República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2026-79369240-APN-VOCXII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 18 de Agosto de 2026

Referencia: SENTENCIA EX-2025-77306607- -APN-SGAI#TFN PEREZ BELLO JORGE

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith V. Gómez (Vocal Titular de la Vocalía de la 10a. Nominación), Agustina O’Donnell (Vocal Titular de la Vocalía de la 11a. Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la Vocalía de la 12a. Nominación) para resolver el EX-2025-77306607- -APN-SGAI#TFN caratulado "PEREZ BELLO JORGE JOSE s/ recurso de apelación”

El Dr. Martin dijo:

I.- Que mediante el RE-2025-77305516-APN-SGAI#TFN el Sr. Jorge José Pérez Bello interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 68/2025 de fecha 24 de junio de 2025 dictada por la Jefa (Int.) de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Centro de la ARCA-DGI a través de la cual se determinó el Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia (en adelante aporte solidario o ASE), periodo fiscal 2020, con más los intereses resarcitorios y se aplicó una multa de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones).

Manifiesta que es residente de la República Oriental del Uruguay desde el 16 de enero de 2015, conforme la constancia expedida por el Ministerio de Relaciones Exteriores acompañada en el RE-2025-77306189-APN-SGAI#TFN junto con el certificado de residencia fiscal emitido por la Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay, en el cual surge que durante el periodo 01/01/2020 al 31/12/2020 estuvo sujeto a los impuestos de ese país. A su vez indica que perdió la residencia fiscal en Argentina el 16 de enero de 2020 conforme la aprobación de la baja retroactiva aprobada por ARCA, circunstancias que no son negadas ni controvertidas por el ente fiscal en la resolución apelada.

En virtud de ello, señala que la pérdida de la residencia en argentina fue anterior a la entrada en vigor de la ley 27.605 (18/12/2020), hecho que considera jurídicamente relevante ya que conlleva a la liberación frente a la aplicación de nuevos tributos por los bienes que se encuentran fuera del país.

Entiende que la pauta dispuesta en el artículo 2 de la mencionada ley no fija una fecha de corte, tal como considera el Fisco Nacional, sino que establece cuál es el régimen jurídico aplicable para definir la residencia, criterio normado en los artículos 116 a 123 ley del Impuesto a las Ganancias (t.o en 2019 y sus modificaciones).

En efecto, manifiesta que la pretensión del ente fiscal de considerar como sujeto residente a quienes ya no tenían su centro de intereses vitales en la Argentina y habían dado cumplimiento a los requisitos legales para su baja registral, constituye una aplicación retroactiva de la ley tributaria. Tal aplicación no sólo contradice el texto expreso de la ley 27.605, sino que vulnera principios constitucionales fundamentales en materia tributaria, particularmente el principio de legalidad o reserva de ley (art. 19 y 17 de la CN) y el principio de irretroactividad de las normas fiscales.

En este orden de ideas, señala que su pérdida de residencia provocó una doble consecuencia: primero, limitó el alcance del poder fiscal del Estado Argentino (expresión de soberanía) a los bienes que existan dentro de su territorio; y segundo, la aplicación a su caso del "Acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición", que fue ratificado por Argentina por la ley 26.758 (B.O. 8 de agosto del 2012) y en vigor desde el 7 de febrero del 2013, el cual prohíbe al Estado argentino imponer tributos sobre bienes ubicados fuera de su territorio (sic).

Finalmente, respecto de la sanción aplicada indica que la misma es improcedente, ya que no hubo una conducta omisiva, sino un entendimiento distinto al del organismo fiscal, debido a que es una persona residente del exterior que no debía tributar el aporte solidario, ya que los bienes que poseía en el país no superaban el umbral de $200.000.000, por lo que a su entender no se verifican los elementos objetivo y subjetivo requeridos por la norma.

Por todo lo expuesto, solicita que se haga lugar al presente recurso y, en consecuencia, se revoque la resolución recurrida, con costas. Cita jurisprudencia. Ofrece la siguiente prueba documental: i) certificado del 15/07/2020 emitido por el Ministerio de Relaciones Exteriores de la República Oriental del Uruguay donde avala la residencia desde el día 16/01/2015, apostillado el 04/09/2020; ii) certificado del 13/10/2020 expedido por la Dirección General Impositiva de la República Oriental del Uruguay donde se constata que fue sujeto de los tributos en dicho país en el año 2020, apostillado el 28/03/2022; iii) presentación digital Nº 2020000013601 donde el organismo fiscal aprueba la baja retroactiva de impuestos al 16/01/2020; iv) certificación notarial debidamente apostillada donde surge el detalle de valoración de la cartera de "Julius Baer" al 18/12/2020, el "Statment of summary account" de Eurobank al 18/12/2020 y el detalle del portafolio de inversiones de "Morgan Stanley" al 30/11/2020 y al 31/12/2020, a fines de corroborar las valuaciones que poseía y v) portafolio de inversiones de "Morgan Stanley" al 18/12/2020. Hace reserva del caso federal.

II.- Que en el IF-2025-108575237-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta el traslado deducido en autos.

Señala que el planteo de inconstitucionalidad que conforma el debate de las presentes actuaciones no resulta procedente en este ámbito, en la medida que el Tribunal Fiscal de la Nación no puede pronunciarse en esos términos a partir de la limitación que establece el artículo 185 de la ley 11.683 (t.o en 1998 y sus modificaciones). En autos se evalúa si el recurrente se encuentra obligado al pago del aporte solidario, conforme las previsiones de la ley 27.605 y normas complementarias.

Respecto de la cuestión de fondo menciona que el apelante se encuentra alcanzado por el aporte solidario que nos convoca y reconoce que voluntariamente decidió no presentar la correspondiente declaración jurada ni abonarlo. En este sentido, explica en forma detallada la naturaleza jurídica del aporte solidario, su constitucionalidad y la normativa que lo ampara.

Expone que el argumento del recurrente ignora el texto explícito en el penúltimo párrafo del artículo 2 de la ley 27.605 el cual fija un hito temporal específico y determinado (31/12/2019) para definir quiénes serán considerados residentes a los efectos del aporte. Entiende que debido a que el actor obtuvo su baja como residente

fiscal en la Argentina en el mes de enero del año 2020, en rigor al 31/12/2019 era residente argentino por lo que se encuentra alcanzado por el ASE.

Dice que el Aporte Solidario y Extraordinario, se encuentra fuera del ámbito de aplicación del Convenio de Doble Imposición puesto que éstos últimos resultan aplicables a los “Impuestos” que gravan la renta y el patrimonio, así como aquéllos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad, y/o que se añadan o les sustituyan, por lo que el aporte establecido por única vez por la ley 27.605 claramente no puede ser relacionado siquiera con los mismos. En consecuencia considera que atento a que el aporte en trato por su naturaleza no constituye un gravamen, no corresponde acceder a la solicitud del contribuyente.

Finalmente respecto de la multa aplicada señala que, el aspecto material de tipo infraccional, consiste en la falta de presentación de la declaración jurada informando el Aporte Solidario Extraordinario en su justa medida, así como la ausencia de pago del mismo, siendo que la conducta requerida para la configuración de la hipótesis delictual es la culpa.

Por los motivos expuestos solicita que se confirme la resolución apelada en todas sus partes, con costas. Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal.

III.- Que por medio de la PV-2025-91251818-APN-VOCXII#TFN se tuvo por agregada la prueba documental. En la PV-2026-17980299-APN-VOCXII#TFN se elevaron los autos a conocimiento de la Sala “D”, disponiéndose los mismos en el IF-2026-78662971-APN-VOCXII#TFN para el dictado de la sentencia.

IV.- Que en forma preliminar corresponde recordar que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Que el artículo 185 de la ley de rito dispone que la sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas.

Ello no significa que, ante planteos exclusivamente fundados en la inconstitucionalidad de las normas, el Tribunal Fiscal de la Nación sea incompetente sino que el caso debe tramitar íntegramente ante sus estrados (demanda recursiva, prueba, sentencia), con la limitante de que la sentencia hará constar la imposibilidad de pronunciarse sobre el fondo del asunto, en virtud del citado artículo salvo que exista jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación declarando la inconstitucionalidad. Es así que puede concluirse que la Alzada puede resolver sobre la validez constitucional de leyes tributarias cuando, habiendo sido sometido el punto a conocimiento del Tribunal Fiscal, este no haya podido decidir sobre el tema por no haber pronunciamiento de la Corte Suprema al respecto.

Que Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal se pronunció el 29/11/2022 en el fallo RM c/ EN - AFIP - Ley 27605 s/proceso de conocimiento siendo objeto de la demanda el obtener la inconstitucionalidad de la ley 27.605 que creó el denominado “Aporte Solidario”. Allí se advierte la existencia de un acto en ciernes en tanto la AFIP inició una fiscalización al actor el 10 de mayo de 2021 respecto del Aporte Solidario del período 2020. La Alzada señaló que sin perjuicio del examen que con posterioridad deba efectuarse respecto del cumplimiento de los requisitos de procedencia de la acción, es dable recordar que, en una acción declarativa de inconstitucionalidad de una norma -cuyo objeto no es la impugnación de un acto administrativo-, el agotamiento de la vía administrativa no tiene propósito. Ello es así, pues la única consecuencia resultaría ser la

postergación de la intervención del Poder Judicial, único órgano facultado para dirimir tal pretensión (esta Sala, causa “Nidera SA c/EN -AFIP -DGI s/Dirección General Impositiva”, del 20/12/2016, entre otros).

V.- Que las presentes actuaciones versan sobre un contribuyente cuya actividad principal declarada es la prestación de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial realizados por integrantes de los órganos de administración y fiscalización en sociedades anónimas.

Que el origen del cargo formulado por el Fisco Nacional gira en torno a la fiscalización dispuesta conforme la O.I N° 1.953.759 por la cual se identificó que el Sr. Jorge José Pérez Bello no presentó su declaración jurada relativa al aporte solidario detectándose entonces que poseía bienes en el país y en el exterior que juntos superaban el mínimo exento, dejando de ingresar la suma debida.

Que el recurrente no prestó conformidad al ajuste realizado y presentó su descargo el cual surge a fs. 429/452 del IF-2025-108554366-APN-DTD#JGM manifestando que a su entender no se encuentra alcanzado por el aporte en cuestión toda vez que a la fecha de su sanción y su aplicación se encontraba residiendo de manera permanente en la República Oriental del Uruguay.

Que el Fisco Nacional, sostiene la aplicación del artículo 2 de la ley 27.605 el que dispone que los criterios de la residencia serán de acuerdo a los artículos 116 a 123 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al 31 de diciembre 2019. En este sentido entiende que debido a que el actor obtuvo su baja permanente en enero 2020, se encuentra alcanzado por el aporte solidario.

V.1) Que, por lo tanto en primer lugar, corresponde evaluar si resulta adecuado que el Sr. Pérez Bello sea considerado residente argentino, a los efectos de la ley 27.605, cuando obtuvo la baja retroactiva de los impuestos en el país a partir del 16/01/2020.

Que la definición del concepto de residencia receptado en la ley del Impuesto a las Ganancias constituye uno de los elementos primordiales para establecer quiénes van a ser contribuyentes del erario público, ya que el legislador remitió a esta última norma para darle un marco regulatorio al ASE.

Que el artículo 2 de la ley 27.605 establece los sujetos que se encuentran alcanzados por el aporte solidario y fija que los criterios de residencia serán de acuerdo a los normados en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley del Impuesto a las Ganancias, (texto ordenado en 2019 y sus modificaciones) al 31 de diciembre de 2019. En virtud de ello, el aporte bajo trato se aplica sobre la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior en caso de tratarse de residentes en la República Argentina, caso contrario -en caso de superar el mínimo exento- corresponderá abonar solo sobre los bienes en el país.

Que complementariamente cabe tener presente la RG AFIP N° 4236/2018 (y luego la RG 4760/2020 y 5803/2023) que reglamenta cuestiones específicas vinculadas con la residencia tributaria.

Que es de destacar el restrictivo contenido que incluye la mencionada resolución, ya que expresamente reserva un párrafo en el artículo 1° para ratificar que “la condición de residente tributario permanente en el territorio argentino se determinará, en todos los casos, de conformidad con lo establecido por la citada ley”. Esta referencia, aunque parece una verdad de perogrullo, en rigor está adelantando que nada podrá esperarse más allá de lo definido en la Ley del Impuesto a las Ganancias y su decreto reglamentario, respecto de la condición de residente. Y ello es importante porque sus disposiciones apuntarán solo a la acreditación de diferentes situaciones operativas y a precisar figuras ya elegidas por el legislador en la norma principal.

Que el artículo 116 inciso a) de la citada ley dispone que las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas son residentes; excepto que hayan perdido tal condición atento lo dispuesto por el artículo 117, esto es, cuando adquieran la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero según las disposiciones que rijan en él en materia de migraciones o cuando se verifique permanencia continuada en el exterior por 12 meses. En este sentido, cabe señalar que la pérdida de la residencia opera de pleno derecho y 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 artículo 120 de la mencionada norma dispone que 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.

A riesgo de incurrir en una reiteración, pero anticipándome al análisis del presente caso, se recuerda que ambas situaciones contemplan la salida del país y la consecuente pérdida de residencia.

Que por lo tanto, la pérdida de la residencia argentina se produce con la efectiva ausencia de la persona humana, lo cual podrá probarse cumpliendo las disposiciones migratorias legales en el país extranjero, debiendo para ello realizar los trámites consulares o bien, mediante el transcurso de los 12 meses dispuestos por la ley de Impuesto a las Ganancias.

Que adicionalmente puede plantearse el supuesto de que una persona humana no sólo sea residente del exterior sino también residente en la Argentina, es decir, tenga una doble residencia y la legislación así lo prevé.

Que el artículo 122 de la ley del Impuesto a las Ganancias establece que en los casos en que las personas humanas, que **habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero** fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, **continúen residiendo de hecho en el territorio nacional** o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, **se considerará que tales personas son residentes en el país:** a) cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina; b) En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional y c) de no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la Argentina condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación y d) Si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina.

Que a tales efectos el artículo 284 del decreto reglamentario Nº 862/2019 determinó que a los fines dispuestos por el inciso c) del artículo 122 de la ley, deberá considerarse el **año calendario** para la comparabilidad allí prevista.

Que los tres primeros incisos citados están íntimamente vinculados con la presencia en el país. Y este aspecto desplaza al supuesto legal (artículo 117 LIG), recordando en forma general que las pautas para determinar la pérdida de residencia se basan en una cuestión legal (obtención de la residencia permanente en el exterior) o de hecho sustentada en la presencialidad (12 meses en el exterior). El desplazamiento se visualiza en que a pesar de haber obtenido la residencia en el exterior, la continuidad en el país o eventualmente el reingreso hace prevalecer esta última para ser considerado residente. En lo que aquí respecta, cabe destacar que el legislador contempló expresamente cuándo comienza a regir el cambio en la residencia, y lo hace a partir del primer día del mes subsiguiente a que se otorgue la residencia en el extranjero o se cumplan los doce meses (último párrafo artículo

117 LIG). En consecuencia, no tiene efecto retroactivo, sino que rige hacia adelante. Es de destacar que la presencia física en el exterior en el plazo de “observación de los 12 meses”, se sigue considerando residente en el país.

Que los incisos del artículo 122 de la Ley Impuesto a las Ganancias se encuentran redactados con un criterio de prevalencia. El primer supuesto lo representa la vivienda permanente, luego el centro de intereses vitales y finalmente el lapso de permanencia. En efecto, primero se verifica la ubicación de la vivienda, sólo si hay viviendas en ambos países define el centro de intereses vitales y por último de no poder precisarse este último entra a tallar el tiempo de permanencia en el país.

Que es importante señalar que el Acuerdo celebrado entre nuestro país y la República Oriental del Uruguay – Ley 26.758, posee una aplicabilidad por encima de nuestra legislación interna.

Al respecto, compulsados los términos del acuerdo y en lo que hace a la residencia fiscal y sus efectos para ambos países, no se observa ninguna contradicción y mucho menos respaldo a sus dichos con relación a nuestra Ley de Impuesto a las Ganancias, la que contempla un capítulo completo con minucioso examen de diversos supuestos destinado a la determinación de la existencia o no de residencia fiscal, aquella a la que remitió la Ley del ASE, haciéndola suya. Por el contrario, se receptan en ambos cuerpos normativos principios y lineamientos recogidos de la OCDE que se desprenden del criterio de renta mundial.

V.2) Que en el presente caso, la normativa citada resultó de plena aplicación para el período 2015 (año en que se obtuvo la residencia migratoria) y hasta el año 2019, donde no estuvo en discusión la existencia de residencia por permanencia en el país.

Sin embargo queda por analizar un supuesto no contemplado en el artículo 122, que es la pérdida de la residencia por permanencia a partir del año 2020, bajo los parámetros que rigen la materia y en particular determinar a partir de cuándo produce efectos.

Que por lo tanto, es de vital importancia para la resolución del presente caso que el apelante haya acreditado cada una de estas cuestiones, adelantando que si hubiera que recurrir a la tercera de las pautas (tiempo), ello sólo será posible una vez finalizado el período fiscal bajo análisis (aquí 2020), cuestión que llevaría implícita en caso de haber perdido la residencia de hecho a que la misma rigiera a partir del 01/02/2021, lo que a su vez tornaría abstracto el debate del 31/12/2019, ya que al 18/12/2020- fecha de creación del ASE- aún sería considerado sujeto residente en el país. (artículo 284 Decreto N° 862/19).

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

Que de la documental aportada en el RE-2025-77306189-APN-SGAI#TFN se desprende que el actor el 16/01/2015 habría adquirido la residencia permanente en la República Oriental del Uruguay. El Director General para Asuntos Consulares y Vinculación acreditó el 15/07/2020 la residencia legal del Sr. Pérez Bello de nacionalidad argentina desde aquella fecha, debiendo señalarse que dicho documento se encuentra apostillado en la República Oriental del Uruguay con fecha 04/09/2020.

Que si bien el otorgamiento de la residencia legal en el año 2015 hizo perder la residencia argentina al Sr. Perez Bello, ello no asegura que esa calidad la haya perdido por presencialidad en el país. A tal fin esa es la cuestión a

dilucidar y para ello cabe analizar los hechos documentados que se encuentran en el expediente.

Al respecto, en los años siguientes el recurrente continuó presentando las declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales hasta el período 2019 inclusive, conforme surge a fs. 41/83 IF-2025-108554130-APN-DTD#JGM. A partir del año 2020 presentó sus declaraciones juradas a través del Sr. Fradkin Ricardo Guido, su responsable sustituto, no informando bienes en el exterior.

Que por medio de la presentación digital Nº 2020000013601 el Sr. Pérez Bello pidió en nuestro país la baja retroactiva del Impuesto a las Ganancias e Impuesto sobre los Bienes Personales a partir del 16/01/2020. Dicha solicitud fue aprobada por el ente fiscal, debido a que en Uruguay el actor posee su vivienda permanente, así como también su centro de intereses vitales.

En lo que hace a los hechos producidos debe destacarse la presentación efectuada por el Sr. Perez Bello el día 26 de marzo de 2020 -PD Nº 202000013601 (RE-2025-77306189-APN-SGAI#TFN) con una comunicación de descargo realizada por parte de AFIP el día 02 de abril de 2020, en la cual solicita una baja retroactiva de impuestos con la siguiente leyenda: “Me dirijo a Uds. en los términos de las R.G.4503 y 4685 para solicitar la baja retroactiva en los Impuestos a las Ganancias y sobre los Bienes Personales, con efecto al 16 de enero de 2020, fecha en la que empecé a vivir en forma permanente en Uruguay, donde obtuve la Residencia Permanente en 2015, de acuerdo a la constancia emitida y que ya he adjuntado al sistema Registral Residencias. Esta presentación, en los términos de las RG 4236 y 4237 ya la hice en el Consulado de la Argentina en Maldonado, Uruguay, pero lamentablemente en vuestro Sistema Registral Residencias no he podido adjuntar otros documentos que justifican mi solicitud de baja retroactiva, lo que hago en esta presentación, a saber: 1) La nota presentada en el consulado el lunes 23 de marzo de 2020. 2) Contrato de arrendamiento de mi vivienda permanente. 3) Factura de UTE, energía eléctrica. 4) Extracto Visa Santander Uruguay. 5) Solicitud de emisión de nuevo DNI argentino con cambio de domicilio. 6) Mails intercambiados con Residencias del MRE de la ROU.”

Si bien dicho documento no está acompañado en el expediente por la documentación que dice adjuntar, a efectos de permitir la veracidad y precisión de sus dichos, no hay ninguna duda que en el Informe de inspección (fs. 324 del IF-2025-108553857-APN-DTD#JGM) se dejó expresa constancia que a partir del 16 de enero de 2020 el Sr. Perez Bello es residente Uruguayo.

Ello permitir concluir que no existe cuestionamiento a las razones, hechos y fechas relevados por el Sr. Perez Bello en la citada presentación, en particular a la cita del 16 de enero de 2020, ya que a ese momento no existía la declaración de pandemia y mucho menos un debate legislativo o previo que haga pensar en una vinculación entre ambas ocasiones. Tampoco queda involucrado el plazo de sospecha que introdujera el legislador casi 11 meses después, que por otra parte admite prueba en contrario. Al respecto no desconozco el alcance objetivo de esta medida antielusión con relación a la faceta subjetiva que encierra la calidad o no de residente. Sin embargo, a mi entender no puede dejar de considerarse los hechos producidos en cada caso que permitan concluir sobre la verdadera intención frente a un cambio de residencia estrictamente relacionada con el Aporte Solidario aquí debatido, no resultando suficiente a este fin atribuir cualquier otro objetivo tributario.

Que si bien existe una variación en el rubro inmuebles entre la declaración jurada en el Impuesto a los Bienes Personales del periodo fiscal 2019 y la exteriorizada en el 2020, toda vez que en la primera de ellas se informan $3.387.029,79 y 0 en el año 2020, la misma corresponde a que el 11/03/2020 mediante la escritura Nº 28 en el Registro 2050 de CABA el recurrente se desprendió de lo que era su vivienda permanente en Argentina ya que la misma fue transferida a su ex esposa, la Sra. Ana Inés de Rosso. Ella informa el inmueble ubicado en Capital

Federal en su declaración de Impuesto a los Bienes Personales en el periodo 2020. Nuevamente se observa que la trasferencia del inmueble fue producida con anterioridad a la declaración de pandemia originada en el Covid-19 y anterior a que se discuta y disponga la ley 27.605.

Paralelamente el 16/12/2020 el recurrente donó dinero en efectivo a su ex mujer y a su hijo Jorge Alejandro Pérez Bello, conforme luce a fs. 10/15 del IF-2025-108554130-APN-DTD#JGM las escrituras Nº 182 y 183. De dichos instrumentos se desprende que su hijo recibió los USD 20.000 el 25/11/2020 mientras que la Sra. Inés de Rosso recibió en diferentes transferencias bancarias los $1.930.000.

Que si bien las citadas donaciones fueron realizadas dentro del periodo de sospecha previsto en el artículo 9 de la ley 27.605 la propia inspección concluyó en que las mismas no resultaron una maniobra evasiva ya que estas corresponden a un monto poco significativo en relación al total del patrimonio del fiscalizado (0.58%). A su vez los donatarios exteriorizaron el dinero recibido en las declaraciones juradas correspondientes y el hecho de detraer del total de sus bienes el importe relativo a las donaciones no modifica las alícuotas para el cálculo del aporte. (fs. 314/355 del IF-2025-108553857-APN-DTD#JGM).

Que a fs. 206/213 del IF-2025-108553857-APN-DTD#JGM obra la comparación efectuada por el Fisco Nacional entre los bienes declarados al 31/12/2029 y al 18/12/2020, del mismo no se observa que el recurrente haya realizado acción alguna para desapoderarse de bienes y no estar alcanzado por el aporte normado en la ley 27.605.

VI.- Que en lo que aquí respecta, cabe destacar que la citada norma creó con carácter de emergencia y por única vez un aporte extraordinario obligatorio que recaerá sobre los sujetos mencionados en el artículo 2 de la citada norma según los bienes existentes al 18/12/2020 (fecha de entrada en vigencia de la ley 27.605). El inciso a) del artículo 2 establece que las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en el país, tributaran por la totalidad de sus bienes en el país y en el exterior, comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese último tributo y sin deducción de mínimo no imponible alguno, en tanto el valor de la totalidad de los bienes supere los $ 200.000.000; debiendo incluir los aportes a trust, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas, participación en sociedades u otros entes de cualquier tipo sin personalidad fiscal y participación directa o indirecta en sociedades u otros entes de cualquier tipo, existentes a la fecha de vigencia de la ley. Dicha norma estableció alícuotas diferenciales para el cálculo del aporte a ingresar por los bienes situados en el exterior, exceptuándose su aplicación cuando se verifique la repatriación citada en la ley.

A su vez dispuso el destino de los fondos recaudados mediante el pago del aporte a la compra de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas e insumos para la prevención y asistencia sanitaria, subsidios a la PyMES, educación -Becas Progresar-, a proyectos que apruebe la Secretaría de Energía de la Nación, poniendo su aplicación federal a cargo del Poder Ejecutivo.

La ley 27.605 fue reglamentada a través del Decreto N° 42/2021 (B.O. 29/01/2021) que estableció las pautas para determinar la valuación de las acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550. Por otro lado, la AFIP dictó la Resolución General N° 4930/2021 que fijó la forma en que debía presentarse la declaración jurada y abonar el aporte solidario, disponiendo como vencimiento de ambas obligaciones el 30/03/2021, el que fue prorrogado por la Resolución General (AFIP) N° 4954/2021, hasta el 16 de abril de 2021.

Que de acuerdo a lo mencionado en los párrafos precedentes la citada norma estuvo dirigida a solventar y proveer recursos al Estado ante la situación de emergencia ocurrida con motivo de la pandemia del Covid-19, razón por la cual fue establecida con carácter extraordinario y por única vez sobre manifestaciones de riqueza de gran

envergadura de personas humanas y sucesiones indivisas -cuando el valor de la totalidad de sus bienes exceda de $200.000.000-, sobre los que se previeron la aplicación de alícuotas diferenciales según los bienes alcanzados se sitúen o no en el país.

Que en el RE-2025-77306189-APN-SGAI#TFN se encuentra agregada la copia del Certificado de Residencia Fiscal en la República Oriental del Uruguay a efectos de la aplicación del Convenio para Evitar la Doble Imposición del cual surge que el recurrente ha sido residente fiscal en dicho país en virtud de la legislación interna y estuvo sujeto a impuestos por el periodo comprendido entre el 01/01/2020 y el 31/12/2020, certificación que fue expedida en Montevideo el 13/10/2020.

Que por último, cabe señalar que el actor no se encuentra comprendido en el período de sospecha dispuesto en el tercer párrafo de la ley 27.605 el cual contempla un “ardid evasivo” o de “elusión de pago” en los supuestos de variaciones patrimoniales que pudo haber realizado el sujeto pasivo, respecto de sus bienes gravados, durante los 180 días inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de esta ley.

Que del informe que figura a fs. 277/279 del IF-2025-108553857-APN-DTD#JGM surge que el Sr. Pérez Bello posee bienes en el territorio argentino por $91.073.0449, 92, monto inferior a los $200.000.000 que requiere la citada norma, por lo que si no se consideran los bienes que posee en el exterior, los cuales totalizan $448.752.735,93, el actor no resulta sujeto del aporte en cuestión, por lo que se impone revocar el acto administrativo apelado.

A partir de dicha conclusión, deviene abstracto el tratamiento de los demás agravios.

VII.- Que a tenor de lo señalado en los considerandos IV a VI corresponde revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

La Dra. Gómez dijo:

I- Que corresponde dilucidar en primer lugar la condición de residente extranjero que opone el recurrente, en atención a lo establecido en el art. 2 de la ley 27605, para luego analizar si, a tenor de la valuación de los bienes es sujeto pasivo del aporte solidario.

Que atento las constancias agregadas en las actuaciones -detalladas en el voto del Vocal Instructor- surge que el recurrente posee residencia tributaria en el extranjero y cuenta con la pérdida de la residencia argentina desde el 16 de enero de 2020, pero que al 31 de diciembre de 2019 era residente en el país, por lo que -para el ente fiscal- encuadra como sujeto obligado al pago del aporte solidario, dado que el art. 2º de la ley 27.605 establece que se regirá por los términos de residencia establecidos en la ley de impuesto a las ganancias al 31 de diciembre de 2019.

Que cabe hacer notar que a la fecha en que el actor obtuvo 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 de diciembre de 2019 entró en vigencia un nuevo texto ordenado (art. 2 del Dto. 824/19), que regula la cuestión en los arts. 116 a 123. Siendo ambas redacciones coincidentes en lo que concierne a este caso.

Que, la ley 27.605 (BO 18 de diciembre de 2020, fecha en que comienza a regir conforme lo dispone el art. 10º de la norma), el tercer párrafo del art. 2º, inc. b), de la citada norma, dice que “(…) El sujeto del aporte se regirá por los criterios de residencia en los términos y condiciones establecidos en los artículos 116 a 123, ambos inclusive, de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, al 31 de diciembre de 2019

(…)”.

Por otro lado el art. 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (modificada por Decreto 824/2019), expresa 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, 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. (…)”.

Que de ello surge de forma clara que la residencia del actor en la República Oriental del Uruguay se dió con holgada anterioridad a la vigencia de la ley cuestionada, incluso antes de que se declarara la pandemia por Covid-19 la cual en el país ocurrió recién en el mes de marzo del año 2020. Que a mayor abundamiento corresponde también hacer notar que conforme se indica en la página del Senado de la Nación, con fecha 18 de noviembre de 2020 recién ingresó el proyecto de ley a la Mesa de Entradas del mismo, es decir mucho tiempo después de que el actor perdiera su residencia permanente en el país. Así, como en febrero era impensable el escenario vivido con motivo de la pandemia referida, obviamente tampoco había trascendidos periodísticos de un posible proyecto de ley como la que se analiza en autos.

En tal sentido, el actor se agravia que el hecho de considerar residente argentino a los efectos del aporte solidario a aquellos que lo son al 31 de diciembre de 2019, implica una retroactividad que alcanza hechos concluidos con anterioridad a la entrada en vigencia de la normativa en cuestión, en el caso particular, la pérdida de residencia fiscal, la cual es un elemento sustancial que se encuentra estrechamente vinculado con el hecho imponible. Destaca que los elementos del hecho imponible subjetivo, espacial y temporal, se estarían retrayendo casi a un año, desde la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.605, es decir desde el 18 de diciembre de 2020 al 31 de diciembre de 2019.

Que al respecto considero relevante remitirme a lo expuesto por la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal al resolver en los autos “F., D. E. c/ EN -AFIP- ley 27605 s/ proceso de conocimiento”, donde en el Considerando XVIII del voto del Dr. Rodolfo Eduardo Facio se dice que “...el artículo 2°, penúltimo párrafo, de la ley 27.605 exhibe una ilegitimidad y una arbitrariedad manifiesta. En efecto: De acuerdo con una adecuada interpretación del principio legalidad en materia tributaria, comporta una indebida aplicación retroactiva de una norma con una grave afectación al derecho de propiedad protegido por la Constitución Nacional (artículos 14 y 17).”... y agrega que “...la pérdida de la residencia fiscal no es un hecho intrascendente para el derecho, porque importa para esas personas la adquisición de un nuevo status jurídico que forma parte del derecho de propiedad y que no puede ser desconocido por regulaciones legales ulteriores” (mi disidencia en esta causa del 14 de julio de 2022; esta sala, causa “Hahn, Nicolás Rodolfo c/ EN - AFIP – resol. 4236 s/ proceso de Conocimiento”, pronunciamiento del 27 de mayo de 2025)..”

“.... XIX. La conclusión expuesta en el punto precedente no se ve alterada por el carácter de “norma antielusiva” o de “ley candado” que la Administración Federal de Ingresos Públicos atribuye a la disposición examinada.

“... Esa técnica legal –dice la doctrina– persigue evitar que las personas que se anoticien de la creación de un nuevo tributo realicen actos que las coloquen en una situación más ventajosa durante el lapso intermedio comprendido entre el momento en que se tomó conocimiento de la intención de introducir las modificaciones en el esquema impositivo y el momento en que éstas entraron efectivamente en vigor; generalmente “la vigencia de la ley se retrotrae en el tiempo, por deseo expreso del legislador, por ejemplo, al tiempo del anuncio del cambio,

como puede ser el inicio del trámite parlamentario o el momento en que se dio a publicidad el proyecto enviado al Poder Legislativo por parte del gobierno" (Naveira de Casanova, Gustavo, en la obra "Tratado de Tributación", Director Horacio García Belsunce, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, tomo 1, volumen 1, pág. 652)...."

"... Si se repara en que el proyecto de ley fue ingresado en el Congreso Nacional el 28 de agosto de 2020, en que obtuvo su aprobación en la Cámara de Diputados el 17 de noviembre y en la

Cámara de Senadores el 4 de diciembre y en que la ley sancionada entró en vigencia con su promulgación del 18 de diciembre, no es posible sostener la legitimidad de la aplicación retroactiva del "aporte" a la situación de las personas al 31 de diciembre de 2019, en tanto a esa fecha no existía la situación de emergencia generada por la pandemia de Covid-19 que justificó esa medida legislativa...."

"... Paralelamente, distorsiona irrazonablemente la situación de las personas alcanzadas por la obligación tributaria que crea al pretender alcanzar a los bienes situados en el exterior cuya propiedad corresponde a quienes ya no son residentes, y desnaturaliza el concepto de la residencia y el criterio de vinculación subjetiva que sirve de justificación para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado sobre esos bienes (Fallos: 218:694; 310:758; 312:2467; 333:993; 338:1455; 346:1015; y causa "Mera, Miguel Ángel", citada)...".

Que resulta claro que la decisión plasmada en la ley que estableció el aporte solidario, de retrotraer la situación de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2019, disponiendo de una claúsula antielusiva, tiene como fundamento evitar que algunos de ellos trataran de quedar fuera de su ámbito de aplicación, ya sea disponiendo de sus bienes o perdiendo la residencia, una vez que se diera a conocer el posible tratamiento de dicha normativa por parte del Congreso para lograr su sanción. Asi es que entre los fundamentos del proyecto del "aporte", se expuso que dicha claúsula tenía como fin "...enervar el efecto noticia del aporte extraordinario, que fuera puesto en debate públicamente en los medios de comunicación, sus efectos se aplicarán a los bienes existentes al 31 de diciembre de 2019".

Que en el caso bajo análisis, como ya se dijera, no puede considerarse aplicable lo descripto en la norma ya citada, esto que la de fijar la residencia del sujeto al 31 de diciembre de 2019, ya que a la fecha en que el recurrente perdió su residencia fiscal en la Argentina, la pandemia por Covid-19 no existía, y -como se dijo- no existía debate público en los medios de comunicación de la ley en estudio, por lo que solo cabe concluir que la pretensión de retracción temporal del hecho imponible -en el caso concreto- deviene irrazonable.

II -Que resuelto el tema de la residencia del recurrente, y dado que el valor de la totalidad de los bienes existentes al 18/12/2020 en el país no excede el importe fijado por el art. 2 inciso b) de la ley antes citada conforme surge de la propia resolución recurrida (RE-2025-77305675-APN-SGAI#TFN), corresponde revocar el acto apelado en su totalidad.

III- En cuanto a las costas considero que las mismas deben ser impuestas a cargo del Fisco Nacional.

La Dra. O´Donnell dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Que en virtud del acuerdo que antecede, SE RESUELVE:

1º) Revocar la resolución apelada en todas sus partes, con costas.

2º) Regular los honorarios de la Dra. Daniela Paula Manesi, en su doble carácter de apoderado y patrocinante, fijándolos en la suma de $7.169.844 (Pesos siete millones ciento sesenta y nueve mil ochocientos cuarenta y cuatro) equivalente a 70,24 (setenta 24/100) UMA- Unidad de Medida Arancelaria-, los que quedan a cargo del Fisco Nacional, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida conforme Ley 27.423, Acordada Nº 17/2026 (03/08/2026)de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017. Se deja constancia que los honorarios regulados no incluyen el IVA

Regístrese, notifíquese y archívese. –

Digitally signed by Edith Viviana Gomez
Date: 2026.08.18 11:10:31 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Agustina O'Donnell
Date: 2026.08.18 12:43:12 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Daniel Alejandro Martín
Date: 2026.08.18 13:12:26 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2026.08.18 13:13:42 -03:00