



## **PÉRDIDA DE RESIDENCIA FISCAL**

ENCUADRE TRIBUTARIO DE NACIONAL ARGENTINO QUE PIERDE SU CONDICIÓN DE RESIDENTE FISCAL  
ANÁLISIS SOBRE IMPUESTO A LAS GANANCIAS



## Tabla de contenido

<b>I.- INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>3</b>
<b>II.- EL CARÁCTER DE LA RESIDENCIA FISCAL .....</b>	<b>4</b>
<b>II.a.- CONDICIONES PARA SER RESIDENTE FISCAL ARGENTINO .....</b>	<b>4</b>
<b>II.b.- PÉRDIDA DE RESIDENCIA FISCAL .....</b>	<b>5</b>
III.b.1.- PRIMERA PAUTA – RESIDENCIA PERMANENTE EN EXTERIOR .....	5
III.b.2.- SEGUNDA PAUTA – AUSENCIA 12 MESES DEL TERRITORIO NACIONAL.....	8
<b>II.c.- PÉRDIDA DE CONDICIÓN DE RESIDENTE – ELEMENTO TEMPORAL .....</b>	<b>8</b>
<b>III.- DOBLE RESIDENCIA .....</b>	<b>10</b>
<b>IV.- IMPUESTO A LAS GANANCIAS .....</b>	<b>14</b>
<b>IV.a.- CRITERIO TRIBUTARIO APLICABLE A RESIDENTES ARGENTINOS.....</b>	<b>14</b>
<b>IV.b.- CRITERIO TRIBUTARIO APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR .....</b>	<b>17</b>
<b>VI.- ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE PÉRDIDA DE RESIDENCIA .....</b>	<b>23</b>
<b>VII.- LA IMPORTANCIA DE LA COMUNICACIÓN AL FISCO NACIONAL .....</b>	<b>25</b>
<b>VIII.- PALABRAS FINALES .....</b>	<b>27</b>

### NOTA.

No se ha hablado sobre el tratamiento de los inmuebles afectados a renta y el cargo tributario para estos bienes. Se detalla a continuación.

a.- Ganancias: Beneficiario del Exterior. Retención conforme Art. 91 que establece el principio general pero no hay que olvidar que en el segundo pago se reglamenta el elemento temporal por lo que si bien el contribuyente deberá soportar una retención también vale tender en cuenta el momento en que esta es soportada y, en momentos inflacionarios, resulta claro que el diferimiento en la retención lesionará en menor medida el interés económico del negocio para el sujeto del exterior.

Por otro lado no debemos olvidar que el Art. 93 inc f) si bien permite tomar como base imponible para el cálculo retentivo el 60% de las rentas contamos con el anteúltimo párrafo que muta esta presunción originalmente de iure et de iure a una iuris tantum por cuanto habilita al contribuyente a determinar la base impositiva para retención sobre la base de las rentas realmente obtenidas.

b.- Ganancia Mínima Presunta: Soportará el cargo tributario del 1% debido a que la ley de GMP en su Art. 2 inc. h) segundo párrafo considera al inmueble afectado a obtención de rentas como establecimiento permanente pero esto será siempre y cuando el beneficiario del exterior se ubique en una jurisdicción donde no exista CDI puesto que si existe un CDI y en la definición de establecimiento permanente no incluye los inmuebles afectados a rentas no existirá tal imposición.

c.- Bienes Personales: la gravabilidad estará dada por su carácter de sujeto pasivo del IGMP (salvo que se presente la situación indicada en b.-) o por ser persona física. La alícuota será del 1.25% salvo que corresponda el incremento para sujetos ubicados en jurisdicciones no cooperantes

c) si está alcanzado por GMP (cualquiera sea el tipo de persona) está exento en BP; en cambio si el inmueble NO está afectado a la obtención de rentas locativas la alícuota será la general del 1,25% o la agravada (jurisdicciones no cooperantes) del 2,5%



## I.- INTRODUCCIÓN

En el presente se analiza el caso de un sujeto nacional argentino que, por motivos laborales traslada su residencia de manera permanente al exterior y la consecuencia de esta modificación en su carácter de sujeto pasivo frente al impuesto a las ganancias (antes como residente fiscal, ahora como beneficiario del exterior); la medida de la materia imponible, las alícuotas aplicables y las obligaciones formales a atender frente al fisco nacional entre otras cuestiones.

La particularidad de las normas tributarias argentinas en cuanto hace al Impuesto a las Ganancias Ley 20.628 es que se determina el carácter de las obligaciones tributarias (tanto materiales como formales) así como la renta sujeta a impuesto; es decir, su carácter de sujeto pasivo del impuesto, en base a un criterio de residencia fiscal determinado en el propio texto normativo lo que obliga a estudiar las disposiciones en sobre las condiciones para ser considerado residente fiscal argentino, las condiciones que deberán presentarse para que se de la pérdida de la residencia a los fines fiscales, su acreditación ante el fisco nacional y algunas normas “de conflicto” contenidas en la ley del Impuesto a las Ganancias y que reglamentan las condiciones de doble residencia.

Por lo expuesto el objeto de nuestro análisis será determinar no solo el marco general de tributación en la condición de residente fiscal argentino sino además el correspondiente una vez que se presenta la condición de pérdida de residencia, las condiciones para que se perfeccione, como ha sido “diseñada” esta condición en nuestro marco legal, el momento a partir del cual el contribuyente comienza a tributar como un sujeto NO RESIDENTE o BENEFICIARIO DEL EXTERIOR, las disposiciones legales para permitirán acreditar tal situación ante el fisco nacional y las posibilidades de utilización de créditos fiscales (TAX CREDIT o FTC) por tributos análogos a los nacionales abonados en el exterior, entre otras cuestiones.



## II.- EL CARÁCTER DE LA RESIDENCIA FISCAL

Tal como se advirtió en la introducción del presente trabajo, el carácter de la residencia fiscal se presenta como definitorio del método liquidatorio para las rentas de un determinado contribuyente dado que no solo implica la asignación de medias de riqueza sino que también en la determinación de la medición de la riqueza poseída y alícuotas de tributación.

En este marco, si bien actualmente el carácter de la residencia fiscal se encuentra altamente normalizada en la legislación y disposiciones reglamentarias, será útil repasar los conceptos vertidos por jurisprudencia administrativa que, pese a que en algunos casos corresponden a fechas anteriores a la sanción de la Ley 25.063, norma que operativiza el principio de renta mundial para los sujetos residentes fiscales argentinos, siguen siendo de aplicación para analizar casos controvertidos de doble residencia (tal como se tratará en el punto III.- del presente trabajo) en el entendimiento de que si bien las normas legales argentinas establecen condiciones objetivas para la pérdida o adquisición de residencia fiscal esta contiene, en su definición, un elemento que se forma en base a la intención del contribuyente convirtiéndose, en algunos casos, de difícil probanza o delimitación, resultando útil por tanto evaluar la conducta del contribuyente en el marco de los elementos señalados en antecedentes administrativos como el DATJ 05-1980 el el DAT 23-2000.

### II.a.- CONDICIONES PARA SER RESIDENTE FISCAL ARGENTINO

Tal como hemos mencionado, la condición para ser considerado residente fiscal argentino, para un nacional Argentino (nativo o naturalizado), es en principio bastante objetiva requiriéndose por tanto solo el elemento de la nacionalidad conforme las normas migratorias nacionales para ser considerado bajo la categoría mencionada en el marco del Impuesto : las Ganancias.

Sin embargo el “conflicto” podrá presentarse ante diferentes situaciones que, como veremos, reglamentan la pérdida de la condición de residente fiscal argentino a los efectos de la norma bajo referencia dado que podrán requerir ya no solo un elemento objetivo sino que además deberá estar acompañado de elementos subjetivos o intencionales que el contribuyente deberá poder acreditar.

Pasemos ahora a analizar las disposiciones en la Ley 20.628 en cuanto a la condición de residente fiscal para el caso de un NACIONAL ARGENTINO

**LEY 20.628 . “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.....”*

Vemos entonces que el señalado 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 pauta 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 la aplicación de la Ley 20.628 estableciendo el caso de



excepción o de exclusión para la categoría de residente fiscal en la situación de haber perdido dicho carácter de acuerdo a las condiciones del Art. 120 de la Ley 20.628.

Resulta claro entonces que la norma indica que un contribuyente es residente fiscal “hasta que deje de serlo”. El momento y las condiciones pueden no coincidir con el cierre del ejercicio fiscal que, conforme se dispone en la Ley 11.683 ha sido determinado para el 31 de diciembre de cada año. Este mecanismo obliga a analizar la situación particular de cada contribuyente ya no solo al cierre de su ejercicio fiscal sino que, además, de mantener relaciones de carácter comercial o administrar patrimonios en nuestro territorio, durante el ejercicio fiscal.

## II.b.- PÉRDIDA DE RESIDENCIA FISCAL

La pérdida de la residencia fiscal será un evento trascendente en la consideración del carácter de sujeto pasivo tributario para el contribuyente. Tal como hemos mencionado en puntos anteriores esta pérdida no solo conlleva la posibilidad de que el sujeto no se encuentre obligado a declarar las rentas obtenidas durante el ejercicio fiscal que fueran consideradas, en el marco de la Ley 20.628, como de fuente extranjera sino que, además, se modifica trascendentalmente su relación en cuanto a obligaciones formales y materiales para con el fisco nacional en cuanto a las rentas obtenidas, consideradas de fuente argentina.

Por lo expuesto, corresponde analizar las condiciones que se deben presentar para que, conforme los requisitos legales, un contribuyente residente fiscal argentino en el marco de la Ley 20.628, deba ser considerado como beneficiario del exterior y, por lo tanto, quedando eximido de declarar al FISCO NACIONAL ARGENTINO rentas o patrimonios ubicados en el exterior.

***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.

### III.b.1.- PRIMERA PAUTA – RESIDENCIA PERMANENTE EN EXTERIOR

La primera de estas condiciones es la obtención de residencia permanente en el país del exterior siendo esta obtenida conforme pautas migratorias de la jurisdicción destino.

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 sí sola, la pérdida de residencia argentina si es que esto no viene acompañado por otras manifestaciones en la conducta del contribuyente.

La intención es un elemento configurante del concepto jurídico de domicilio conforme lo dispone la interpretación armónica de las disposiciones de los Art. 73 y 77 de la Ley 26.994 (Nuevo Código Civil y Comercial) no integrado, en principio, al concepto de residencia fiscal que es, como hemos visto, una definición con marcado interés objetivo.



Sin embargo la intención, las efectivas relaciones del contribuyente, la posesión de bienes para uso y disposición en territorio nacional permitirán configurar, entre otros elementos, el verdadero interés del contribuyente que podría ser no ausentarse con carácter de permanencia del país. Podemos entender entonces la doctrina emanada de los dictámenes DAT 05-1980, DAL 12-2000 y 23-2000 como una herramienta jurídica que establece aquellos criterios configurantes de la intención, subsidiarios para definir la efectiva aplicación de las disposiciones del Art. 120 de la Ley 20.680 a efectos de evitar situaciones que podrían configurarse en evasión tributaria ante la simple pretensión de que, con el elemento objetivo de obtención de residencia a los fines migratorios en cualquier país el contribuyente pretendiera encontrarse alcanzado por las normas referidas a Beneficiarios del Exterior y, con ello, no determinar el Impuesto a las Ganancias Argentino incorporando, a las rentas de fuente argentina, aquellas que tengan origen en extranjera jurisdicción.

El DAT 05-1980 analiza los elementos intencionales de la residencia donde, si bien en el caso se trató la particular situación de un contribuyente que reside en el exterior por un lapso de 9 meses para la ejecución de una tarea determinada, debemos destacar que el mismo fue emitido en una época en la cual no existía el criterio hoy vigente de renta mundial y, con ello, no se encontraba legislada pauta alguna sobre el concepto de residencia y el momento en que se pierde tal condición. En este marco, al margen de que una de las primeras pautas presentadas en el dictamen fuera la demostración de que el elemento temporal de 6 meses, correspondiente al Art. 26 de la Ley 20.628, no era aplicable al caso dado que el se refería a las condiciones de establecimiento mínimo en nuestro territorio a los fines de gozar de las ventajas legislativas que permiten personalizar la renta del sujeto pasivo tributario por reconocimiento de sus cargas familiares y otras condiciones personales.

Lo que requirió este dictamen sería entonces, para dilucidar si se había perdido la condición de residente o no conforme las normas Argentinas, detenerse a analizar el principio tributario que encierra el concepto de residencia pero previamente, para ello, deberemos comprender el concepto jurídico de “principio jurídico”

Enseña GABRIEL GOTLIB en su texto “Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria, Editorial Ábaco – ISBN 950-569-244-7”, página 66 que los principios son “construcciones e interpretaciones de las normas”, en este caso tributaria. Naturalmente estas construcciones e interpretaciones pueden ser de carácter doctrinario, podrán ser de carácter jurisprudencial; también conformadores de doctrina pero con un carácter que hasta podría impregnar el resto del sistema jurídico en función del caso, el tribunal y composición y el tema tratado o bien de carácter jurídico, esto último por estar contenida en los textos legales. Naturalmente y en lo que nos interesa, para ser llamado al uso de la interpretación de una o varias situaciones jurídico-económicas presentadas por los contribuyentes este deberá estar contenido en las normas que hacen al objeto de estudio dado que, caso contrario, solo serán elementos interpretativos adicionales y “no vinculantes o no obligatorios” para el resto del sistema.

Estas construcciones e interpretaciones de las normas (independientemente de si su origen fuera doctrinario, jurisprudencial o bien legislativo) nacen de la realidad, de una situación o un cúmulo de situaciones que obliga o invita a presentar aquellos casos que, ante la recurrencia de un conflicto interpretativo, se hace necesario establecer una línea interpretativa; un pivote o centro común sobre el cual se soportará la interpretación de los hechos, actos y relaciones jurídico-económicas de los contribuyentes. Por lo dicho que el mencionado autor indica que “estos no preexisten a la realidad...” peritiendonos entender, con ello, que son consecuencia de la realidad; una reacción del sistema jurídico y de sus operadores.

Sin embargo estos principios no pueden ser diseñados a “capricho” del operador de turno. Son diseñados para integrar el sistema jurídico en su totalidad pese a que puedan ser utilizados, casi con exclusividad, en alguna rama del derecho en particular.

Los principios jurídicos deben ser soportados en los fines del sistema jurídico y, por la unicidad natural y necesaria del sistema jurídico, ninguna rama del derecho puede tener fines que le sean propios contrariando al resto del sistema; si así



fuera dejaríamos de tener un sistema de derecho para ser, cuanto mucho, un régimen jurídico huefano de criterios rectores comunes.

En este marco, el autor mencionado en este punto señala, en página 44 de la obra antes comentada que “los fines son propios del sistema jurídico y se llevan a cabo mediante un cúmulo de normas que conforman las distintas ramas jurídicas”. Hemos visto que los Principios Jurídicos se soportan en Fines del Sistema Jurídico y que estos son propios del sistema jurídico en su totalidad. Sin embargo, nuestro camino no termina aquí, para completar nuestro camino nada mejor que, siguiendo los pasos de GABRIEL GOTLIB, en obra referenciada, citar a GODOY:

*“los fines – aspecto teleológico – se fijan en base a valoraciones – aspecto axiológico – que están inmersas o se vuelcan en la formulacion de dichas normas y en consecuencias no puee admitirse razonablemente que una rama jurpídica prevalezcan o se contrarién supuestos fines que los que se pretenden como propios de otra rama jurpídica, cuando esas ramas forman parte del mismo orden jurídico. Admitir lo contrario sería negar la unidad de este, lo que es desdeñable atento que, de acuerdo con la teoría general del derecho, dicho conunto de normas fomra una singularidad que se da en un sistema”*

Por lo que hemos visto, los fines son propios del sistema jurídico, estos son las bases de los principios que impregnan al sistema jurídico, en nuestra área de interes, el ámbito tributario y si bien uno de los fines de nuestra materia (más propiamente dicha materia objeto de estudio de las finanzas públicas) es la tutela de la renta pública dado que ella hace al funcinamiento del estado como un todo debiendo reconocer que, esta tutela es simplemente una consecuencia de un fin superior que es la satisfaccion de las necesidades de la población pero en respeto de otro fin jurídico que es el respeto a los derechos individuales de la población.

Todo lo dicho fuera para comprender que los fines de la norma, inmersa en el sistema jurídico como una totalidad con su propia “vida e inteligencia” es lo que se buscó desentrañar en una época en la cual no se encontraba definido legislativamente aquel criterio objetivo que podría demostrar la pérdida de la residencia a los fines fiscales. Para ello se debó recurrir a elementos del derecho privado (esta vez a los elementos intencionales del concepto jurídico de domicilio) para advertir aquella conducta que podría estar reñida con los principios jurídicos generales sobre los cuales se soportara la norma del tributo bajo crisis.

En este marco es que se analizó la permanencia o no de un contribuyente en el exterior y, con ello, el elemento intencional de la misma determinando que, al primer elemento a tomar en consideracion para una justa resolución será entonces la ocasionalidad o permanencia de la residencia en el exterior:

*“Consecuentemente ante la presencia de una actividad no frecuente, realizada en el exterior por un residente en el país, se hace necesario tomar en cuenta la pauta temporal, que en general para casos de naturaleza análoga establecen las disposiciones tributarias, circunstancia ésta que permite definir la condición no ocasional que emerge como característica fundamental del caso en estudio.”*

Lo dicho se encuentra reforzado por lo señalado en el inciso c) del dictamen bajo referencia:

*c) De lo precedentemente expuesto cabe concluir que los dos elementos -residencia y ocasionalidad- que determinan la gravabilidad en el impuesto a las ganancias de rentas percibidas en el exterior por el desarrollo de tareas personales, deben necesariamente verificarse en forma concurrente, de acuerdo con lo establecido por la respectiva norma legal.*

El elemento ocasional pudo en algun momento a invitar a una interpretacion minada de subjetivas impresiones que, resguardados en los principios y fines generales del sistema jurídico y en los principios aplicables particularmente a las situaciones y normas tributarias habilitaba soluciones diferentes para situaciones similares. Por ello la ocasionalidad hoy no será un elemento determinarnte de la pérdida de residencia fiscal en el marco del Impuesto a las Ganancias pero si



podrá ser un elemento adicional (al conjunto de elementos ya normados en el mencionado tributo) que permitirán dilucidar el tratamiento y fuente de ciertas rentas de un contribuyente.

### III.b.2.- SEGUNDA PAUTA – AUSENCIA 12 MESES DEL TERRITORIO NACIONAL

La segunda pauta será la ausencia del territorio nacional por espacio mayor a 12 meses y con objeto de permanecer en forma permanente en el exterior. En cuanto a la condición objetiva de permanecer en el exterior de manera continuada es una condición que se “presume” por la simple ausencia del territorio nacional por parte del contribuyente y siempre que no se presenten los elementos constitutivos de doble residencia señalados en el Art. 125 de la Ley 20.628.

De esta manera, en el elemento ocasional de la residencia deben ser consideradas las características propias de esta definición jurídica de aquella morada que pudiera mantener el contribuyente en territorio argentino como ha señalado el DAL 23-2000 al decir:

*“En relación precisamente al concepto de residencia a los efectos de la Ley Nº 24073, este servicio jurídico tuvo oportunidad de pronunciarse en la Nota Nº ..., estimando que el concepto era el que surgía del juego armónico de los artículos 97 y 99 del Código Civil de la Nación, concluyéndose que “...por residencia estable debe entenderse la residencia efectiva de una persona en un lugar con la intención de permanecer en el mismo y de constituir allí el asiento de su actividad”.*

Con lo dicho y conforme lo indica el siguiente párrafo perteneciente al Art. 120 Ley 20.628, aquel contribuyente que ausentándose por un plazo mayor a 12 meses, no deseara establecer residencia permanente en el exterior, deberá notificar tal hecho a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

LEY 20.628. “Art. 120

....

*En el supuesto de permanencia continuada en el exterior al que se refiere el párrafo anterior, la personas que se encuentren ausentes del país por causas que no impliquen la intención de permanecer en el extranjero de manera habitual, podrán acreditar dicha circunstancia en el plazo forma y condiciones que establezca la reglamentación.”*

Una cuestión importante a destacar son las normas sobre DOBLE RESIDENCIA por cuanto si bien la Ley 20.628, como se ha observado, establece pautas objetivas para la pérdida de residencia fiscal, reglamenta la situación en la cual, habiéndose cumplimentado la “pauta objetiva” el contribuyente mantenga una importante relación con territorio nacional.

### II.c.- PÉRDIDA DE CONDICIÓN DE RESIDENTE – ELEMENTO TEMPORAL

Resta ahora analizar el elemento temporal de la pérdida de la condición como residente fiscal a los efectos de la Ley de Impuesto a las Ganancias dado que, será a partir de ese momento en que el contribuyente deberá tributar el impuesto bajo estudio como BENEFICIARIO DEL EXTERIO, no siendo obligatorio, por tanto, la presentación de Declaraciones Jurada determinativas del impuesto (debido a que, de obtener rentas de fuente argentina conforme Art. 5 de la Ley 20.628 el tributo será retenido por el agente pagador según Art. 91 y ss Ley 20.628)

LEY 20.628 “Art. 120.....

*“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.”*

Se advierte entonces la reglamentación temporal para la pérdida de la residencia fiscal debiendo distinguirse ésta de las situaciones previas requeridas por la norma a los efectos de que un contribuyente pueda considerarse residente de exterior (12 meses de ausencia del territorio nacional sin los vínculos señalados en Art. 125 Ley 20.628). Naturalmente, el efecto pretendido de la pérdida de residencia fiscal serán los siguientes:

a.- El contribuyente deja de estar obligado a la presentación de Declaraciones Jurada determinativas del Impuesto a las Ganancias.

b.- Solo deberá tributar por sus ingresos de fuente argentina, tributación que será realizada en su carácter de BENEFICIARIO DEL EXTERIOR, sufriendo una retención en la fuente conforme los criterios establecidos de renta presunta (o sus excepciones para determinadas fuentes de ingresos) en la Ley 20.628.

A los efectos de clarificar el concepto se lo presenta gráficamente en una línea de tiempo



De esta manera, será en el mes 14 cuando el contribuyente deberá acreditar los hechos que modifiquen su condición tributaria, tanto sea al ente fiscal como a los diferentes contribuyentes nacionales con quien mantenga negocios en común y re-encuadrar su esquema liquidatorio tributario.



### III.- DOBLE RESIDENCIA

El análisis de las condiciones de DOBLE RESIDENCIA establecidas en el Art. 125 de la Ley 20.628 se presenta como fundamental antes de pretender acreditar la pérdida de residencia a los efectos fiscales ante el fisco nacional en vista de que las disposiciones comentadas determinan que, pese a acreditar el cumplimiento de las condiciones presupuestas en el texto normativo para la pérdida del carácter de residente fiscal, la constatación de las situaciones bajo estudio implicará que, a los efectos del Impuesto a las Ganancias, el contribuyente deberá mantener el criterio liquidatorio aplicable para los residentes fiscales.

**LEY 20.628** “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 principios 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.

Independientemente de la “colisión normativa” que puede representar el hecho de que el Art. 125 LEY 10.628 menciona una condición de pérdida de residencia fiscal argentina: “residentes a los efectos tributarios” mientras que el Art. 120 LEY 20.618 menciona como condición a la “residencia migratoria en país del exterior”, 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 + la “liberación” de toda relación sustantiva con territorio nacional argentino.

La situación reglamentada por el mencionado artículo será 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 la residencia de hecho quedará configurada cuando el sujeto permanezca más 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.

Por último y al momento de realizar el análisis de ejercicio anual se deberá 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:

Pasemos ahora al repaso de las diferentes condiciones que puede presentar el contribuyente que lo obligarán a sujetarse a las prescripciones del Art. 125 Ley 20.628:



a) *Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;"*

Como se ha mencionado, 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.

Conforme entonces la interpretación por parte de fisco de los caracteres principales de la residencia de un contribuyente, la residencia fiscal participa de las siguientes condiciones:

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

Al respecto de la intencionalidad (elemento subjetivo para la constitución del domicilio) del contribuyente para la conformación de una residencia fiscal oponible ante el fisco nacional (ya sea por la adquisición o por su pérdida) se presenta la opinión fiscal vertida en el DAT 23-2000. En este dictamen realiza una valoración del concepto de intención de 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).

Por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos presenta su definición o interpretación del concepto de Residencia Permanente instrumentada mediante la RG afip 1621 que ha 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"*

En el mismo sentido, ya mediante la voz del servicio asesor interno del organismo fiscal, en oportunidad de publicar el DAT 12-2000 reitera los criterios de la RG 1621 los cuales pueden ser resumidos de la siguiente manera:

a.- Se debe tener propiedad o uso (de esta manera, si el bien fuera alquilado no descalifica como vivienda permanente al recinto)

b.- Debe estar habilitado, arreglada y reservada con destino principal para uso permanente

c.- El hecho de que en el recinto 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 le 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 incluyendo intereses familiares y económicos por cuanto analiza o tiene en cuenta las relaciones personales o económicas más estrechas del individuo. Este concepto se encuentra también definido en la RG 1621 AFIP antes comentada.

Un tema que importante destacar 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.

LEY 20.628 "Art. 125 ....

*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.*

*Quando 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."*

Lo normado en incisos c) y d) del artículo bajo estudio presentan la estructura típica de "normas de conflicto" por cuanto intentan establecer criterios objetivos para determinar el encuadre jurídico en el marco de la norma bajo estudio ante diferentes situaciones de hecho presentadas por el contribuyente. Bien sabemos que el criterio de "normas de conflicto" es propio del derecho internacional pero llamo al elemento a los efectos solamente de ilustrar como una norma de derecho interno, expresión unilateral de uno de los estados que puede estar involucrado cuestiones de doble o múltiple residencia fiscal para con un contribuyente, puede ser racionalizada e implementada a los fines de resolver conflictos propios de la "superposición de soberanías fiscales" generada por el uso global del principio de "residencia fiscal" para alcanzar las rentas de los contribuyente y una definición no uniforme del término a nivel internacional.

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 proceder, se debe definir la residencia del mismo por medio de las normas de DOBLE RESIDENCIA que reglamente este artículo. Será 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 de



Art. 125 Ley 20.628, se debe mantener la residencia desde el momento en que el evento no reconocido sucedió objetivamente.

LEY 20.628 "Art. 125 .....

*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 prevista 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 la 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 fue 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.

LEY 20.628 "Art. 125 .....

*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."*

A los efectos de cerrar el punto y transmitir la importancia de los criterios analizados (y del concienzudo análisis de la situación personal del contribuyente) será útil considerar el antecedente de ILLIA RAUL HECTOR TFN 2005 donde en particular se analizó la condición de residente de una persona. Se dictamina, sobre la base de los parámetros dispuestos por la RG 1621 AFIP su condición frente al impuesto en función de:

- a.- Su centro vital de intereses personales no estaba en Argentina (este prima sobre lo económicos)
- b.- La inexistencia de vivienda permanente en Argentina
- c.- Viajes esporádicos a Argentina



#### IV.- IMPUESTO A LAS GANANCIAS

##### IV.a.- CRITERIO TRIBUTARIO APLICABLE A RESIDENTES ARGENTINOS

Desde el año fiscal 1998 y con la sanción de la Ley 25.063, la Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628) presenta el diseño actual en cuanto al criterio de atribución de rentas disponiendo que, para los residentes argentinos, se deberá considerar en sus determinaciones de rentas las obtenidas en el país y en el exterior.

Por otro lado, para aquellos sujetos tributarios que no posean la mencionada calidad de residente fiscal argentino, solo se deberá tener en cuenta la renta generada en suelo argentino.

**LEY 20.628** *“Artículo 1° - Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o idea, 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 de 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 determinan la metodología de liquidación del gravamen en función de la residencia del contribuyente, elemento que quedará expuesto en el Art. 119 y ss de la Ley 20.628 incorporado por la Ley 23.966 y analizado en el punto III.- del presente siendo, por cuanto el elemento normativo más 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 las rentas obtenidas por actividades desarrolladas en el exterior
- c.- Posibilidad de computar el FTC con límite.

Por otro lado, 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.



Por su parte, el Art. 1 del DR 1344-1998 presenta aclaraciones en cuanto a los elementos integrantes de las manifestaciones que deberán realizar los contribuyentes, en carácter de declaración jurada, ante el fisco nacional indicando, a su vez, quienes serán los obligados a presentar sus declaraciones ante el organo de fiscalización:

*DR 1344-1998 - "Artículo 1º - Toda persona de existencia visible, residente en el país, cuyas ganancias superen las ganancias no imponibles y las deducciones por cargas de familia, está obligada a presentar ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, -en la oficina jurisdiccional que le corresponda-, una declaración jurada del conjunto de sus ganancias, que se establecerá sumando los beneficios y deduciendo los quebrantos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de este reglamento.*

*Igual obligación rige para los responsables indicados en el inciso d) del artículo 2º de este reglamento, por las ganancias obtenidas por las sucesiones indivisas que se encuentren en las condiciones señaladas en el artículo 33 de la ley.*

*Están exentos de la obligación de presentar declaración jurada -mientras no medie requerimiento de la citada ADMINISTRACION FEDERAL- los contribuyentes que sólo obtengan ganancias:*

*a) provenientes del trabajo personal en relación de dependencia -incisos a), b) y c) del artículo 79 de la ley-, siempre que al pagárseles esas ganancias se hubiese retenido el impuesto correspondiente;*

*b) que hubieren sufrido la retención del impuesto con carácter definitivo.*

En referencia a este artículo es necesario observar que dos condiciones particularmente interesantes al caso bajo estudio que permiten que el sujeto se encuentre exep tuado de presentar las declaraciones juradas aquí reglamentadas que son: a.- no ser residente fiscal argentino o bien, ser residente fiscal argentino pero haber sufrido retenciones en el impuesto a las ganancias con carácter definitivo (carece de interés a objeto del presente la situación del residente fiscal argentino que no ha obtenido rentas superiores a las ganancias no imponibles mas cargas de familia ni aquella situación en la que se encuentren exonerados de la presentación en el marco del inc a) del artículo bajo estudio).

En este sentido podríamos preguntarnos el carácter de la obliación de aquel contribuyente que, durante el ejercicio fiscal, pierde la residencia fiscal argentina en los términos de la Ley 20.628 dado que, objetivamente, al 31 de diciembre, no posee la calidad requerida conforme el Art. 1 del DR 1344-1998 señalado. Adicionalmente a ello podremos considerar, en su situación fiscal, que durante el ejercicio ha obtenido rentas de fuente extranjera.

La resolución del caso la encontraremos en la interpretación de las normas conforme los principios y fines que las informan (Art. 1 Ley 11.683) por cuanto, aquella persona física que se hubiera encontrado en esta situación a fin del ejercicio fiscal, si bien ha perdido su condición de residente fiscal argentino ello solo es a los efectos de determinar la base imponible de sus impuestos (en este caso Impuesto a las Ganancias Ley 20.628) con lo cual, hasta el momento de la pérdida de la residencia fiscla y durante el plazo de efectividad que regula la norma bajo estudio, el contribuyente será sujeto pasivo por la obligacion tributaria que se hubiera perfeccionado, a su nombre, al 31 de diciembre del ejercicio fiscal.



Con lo dicho deberá quedar en claro que lo que ha perdido el contribuyente ha sido solo su calidad de residente fiscal argentino, no su calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria material adeudando por tanto, el impuesto que se perfeccione conforme las normas vigentes al día de cierre del ejercicio fiscal bajo liquidación.

En cuanto a la obligación de presentación de la Declaración Jurada deberá seguir a la obligación principal toda vez que, si bien en nuestro sistema de derecho fiscal las declaraciones presentadas por los contribuyentes no son constitutivas de la obligación tributaria sino meramente determinativas de la misma, en los hechos esta deberá ser presentada con el objeto de que el fisco tenga conocimiento de la materia imponible allegada al sujeto.

La pérdida de residencia fiscal a los fines del impuesto a las ganancias modifica, de manera sustancial, el carácter del sujeto frente al fisco nacional: a partir del momento determinado por nuestras normas fiscales, luego de presentado el hecho bajo estudio, dejará de ser contribuyente del impuesto para pasar a presentar una categoría diferente frente a la gabela: beneficiario del exterior.

Como bien indica el Art. 3 del DR 1344-1998 son *los contribuyentes* quienes están obligados a presentar las declaraciones juradas determinativas de obligaciones tributarias ante el fisco nacional, no aquellos sujetos que solo deban soprotar el gravamen por sus actividades en territorio argentino en su carácter de beneficiario del exterior y es por ello que, como veremos mas adelante, no solo será obligación del contribuyente (dado que hasta ese momento presentará ese carácter) notificar al fisco nacional la sucesión de hechos reglamentado en el Art. 120 de la Ley 20.628 sino que, además, deberá presentar, a ese momento, su última declaración jurada ante el fisco nacional como residente fiscal argentino.

En cuanto a los contenidos de las declaraciones a exteriorizar lo encontramos reglamentado en el Art. 3 del DR 1344-1998:

*DR 1344-1998 – “Art. 3º - Los contribuyentes, en su declaración jurada anual, consignarán también la clase y monto de las ganancias percibidas o devengadas a su favor en el año y que consideren exentas o no alcanzadas por el impuesto.*

*Asimismo, declararán bajo juramento la nómina y valor de los bienes que poseían al 31 de diciembre del año por el cual formulan la declaración y del anterior, así como también las sumas que adeudaban a dichas fechas, en la forma que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.*

*Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46 de la ley, los beneficiarios de dividendos estarán obligados a incluir los valores y participaciones respectivas que posean en la declaración anual del patrimonio.*

*Esta declaración será obligatoria tanto respecto de los bienes situados, colocados o utilizados en el país como de los situados, colocados o utilizados en el extranjero.*

Hasta el momento en que sea efectiva, a los fines fiscales, la pérdida de residencia fiscal y en el marco del Impuesto a las Ganancias la persona física, expatriada, presentará el carácter contribuyente y, con ello, será el obligado a las presentaciones de sus manifestaciones fiscales ante el Fisco Nacional.





#### IV.b.- CRITERIO TRIBUTARIO APLICABLE A BENEFICIARIOS DEL EXTERIOR

Hemos visto que el método aplicado por la legislación argentina en el marco del Impuesto a las Ganancias Ley 20.628, a los efectos de definir quién será considerado beneficiario del exterior se basa en la situación negativa a una condición, es decir: no es residente fiscal argentino entonces se es beneficiario del exterior. En el marco de lo que nos ocupa la regla será: ha perdido la condición de residente fiscal argentino entonces será beneficiario del exterior.

Un vez incurso en las condiciones para ser considerado Beneficiario del Exterior el sujeto soportará cargo tributario por todas aquellas ganancias que, conforme la ley fiscal argentina, sean consideradas de fuente argentina (el tema fuente será tratado en punto V.-) siendo la forma de tributar sobre la base de la aplicación de una retención de carácter de pago único y definitivo, en la fuente, sobre una manifestación de renta establecida de carácter presunto salvo en 2 excepciones detalladas en la norma en las que, el agente de retención, podrá determinar la base imponible sobre base cierta.

Las condiciones vertidas respecto de beneficiarios del exterior, interesarán al sujeto expatriado en tanto y en cuanto posea o mantenga bienes o actividades que pudieran generar derecho a rentas de fuente argentina. El principio general lo vemos reflejado en el Art. 91 de la Ley 20.628:

*LEY 20.628 – “Art. 91 - Cuando se paguen beneficios netos de cualquier categoría a sociedades, empresas o cualquier otro beneficiario del exterior -con excepción de los dividendos, las utilidades de los sujetos a que se refieren los apartados 2, 3, 6 y 7, del inciso a) del artículo 69 y las utilidades de los establecimientos comprendidos en el inciso b) de dicho artículo- corresponde que quien los pague retenga e ingrese a la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) de tales beneficios.*

*Se considera que existe pago cuando se den algunas de las situaciones previstas en el último párrafo del artículo 18, salvo que se tratara de la participación en los beneficios de sociedades comprendidas en el inciso b) del artículo 49, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el artículo 50.*

.....

Vemos que los dos párrafos señalados se ocupan de indicar los elementos de la obligación tributaria (esta vez en cabeza del responsable sustituto que será el agente paga determinando la tasa tributaria a la que estará sujeta el pago, el concepto de pago por remisión al Art. 18 de la Ley 20.628, las rentas exentadas del del tratamiento aquí previsto y, conforme veremos en el Art. 92 de la Ley 20.628, la determinación de la base imponible sobre la que se aplicará la retención.

El siguiente es un extracto del último párrafo del Art. 91 de la Ley 20.628 que indica las condiciones para ser considerado sujeto beneficiario del exterior para lo y de una detenida lectura podremos advertir que el legislador ha pensado el instituto en base al beneficiario efectivo de la renta sin importar el lugar donde se pague la renta o bien los medios utilizados para el pago realizado. Los únicos dos elementos para considerar que una renta estará sujeta a retención en la fuente en carácter de pago único y definitivo conforme el Art. 91 de la norma bajo estudio es que a.- sea considerada renta de fuente argentina y b.- el beneficiario efectivo de la renta no sea residente fiscal argentino.



*LEY 20.628 – ART. 91 .....“Se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes o cualquier otro mandatario en el país y a quien, percibiéndolos en el país, no acreditara residencia estable en el mismo. En los casos en que exista imposibilidad de retener, los ingresos indicados estarán a cargo de la entidad pagadora, sin perjuicio de sus derechos para exigir el reintegro de parte de los beneficiarios.”*

Como se ha indicado en la introducción del título bajo comentario, la base imponible del impuesto será determinada, salvo contadas excepciones, en base a presunciones de bases imponibles sentando este principio el Art. 92 de la Ley 20.628 siendo diseñada esta presunción como de carácter *iure et de iure*.

*LEY 20.628 – “Art. 92 -Salvo en el caso considerado en el tercer párrafo del artículo 91, la retención prevista en el mismo se establecerá aplicando la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35 %) sobre la ganancia neta presumida por esta ley para el tipo de ganancia de que se trate. “*

Si bien nos permitimos no mencionar cada una de las prescripciones de gravabilidad sobre renta presunta dispuestas en el Art. 93 de la Ley 20.628 nos parece interesante resaltar que, conforme le anteúltimo párrafo del artículo de referencia se expresa que las bases imponibles presuntas podrán ser utilizadas a elección del contribuyente contra las bases imponibles ciertas en el caso de la venta alquileres o arrendamientos de inmuebles situados en el país o bien de transferencias de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el país:

*LEY 20.628 – Art. 93 – “Sin perjuicio de lo dispuesto en los incisos f) y g), los beneficiarios de dichos conceptos podrán optar, para la determinación de la ganancia neta sujeta a retención, entre la presunción dispuesta en dichos incisos o la suma que resulte de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado, los gastos realizados en el país necesarios para su obtención, mantenimiento y conservación, como así también las deducciones que esta ley admite, según el tipo de ganancia de que se trate y que hayan sido reconocidas expresamente por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.”*

La elección del método estará a cargo del agente de retención quién deberá conservar todos los comprobantes y papeles de trabajo que hicieron a la determinación de dicha base a disposición del organismo de fiscalización.



## V.- FUENTE

Como todo aquello que es trascendente en nuestro derecho fiscal el concepto de fuente en el marco de la Ley 20.628 se encuentra diseñado en base a diferente normativa, primero de carácter fical, que en lugar de definir claramente que es renta de fuente argentina presenta un principio general en su artículo 5 para complementarlo con extensas excepciones y presunciones de renta en sus artículos 6 a 13 inclusive para completar con la definición de renta de fuente extranjera por medio del Art. 127 con lo cual, independientemente de lo legislado en el Art. 5 Ley 20.628 y sus artículos especiales desde 6 a 13, si no estuviera el concepto incluido en el Art. 127 y ss será entonces renta de fuente argentina. No desarrollaremos en este punto aquellas particularidades que hacen a cada uno de los elementos de renta de fuente argentina que incluso, para su definición, la norma tributaria llama a conceptos jurídicos y técnicos de otras ciencias que hace más complejo el tema aún.

*LEY 20.628 - "Art. 5º - En general, y sin perjuicio de las disposiciones especiales de los artículos siguientes, son ganancias de fuente argentina aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos."*

Este es el artículo principal para definir la renta de fuente argentina dado que hace referencia a a.- bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el territorio; b.- a la realización de actividades en el territorio conectando este hecho con la realización de cualquier acto (u omisión del mismo) susceptible de producir utilidades y c.- hechos ocurridos dentro del territorio.

Con ello, la descripción de la fuente pretende abarcar a toda generación de riqueza producida dentro del territorio ya sea por vínculo objetivo (vinculación de un bien con el territorio) o bien de desarrollo de actividad (por prestación de servicios). La nota distintiva es que todo debe darse dentro del territorio de la nación.

Este Art. 5 Ley 20.628 establece el criterio rector y general de la definición de fuente argentina y, por diferencia, la definición de lo que será fuente extranjera, sin embargo es necesario recordar aquellas aclaraciones que sanamente el legislador entendió necesario incorporar a la ley del impuesto en cuanto al concepto de Fuente Argentina conforme Art. 6 a 8 inclusive de la norma.

El fin aclaratorio de estas normas se advierten en su inclusión dentro del concepto general de Ganancia de Fuente Argentina diseñado en el Art. 5 de la Ley 20.628 en búsqueda de evitar que la recaudación tributaria se resienta por interpretaciones normativas cargadas de dogmatismos o bien de teorías económicas que, violentando los fines específicos del ordenamiento jurídico y de esta rama del derecho, pretendieran sostener diferentes criterios para determinar la sujeción de la renta a una u otra soberanía fiscal.

*LEY 20.628 "Art. 6º - Las ganancias provenientes de créditos garantizados con derechos reales constituidos sobre bienes ubicados en el territorio nacional, se considerarán ganancias de fuente argentina. Cuando la garantía se hubiera constituido con bienes ubicados en el exterior, será de aplicación lo dispuesto en el artículo anterior."*



El criterio de atribución de fuente para la situación regulada en el Art. 6 señalado puede ser fuente de argumentación razonable para la asignación de la fuente de la renta donde el riesto está situado (actual Art. 6) o bien donde los fondos con los que se paga la renta son generados pudiendo generar, esta última afirmación, resultados contrarios a los esperados por el legislador. Por eso el color “aclaratorio” a la disposición.

Otro tanto podemos decir del Art. 7 Ley 20.628 en el mismo sentido:

*LEY 20.628 - Art. 7º - “Los intereses de debentures se consideran íntegramente de fuente argentina cuando la entidad emisora esté constituida o radicada en la República, con prescindencia del lugar en que estén ubicados los bienes que garanticen el préstamo, o el país en que se ha efectuado la emisión.*

*Art. ... - Se considerarán ganancias de fuente argentina los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, cuando el riesgo asumido se encuentre localizado en el territorio de la República Argentina, localización que debe considerarse configurada si la parte que obtiene dichos resultados es un residente en el país o un establecimiento estable comprendido en el inciso b) del artículo 69.*

*Sin embargo, cuando los diferentes componentes de uno de los mencionados instrumentos o un conjunto de ellos que se encuentren vinculados, indiquen que el instrumento o el conjunto de instrumentos no expresan la real intención económica de las partes, la determinación de la ubicación de la fuente se efectuará de acuerdo con los principios aplicables a la naturaleza de la fuente productora que corresponda considerar de acuerdo con el principio de la realidad económica, en cuyo caso se aplicarán los tratamientos previstos por esta ley para los resultados originados por la misma.”*

El último párrafo comienza por incluir en la norma del tributo consideraciones anti elusivas las cuales también visualizamos en el Art. 8 de la Ley 20.628 no solamente cuando establece el principio de *arm's length* para las operaciones entre vinculados o no independientes sino que, además, el principio se sirve de lo dispuesto en los párrafos 1 a 3 toda vez que, en las operaciones transfronterizas, resulta forzoso definir cuando comienza y cuando termina la jurisdicción tributaria Argentina.

*LEY 20.628 – “Art. 8º - Las ganancias provenientes de la exportación de bienes producidos, manufacturados, tratados o comprados en el país, son totalmente de fuente argentina quedando comprendida la remisión de los mismos realizada por medio de filiales, sucursales, representantes, agentes de compras u otros intermediarios de personas o entidades del extranjero.*

*La ganancia neta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de tales bienes, los gastos de transporte y seguros hasta el lugar de destino, la comisión y gastos de venta y los gastos incurridos en la República Argentina, en cuanto sean necesarios para obtener la ganancia gravada.*

*Por su parte, las ganancias que obtienen los exportadores del extranjero por la simple introducción de sus productos en la República Argentina son de fuente extranjera.*

*Cuando las operaciones a que se refiere el presente artículo fueran realizadas con personas o entidades vinculadas y sus precios y condiciones no se ajusten a las prácticas del mercado entre partes independientes, las mismas deberán ajustarse de conformidad a lo previsto por el artículo 15 de la presente ley.”*



*Asimismo, no se considerarán ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes, las operaciones comprendidas en el presente artículo que se realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, supuesto en el que deberán aplicarse las normas del citado artículo 15.*

*En los casos en que, de acuerdo con las disposiciones anteriores, se trate de operaciones de importación o exportación de bienes a cuyo respecto pueda establecerse el precio internacional —de público y notorio conocimiento— a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares, corresponderá, salvo prueba en contrario, utilizar dichos precios a los fines de la determinación de la ganancia neta de fuente argentina.*

*Cuando se trate de operaciones distintas a las indicadas en el párrafo anterior, celebradas entre partes independientes, el contribuyente —exportador o importador— deberá suministrar a la Administración Federal de Ingresos Públicos la información que la misma disponga a efectos de establecer que los precios declarados se ajustan razonablemente a los de mercado, incluidas la asignación de costos, márgenes de utilidad y demás datos que dicho organismo considere necesarios para la fiscalización de dichas operaciones, siempre que el monto anual de las exportaciones y/o importaciones realizadas por cada responsable supere la suma que con carácter general fijará el Poder Ejecutivo nacional.*

Superadas las presunciones del Art. 9 Ley 20.628 cabe recordar las excepciones marcadas en clase como ser:

- 1.- Compañías de Transporte constituidas en Argentina por fletes o pasajes en el exterior: En el caso de compañías de transporte internacional constituidas en Argentina, pese a que los transportes se desarrollen en el exterior, las rentas serán consideradas de fuente Argentina.
- 2.- Representantes del gobierno en el exterior: Los representantes del gobierno en el exterior no pierden residencia argentina y, siendo que actúan en favor del gobierno, se mantiene la consideración de sus rentas como de fuente argentina
- 3.- Miembros del directorio de empresas constituidas en Argentina que actúen en el exterior: expresamente la norma trata la fuente de este tipo de rentas por cuanto si la empresa se encuentra constituida en Argentina, manteniendo el criterio de vinculación territorial formal (que es utilizado para reconocer el domicilio fiscal de las empresas legalmente constituidas en el país) se reconoce como fuente de las rentas pagadas a sus directores como de fuente Argentina.
- 4.- Asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestado desde el exterior destinado a una actividad económica desarrollada o a desarrollarse en el país: en este caso se aplica el criterio de utilización económica. El encuadre del concepto que se está pagando se presenta como sumamente importante dado que no es lo mismo un servicio que un asesoramiento técnico. En este sentido los CDI colaboran con la definición del término pero cuando esto no exista se estará a la documentación que permita diferenciar a.- prestación de servicios (no alcanzada por este supuesto) de la prestación de un b.- asesoramiento técnico o similares.

Como mencionamos en la introducción al tema, la norma además como se conceptualizan las ganancias obtenidas en el exterior y que es de fuente extranjera para determinar conociendo, por su no inclusión dentro de este artículo, lo que corresponde sea asignado como renta de fuente argentina.



*LEY 20.628 - Art. 127 – “Son ganancias de fuente extranjera las comprendidas en el artículo 2º, que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.”*

Es importante rescatar, del presente artículo, el siguiente párrafo: “excepto los tipificados expresamente como de fuente argentina y las originadas por la venta en el exterior de bienes exportados en forma definitiva del país para ser enajenados en el extranjero, que constituyen ganancias de la última fuente mencionada.” dado que el mismo representa una reserva especial de soberanía al caracterizar como fuente argentina rentas que han sido obtenidas y generadas por bienes o situaciones especialmente mencionados en el mismo.



## VI.- ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE PÉRDIDA DE RESIDENCIA

Hemos visto que la pérdida de residencia fiscal es un evento de suma trascendencia para el contribuyente argentino (independientemente de las diferencias señaladas en cuanto a las normas del Impuesto a las Ganancias y las normas del Impuesto sobre los Bienes Personales) que debe ser acreditada ante el fisco nacional en la oportunidad de ocurrir cada uno de los hechos que reglamenta el encuadre del contribuyente frente al impuesto y conforme las normas procedimentales habilitadas al efecto por el fisco nacional.

Lo dicho no debe ser tomado solamente como un requisito legal, es en realidad una necesidad del contribuyente dado que solamente realizando el trámite formal podrá evitar reclamos fiscales en orden al método seleccionado para dar cumplimiento a la obligación fiscal debido a que el cambio significa:

- a.- Las rentas de fuente argentina (pasando a tributar como beneficiario del exterior)
- b.- Los patrimonios ubicados en argentina (pasando a tributar como sujeto no residente)
- c.- Las rentas y patrimonios ubicados en el exterior (no encontrándose sujetos a impuestos nacionales)

En el marco del impuesto a las ganancias, la pérdida de la condición como residente fiscal se encuentra normada en el Art. 122 de la norma del tributo

**LEY 20.628** *“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 a 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.*



DR. SERGIO CARBONE

Contador Público (UBA)

Como se aprecia, el Art. 122 de la Ley 20.628 establece que, en el supuesto de haber perdido la residencia fiscal argentina (en este caso ya ubicados en el exterior) el contribuyente deberá acreditar tal situación ante consulado argentino y este, a su vez, comunicará tal hecho a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Pese a lo expuesto, el FISCO NACIONAL interpreta que será el contribuyente quien debe notificar tal hecho a los efectos de la baja de la CUIT conforme DAL 121-2000





## VII.- LA IMPORTANCIA DE LA COMUNICACIÓN AL FISCO NACIONAL

Se verá entonces que el objetivo perseguido por el contribuyente que ha perdido la residencia fiscal (conforme lo dispuesto por el Art. 120 y 125 Ley 20.628 y que no mantiene domicilio en territorio nacional conforme normas Art 1 dr 127-1996) será la cancelación de su inscripción como contribuyente ante el fisco nacional (estando esto representado por la baja de la CUIT) debiendo requerir tal trámite ante el órgano de fiscalización.

Ahora bien, sucede que, por un lado, el procedimiento no se encuentra reglamentado y, por el otro, al momento de solicitar la baja tributara el contribuyente debe acreditar no solo las condiciones de extremo aducidas sino además el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales a la fecha del requerimiento realizado (por ello la importancia de lo indicado en puntos II.- y III.-

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 cuanto a la posibilidad de sufrir sanciones formales por no comunicar el cambio de situación fiscal (residencia o domicilio) se destaca lo expresado en DAL 90-1990, sobre el carácter de los incumplimientos formales, por cuanto menciona 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.

Por otro lado, es posible que el contribuyente presente información requerida al fisco pero de manera tardía, en este sentido encontramos el DAT 127/1992 donde se indica que la información tardía no puede vedar los efectos legales previstos por la norma tributaria.

De esta manera deberán quedar en claro los siguientes conceptos

a.- La falta de comunicación al fisco nacional de situaciones como al “pérdida de residencia fiscal” o bien la modificación del domicilio significarán omisiones al deber de información (en todo caso sancionables conforme Art. 39 Ley 11.683) pero jamás podrá ser constitutiva de una mayor obligación fiscal para el contribuyente.

b.- A los efectos de evitar sanciones formales (por falta de presentaciones tributarias a las que se encuentra obligado el contribuyente residente en argentina) o bien por la falta de notificación de la modificación del domicilio o bien de la residencia a los efectos fiscales, y ante la inexistencia de un procedimiento reglado por parte del fisco se recomienda:

b.1.- Confeccionar las DDJJs de Ganancias y Bienes Personales (según corresponda) en función del criterio de Residencia Fiscal (art 120 y 125 Ley 20.628 y Domicilio Art 1 DR 127-1996)

b.2.- Presentación de MULTINOTA solicitando baja de cuit acompañada con la siguiente información



.- DDJJs Ganancias años no prescriptos

.- DDJJs Bienes Personales años no prescriptos

.- Elementos que acrediten domicilio en el exterior y en que ha comenzado a estar vigente, apostillados y visados por consulado

.- Elementos que acrediten residencia en el exterior y haber estado fuera del país durante más de 12 meses como ser registro de migraciones en Argentina, declaración de residencia en el exterior apostillado y visado por consulado.

b.3.- En caso de que el fisco no responda en términos legales realizar pronto despacho

b.4.- En caso de que el fisco responda por la negativa realizar recurso jerárquico.

b.5.- En el caso de respuesta negativa o bien de falta de respuesta se podrá acudir a la vía judicial, a mi criterio, CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

b.6.- Realizar la baja por padrón fiscal de todos los impuestos a los que hubiera estado inscripto.



### VIII.- PALABRAS FINALES

La relación FISCO-CONTRIBUYENTE es una relación de carácter altamente formal pero en casos en los que no existe un procedimiento adecuado o reglamentado para seguir por el contribuyente las conductas deben ser entendidas en función de las acciones de cada una de las partes. La buena fe y el acto de comunicación será fundamental para incluso repudiar una multa por incumplimientos formales (incluso para aquel incumplimiento como el que es objeto del presente escrito).

Si bien es cierto que en RAMOS HNOS SA CONTRA TORRES OSVALOD TSCORDOBA 1996 se sienta el precedente de que solo los actos que deben ser aprobados con posterioridad a su producción no son válidos mientras su aprobación no se produce (situación que aquí no se manifiesta toda vez que la norma habla de una comunicación al fisco nacional, no de la necesidad de aprobación de la pérdida de residencia o de la modificación del domicilio) y que la CSJN en INSTITUTO MIXTO DE INVERSIONES MOBILIARIAS en 1974 que el carácter constitutivo de obligaciones tributarias solo es atribuible al hecho imponible, no siendo la residencia o el domicilio un elemento del mencionado concepto, criterio reiterado en ANTARES SA TFN 1992, sobre la base de que el plazo para la comunicación es estrictamente reglamentario, se recomienda acreditar ante el fisco nacional todos los elementos que hacen a su derecho y su encuadre y, de no recibir respuesta, analizar la vía judicial motivado en que, la falta de aceptación por parte del fisco al requerimiento de quien ha dejado de ser contribuyente del impuesto a las ganancias por pérdida de residencia o bien del impuesto sobre los bienes personales por modificación del domicilio (pasando éste a tributar sobre bienes en territorio argentino y por medio de representantes) podría acarrear, en primer lugar, incertidumbre en el contribuyente respecto de sus obligaciones formales ante el fisco nacional y, por otro lado, la comunicación realizada por el contribuyente al fisco nacional será un elemento a su favor por cuanto manifiesta su INTENCIÓN de modificar su residencia o domicilio en argentina hacia el exterior.

Dr. Sergio Carbone  
Contador Público (UBA)