



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

44680/2022

GRUNEISEN, RICARDO ARTURO c/ EN-AFIP-DISP 5/22 s/DIRECCION
GENERAL IMPOSITIVA

En la ciudad de Buenos Aires, Capital de la República Argentina, a los días del mes de agosto de dos mil veinticinco, reunidos en acuerdo los jueces de la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver el recurso interpuesto por el Fisco, en los autos caratulados “Gruneisen, Ricardo Arturo c/ EN-AFIP-Disp. 5/22 s/Dirección General Impositiva”, el Tribunal estableció la siguiente cuestión a resolver:

¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada?

El Juez de Cámara, Dr. Jorge F. Alemany, dijo:

I.- Que, mediante la [sentencia del 10 de abril de 2024](#), el juez de la anterior instancia, hizo lugar a la demanda interpuesta por el señor Gruneisen y; por ende, declaró la nulidad de la resolución (DI RPAL) n° 5/22 dictada por la Directora (Int) de la Dirección Regional Palermo de la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Ingresos Públicos, mediante la cual se había denegado el recurso de apelación interpuesto en los términos del artículo 74 del decreto reglamentario n° 1397/79 y confirmado el acto dictado por la Agencia n° 51 que rechazó el pedido de baja retroactiva en el Impuesto a las Ganancias.

Explicó que el señor Ricardo Arturo Gruneisen había solicitado ante la Agencia n° 51 que se dispusiera su baja retroactiva en el Impuesto a las Ganancias, a partir del período octubre 2020, con fundamento en haber adquirido la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay.

Mediante la aludida Resolución N° 5/22 (DI RPAL) la Directora Interina de la Dirección Regional Palermo de la AFIP–DGI ratificó el acto administrativo emitido por la Agencia N° 51, e hizo saber que lo decidido “reviste carácter de definitivo, habiendo quedado agotada la vía administrativa”.



Como fundamento se expresó que resultaba aplicable “lo normado por las Resoluciones Generales AFIP N° 2322/2007 –artículos 1°, 2°, 3° y 4°– y 4236/2018 –artículo 2°” en tanto establecen la forma en que los contribuyentes y responsables deben solicitar la cancelación de la inscripción de impuestos y de los recursos de seguridad social con motivo de constatarse una causal que los excluya del ámbito de imposición del gravamen o como responsables de la obligación respectiva. Al respecto, se había considerado que el contribuyente omitió informar “en forma oportuna, el cese de la causal que lo vinculaba con sus obligaciones impositivas” que según lo expresado por aquél había ocurrido en el mes de octubre de 2020, mientras que de los sistemas informáticos resultaba una fecha posterior.

Asimismo, en la sentencia apelada se puso de manifiesto que de la prueba acompañada resultaba que:

1. El 27 de octubre de 2020, la Subdirectora General para Asuntos Consulares y Vinculación del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay había autorizado la residencia permanente del señor Gruneisen en ese país;
2. El 12 de noviembre de 2020, el contribuyente había celebrado un contrato de alquiler de un inmueble amoblado, en la ciudad de Punta del Este, por el plazo de un año;
3. El 16 de noviembre de 2020 había actualizado su domicilio en el exterior en la página de la AFIP mediante la presentación del Formulario n° 420/D, en el cual indicó como fecha de pérdida de la residencia el día 27 de octubre de 2020;
4. El 12 de febrero de 2021 designó como responsable sustituto en el Impuesto sobre los Bienes Personales al señor Ricardo Gabriel Domingo Gruneisen;
5. El 17 de marzo de 2021 se expidió el certificado de residencia fiscal del señor Ricardo Arturo Gruneisen en la República Oriental del Uruguay y;
6. De la captura de la pantalla del Registro Único Tributario correspondiente al día 23 de marzo de 2021 se advertía la leyenda “[i]mportante: para darte de baja en el impuesto a las ganancias o en bienes personales,





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

tenés que declarar tu domicilio en el exterior presentando el F.420/D desde el Sistema Registral. Para darte de baja en el impuesto a las ganancias o en bienes personales, declarará correctamente el país donde residís en el exterior, desde el Sistema Registral”.

En tales condiciones, expresó que el planteo del contribuyente se dirigía a cuestionar lo decidido mediante la Resolución (DI RPAL) n° 5/22 por “...carece[r] de causa y motivación, en virtud de que entiende [que] resulta procedente su pedido de baja retroactiva del IG, a partir del 01/11/20, toda vez que expresa que lo normado por los artículos 3° y 4°, de la Resolución General AFIP N° 2322/07, resultan manifiestamente ilegales, por consagrar una solución contraria a la establecida por el artículo 117 de la Ley N° 20.628, en lo referido a la fecha en que se pierde la condición de residente”.

Recordó que de conformidad con lo establecido en el artículo 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, “...la pérdida de la condición de residente en el país se producirá cuando se adquiera la residencia permanente en un Estado extranjero y esto causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a la fecha de adquisición de la mencionada residencia en el extranjero”.

Indicó que el organismo fiscal dictó las Resoluciones Generales N° 2322/07, 4236/18 y 4377/18, mediante las cuales reguló el procedimiento a seguir respecto de las solicitudes de cancelación de inscripción en impuestos, recursos de la seguridad social y regímenes de retención y/o percepción a través de Internet.

En lo que aquí interesa, en cuanto al plazo para efectuar la solicitud, aquellas dispusieron que debía ser interpuesta ante la AFIP 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 y que esa cancelación surtirá efectos a partir del día hábil siguiente a aquel en que se produjo la causal (cfme. art. 3°). Pero, para el caso en que el contribuyente presentara la solicitud fuera del mencionado plazo, la AFIP-DGI consideró que subsiste la obligación de cumplir con todos los



deberes formales respecto de las obligaciones tributarias, hasta el último día del mes en que efectivamente solicite la cancelación de la inscripción, y se le atribuirán las consecuencias jurídicas que deriven de esa omisión (cfme. art. 4°).

Interpretó que lo previsto en las citadas resoluciones generales resultaba ilegal en tanto consagra una solución contraria a la establecida en el artículo 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en lo relativo a la fecha en que se pierde la condición de residente. Concluyó que el hecho de que el contribuyente deba notificar a la AFIP-DGI la pérdida de su condición de residente en el país, no puede implicar que, en caso de omitir hacerlo en un determinado plazo, se encuentre obligado a tributar el Impuesto a las Ganancias en el país.

Expresó que aquello era impertinente en la medida en que no se perfeccionaba el hecho imponible, por la ausencia del elemento espacial. Además, ya que esa condición en la comunicación afectaba el principio de legalidad que rige en materia tributaria, ya que incorpora un recaudo que no resulta de la ley ni de su decreto reglamentario.

Hizo hincapié en que el efecto principal 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. Aclaró que los “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 artículos 122 y 123 –actuales artículos 119 y 120”.

Por ello, y de conformidad con lo previsto en el mencionado artículo 117 de la Ley n° 11.683, afirmó que, una vez constatada la pérdida de la condición de residente en el país, los efectos de la misma se difieren –en lo que interesa al caso- al primer día del mes inmediato subsiguiente, a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero.

Al respecto, expresó que, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en diversos precedentes, “resulta inaplicable la exigencia incorporada mediante una resolución general emitida





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

por la AFIP que no estaba prevista en la ley reglamentada en tanto, el Ente Fiscal no estaba facultado a impedir el ejercicio del derecho que el ordenamiento legal confería al contribuyente”.

Por las razones expuestas, concluyó que el Fisco se había excedido en sus facultades reglamentarias dado que, so pretexto de establecer los “plazos y condiciones” del deber de comunicación de la pérdida de la condición de residente –en los artículos 3° y 4° de la Resolución N° 2322/07– incorporó nuevos requisitos que no se ajustan razonablemente al espíritu de la norma.

II.- Que, contra esa sentencia, el Fisco apeló y [expresó agravios el 10 de mayo de 2024](#), los que fueron [replicados por la parte contraria el 27 de mayo de 2024](#).

En primer término, plantea que la Resolución General AFIP n° 2322/07 es legítima en tanto estableció las condiciones a los fines de requerir la cancelación de la inscripción derivada de alguna causal que excluya a los sujetos del ámbito de imposición, en un contexto de creciente informatización y con el sentido de simplificar los procedimientos.

Agrega que de conformidad con lo establecido en el artículo 4° de la referida resolución, si “...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 la inscripción, se atribuirán al contribuyente y/o responsable”.

Manifiesta que mediante la Resolución General AFIP n° 4136/18, se dispuso que es el propio responsable quien debe acreditar los hechos en el momento de efectuar la solicitud de cancelación reglamentada por la Resolución General AFIP n° 2322/07.

Releva las circunstancias que se verificaron en autos: a)
el 27 de octubre de 2020 la República Oriental del Uruguay autorizó la



residencia permanente del actor; b) el contribuyente no tuvo vivienda en ese país hasta el 12 de noviembre de 2020, cuando celebró un contrato de alquiler de una vivienda amoblada; c) el 16 de noviembre de 2020 agregó como domicilio fiscal el correspondiente a la casa alquilada en el exterior; d) el 12 de febrero de 2021 designó al señor Ricardo Gabriel Domingo Gruneisen como responsable sustituto en el Impuesto sobre Bienes Personales y; d) el certificado de residencia fiscal en la República Oriental del Uruguay fue emitido el 17 de marzo de 2021.

En tales condiciones, expresa que, si el contribuyente pretendía que se dispusiera la baja a partir del mes de octubre o de noviembre de 2020, así debió haberlo solicitado. Afirma que la presentación pertinente recién fue efectuada en el mes de marzo de 2021 y que, en la medida en que pretendía que se dispusiera la baja retroactiva, le fue denegada por tratarse de un supuesto no previsto por la norma.

Afirma que se efectuó una indebida valoración de la prueba. Sostiene que para que en el caso se pudiera disponer la baja en el Impuesto a las Ganancias en el mes de octubre o noviembre de 2020 el contribuyente debió haber completado la totalidad de los trámites requeridos (presentación, solicitud y comunicación) en ese período, pero en el caso, se acreditó que la solicitud formal recién ocurrió el 19 de marzo de 2021 al ser presentado el certificado de residencia fiscal en el exterior.

Resume que, no solo la baja retroactiva no era pertinente en atención a que no estaba prevista por la norma, sino que además el contribuyente no contaba con domicilio en el exterior declarado en el mes de octubre de 2020.

En subsidio, cuestiona la manera en que fueron impuestas las costas y solicita ser eximido de aquellas con fundamento en la existencia de razón fundada para litigar, al considerar que existe una convicción razonable acerca del derecho defendido en el pleito.

III.- Que la cuestión debatida en los presentes autos resulta sustancialmente análoga a la examinada por la Sala III de esta Cámara en la [causa n° 56.969/2022, caratulada "Yege, Juan Martín Amado c/ EN-AFIP](#)





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

-DGI-RESOL 13/22 s/proceso de conocimiento”, del 8 de abril de 2025 y por la Sala I en la causa n° 20.436/21 “Hahn, Nicolás Rodolfo c/EN-AFIP – resol 4236 s/proceso de conocimiento”, del 27 de mayo de 2025.

La Sala III destacó 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)”.

En tal sentido, se puso de manifiesto que “...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...” cuando adquieran la condición de residentes en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones.

Asimismo, se expresó que, “la pérdida de la condición de residente causará efecto a partir del primer día del mes inmediato subsiguiente a aquel en que se hubiera adquirido la residencia permanente en un Estado extranjero...” (cfr. artículo 117, último párrafo de la Ley de Impuesto a las Ganancias). A partir de ese momento, y de conformidad con lo previsto en el artículo 120 de la mencionada ley la persona pasa a revestir 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)” (el destacado no es del original).

En igual sentido, la Sala I de esta Cámara (en el caso “Hahn” antes citado), por mayoría, entendió que la pérdida de la condición de residente ocurre cuando se constata alguna de las causales previstas en la ley, de modo que no puede quedar condicionada a la mecánica del sistema registral implementado por el organismo fiscal ni a que la comunicación de esa circunstancia sea efectuada en los plazos establecidos en la reglamentación. Al respecto, expresó que la comunicación tardía de la pérdida de la condición de residente podría, eventualmente, ser calificada como un incumplimiento de un deber formal por parte del contribuyente ya que si se diera a esa presentación el carácter pretendido por el Fisco implicaría, en los hechos, asignarle a la comunicación naturaleza constitutiva de la pérdida de la residencia y “...en consecuencia, la posibilidad de alcanzar situaciones ajenas al objeto de los gravámenes (conf. mutatis mutandis doc. de Fallos: 290:254)”.

En ese entendimiento, y en consonancia con lo resuelto en las causas citadas, cabe concluir que una vez que el contribuyente 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. Por ende, es dable afirmar que la pérdida de la residencia opera de pleno derecho y surte efecto a partir del momento señalado en el art. 117, último párrafo, de la ley.

IV.- Que, en el respecta concretamente al caso, no se halla controvertido que la Subdirección General para Asuntos Consultares y Vinculación del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay autorizó la residencia permanente del señor Ricardo Arturo Gruneisen el 27 de octubre de 2020. Además, también se constató que el 16 de noviembre de 2020, el contribuyente actualizó su domicilio en el exterior en la página de la AFIP, mediante la presentación del Formulario n° 420/D en el que además se consignó como fecha de pérdida de la residencia el día 27 de octubre de 2020.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

En cuanto aquí interesa, y teniendo en consideración que en el artículo 121 de la Ley de Impuesto a las Ganancias se habilitó al Fisco a establecer la forma, plazos y condiciones en que deben ser efectuadas la acreditación y/o comunicación previstas en los artículos 119 y 120, fue dictada la Resolución General n° 2322/07, modificada por la Resolución General n° 4377/18 que es invocada por el Fisco como fundamento para que le sea denegado al contribuyente su pedido de baja retroactiva en el Impuesto a las Ganancias.

En aquella se estableció 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 su 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 artículo 6 (cuyo texto no varió en las sucesivas modificaciones que se efectuaron a la norma) 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).

En tales condiciones, y en sentido contrario al propuesto por el Fisco, la pérdida de la calidad de residente no se halla condicionada a la obligación de comunicación o acreditación ante el organismo fiscal, de modo que los recaudos que se dispusieron reglamentariamente tienden posibilitar el adecuado conocimiento y control por parte del Fisco, pero no tienen virtualidad constitutiva de la situación jurídica.

Por lo demás, corresponde tener presente lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 18 de junio de 2013, en los



autos "[DGI \(EN AUTOS INTER ENGINES SOUTH AME SA\) \(TF 20363-I\)\) S.C., D 415, XLVII](#)", que remitió a lo dictaminado por la Procuración General de la Nación. En el aludido dictamen se expresó que: "Como sostuvo V.E. en la causa "Paladini S.A.", bajo el prisma que brinda el principio del informalismo moderado a favor del administrado, consagrado en el art. 1º, inc. c), de la Ley Nº 19.549, la mera circunstancia de que la actora no haya comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), de la ley del tributo, no puede resultar fatal para su derecho ni obsta a que las autoridades actuantes brinden adecuada respuesta a esta petición, aplicando las normas vigentes a los hechos y antecedentes obrantes en la causa". A su vez, en el precedente "[Frigorífico Paladini S.A. c/ AFIP s/ demanda](#)" del 2 de marzo de 2011 –en el que la CSJN hizo suyo el dictamen de la Procuración General-, en un caso en que la AFIP y la Cámara se expidieron en contra de la reorganización, con sustento en que "... la fecha de su inscripción, data de mucho tiempo atrás y, en tal caso la misma debió ser comunicada a este Organismo con anterioridad", dicha línea argumental fue refutada por la CSJN por vía de reenvío al dictamen de la Procuración General, que sostuvo que: "El art. 116 de la ley 11.683 (t.o. 1998) establece la aplicación supletoria de la ley 19.549, cuyo art. 1º, inc. c), consagra el principio de formalismo moderado o informalismo en favor del administrado, del cual se deriva que no existen estructuras sacramentales para los planteos de los particulares efectuados en sede administrativa (Fallos: 308:633 y 315:1604). Bajo el prisma de este asentado principio, es evidente para mí que la mera circunstancia de que la actora no haya comunicado desde el inicio su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), de la ley del tributo, sino que tal notificación fue hecha con posterioridad y en el marco de un recurso de apelación (cfr. fs. 21), no puede resultar fatal para su derecho, ni obsta a que el funcionario actuante -o el juez interviniente, en su caso brinden adecuada respuesta a esta petición, aplicando las normas vigentes a los hechos y antecedentes obrantes en la causa.

En consecuencia, si se considera que el apelante comunicó también su reorganización bajo la forma del art. 77, inc. c), al interponer el recurso de apelación en sede administrativa, y que el ente recaudador no ha invocado precepto alguno que imposibilite reconocer efectos jurídicos a lo notificado en esos términos, se advierte que la negativa de la Cámara a atender toda queja respecto de la concreta aplicación de ese





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

precepto al caso de autos -a raíz de un excesivo apego a las formalidades de los procedimientos- se presenta revestida de un injustificado rigor formal, incompatible con el derecho de defensa y con un adecuado servicio de justicia (arg. Fallos: 302:131; 304:326; 305:419; 310:2029, entre otros).”

En virtud de todo lo expuesto, es dable concluir que, en el caso, la pérdida de la condición de residente argentino ocurrió el 27 de octubre de 2020 al ser autorizada por la Subdirección General para Asuntos Consulares y Vinculación del Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay la residencia permanente del señor Ricardo Arturo Gruneisen en ese país –hecho que no se halla controvertido- y causó efectos a partir del 1° de noviembre de 2020, de conformidad con lo previsto en el artículo 117, último párrafo, de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

Por lo demás, y a contrario de lo expresado por el apelante, tampoco se advierten en el caso razones que justifiquen que las costas no sean establecidas de conformidad con el principio general de la derrota, de manera que también cabe rechazar su recurso en lo que a este aspecto respecta.

Por todo lo expuesto, **VOTO POR:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con costas (artículo 68, primera parte, del CPCCN); 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy adhiere al voto precedente.

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani adhiere al voto del Dr. Alemany.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Fisco y confirmar la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, con



costas (artículo 68, primera parte, del CPCCN); 2) Diferir la regulación de honorarios por las actuaciones cumplidas en esta instancia hasta tanto sean regulados los de la instancia precedente.

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany

Guillermo F. Treacy

Pablo Gallegos Fedriani

