que el cambio de residencia sea considerado por la Administración a los fines de las obligaciones tributarias”.

(C) Debe rechazarse el planteo de inconstitucionalidad del art. 2 de la RG AFIP 4236; pues constituye un acto de suma gravedad, que debe ser considerado la *última ratio* del orden jurídico.

III. Disconforme, sólo **apeló el Sr. Hahn** y expresó agravios; los que no fueron replicados.

En esencia, sostuvo que:

(A) La sentencia “efectu[ó] una lectura parcial...de los arts. de la LIG que regulan la pérdida de la condición de residente...y una interpretación sesgada...como sistema integrado”.

(a) De su art. 117 surge que la pérdida de residencia fiscal opera de pleno derecho, al mes inmediato subsiguiente a aquél en que se hubiera cumplido el período de permanencia continuada en el exterior.

(b) Si bien es cierto que el art. 119 “establece que la pérdida de la condición de residente fiscal debe acreditarse ante la AFIP”; también lo es, que “esta obligación no resta valor [al]...art. 117...”.

(c) Todo lo cual es consistente con el art. 120 al disponer que, perdida la residencia, el contribuyente revestirá como beneficiario del exterior.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

(d) “No obsta a lo expuesto...el art. 121..., donde se establece que corresponde a la AFIP determinar la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones...[de] los artículos 119 y 120...”.

Pues “no puede entenderse nunca como una facultad de derogar ni modificar lo expuesto en la propia norma, sino que está destinada a establecer las formalidades para el cumplimiento de las comunicaciones allí establecidas (i.e., al propio Fisco y a los agentes de retención)”.

(B) Nada tiene que ver que “haya solicitado la baja en los impuestos con posterioridad al período 3/2019, pues la ley no condiciona los efectos de la pérdida de la condición de residente fiscal a la comunicación de dicha situación”.

(C) La sentencia debió declarar la inconstitucionalidad del art. 2 de la RG AFIP 4236/18, pues:

(a) “En un claro exceso reglamentario, derogó lo establecido por la ley al disponer que los contribuyentes pierden la condición de residente fiscal... recién el mes anterior en que ello se registre mediante un sistema informático predeterminado, lo cual no es otra cosa que disponer que los contribuyentes estarán obligados al cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales..., hasta tanto se haya obtenido la cancelación tramitada ante el Fisco”.

(b) “[M]odifica e incluso deroga aspectos sustanciales que regula la LIG, así como los efectos que la ley otorga a la pérdida de la condición de residente fiscal”.

“[P]resenta un manifiesto...desacuerdo con el espíritu de la legislación que reglamenta”.

(c) “Invocando sus facultades reglamentarias, la AFIP ha dictado las [RGs] N° 4236/2018 y 4237/2018, modificatoria de la [RG] N° 2322/2007, las cuales detallan el trámite a efectos de acreditar la pérdida de la residencia fiscal y de solicitar cancelación de la inscripción en impuestos. Sin embargo, por medio de las [RGs] citadas, la AFIP... reguló aspectos en exceso de los



previstos por la LIG, excediendo...sus facultades reglamentarias e incurriendo en una flagrante violación del principio de reserva de ley”.

(d) “Antepone un exceso formal a la sustancia de los hechos”, obligándolo a “...cumplir con sus obligaciones formales y materiales como si hubiera sido residente fiscal argentino”.

IV. El Fiscal General opinó que es “inoficioso el análisis del planteo de inconstitucionalidad del artículo 2° de la RG AFIP N° 4236/2018...”.

Ello así, porque “los actos...cuya nulidad se persigue no se sustentaron en la aplicación de esa norma —que, además, no tiene incidencia en lo que concierne a la fecha de baja de los impuestos—, sino que denegaron la solicitud con fundamento en los artículos 3° y 4° de la RG 2322/2007, cuya validez constitucional no se encuentra en tela de juicio”.

Para así dictaminar, en esencia y con claridad, diferenció los procedimientos que el actor parece confundir:

(a) La LIG “...y la RG AFIP 4236/2018 establecen las condiciones en las que una persona física deja de ser residente y el procedimiento mediante el cual debe demostrar ese hecho, mientras que la RG AFIP N° 2322/2007 regula el mecanismo de cancelación de la inscripción en los impuestos en los que el contribuyente se encontrare inscripto”.

(b) “[Q]uienes hubieran perdido la condición de residentes en los términos de la ley del gravamen y sus normas complementarias, se encuentran facultados a solicitar...la cancelación de la inscripción en los tributos correspondientes. Esos hechos diferenciados —pérdida de la residencia, por un lado, y baja de la inscripción, por el otro—, responden a distintos procedimientos y requisitos, aunque algunos de ellos se encuentren vinculados”.

V. En tales condiciones y de entrada, se impone visualizar si el Sr. Hahn logró revertir la presunción de legitimidad de los actos administrativos de alcance particular, cuya nulidad aquí persigue (art. 12 LPA).

Para ello, toca en primer lugar, revisar sus contenidos.

(A) Como se vio, la **“Comunicación de descargo”**, emitida por la Agencia 51 de la AFIP (del 19/2/2021), denegó la solicitud del Sr. Hahn, de baja retroactiva en el IG e IBP, desde el 1/3/2019.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

Sostuvo que “no corresponde lo solicitado atento lo dispuesto en los artículos 3 y 4 de la Resolución General N° 2322 (AFIP)” (el resaltado me pertenece).

(B) Finalmente, la res. AFIP DI RPAL 138/21 rechazó el recurso del Sr. Hahn y, consecuentemente, ratificó el acto administrativo emitido por la Agencia 51 (arts. 1° y 2°).

Para así decidir, luego de transcribir los arts. 1, 2 3, y 4 de la RG 2322/07², consideró que:

(a) “La norma que sustentó el acto en crisis es la Resolución General 2322...que reglamentó la forma en que los contribuyentes y responsables deben solicitar la cancelación de la inscripción de impuestos...con motivo de haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas”.

² RG AFIP 2322/07. Procedimiento. Solicitud de cancelación de inscripción en impuestos, recursos de la seguridad social y regímenes de retención y/o percepción, a través de "Internet". Requisitos y condiciones.

Art. 1°. Los contribuyentes y responsables inscriptos en los impuestos y en los recursos de la seguridad social a cargo de esta Administración Federal, a los fines de solicitar la cancelación de la inscripción —en forma total o parcial— cuando se produzca la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse, deberán observar los requisitos, plazos, formas y condiciones que se establecen en este título.

Art. 2°. Solicitud de cancelación.

La exclusión como contribuyente y/o responsable de la totalidad de las obligaciones o deberes respectivos por cese definitivo de las actividades, podrá solicitarse y procederá siempre que se produzca la conclusión del desarrollo de las actividades gravadas que motivaron la inscripción.

Asimismo, los sujetos podrán solicitar la cancelación de la inscripción respecto de algún impuesto o recurso de la seguridad social en particular, en el caso que desaparezcan las causas generadoras de la respectiva obligación.

Art. 3°. Plazo para efectuar la solicitud.

La solicitud de cancelación de inscripción deberá ser interpuesta ante esta Administración Federal hasta el último día hábil del mes siguiente a aquel en que se produzca el cese definitivo de la actividad declarada y/o la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse.

La cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal.

Art. 4°. Omisión de comunicación. Consecuencias jurídicas.

En el supuesto que el contribuyente y/o responsable presentase la solicitud una vez vencido el plazo establecido en el artículo anterior, 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.



(b) “En otro orden de cosas, la Resolución General 4236...reglamentó la forma en la que los contribuyentes deben informar a [la AFIP]..., la pérdida de su condición de residentes en el país, indicando en su art. 2° que es el propio responsable quien debe acreditar los hechos en el momento de efectuar la solicitud de cancelación reglamentada por la Resolución General n° 2322”.

(c) “En el presente caso, el responsable omitió informar en forma oportuna el cese de la causal que lo vinculaba con sus obligaciones impositivas –que según sus dichos aconteció el 01/03/2019–, haciéndolo mucho más tarde –casi dos años después– y con la pretensión de efectos retroactivos..., lo que se encuentra vedado”.

“Así pues, el 25/11/2020 solicitó la baja de los impuestos en cuestión quedando registrada a partir de 10/2020”. Luego, “...el 13/02/2021 solicitó la baja retroactiva a 03/2019 y **la Agencia n° 51 la rechazó el 19/02/2021, ... invocando los artículos 3° y 4° de la Resolución General n° 2322 (AFIP)**” (el destacado pertenece al original).

(d) En suma, “el acto administrativo apelado...ha sido dictado de acuerdo a las normas que le sirvieron de sustento”.

VI. De lo expuesto, resulta un aspecto sobre el que no hay discusión.

Me refiero a que el Sr. Hahn, **se encuentra dado de baja del IG e IBP, a partir de 10/2020** (como consecuencia de su solicitud presentada al mes siguiente: el 25/11/2020).

En tales condiciones, el nudo del problema radica en determinar, si corresponde extender retroactivamente el alcance de dicha baja, a 03/2019, como aquí pretende.

Tengo para mí que no es así. Que el actor no logró rebatir la presunción de legitimidad de los actos administrativos (de alcance particular) que cuestiona (art. 12 LPA).

Ello así, pues:

(A) El Sr. Hahn insiste en sus agravios con que se declare la inconstitucionalidad del art. 2° de la RG 4236/18. A su entender, por supuesto exceso reglamentario, en contradicción con el art. 117 de la LIG.

Sin embargo, conforme surge de la reseña realizada en el considerando anterior, ninguno de los 2 actos administrativos de alcance particular que aquí cuestiona (“Comunicación de descargo”, del 19/2/21, y res. AFIP DI RPAL





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

138/21), se sustentaron jurídicamente en la RG 4236/18. Por el contrario, ambas decisiones lo hicieron con sustento en los arts. 3 y 4 de la RG 2322/07.

Incluso, como bien lo indica el Sr. Fiscal General, Dr. Cuesta, responden a distintos procedimientos y requisitos.

En efecto, la RG 4236/18 tuvo como finalidad “disponer la forma, plazo y condiciones para acreditar la pérdida de la residencia en el país” (conf. surge de sus considerandos). Mientras que la RG 2322/07 regula el procedimiento para “solicitar la cancelación de [la] inscripción” en los impuestos (“con motivo de haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas”) (ídem).

Insisto, lo que aquí está en discusión, es la posibilidad de retrotraer la fecha de la baja de los impuestos en trato (IG e IBP), desde la fecha en que solicitó su cancelación (noviembre de 2020), a la fecha en que habría perdido la residencia en nuestro país (que asegura fue en marzo de 2019).

Por lo tanto, solo cabe coincidir con el dictamen Fiscal y declarar que es inoficioso el análisis del planteo de inconstitucionalidad del art. 2° de la RG 4236/18.

(B) El Sr. Hahn sostuvo también, que mediante el dictado de otra resolución: la RG 4237/2018 (modificatoria de la RG 2322/07, sustento de los actos impugnados), la AFIP igualmente se excedió de sus facultades reglamentarias.

Sin embargo, dicha RG sólo modificó los arts. 5° y 6° de la RG 2322/07.

Esto es, si bien el art. 6° refiere a la forma en que se debe proceder para para solicitar la cancelación de la inscripción en el IG y/o IBP por pérdida de la condición de residente; lo cierto es que no modifica el sustento jurídico de los actos administrativos cuestionados: arts. 3 y 4 (que refieren al plazo para efectuar la solicitud de cancelación de inscripción previsto, y las consecuencias jurídicas de la omisión de presentarla en dicho plazo).



(C) A todo evento, toda vez que las RGs 4236/18 y 4237/18 se encuentran vinculadas con la RG 2322/07 (cuya validez constitucional no se encuentra aquí en tela de juicio); sumado a los agravios del actor (referidos a que la pérdida de la residencia opera de pleno derecho, al mes inmediato subsiguiente a aquél en que se hubiera cumplido el período de permanencia en el exterior); no es ocioso agregar las siguientes consideraciones, en tanto también conducen al rechazo de la demanda:

(a) La CSJN tiene dicho que, en el ejercicio de la facultad de reglamentación de las leyes, la autoridad administrativa puede establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que –aun cuando no hubieran sido contemplados por el legislador de una manera expresa–, se ajusten al espíritu de la norma reglamentada o sirvan, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue. Así, se convierte en parte integrante de la ley reglamentada y, en consecuencia, tienen la misma validez y eficacia que ésta (Fallos: 325:645; 330:2255; 337:149; 341:1390, entre muchos otros).

Asimismo, que son válidas las reglamentaciones que se expiden para la mejor ejecución de las leyes, cuando la norma de grado inferior mantenga inalterable los fines y el sentido con que la ley haya sido sancionada (Fallos: 318:1707; 326:3521; 330:2255; 335:146; 341:1390, entre muchos otros).

(b) Desde esa mirada, caen por su base las quejas del actor vinculadas a que, el deber de solicitar la baja en la inscripción de los impuestos –por haber perdido la condición de residente fiscal–, importe un exceso reglamentario por parte de la AFIP.

Máxime cuando:

(i) Como razonablemente establece el art. 4° de la RG 2322/07 –fundamento de las ress. impugnadas–, “las consecuencias jurídicas que deriven de la omisión de solicitar la respectiva cancelación de inscripción, se atribuirán al contribuyente y/o responsable”. Solo el contribuyente es responsable a tales fines.

Consecuencia jurídica, que nace “en el supuesto que el contribuyente y/o responsable presente la solicitud una vez vencido el plazo establecido en el artículo...” 3°. Cual es, 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”.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

(ii) Tal como puso de resalto la AFIP en su res. DI RPAL 138/21 (objeto aquí de impugnación), fue el propio interesado, el Sr. Hahn, quien omitió solicitar en forma oportuna, la cancelación de la inscripción de los impuestos.

Como lo anticipé, lo hizo recién el 25/11/2020 (quedando registrada a partir de 10/2020) cuando, según sus dichos, la pérdida de su residencia ya había ocurrido el 01/03/2019.

Esto es, solicitó la cancelación de la inscripción, casi 2 años después (solicitando luego, el 13/2/2021, la baja retroactiva a 03/2019).

Fue su propia demora y/o actitud discrecional que lo colocó en la situación jurídica que aquí discute. No se está anteponiendo la forma por encima de los hechos, ni se está violando el principio de reserva legal, como aduce.

Insisto, recién el 25/11/2020 solicitó la baja de los impuestos; cuando, en realidad, debía solicitarla “hasta el último día hábil del mes siguiente a aquél en que se produzca el cese definitivo de la...extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse” (conf. art. 3° de la RG 2322/07, que sustentó el acto impugnado).

(iii) En suma, si el Sr. Hahn hubiera solicitado, en plazo oportuno, la cancelación de la inscripción en los impuestos (IG e IBP), hubiera “surtid[o] efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal” (conf. art. 3° de la RG 2322/07).

En otras palabras, si lo hubiera solicitado en término, la baja de los impuestos habría tenido –si realmente perdió la residencia en 02/2019 como manifiesta– los efectos que en este juicio pretende se le reconozca (esto es, desde 03/2019).

El efecto que finalmente tuvo la cancelación de la inscripción en los impuestos (desde 10/2020), se debió al propio obrar negligente del Sr. Hahn.



VII. Por todo ello, **VOTO** por desestimar el recurso del Sr. Hahn, con costas por su orden atento la ausencia de réplica (art. 68, 2da parte, del CPCCN).

La jueza Clara María do Pico dijo:

I.- Se presentó el actor, por intermedio de apoderado, e interpuso en los términos del art. 23 de la ley 19.549 y del art. 74 del decreto 1.397/79, demandada contenciosa contra el EN – AFIP-DGI, con el objeto que se revoque por razón de nulidad e ilegalidad la resolución n° 138/21, en virtud de la cual se rechazó el recurso de apelación interpuesto y, en consecuencia, se confirmó el acto administrativo “Comunicación de descargo”, emitido y notificado el 19 de febrero de 2021, por la Agencia n° 51 de la AFIP-DGI que denegó la solicitud de baja retroactiva en el impuesto sobre los bienes personales y en el impuesto a las ganancias desde el 1° de marzo de 2019.

Solicitó se ordene a la AFIP haga lugar a la solicitud de baja en dichos impuestos a partir del período marzo de 2019 debido a que resulta indiscutido que perdió su condición de residente a esa fecha.

Asimismo, peticionó se declare la inconstitucionalidad del art. 2° de la RG n° 4236/18 en cuanto allí se dispone que hasta tanto se obtenga la cancelación respectiva en el impuesto a las ganancias, las personas humanas deberán continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales - formales y materiales- correspondientes.

II.- La jueza de grado rechazó la demanda, con costas por su orden.

Para así decidir, previa reseña de los antecedentes fácticos y jurídicos del caso, sostuvo que:

1) El art. 117 de la ley del impuesto a las ganancias, invocado por la actora a los fines de fundar su defensa, hace referencia únicamente a la residencia, sin considerar las posibles obligaciones tributarias que pudiese tener el no residente. Verificándose que la propia ley, mediante los arts. 119, 120, 121, determinarán las condiciones para que el cambio de residencia sea considerado por la administración a los fines de las obligaciones tributarias.

2) La resolución n° 138/21 emitida por la demandada cumple con la normativa que regula el caso, y por ende es legítima.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

3) La declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico.

III.- Disconforme la parte actora interpuso recurso de apelación, el que fundado no mereció réplica de la contraria. Sus quejas pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

1) En la sentencia se “efectuó una lectura parcial...de los arts. de la LIG que regulan la pérdida de la condición de residente...y una interpretación sesgada...como sistema integrado”.

2) Del art. 117 surge que la pérdida de residencia fiscal opera de pleno derecho, al mes inmediato subsiguiente a aquél en que se hubiera cumplido el período de permanencia continuada en el exterior.

3) Si bien es cierto que el art. 119 “establece que la pérdida de la condición de residente fiscal debe acreditarse ante la AFIP”; también lo es, que “esta obligación no resta valor [al]...art. 117...”.

4) Todo lo cual es consistente con el art. 120 al disponer que, perdida la residencia, el contribuyente revestirá como beneficiario del exterior.

5) “No obsta a lo expuesto...el art. 121..., donde se establece que corresponde a la AFIP determinar la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones...[de] los artículos 119 y 120...”. Pues “no puede entenderse nunca como una facultad de derogar ni modificar lo expuesto en la propia norma, sino que está destinada a establecer las formalidades para el cumplimiento de las comunicaciones allí establecidas (i.e., al propio Fisco y a los agentes de retención)”.

6) Nada tiene que ver que “haya solicitado la baja en los impuestos con posterioridad al período 3/2019, pues la ley no condiciona los efectos de la pérdida de la condición de residente fiscal a la comunicación de dicha situación”.



7) La sentencia debió declarar la inconstitucionalidad del art. 2° de la RG AFIP 4236/18, pues: (a) “En un claro exceso reglamentario, derogó lo establecido por la ley al disponer que los contribuyentes pierden la condición de residente fiscal... recién el mes anterior en que ello se registre mediante un sistema informático predeterminado, lo cual no es otra cosa que disponer que los contribuyentes estarán obligados al cumplimiento de sus obligaciones materiales y formales..., hasta tanto se haya obtenido la cancelación tramitada ante el Fisco”. (b) “[M]odifica e incluso deroga aspectos sustanciales que regula la LIG, así como los efectos que la ley otorga a la pérdida de la condición de residente fiscal”. “[P]resenta un manifiesto...desacuerdo con el espíritu de la legislación que reglamenta”. (c) “Invocando sus facultades reglamentarias, la AFIP ha dictado las [RGs] N° 4236/2018 y 4237/2018, modificatoria de la [RG] N° 2322/2007, las cuales detallan el trámite a efectos de acreditar la pérdida de la residencia fiscal y de solicitar cancelación de la inscripción en impuestos. Sin embargo, por medio de las [RGs] citadas, la AFIP... reguló aspectos en exceso de los previstos por la LIG, excediendo... sus facultades reglamentarias e incurriendo en una flagrante violación del principio de reserva de ley”. (d) “Antepone un exceso formal a la sustancia de los hechos”, obligándolo a “...cumplir con sus obligaciones formales y materiales como si hubiera sido residente fiscal argentino”.

IV.- El actor manifestó que por razones personales decidió radicarse fuera de Argentina, partiendo a tal efecto hacia el exterior el 14 de enero de 2018. Su país de destino fue Indonesia. Menciona que ha permanecido en forma continuada en el exterior desde ese entonces, con sólo muy breves permanencias en nuestro país al exclusivo efecto de visitar a su madre y nunca alcanzaron los 90 días en el lapso de 12 meses contados desde dicha salida.

Detalla los días que permaneció temporalmente en la Argentina (desde el 29 de septiembre de 2018 al 23 de octubre de 2018; entre el 30 de abril de 2019 y el 20 de mayo de 2019 y entre el 27 de agosto de 2019 y el 1° de octubre de 2019). Aclara que jamás interrumpió su permanencia continuada en el exterior por más de 90 días (consecutivos o no). Por ende, al cumplirse los 12 meses de su partida sin interrupción por más de 90 días, perdió su residencia fiscal en la República Argentina a los efectos del impuesto a las ganancias el primer día del mes subsiguiente, es decir, el 1° de marzo de





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

2019, lo que afirma, es concordante con el artículo 117 de la ley del gravamen.

En noviembre de 2020 intentó registrar la baja en el impuesto a las ganancias y en el impuesto sobre los bienes personales a la fecha en que dejó de ser residente argentino, es decir, al 1° de marzo 2019. Sin embargo, dado que el servicio de la AFIP denominado “Sistema Registral” impidió —dijo— ilegítimamente solicitar la baja a los efectos materiales con vigencia retroactiva, se vio en la necesidad de cumplir formalmente con los requisitos reglamentarios para su tramitación (establecidos en las RG nros. 4377/2018 y 4236/2018). Consignó allí como fecha de baja el mes anterior al momento de presentar la solicitud (que fue el período octubre de 2020 atento a que la solicitud de baja se tramitó el 25 de noviembre de 2020).

Debido a la insuperable dificultad técnica reseñada, debió presentar el día 24 de noviembre de 2020 su declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales del período fiscal 2019 con la mera finalidad de cumplir con su deber formal. Ello fue necesario porque, si bien no era ya contribuyente del tributo al 31 de diciembre de 2019, por los bienes ubicados en cualquier lugar del mundo, aún no había obtenido su baja registral como contribuyente inscripto con vigencia para esa fecha. En esta declaración jurada se consignaron los bienes en la Argentina ya que como no residente sólo está obligado a abonar el gravamen por los bienes en el país. Asimismo, el contribuyente designó como responsable sustituto del impuesto sobre los bienes personales a Jonathan Hahn (CUIT: 20-29950983 -5), quien, sin perjuicio de la presentación ya efectuada por el Sr. Nicolás Rodolfo Hahn, realizó la presentación complementaria del gravamen del período fiscal 2019 con fecha 26 de enero de 2021 por los bienes que el actor tenía en el país.

Con fecha 13 de febrero de 2021 formuló la solicitud de otorgar efecto retroactivo a la baja de su inscripción. Ella se efectivizó mediante presentación n° 202100164054, realizada mediante el servicio “Presentaciones Digitales”.

Fecha de firma: 27/05/2025

Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA

Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA

Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA



#36055173#433186263#20250527134132092

Esa solicitud fue denegada por la AFIP mediante la “Comunicación de descargo” notificada por el organismo con fecha 19 de febrero 2021. El organismo fiscal informó que no correspondía la baja petitionada, con fundamento en los arts. 3° y 4° de la RG n° 2322.

Contra tal “Comunicación”, con fecha 11 de marzo de 2021, interpuso recurso de apelación —art. 74 de decreto 1397/79—. El recurso fue denegado con fecha 11 de agosto de 2021 por medio de la resolución n° 138/21 impugnada en la presente demanda.

En dicho acto administrativo se reseñaron los arts. 1° a 4° de la RG n° 2322/07 y el art. 2° de la RG 4236/18.

En base a dichas normas se señaló que fue el propio responsable quien omitió comunicar oportunamente la causal que lo habilitaba a pedir la baja en la inscripción de los tributos, procediendo a informar a la administración fiscal “casi dos años después” de la pérdida de la residencia, y petitionado su efecto retroactivo, lo que se encuentra vedado.

Agregó que fue el propio contribuyente quien reconoció la imposibilidad de realizar el trámite con efecto retroactivo en el “Sistema Registral”, al que tildó de ilegítimo; aspecto sobre el que no le corresponde expedirse por resultar del resorte exclusivo del Poder Judicial.

V.- Corresponde ahora reseñar las normas aplicables a la cuestión objeto de autos.

En la ley del impuesto a las ganancias se regula qué debe entenderse por residentes en el país, preceptos que resultan de aplicación con relación al impuesto a los bienes personales, según lo previsto en las respectivas normas tributarias.

En tal sentido, prevé que se consideran residentes en el país a “Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, **excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 117...**” (art. 116).

En el mencionado art. 117 se dispone que “Las personas humanas que revistan la condición de residentes en el país, **la perderán** cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones o **cuando**, no habiéndose producido esa adquisición con anterioridad, **permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de DOCE (12) meses**,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

caso en el que las presencias temporales en el país que se ajusten a los plazos y condiciones que al respecto establezca la reglamentación no interrumpirán la continuidad de la permanencia.”

Asimismo, establece 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 o se hubiera cumplido el período que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según corresponda”**.

En el art. 119 se determina que cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes que las personas se ausenten del país, las mismas deberán acreditar ante la AFIP. En cambio, si la pérdida de la condición de residente se produjera después que las personas se ausenten del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como la relativa al cumplimiento de las obligaciones de fuente argentina y extranjeras obtenidas, considerando en este supuesto la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el que se produjo la pérdida de aquella condición, deberán efectuarse ante el consulado argentino del país en el que dichas personas se encuentren al producirse esa pérdida, acreditación que deberá ser comunicada por el referido consulado a la AFIP.

El cumplimiento de las obligaciones establecidas en los párrafos precedentes, no liberará a las personas comprendidas en los mismos de su responsabilidad por las diferencias de impuestos que pudieran determinarse por períodos anteriores a aquel en el que cause efecto la pérdida de la condición de residente o por la fracción del año fiscal transcurrida hasta que opere dicho efecto.

En el art. 120 se indica que **“Las personas humanas que hubieran perdido la condición de residente, revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el carácter de beneficiarios del exterior respecto de las ganancias de fuente argentina que obtengan a partir de ese día inclusive,**



quedando sujetas a las disposiciones del Título V, a cuyo efecto deberán comunicar ese cambio de residencia o, en su caso, la pérdida de la condición de residente en el país, a los correspondientes agentes de retención."

Finalmente, en el art. 121 se establece que la AFIP "determinará la forma, plazo y condiciones en las que deberán efectuarse las acreditaciones dispuestas en el artículo 119".

Por su parte, la RG AFIP 2322/07 establece en sus considerandos que su objetivo es facilitar a los contribuyentes y responsables el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, como también simplificar los trámites que deben realizar ante la Administración Federal, al haberse producido la causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de las obligaciones respectivas. A tal fin, implementó los formularios de declaración jurada que los responsables deberán confeccionar a efectos de proporcionar la respectiva información, de cuya exactitud serán responsables, sin perjuicio de las facultades de verificación que competen a ese organismo.

"La exclusión como contribuyente y/o responsable de la totalidad de las obligaciones o deberes respectivos por cese definitivo de las actividades, podrá solicitarse y procederá siempre que se produzca la conclusión del desarrollo de las actividades gravadas que motivaron la inscripción. Asimismo, **los sujetos podrán solicitar la cancelación de la inscripción respecto de algún impuesto o recurso de la seguridad social en particular, en el caso que desaparezcan las causas generadoras de la respectiva obligación**" (art. 2°).

"La solicitud de cancelación de inscripción deberá ser interpuesta ante esta Administración Federal hasta el último día hábil del mes siguiente a aquel en que se produzca el cese definitivo de la actividad declarada y/o la extinción de las causales generadoras de la obligación de inscribirse. **La cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la aludida causal**" (art. 3°).

"En el supuesto que el contribuyente y/o responsable presentase la solicitud una vez vencido el plazo establecido en el artículo anterior, 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





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

jurídicas que deriven de la omisión de solicitar la respectiva cancelación de inscripción, se atribuirán al contribuyente y/o responsable” (art. 4°).

En la RG 4236/18 se dispuso la forma, plazo y condiciones para acreditar la pérdida de la residencia en el país, conforme lo dispuesto en la ley del impuesto a las ganancias.

En su art. 2°, aquí impugnado por la actora, se dispone:

“La pérdida de la condición de residente en el país en los términos del Artículo 120 de la referida ley, deberá ser acreditada por el contribuyente que la invoque, mediante alguno de los elementos que se indican a continuación:

a) Certificado de residencia permanente emitido por la autoridad competente del Estado extranjero de que se trate.

b) Pasaporte, certificación consular u otro documento fehaciente que pruebe la salida y permanencia fuera del país por el lapso previsto en dicho artículo.”

“Dicha documentación se adjuntará al momento de solicitar la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias, conforme lo previsto en la Resolución General N° 2.322 y su complementaria.”

“Hasta tanto se obtenga la cancelación respectiva en el impuesto a las ganancias, las personas humanas deberán continuar cumpliendo con la totalidad de las obligaciones fiscales -formales y materiales- correspondientes.”

“Lo dispuesto por el primer párrafo es sin perjuicio de los demás elementos que puedan ser posteriormente requeridos por este Organismo en ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización que le competen.”

VI.- No se encuentra controvertido por el Fisco Nacional que el actor perdió la residencia fiscal en el país el 1°/3/2019. Por el contrario, la jueza de grado tuvo por acreditada dicha situación con la documentación obrante en la causa y con el informe producido por la Dirección Nacional de Migraciones.



VII.- En ese contexto, se desprende de las normas reseñadas que la residencia de las personas físicas se pierde cuando haya permanecido de forma continuada en un período de 12 meses, supuesto en el que, las permanencias temporales en el país que, en forma continuada o alternada, no excedan un total de 90 días no interrumpen dicha residencia en el exterior (art. 117 de la ley del impuesto a las ganancias y art. 283 de su decreto reglamentario).

La pérdida de la condición de residentes causa efectos a partir del primer mes inmediato subsiguiente a aquel en el que se hubiera cumplido el plazo que determina la pérdida de dicha condición. Aspecto en el que son coincidentes tanto la ley del impuesto como la resolución que dispone el procedimiento para acreditar la baja en el gravamen (art. 117 de la ley y art. 3° de la RG 2322).

La pérdida de la condición de residente en el país implica, en el impuesto a las ganancias, que la persona humana adquiere el carácter de beneficiario del exterior (art. 120 de la ley del impuesto a las ganancias), así como el régimen de recaudación que se basará en sistema de retención en la fuente. Y en el impuesto a los bienes personales, se pasa a tributar por los bienes situados en el país, obligación material a cargo del sujeto sustituto designado en el país que desplaza al destinatario legal del tributo de la relación jurídica tributaria.

Las obligaciones tributarias como residente fiscal argentino deben cumplirse desde la ausencia del país hasta el momento en que causa efecto la pérdida de la residencia (art. 119 de la ley del impuesto a las ganancias).

El Fisco Nacional, aunque resulte de perogrullo mencionar, conserva sus facultades de verificación y fiscalización para reclamar diferencias de impuesto hasta la fecha en que se produce la causal de pérdida de residencia.

La pérdida de la residencia debe ser comunicada a la AFIP, organismo facultado para establecer los requisitos necesarios para acreditar esa condición (art. 121 de la ley del impuesto a las ganancias).

VIII.- Llegado a este punto, es claro que la pérdida de la residencia es una cuestión de hecho que debe ser objeto de prueba, mientras que la baja en los impuestos es una formalidad como derivación del acaecimiento de esa causal (Cámara Federal de Mendoza, causa n° 1762/21 “Rosenzvit, Darío





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL-
SALA I

Causa n° 20436/21, “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de conocimiento” – Juzg. 5

Javier c/ EN M° Econ. – AFP s/ acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, pronunciamiento del 12 de octubre de 2023).

Consecuentemente, la comunicación de la pérdida de la residencia y la baja de inscripción en los gravámenes correspondientes generan obligaciones de carácter formal —v. gr. designar un responsable sustituto, comunicar al agente de retención la causal— y, por lo tanto, su incumplimiento responsabilidades. Y expresamente así lo dispone la RG 2322 en el art. 4°.

Por lo tanto, la pérdida de la condición de residente en el país se produce con la causal prevista en la ley. Dicha condición o status jurídico frente a los tributos —entendido como la vinculación territorial de los hechos imponibles previstos en las leyes tributarias— no puede quedar condicionada a la mecánica del sistema registral implementado por la autoridad fiscal. Ello, con independencia de si la comunicación resultó oportuna, o no, según los plazos fijados en la reglamentación.

Tengo para mi que ello podrá provocar incumplimientos formales a los deberes de colaboración de los administrados para con la administración, pero no la exigencia en el cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales establecidas para cada categoría de contribuyentes en las leyes tributarias especiales.

Una solución en sentido contrario, implicaría otorgar a la comunicación ante la autoridad fiscal de la pérdida de la residencia en el país el carácter de constitutiva y, en consecuencia, la posibilidad de alcanzar situaciones ajenas al objeto de los gravámenes (conf. mutatis mutandi doc. de Fallos: 290:254).

En consecuencia, corresponde declarar la nulidad de la resolución n° 138/21 y ordenar a la AFIP arbitre los medios necesarios para la baja retroactiva del impuesto a las ganancias y del impuesto a los bienes personales.

IX.- La forma en que se decide me eximen de analizar los agravios de inconstitucionalidad planteados.



X.- Las costas de ambas instancias se imponen en el orden causado, dado lo novedoso de la cuestión planteada (art. 68, párrafo segundo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por lo expuesto, **VOTO** por admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la nulidad de la resolución impugnada y ordenar a la ARCA arbitre los medios necesarios para la baja retroactivas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a los bienes personales, con costas de ambas instancias en el orden causado.

El juez Rodolfo Eduardo Facio adhiere al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE:** admitir los agravios de la parte actora, revocar el pronunciamiento apelado, declarar la nulidad de la resolución impugnada y ordenar a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) que arbitre los medios necesarios para la baja retroactivas en el impuesto a las ganancias y en el impuesto a los bienes personales, con costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese –al fiscal general mediante correo electrónico– y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland
(en disidencia)

Clara María do Pico

Rodolfo Eduardo Facio