



OBLIGACIONES FISCALES DE REPRESENTANTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR

RG AFIP 3285 (EX RG 1375)



Tabla de contenido

REGIMEN DE REPRESENTACION DE SUJETOS DEL EXTERIOR	3
I.- INTRODUCCION.....	3
II.- REPRESENTANTES DEL SUJETO DEL EXTERIOR Y SU OBLIGACION DE REGISTRAR LA RELACION ANTE EL FISCO NACIONAL.....	4
a.- SUJETOS OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL REGIMEN	4
b.- RELACIONES INCLUSO SIN CARÁCTER ECONOMICO – OBLIGATORIEDAD – BIENES PERSONALES.....	5
c.- LA IMPORTANCIA DEL DOMICILIO PARA LAS REPRESENTACIONES DE CARÁCTER PATRIMONIAL	8
e.- EL CONCEPTO DE DOMICILIO	8
f.- LA MANIFESTACION DE MODIFICACION DE DOMICILIO Y RADICACION EN EL EXTERIOR	11
III.- ALTA DE LA REPRESENTACION FISCAL Y CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES PERIODICAS.....	12
IV.- REFLEXIONES FINALES	14



REGIMEN DE REPRESENTACION DE SUJETOS DEL EXTERIOR

I.- INTRODUCCION

Con el tiempo los regímenes de información se han convertido en una de las mejores herramientas con las que puede contar el fisco nacional al momento de analizar la situación económica y patrimonial de un contribuyente o grupo de contribuyentes frente a los diferentes impuestos que tiene a su cargo; representando una de sus primeras intenciones, en cuanto a contar con información actualizada vinculada con relaciones que podrían contener interés fiscal entre sujetos residentes en territorio nacional y sujetos del exterior, la RG AFIP 1375 fundamentado ello en que los *“citados regímenes contribuyen al diseño de sistemas, procedimientos y planes destinados a optimizar la acción fiscalizadora y el control de la obligaciones”*, para luego advertir que *“se torna oportuno establecer un régimen de información de terceros respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, concertada entre residentes en el país y representantes de sujetos o entes del exterior”*

Advertimos rápidamente la orientación del régimen informativo entre sujetos residentes en territorio nacional y aquellos sujetos del exterior siendo de interés del régimen aquellas operaciones de carácter económico pero con el agregado de *“cualquiera sea su naturaleza”* lo que alertará, desde los inicios del régimen bajo estudio, determine el abanico de aquellas relaciones que, en su entendimiento, encierran alguna relación económica y, con ello (y como hemos visto en la extensión dada al ANEXO II de la RG AFIP 1463) la ampliación hasta exagerada del régimen bajo presentación.

Luego de varias modificaciones sufridas al mismo (RG AFIP 1375, RG AFIP 1417, RG AFIP 1463, RG AFIP 1476, RG AFIP 1508, RG AFIP 1517, RG AFIP 1524, RG AFIP 1530 y RG AFIP 2385), este es dejado sin efecto por imperio del Art. 13 de la RG AFIP 3285 pero manteniendo algunos de sus vicios o intenciones iniciales.

De esta manera iniciaremos el estudio de la norma actualmente vigente, reglamentaria de las relaciones entre Residente en Territorio Nacional y sujetos del exterior en cuanto al vínculo jurídico tributario que obliga a establecer en su carácter de responsable agente de información o, por remisión de diferentes normas legales, en su carácter de responsable sustituto de la obligación tributaria del principal.



II.- REPRESENTANTES DEL SUJETO DEL EXTERIOR Y SU OBLIGACION DE REGISTRAR LA RELACION ANTE EL FISCO NACIONAL

La norma comienza estableciendo, en su Art. 1, el objeto del régimen informativo que claramente estará enfocado en establecer la obligación de registrarse como agente de información de manera obligatoria para el caso de establecer alguna de las relaciones ubicadas en el marco de la norma bajo referencia. Es indudable entonces que, en el caso de iniciar relaciones de carácter económico (o bien de las descriptas como de contenido económico en el marco del régimen respectivo) con un sujeto del exterior, el sujeto residente en territorio nacional estará obligado a actuar al cumplimiento del régimen bajo referencia.

Sin embargo, se presenta comúnmente el caso de aquellas personas que habiéndose expatriado y mantengan bienes y rentas en territorio argentino que requieran ser administrados por un sujeto residente en territorio argentino, para el cumplimiento de obligaciones de carácter fiscal para con el fisco nacional argentino o bien que requieran de gestiones de carácter económico para su representación ante diferentes actos relacionados con bienes o rentas de fuente argentina (conforme Art. 5 de la Ley 20.628).

En estos casos nacerá entonces la obligación, para determinados sujetos especificados en la normativa bajo estudio, de declarar su relación ante el fisco nacional para el marco de la RG 3285 AFIP (norma sustitutiva del régimen establecido por la RG 1375 AFIP y ss).

a.- SUJETOS OBLIGADOS A INSCRIBIRSE EN EL REGIMEN

Esta norma, que se ha constituido como un régimen informativo abarcativo de operaciones económicas entre residentes en el país y sujetos del exterior, requiere que los mencionados residentes actúen en carácter de representantes del sujeto del exterior incluso para aquellas representaciones de carácter gratuitas o no onerosas.

RG AFIP 3285 “Artículo 1° — Establécese un régimen de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aún a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior..”

Si bien la norma menciona a diferentes sujetos como obligados a dar cumplimiento al régimen informativo por ella dispuesto, en lo que nos interesa abocaremos la descripción y reflexión sobre el régimen solo a las obligaciones correspondientes a la condición de representante de sujeto del exterior. Para ello dispone quienes serán los sujetos obligados en su Art. 2 inc 2)

“Art. 2° — Están obligados a actuar como agentes de información:

a) Los representantes en el país —cualquiera sea la modalidad de la representación— de los sujetos o entes del exterior.....

Los sujetos obligados deberán cumplir con el presente régimen aun cuando por su intervención no perciban retribución alguna”

De lo expuesto se advierte que, el régimen aquí bajo señalamiento, requiere la declaración de la relación de representación siempre que la misma presente contenido económico. En este marco se recordamos la vigencia de las palabras del DR JOSE MARIA GARCÍA COZZI en su interpretación del derogado Régimen de la RG 1375 – AFIP quién expresa, ante la presentación del detalle de operaciones alcanzadas por el régimen informativo y



sobre su carácter de relación económica conforme detalle presentado en ANEXO II RG 1463 AFIP los siguientes elementos del régimen, aún vigentes en mi interpretación.

- “a) Debe haber un ente o sujeto del exterior;*
- b) Debe haber un representante de dicho sujeto o ente que intervenga en*
- c) Una operación económica realizada en el país cuya contraparte debe ser*
- d) Un sujeto o ente residente en Argentina.”*

Llegados a este es necesario destacar que esta norma solo ha creado (o actualizado) un régimen de información pero que la misma puede ser llamada en subsidio a cumplimentar obligaciones de carácter informativo surgidas de la necesidad de representar al sujeto del exterior exclusivamente por sus relaciones fiscales para con el fisco nacional, relación que incluso puede no tener carácter económico pero que, al ser requeridas por diferentes normas procedimentales del organismo, termina por ser aplicable.

b.- RELACIONES INCLUSO SIN CARÁCTER ECONOMICO – OBLIGATORIEDAD – BIENES PERSONALES

Existen situaciones que pueden no estar contempladas en las pautas brindadas por la RG AFIP 3285 pero que, al provenir de obligaciones dispuestas por otras normas legales, se remite a las disposiciones de esta y, con ello, nace la obligación de declarar la una representación ante el fisco nacional.

El caso mencionado lo encontramos en lo dispuesto por el Art. 26 de la ley 23.966 el que dispone la obligación de actuar como responsable sustituto del sujeto del exterior ante el acaecimiento de determinadas situaciones de hecho:

“ARTICULO 26 — Los contribuyentes del impuesto a la ganancia mínima presunta, las sucesiones indivisas radicadas en el país y toda otra persona de existencia visible o ideal domiciliada en el país que tenga el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a los sujetos mencionados en el inciso b) del artículo 17, deberán ingresar con carácter de pago único y definitivo por los respectivos bienes al 31 de diciembre de cada año, el UNO CON VEINTICINCO CENTESIMOS POR CIENTO (1,25%) del valor de dichos bienes, determinado con arreglo a las normas de la presente ley.

Cuando se trate de inmuebles ubicados en el país, inexplorados o destinados a locación, recreo veraneo, cuya titularidad directa corresponda a sociedades, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotación domiciliados o, en su caso, radicados en el exterior, se presumirá, sin admitir prueba en contrario, que los mismos pertenecen a personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso del impuesto previsto en el párrafo anterior.

Lo dispuesto en el primer párrafo no será de aplicación para bienes que se detallan a continuación:

- a) Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias o municipalidades;*
- b) Las obligaciones negociables previstas en la ley 23.576;*
- c) Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad, incluidas las empresas y explotaciones unipersonales;*



d) Las cuotas partes de fondos comunes de inversión;

e) Las cuotas sociales de cooperativas.

Cuando la titularidad directa de los bienes indicados en el párrafo anterior excepto los comprendidos en su inciso a) y las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la ley 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, corresponda a sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, se presumirá, sin admitir prueba en contrario que los mismos pertenecen a personas físicas o a sucesiones indivisas domiciliadas, o en su caso, radicadas en el país, sin perjuicio de lo cual deberá aplicarse en estos casos el régimen de ingreso previsto en el primer párrafo de este artículo .

La presunción establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando los titulares directos a que se refiere el mismo sean compañías de seguros, fondos abiertos de inversión, fondos de pensión o entidades bancarias o financieras cuyas casas matrices estén constituidas o radicadas en países en los que sus bancos centrales u organismos equivalentes hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecidos por el Comité de Bancos de Basilea.

No corresponderá efectuar el ingreso establecido en este artículo cuando su importe resulte igual o inferior a DOSCIENTOS CINCUENTA PESOS (\$ 250).

Los responsables obligados al ingreso del gravamen tendrán derecho a reintegrarse el importe abonado, incluso reteniendo y/o ejecutando directamente los bienes que dieron origen al pago.

La reglamentación establecerá los mecanismos mediante los cuales se evitará la doble imposición en el país en los casos en que las sociedades del exterior sean titulares de bienes comprendidos en este artículo siendo sus acciones residentes en el país u otros supuestos de doble imposición que pudieran presentarse.

La alícuota establecida en el primer párrafo se incrementará en un CIENTO POR CIENTO (100 %) para aquellos bienes que encuadren en las presunciones previstas en este artículo.

No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2º de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.“

De esta manera advertimos que el régimen puede ser llamado a cumplimiento por el simple hecho de que un sujeto residente en argentina posea el “condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos” domiciliados en el exterior siempre y cuando estos bienes no se encuentren excluidos de la nómina de bienes detalladas desde el inciso a) a e) del artículo bajo estudio lo cual no significa que trate sobre su gravabilidad sino sobre la obligación de registrarse como representante del sujeto del exterior ante el fisco nacional.

A los fines de ilustrar el punto presento un detalle de algunas de las operaciones mas comunes que se presentan en titularidad de bienes pertenecientes a sujetos del exterior:



TIPO DE BIEN	CLASE TITULAR	GRAVADO SI/NO	TASA	RESPONSIBLE SUSTITUTO
CERT. PART. FIDEICOM. FINANCIERO	PERSONA FISICA DEL EXTERIOR	SI	1,25%	QUIEN POSEE USO O GOCE
INMUEBLE URBANO INEXPLOTADO	PERSONA JURIDICA DEL EXTERIOR	SI	2,50%	QUIEN POSEE USO O GOCE
TITULOS PUBLICOS	SUJETO DEL EXTERIOR	EXENTO		
FIDEICOMISO NO FINANCIERO	TITULAR DEL EXTERIOR	ART. 25.1	0,50%	FIDUCIARIO
FIDEICOMISO FINANCIERO	TITULAR DEL EXTERIOR	NO		
CERT. PART. FIDEICOM. FINANCIERO	PERSONA FISICA DEL EXTERIOR	SI	1,25%	ADMINISTRADOR DEL PAIS
CERT. PART. FIDEICOM. FINANCIERO	PERSONA JURIDICA DEL EXTERIOR	NO		
PLAZO FIJO	TITULAR DEL EXTERIOR	EXENTO		

Extracto libro IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES – AUTOR JORGE GEBHARDT – EDITORIAL ERREPAR AÑO 2009 – ISBN 978-087-01-0987-7

Una situación que no puede escapara a nuestro análisis se presenta es la interpretación que realiza el fisco nacional en el DI ALIR 30-2006 aclara que si bien el carácter del impuesto es instantáneo al 31 de diciembre entiende que los bienes a valorarse son todos los poseídos entre las 0 hs y las 24 hs del día mencionado no siendo entonces, una foto, a las 24 hs del día 31 de diciembre de cada año.

En línea con lo expuesto en cuanto al carácter instantáneo del impuesto cabe traer a colación lo expuesto IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES – AUTOR JORGE GEBHARDT – EDITORIAL ERREPAR AÑO 2009 – ISBN 978-087-01-0987-7

"La vinculación temporal del hecho imponible con el nacimiento de la obligación tributaria está referida a un momento estático determinado: el 31 de diciembre de cada año calendario. Si bien, desde una óptica teórica, el hecho generador está constituido por una manifestación de tipo periódica o permanente, la técnica legislativa adoptada asignó un carácter típicamente instantáneo o estático a la medición de la base gravada. Ninguna importancia tiene la eventual verificación de variaciones intemporales (entre el 1 de enero y el 30 de diciembre de cada período) en el contenido y/o cuantificación de los bienes objeto de gravamen. En doctrina se califica al tipo de hechos imposables como instantáneos o estáticos".

De esta manera, el carácter instantáneo está dado no solamente por la disposición del Art. 16 Ley 23.966 el cual indica que se gravarán los bienes poseídos al 31 de diciembre sino que, con la ayuda del DI ALIR 30-2006, se aclara que corresponde a los bienes poseídos durante todo el día y no solo aquellos correspondientes a una banda horaria determinada reforzando así el carácter instantáneo dado al impuesto con la medida ANTI ELUSIVA dada en el Art. 30 del DR 127-1996.

Reconocido el carácter de instantáneo nos queda considerar el DAT 87-2006 en el cual el fisco nacional no solo refuerza su interceptación sobre el carácter del hecho imponible sino que, además, recuerda que las normas que hacen a la determinación del hecho imponible y a la vinculación del contribuyente con la obligación tributaria son completamente independientes de las normas que hacen a la condición de residente para efectos del Impuesto a las Ganancias conforme Ley 20.628.

En este sentido se ha advertido lo siguiente:

I - No corresponde la presentación de la declaración jurada del impuesto sobre los bienes personales como residente del país, si su nueva residencia permanente al 31/12 es en el extranjero.



II - Con relación a los bienes situados en el país, los mismos deberán ser exteriorizados por el responsable sustituto conforme lo previsto en el artículo 26 de la ley del gravamen.

c.- LA IMPORTANCIA DEL DOMICILIO PARA LAS REPRESENTACIONES DE CARÁCTER PATRIMONIAL

Un tema que reviste especial importancia es la determinación del momento a partir del cual, el sujeto del exterior (particularmente el sujeto expatriado) comienza a requerir la declaración del sujeto representante a los fines fiscales ante el fisco nacional siendo, para ello, determinante el concepto de domicilio toda vez que la obligación de declarar la representación, en estos particulares casos, surge del Art. 26 de la ley 23966.

A los efectos de la determinación de la residencia del contribuyente destaca que el artículo 1 del DR 127/1996 indica que el domicilio estará determinado conforme las prescripciones del hoy Art. 3 de la Ley 11.683:

DR 127-1996 - ARTICULO 1° - El domicilio de las personas físicas es el que posean al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones del primer párrafo del artículo 13 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones.

En cuanto a las prescripciones del Art. 3 de la Ley 11.638 encontramos la definición del domicilio a los fines fiscales en parte pertinente:

LEY 11.683 - ARTICULO 3° — El domicilio de los responsables en el concepto de esta ley y de las leyes de tributos a cargo de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación.

Conforme lo expuesto, el domicilio se convierte en el elemento esencial para determinar la forma en que el contribuyente deberá atender con su obligación tributaria y, en algunos casos la cuantía de ella cuando posee una residencia permanente declarada en el exterior. De esta manera, con los elementos expuestos, quedará claro el contribuyente que, al 31 de diciembre, hubiera modificado su domicilio para establecerlo al exterior, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales (independientemente de su tratamiento como residente o no en cuanto al impuesto a las ganancias) deberá designar un responsable sustituto para sus relaciones ante el fisco nacional, en el marco de la RG 3285 AFIP quien determinará su obligación conforme este nuevo carácter.

e.- EL CONCEPTO DE DOMICILIO

Tal como hemos señalado, el domicilio se define por reenvío a normas del derecho civil estableciendo que, para el caso de las personas físicas, el domicilio a considerar será *el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil* de modo que esta remisión al derecho privado nos obliga entonces a analizar las disposiciones de la normativa de fondo atendiendo, con ello, la reciente unificación de los códigos civiles y comerciales bajo LEY 26.994.

Esta norma legisla sobre el punto determinante para la sujeción al tributo en el Impuesto sobre los Bienes Personales pero también para indicar a partir de que momento, quien mantenga el "*condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos*" pasará a estar obligado a actuar como Agente de Información para esta relación fiscal.



Por ello, será de mayor importancia comprender el alcance de término domicilio conforme ha sido legislado en los artículos :

ARTICULO 73.- Domicilio real. La persona humana tiene domicilio real en el lugar de su residencia habitual.

Si ejerce actividad profesional o económica lo tiene en el lugar donde la desempeña para el cumplimiento de las obligaciones emergentes de dicha actividad.

ARTICULO 74.- Domicilio legal. El domicilio legal es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que una persona reside de manera permanente para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.....

ARTICULO 77.- Cambio de domicilio. El domicilio puede cambiarse de un lugar a otro. Esta facultad no puede ser coartada por contrato, ni por disposición de última voluntad. El cambio de domicilio se verifica instantáneamente por el hecho de trasladar la residencia de un lugar a otro con ánimo de permanecer en ella.

ARTICULO 78.- Efecto. El domicilio determina la competencia de las autoridades en las relaciones jurídicas. La elección de un domicilio produce la prórroga de la competencia.

Vemos entonces el carácter trascendental del domicilio puesto que este es un lugar dentro del ámbito geográfico territorial que la ley atribuye como asiento jurídico de la persona para la producción de determinados efectos jurídicos y, a los efectos de lo que nos interesa en este estudio, será la determinación de la obligación tributaria en el Impuesto sobre los Bienes Personales y la necesidad de actuar por intermedio de un responsable sustituto conforme disposición del Art. 26 de la norma del tributo bajo comentario.

Al margen del carácter jurídico que tiene el domicilio para la persona humana la norma habla de *residencia habitual* con lo cual, el concepto de habitualidad, cobrará importancia superlativa para la definición del domicilio a los efectos civiles. En otras palabras, el domicilio conforme las normas de la Ley 26.994 será el lugar donde la persona desarrolla su vida en sentido amplio, donde centra y despliega sus actividades familiares, culturales, sociales, deportivas, de esparcimiento u otras; es decir, el lugar que el individuo elige para vivir con demostrada intención; aquel lugar donde la persona se afianza con intención de permanencia como sede de sus actividades, modo de vida y relaciones económicas y familiares más cercanas.

Rápidamente advertirá el lector atento que me he tomado la libertad de “cercenar” algunos artículos de las disposiciones generales pero esto fue solo con un fin didáctico dado que, de la interpretación armónica de los Art. 73 Ley 26.994 y Art. 77 Ley 26.994 podemos visualizar que el concepto jurídico de domicilio se construye en base a dos elementos: el primero será un elemento objetivo determinado en base a la residencia habitual o exteriorizada en un momento dado por el individuo y el segundo será un elemento subjetivo dado por la intención de permanecer en el.

De esta manera, a los efectos de determinar si un contribuyente ha modificado su domicilio por uno ubicado en el exterior deberemos analizar el elemento objetivo de la situación que muestra al 31 de diciembre de cada ejercicio y el elemento subjetivo a la misma fecha. Uno solo de los elementos no podrá construir la definición de domicilio dada por nuestras normas de fondo siendo, como es natural para este tipo de situaciones, de cabal importancia hacerse de la documentación respaldatoria y diferentes elementos de juicio que permitan llegar a una razonable interpretación del elemento subjetivo de la relación bajo estudio (siempre reservada a la conciencia del sujeto tributario).



De lo dicho y con motivo de acercar algunos elementos con los cuales se podrá demostrar la existencia de un domicilio determinado (ya sea en territorio nacional o en el exterior) podremos mencionar los siguientes, no taxativos:

a.- Constancia por documentos Públicos

a.1.- DNI

a.2.- PARTIDAS EN REGISTROS PUBLICOS

a.3.- Inscripción en Registros Civiles Locales

a.4.- Licencias de Conducir

b.- Declaraciones testimoniales

c.- Documentos privados

c.1.- Cartas Postales

c.2.- Contratos de alquiler de vivienda

c.3.- Contratos Laborales por tiempo indeterminado o tiempo determinado suficientemente amplio para obtención de visas de trabajo en extraña jurisdicción

Comentarios Art. 73 a 78 al CCyC – FUENTE INFOLEG y adaptación del autor

La intención de permanencia (y de ahí la dificultad de probarlo y la necesidad de tener en cuenta los elementos probatorios sugeridos desde sub-índices a.- a c.-) está dada por el Art. 77 Ley 26.994 siendo este un atributo mutable, a propia voluntad del sujeto y en respeto de las garantías constitucionales aseguradas conforme los Art. 14, 19, 33 y pactos Art. 75 inc 22) de nuestra Constitución Nacional. Sin embargo, esta libertad puede llevar a incertidumbre en el campo tributario si no contamos con cierta “conducta” exteriorizadora de su real voluntad por parte del sujeto persona física por ello deberá ser advertido al sujeto a expatriarse o expatriado que esta voluntad NO SE PRESUME sino que deberá ser exteriorizada de manera inequívoca de manera tal que el simple traslado de la residencia, que incluso puede ser temporal a los fines, no producirá el cambio del domicilio con los efectos jurídicos regulados para esta situación recordando para ello que, la necesidad de la manifestación inequívoca de parte del sujeto persona física, proviene de jurisprudencia emanada por nuestro máximo tribunal cuando en CSJN, “Dorn, Carlos”, 13/07/1953 advirtió:

“el fin de cambiar el domicilio debe ser veraz, no con el solo ánimo de evadir obligaciones, perjudicar intereses de terceros o burlar la jurisdicción correspondiente a su efectivo domicilio o, en otros términos, que haya habido ejercicio abusivo de la facultad de cambiar domicilio “

Junto con ello, en CSJN, “himmelspacher, Carlos s/ sucesión”, 31/06/1968 advierte otro de los elementos que, inequívocamente llevarán a la conclusión jurídica del cambio de domicilio de la persona física:

“ en tanto no se acredite su mudanza definitiva a otro punto, debe considerarse subsistente el domicilio anterior, que se conserva con la sola intención de no cambiarlo. “



f.- LA MANIFESTACION DE MODIFICACION DE DOMICILIO Y RADICACION EN EL EXTERIOR

Hemos visto en el punto anterior que revestirá de sumaria importancia la existencia de una manifestación o documentación fehaciente con la cual pueda ser demostrada la real intención de mudar el domicilio del residente argentino fuera del territorio nacional. En este sentido nada mejor que dar cumplimiento a la Ley 17.671 – REGISTRO NACIONAL DE LAS PERSONAS que indica lo siguiente en cuanto al domicilio y obligación de notificar su cambio:

Artículo 47. — Se tendrá por domicilio el definido por el Código Civil como domicilio real y por residencia habitual el lugar donde la persona habite la mayor parte del año. La edad y el último domicilio anotado en el documento nacional de identidad son los únicos válidos a los efectos militares y electorales que determinen las leyes respectivas.

Todas las personas de existencia visible o sus representantes legales, comprendidas en la presente ley, están obligados a comunicar en las oficinas seccionales, consulares o que se habiliten como tales, el cambio de domicilio, dentro de los treinta días de haberse producido la novedad.

De esta manera, no solo se asiste en subsidio de cumplimiento a una norma de carácter obligatorio sino que le asegura, al elemento intencional de la definición del domicilio conforme las normas del derecho de fondo, el instrumento provatorio de suficiente y necesario a los fines que nos convocan.



III.- ALTA DE LA REPRESENTACION FISCAL Y CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES PERIODICAS

En el caso de establecer relaciones con las condiciones requeridas por la normativa, el representante del sujeto del exterior deberá registrar su relación conforme lo dispuesto por el Art. 3 de la RG 3285 AFIP que concretamente indica que el proceso deberá realizarse por medio del sitio web fiscal:

Art. 3° — Los representantes en el país de sujetos o entes del exterior indicados en el primer párrafo del inciso a) del Artículo 2°, a los fines de cumplir con el presente régimen, deberán empadronarse ante esta Administración Federal, mediante transferencia electrónica de datos a través del sitio “web” institucional (<http://www.afip.gob.ar>), conforme a lo establecido por las Resoluciones Generales N° 1345 y N° 2239, sus respectivas modificatorias y complementarias.

A los fines de practicar el alta de la representación fiscal el trámite deberá ser iniciado con uso de CUIT y CLAVE FISCAL desde el servicio REPRESENTANTES DE SUJETOS RESIDENTES EN EL EXTERIOR el cual implicará un empadronamiento y el otorgamiento de la clave unívoca para la relación de representación ante el fisco nacional.

Una vez declarada la representación será necesario brindar información de manera mensual mediante el programa aplicativo “REPRESENTANTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR VERSIÓN 2.0 RELEASE 0 de fecha 02/11/2012” el cual ha establecido incluso en su ANEXO I, un abultado listado de operaciones que estarían incluidas en el régimen informativo las cuales, que en principio, deberían referirse a actividades con contenido económico, se advierten tantas otras relaciones que, en principio, podrían no tenerlo.

En cuanto al listado de operaciones a informar, considerado por el FISCO NACIONAL, el ANEXO mencionado indica una serie de actividades por las cuales podrá encontrarse el sujeto obligado a incluirse en el régimen, se destacan las actividades señaladas por el fisco

“Los agentes de información designados en el Artículo 2°, deberán informar, mensualmente, los datos que se indican a continuación:

.....

01. Compra-venta de bienes tangibles (excepto bienes registrables).

02. Compra-venta de bienes tangibles registrables.

03. Compra-venta de títulos valores.

04. Cesión de derechos.

05. Negociación con derivados financieros.

06. Constitución de fideicomisos.

07. Constitución de sociedades y demás entidades cualquiera sea su naturaleza.

08. Reorganización de sociedades.



09. *Adquisición o prestación de servicios de consultoría financiera, comercial o industrial.*
10. *Adquisición o prestación de servicios de consultoría legal, administrativa, contable o impositiva.*
11. *Adquisición o prestación de servicios de consultoría en financiamiento de proyectos de inversión.*
12. *“Factoring”.*
13. *“Leasing”.*
14. *“Renting”.*
15. *Colocación de fondos de inversión en el país y en el exterior.*
16. *Administración de carteras de inversiones.*
17. *Intermediación financiera.*
18. *Agricultura, ganadería y pesca.*
19. *Explotación de minas y canteras.*
20. *Suministro de electricidad, agua y gas.*
21. *Construcción.*
22. *Comercio al por mayor y al por menor.*
23. *Hoteles y restaurantes.*
24. *Transporte, almacenamiento y comunicaciones.*
25. *Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler.*
26. *Servicios sociales y de salud.*
99. *Otras operaciones o actividades.*

La mencionada información deberá presentarse incluso para el caso de no existir movimientos con contenido económico entre el sujeto residente argentino y el representado del exterior:

Art. 10. — De no haberse registrado en un período mensual operaciones alcanzadas por el presente régimen, se deberá informar a través del sistema la novedad “SIN MOVIMIENTO”



IV.- REFLEXIONES FINALES

Si bien ya no nos sorprendemos de la proliferación y superposición en diferentes regímenes informativos para con el fisco nacional nada nos impide analizar las diferentes disposiciones bajo el prisma constitucional, esto es, analizar no solamente la jerarquía del instrumento emitido sino también la razonabilidad del medio elegido por el fisco nacional para hacerse de información con fines fiscales.

El régimen establece sujetos que, en el actuar cotidiano de sus actividades económicas (Art. 2 inc b)) se encuentran o pueden encontrarse con situaciones que los obligan a sujetarse al régimen aquí bajo estudio, sobre este punto, sobre el establecimiento de la obligación de actuar como agente de información si bien podemos advertir que resultará de una carga administrativa adicional (a la que ya nos tiene acostumbrados la administración fiscal) con la lógica consecuencia generadora de mayores costos operativos, nada podemos decir contra esta disposición si nos detenemos a analizar lo dispuesto para los sujetos del Art. 2 inc a) que, pudiendo no haber establecido relaciones de carácter económicas con el sujeto del exterior no solo se van compelidos a dar cumplimiento a las disposiciones del presente régimen informativo sino que, además, por imperio de las disposiciones del Art. 10 de la norma bajo estudio no cuentan con la dispensa que la norma le ha brindado a quienes fueran obligados en el marco del Art. 2 inc b), esto es: quienes quedaran comprendidos en el régimen producto de sus actividades podrán liberarse de la obligación de informar al fisco nacional luego de un lapso de 4 cuatrimestres con presentaciones SIN MOVIMIENTO; dispensa no habilitada para aquellos que, representando a sujetos del exterior e incluso sin retribución alguna, sin relaciones económica de por medio deben presentar las declaraciones juradas mensuales informativas, incluso SIN MOVIMIENTO, pero sin dispensa en su obligación.

Otro elemento a considerar que no ha sido definido por la norma bajo estudio es el carácter de *toda operación económica* mencionada en el Art. 1 de la RG AFIP 3285 bajo estudio. La pregunta que nos debemos hacer es:

¿qué es una relación de carácter económico?

Esta misma pregunta se la hace el DR JOSE MARIA GARCIA COZZI en el escrito mencionado líneas arriba en los siguientes términos y conclusiones:

“Dos abogados reciben un mandato de una entidad del exterior para constituir una sociedad o para registrar una sucursal, o para intervenir en una reorganización societaria. Uno de los abogados se encarga de redactar documentos, poderes, contrato social o estatutos, actas, presentación de toda la documentación y solicitud de inscripción ante la Inspección General de Personas Jurídicas o Registro de Comercio en su caso. El otro abogado participa en la Asamblea de accionistas por la que se funda o constituye la sociedad, representa al accionista en las votaciones entre las que se cuenta el aporte del capital, etc, designa gerentes para ejercer los actos que pongan en función las actividades sociales.

A nuestro juicio, sólo el segundo abogado debería registrarse como representante puesto que ha interactuado en representación de su mandante del exterior con otros accionistas y ha comprometido un aporte de capital o lo ha concretado. El primer abogado en cambio, sólo ha prestado asesoramiento y ha representado a su mandante en la registración de la sociedad, en su aspecto administrativo o puramente legal. No ha ejercido representación interviniendo en una operación de contenido económico. “

Vemos en el juicio del prestigioso tributarista lo que deberemos entender como alcance del término de relación económica con un sujeto del exterior no sin advertir que, si bien funda su opinión, puede esta no ser la opinión del fisco con lo cual, ante la necesidad de establecer una relación con un sujeto del exterior, será necesario prestar especial atención al negocio subyacente establecido entre las partes, a los vínculos jurídicos para ellos conformados y a las relaciones económicas residuales del vínculo mencionado.



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)