



PERDIDA DE RESIDENCIA EN TERRITORIO ARGENTINO

CONFORME NORMAS DE LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

¿CON AUSENTARSE MAS DE 12 MESES ES SUFICIENTE?

**I.- INTROITO**

La globalización es un hecho y, con el comercio mundial, se presenta de manera cada vez mas frecuente la necesidad de trasladar las actividades al exterior demandando esto, en muchos casos, que las personas físicas en su carácter de trabajadores dependientes de empresas transnacionales o simplemente en su carácter de empresarios o trabajadores autónomo muden su residencia al exterior donde podrían ubicar el centro de sus negocios.

En este marco encontramos que las normas tributarias definen la carga impositiva, entre otras cuestiones, conforme la situación particular del contribuyente siendo, para el caso del impuesto a las ganancias su residencia a los fines fiscales lo que determina el método para el cálculo del tributo y, a efectos de bienes personales, el domicilio conforme las normas de la Ley 11.683.

Si bien el presente análisis se realizará a los efectos de la Ley del impuesto a las ganancias, es útil la referencia respecto de lo normado para el Impuesto sobre los Bienes Personales puesto que es habitual la confusión de quien pretende aplicar las normas sobre residencia al impuesto mencionado en último punto.

En el marco de Impuesto a las Ganancias Ley 20.628 el análisis de la situación del contribuyente respecto de la Residencia Fiscal (que como veremos en el siguiente punto es comprensiva de lo dispuesto en la norma bajo análisis) será lo que determinará el régimen tributario aplicable al caso.

Por tanto, podemos advertir que la norma mencionada establece dos categorías de contribuyentes y, con ello, la composición de la base imponible en el impuesto, sujetas como si indico anteriormente a su condición de residente en territorio argentino.

***Artículo 1° - Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley.***

*Los sujetos a que se refiere el párrafo anterior residentes en el país, tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.*

*Los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V.*

Este segundo y este tercer párrafo determinaron la metodología de liquidación del gravamen en función de la residencia del contribuyente, elemento que quedará determinado por el Art. 119 y ss de la Ley 20.628 incorporado por la Ley 25.063. El segundo párrafo se presenta como el mas importante de todos a los efectos de “construir” el método liquidatorio en el impuesto a las ganancias para el residente argentino toda vez que establece:

a.- Criterio de Renta Mundial, representado en el párrafo “tributan sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior”



b.- Posibilidad de reducir la carga tributaria por medio del reconocimiento del FTC producto de los WHT abonados en el exterior. Esto se encuentra representado, como medida unilateral que se desarrollará mas adelante en el articulado de la norma, en el párrafo *“pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero”*

c.- Posibilidad e computar el FTC con límite. Si bien como medida para evitar la carga tributaria excesiva producto de incorporar al gravamen las rentas originadas en el exterior, el computo del FTC es bueno, se establece un límite para el mismo que estará dado por lo dispuesto en el siguiente párrafo: *“hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior”*

*Las sucesiones indivisas son contribuyentes conforme lo establecido en el artículo 33.*

Asimismo, es importante reconocer que los criterios de residencia, o mejor dicho, el hecho de ser residente para una persona determinada implica las siguientes consecuencias en cuanto a aplicación del tributo

a.- Diferentes normas a utilizar para medir la base imponible, toda vez que los beneficiarios del exterior, salvo contadas excepciones, determinan su renta sobre la base de rentas presuntas conforme Art. 91 y ss Ley 20.628 soportando retenciones en la fuente convirtiendo a las mismas en rentas de carácter “cedular” en la inteligencia del tributo

b.- Límite en el cómputo de exenciones y deducciones personales, las que solo son habilitadas para contribuyentes residentes del país.

c.- Limitación para aplicación de Tratados para Evitar Doble Imposición.

## II.- ELEMENTOS DE LA RESIDENCIA

La residencia de una persona física es, en definitiva, un acto exteriorizado por el contribuyente siendo importante, por tanto, estudiar las características de la mencionada exteriorización. Salvando las distancias temporales encuentro atractivo en este punto del estudio reflexionar sobre la apreciación fiscal en DATJ 05-1980 por cuanto el fisco hace su interpretación de los caracteres principales de la residencia de un contribuyente. El carácter principal de una residencia es su estabilidad definida por las características de:

a.- Estabilidad: Permanencia de la misma, firme y constante

b.- Se basa en la intención manifiesta del contribuyente de permanecer en un determinado lugar, sin intención de modificarlo manteniéndose al mismo tiempo que el lugar debe presentar las características necesarias para su lógica habitación

c.- Importancia del elemento subjetivo en la determinación del domicilio del contribuyente. Si bien este dictamen proviene de épocas en las que las rentas de fuente extranjera no se encontraban alcanzadas por el tributo, es interesante tener en cuenta la valoración que realiza el fisco del elemento intencional en cuanto a sus conductas jurídicamente exteriorizadas, en el particular, enfocados a la definición del domicilio.

Mas cercano en el tiempo contamos con el DAT 23-2000 en el que el organismo realiza una valoración del concepto de intención del contribuyente en establecer un domicilio (concepto muy necesario a los efectos de definir el domicilio en el ámbito civil) pero que puede no estar vinculado con los requisitos necesarios para definir el domicilio a los efectos fiscales o residencia fiscal.



### III.- PRESUNCIÓN DE RESIDENCIA

En el punto anterior se desarrollaron los conceptos imperantes antes de la sanción de la Ley 25.063. Si bien no son aplicables a la fecha, conocer su antecedente puede ser útil para determinar la capacidad de un contribuyente de solicitar la repetición de un tributo por incorrecta liquidación ante falta de normas o bien la importancia del factor intencional en las definiciones de domicilio y residencia sostenidas por el fisco

Pasemos ahora a la legislación vigente conforme Ley 25.063.

**Art. 119** - *A efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1º, se consideran residentes en el país:*

a) *Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120.*

El presente inc. a) del Art. 119 Ley 20.628 establece el principio general que es que, salvo alguna situación que permita demostrar lo contrario y en el marco de lo reglamentado para la pérdida de residencia fiscal, los argentinos, nativos (nacidos en nuestro territorio) o naturalizados (conforme pautas migratorias las que requieren que sea solicitada por el extranjero que previamente reside dos años en el país) serán residentes fiscales argentinos a los efectos de a aplicación de la Ley 20.628 no siendo necesario continuar con los incisos siguientes por encontrarse fuera del objeto de estudio del presente.

### IV.- PÉRDIDA DE RESIDENCIA FISCLA PARA EL NACIONAL ARGENTINO

La pérdida de la residencia fiscal para el nacional argentino (y para el extranjero, pero no es esta la hipótesis de trabajo) se encuentra legislada en el Art. 120 de la Ley 20.628

*Art. 120 - Las personas de existencia visible 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.*

Es importante destacar que se establecen dos condiciones bajo las cuales la persona perderá la residencia argentina. Estas dos condiciones no significan un orden, sino que representan situaciones de hecho independientes que, de darse, determinarán la pérdida de residencia con vigencia conforme indica la norma. En cuanto a la obtención de la residencia permanente en el país del exterior se debe destacar que se refiere a la residencia conforme pautas migratorias. Referencia normativa “disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones”. Si bien esta es una condición objetiva y fácilmente comprobable se debe aclarar que, la obtención de residencia permanente (migratoria) en el exterior no implica, por sola, la pérdida de residencia argentina si es que esto no viene acompañado por otras manifestaciones en la conducta del contribuyente

“.....

*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.”*

Pese a lo expuesto, no debemos olvidar lo dispuesto por el Art. 122 de la misma norma bajo estudio que requiere la acreditación de esta situación ante la AFIP, es decir, para que esta reconozca la pérdida de la calidad de residente debe ser notificada a la administración.

*Art. 122 - Cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes que las personas se ausenten del país, las mismas deberán acreditar ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, la adquisición de la condición de residente en un país extranjero y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior, así como por las ganancias de esas fuentes imputables a los períodos fiscales no prescriptos que determine el citado organismo.*

*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 a que se refiere el párrafo anterior, 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 Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.*

*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 este sentido es interesante repasar el DAL 121-2000 – SOBRE BAJA DE CUIT dado que ante la pérdida de condición de residente el contribuyente debe notificarlo al fisco generando como efectos tributarios, entre otros, la baja de la CUIT. En el antecedente bajo estudio el contribuyente pierde la condición de residente argentino por lo que solicita la baja de inscripción tributaria.

Como último punto del análisis del tema se debe destacar que si bien el contribuyente, ante la pérdida de residencia conforme se den los eventos mencionados en el Art. 120 Ley 20.628 debe notificar de este evento al fisco, dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales y solicitar la baja de la CUIT, la falta de tal comunicación no puede implicar, bajo ningún punto de vista, que el contribuyente siga obligado como un contribuyente residente argentino y tributando bajo criterio de renta mundial. Requerir ello implicaría una vulneración al criterio legal del tributo dado que, cuanto mucho, esto podrá representar una falta sancionable con el Art. 39 Ley 20.628.



En este sentido Indica GOTLIB en su libro “ASPECTOS INTERNACIONALES DE LA TRIBUTACIÓN EN ARGENTINA” ED LA LEY “La falta de acreditar la pérdida de residencia constituye una carga informativa que el contribuyente debe cumplir a modo de colaboración con la actividad fiscalizadora del Estado. La falta de acreditación no puede tener como consecuencia la modificación del estatus del contribuyente frente al impuesto....”

En cuanto al carácter del incumplimiento podemos advertir el DAL 90-1990 en el que se expresa que las normas de fondo son las que poseen carácter sustantivo. Las normas como las mencionadas, que implican la obligación del contribuyente de informar diferentes eventos ante el fisco serán de carácter informativo pero jamás constitutivo de tributos. Es cierto que no se encuentra reglamentado el punto por parte de AFIP, por ello recomiendo presentar legajo acompañado de multinota

Para cerrar, si bien es cierto que hay un pronunciamiento de parte del fisco que indica que la falta de comunicación al fisco no puede vedar los efectos legales de la norma, no es menos cierto que el hecho de la falta de comunicación acarreará dificultades al contribuyente que siempre es bueno evitar: DAT 127/1992.

#### V.- INGRESOS TEMPORARIOS AL PAIS - DOBLE RESIDENCIA

El estudio estaría incompleto si no abarcáramos la situación (por demás común) de aquellos nacionales argentinos que establecen suresidencia en el exterior pero que por diferentes motivos (ya sea familiares, de negocios, personales, etc) mantienen una relación constante con el suelo argentino exteriorizada, en la mayoría de los casos, por ingresos temporarios de ampliada duración.

En este caso la Ley del Impuesto a las Ganancias legisla sobre el punto bajo la denominación de DOBLE RESIDENCIA ante situaciones de hecho propiciadas, en parte, por la propia norma del Impuesto a las Ganancias en cuanto a condiciones objetivas para el reconocimiento de pérdida de residencia a los fines fiscales en nuestro territorio. Esta objetividad en la pérdida de dicho atributo fiscal, si bien puede presentar la ventaja de otorgar certeza en cuanto a las relaciones tributarias para con los contribuyentes tanto de argentina como del exterior, puede generar ciertas situaciones inequitativas bien sea por abuso de la normativa o bien porque se presentan situaciones complejas.

Las normas de doble residencia tienden a resolver, mayormente, aquellas cuestiones por las cuales, producto de haber obtenido objetivamente la residencia en el país del exterior, el contribuyente mantiene la permanencia en el país o, de hecho, mantiene ciertos lazos que lo continúan uniendo a nuestro territorio demostrativos, por cuanto, en definitiva de su falta de real interés en abandonar el territorio nacional.

Buscan, en definitiva, establecer o reconocer un fuerte vínculo de hecho del sujeto con el país.

*Art. 125 - En los casos en que las personas de existencia visible, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina 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:*

Dos son los preceptos que marca la norma como pérdida de la residencia en nuestro país, siempre en línea con lo estipulado en el Art. 120 de la Ley 20.628, esto es: a.- obtención de la residencia permanente en estado extranjero o b.- habiendo perdido la residencia del estado argentino y fueran considerados residentes, a los efectos tributarios en territorio extranjero.



Es interesante este último señalamiento dado que la norma aclara “residentes a los efectos tributarios” cuando antes indica que se trataría de pérdida de residencia por obtener residencia migratoria en país del exterior. Por ello indico como propio que debe quedar claro que, ya no importa la residencia migratoria en el exterior sino la conjunción de dos condiciones: a.- pérdida de residencia fiscal argentina + b.- obtención de residencia FISCAL o calificación como residente fiscal en el exterior.

La situación que reglamente este artículo es cuando a.- continúen residiendo de hecho en el país o b.- reingresen con intención de permanecer. En el particular es importante tener en cuenta que a residencia de hecho quedará configurada cuando el sujeto permanezca mas de 90 días en el país. Superado este límite temporal se deberá analizar la situación particular del contribuyente para determinar la existencia de residencia fiscal o bien si, superado el “test” y no ubicada ninguna de estas situaciones o determinado que la residencia fiscal se ubica en el exterior, se deberá esperar los 12 meses normativos para determinar que el contribuyente pasa a ser residente argentino. También podemos tener en cuenta las variantes de intención de permanencia conforme DAL 50-1980 pero se entiende que esto estaría solucionado con el test que propone la norma:

Orden secuencial para dirimir como será la residencia

- a) Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina debiendo, a los efectos de interpretar correctamente el punto, remitirnos a lo reglamentado en RG AFIP 1621 por cuanto se definido el concepto de vivienda permanente como “el recinto apto para orada que, en forma continuado, se mantiene efectivamente utilizado o disponible para la finalidad principal de habitación, con presidencia del título jurídico bajo el cual se lo afecte o se lo tenga a disposición.

La mencionada caracterización resulta comprensiva de la vivienda que es destinada accesoriamente al desarrollo de actividades productivas”

Por otro lado, siguiendo con el punto, el DAT 12-2000 advierte sobre el concepto de vivienda reiterando lo expuesto en la RG 1621 antes mencionada:

- 1.- Se debe tener propiedad o uso (de esta manera, si el bien fuera alquilado no descalifica como vivienda permanente al recinto)
- 2.- Debe estar habilitado, arreglada y reservada con destino principal para uso permanente
- 3.- El hecho de que en el recito realice otro tipo de actividades (como ser comerciales) no le quita el carácter de vivienda permanente.

- 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;

El criterio de “centro de intereses vitales” se encuentra relacionados con la conexión a intereses personales del individuo. También puede incluir intereses económicos. Analiza o tiene en cuenta las relaciones personales o económicas mas estrechas del individuo. Este concepto se encuentra también definido en la RG 1621 AFIP antes comentadas.

Un tema que es importante recalcar es que esta consideración en cuanto a intereses económicos o personales debe ser realizada en forma conjunta. En el caso de estar en un plano de igualdad, tendrán prioridad los personales.



c) De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la República 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;

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.

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, deba considerarse residente en el país a una persona de existencia visible, se le dispensará el tratamiento establecido en el segundo párrafo del artículo 1º desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.

Quedará entonces claro que una persona puede perder la residencia en el país por ocurrencia de las condiciones dispuestas en el Art. 120 de la Ley 20.628. Sin embargo, si se dieran las condiciones indicadas en el Art. 125 de la Ley 20.628, que denoten en definitiva que el contribuyente no se ausentó del país o bien no presenta un real interés de así hacer, se debe definir la residencia del mismo por medio de las normas de DOBLE RESIDENCIA que reglamente este artículo. Sería entonces considerado Residente Argentino o del Exterior no ya por las disposiciones del Art. 120. Sino por las disposiciones del Art. 125, subsidiarias del Art. 120 Ley 20.628.

Asimismo se dispone en párrafo anterior el elemento temporal para considerar residente o no residente al individuo contemplando el momento en que, ocurrido el evento dispuesto en el Art. 120 Ley 20.628, no reconocido por imperio del Art. 125 Ley 20.628, se debe mantener la residencia desde el momento en que el evento no reconocido sucedió objetivamente.

Si la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente, hubiese sido objeto a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones previstas en el título V, tales retenciones podrán computarse como pago a cuenta en la proporción que no excedan el impuesto atribuible a las ganancias de fuente argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables, no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución.

Este párrafo es importante para conocer el tratamiento de las retenciones sufridas por el contribuyente cuando fuera considerado beneficiario del exterior. Se propone el siguiente tratamiento

- a.- Las rentas obtenidas como beneficiarios del exterior se deben incorporar a la determinación conforme Art 17 Ley 20.628
- b.- El impuesto retenido será tomado como pago a cuenta del tributo
- c.- No pueden generarse saldos a favor.



**DR. SERGIO CARBONE**

Contador Público (UBA)

Cuando las personas a las que se atribuya la condición de residentes en el país de acuerdo con las disposiciones de este artículo, mantengan su condición de residentes en un Estado extranjero y se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)

[www.sergiocarbone.com.ar](http://www.sergiocarbone.com.ar)