



CONFLICTOS DE “DOBLE RESIDENCIA”

RESIDENCIA FISCAL – LEY 20.628

I.- INTRODUCCIÓN

La residencia fiscal de los contribuyentes es siempre un tema que llama a confusión y si bien mucho se ha escrito sobre el punto no dejan de sorprendernos situaciones de la vida real que, muchas veces, nos obligan a indagar un poco más en las definiciones y regulaciones dadas en la Ley 20.628 a los fines de definir las condiciones que deberá presentar el contribuyente a los fines de categorizarse como Residente Fiscal Argentino o Beneficiario del exterior.

En días recientes me ha tocado conversar con varios contribuyentes que, extrañamente parecía no haber llegado a comprender el concepto de “doble residencia fiscal” y el papel que las normas, mal llamadas, de “doble residencia”, despliegan en la Ley 20.628.

a.- La confusión común: “que un contribuyente tiene doble residencia fiscal”.

b.- Lo que la Ley 20.628 dispone: un mecanismo o “norma de conflicto” para resolver aquella situación en la que, a aparentemente, el contribuyente presenta caracteres de residente fiscal en más de una jurisdicción.

Vemos, entonces, que lamentablemente la “creencia generalizada” es por lo señalado en a.- cuando, en realidad, el fin de las normas que explícitamente tratan este conflicto es lo indicado en b.-.

En este marco me pareció interesante reseñar un ya viejo antecedente pero que presenta absoluta actualidad por tratarse de un contribuyente que, en algún momento, presentó todos los caracteres para ser residente fiscal argentino pero, posteriormente, pierde tal condición omitiendo notificar al fisco su nuevo carácter de Beneficiario del Exterior.

El antecedente presentado es rico en contenido puesto que no solamente el tribunal resuelve el conflicto de “doble residencia” analizando cada uno de los elementos definitorios dispuestos en el Art. 125 Ley 20.628 sino que, además, permite advertir las consecuencias del encuadre erróneo.

II.- INTRODUCCIÓN AL ANTECEDENTE JUDICIAL

El antecedente judicial objeto de referencia será HECTOR RAUL ILLIA – TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN 2005 el cual se presenta interesante porque trata de un sujeto de nacionalidad Argentina que, habiéndose ausentado por largo período de tiempo del país, el fisco pretende la pérdida de residencia del contribuyente debiendo, por tanto, tributar como sujeto beneficiario del exterior aplicando a los efectos de determinar su carácter de residente fiscal (o no residente) las normas del Art.119 Ley 20.628, Art. 120 Ley 20.628 y Art. 125 Ley 20.628.

Por su parte el contribuyente alega que no ha perdido la residencia fiscal en los términos del Art. 119 Ley 20.628 no debiendo, por tanto, ser tratado como un sujeto beneficiario del exterior en los términos el Art. 123 Ley 20.628.



Se destaca párrafo con argumentación del contribuyente:

“Aclara que los únicos bienes que posee son unas fracciones de campo en la Provincia de Buenos Aires, las que dedica a la explotación agropecuaria, disponiendo allí de una vivienda que habita frecuentemente y por largos períodos de tiempo.”.

Elementos en los que se basa el contribuyente para indicar que no ha perdido su carácter de residente fiscal (todos regulados en el Art. 125 Ley 20.628):

a.- posee una vivienda permanente habilitada en los términos de la RG 1261 AFIP y

b.- habita frecuentemente y por largos períodos de tiempo en dicha vivienda.

El Art. 125 inc. b) Ley 20.628 requiere, a los fines de definir un conflicto de “doble residencia fiscal” considerar como elemento sustantivo el de “centro vitales de intereses” y, en este sentido, los lazos familiares serán un de los elementos definitorios del mencionado centro vital. Por este motivo, en referencia a los lazos familiares, se destaca el relato del contribuyente para considerar la línea argumental del mismo y, con ello, el peso que pudiera tener en la decisión final del tribunal:

“Detalla que su familia (esposa e hijas) residen en Vía Soldino 22, Lugano, Suiza, dejando sentado que mantiene una excelente relación con su esposa, la señora Marta Gómez, pero que está separado de hecho de ella desde hace años, de modo que en el caso no existe lazo marital y que sus hijas son personas mayores de edad que hacen vida independiente.”.

Resulta ser claro que lo que se pretende es determinar cual es el lugar donde habitualmente reside el contribuyente en el marco de las normas dispuestas por el Art. 125 Ley 20.628 que resuelve conflictos de “doble residencia”.

En el despliegue de la defensa del contribuyente se destaca párrafo en cuanto a encuadre dado por el contribuyente a sus declaraciones juradas:

“Manifiesta que por ser argentino y residente en el país, en sus declaraciones juradas anuales, sin hacer deducciones por familiares a cargo ni de ninguna otra clase, liquidaba sus impuestos a las ganancias de conformidad con esa categoría, resultando un contribuyente ejemplar.”.

De lo dicho, el contribuyente se consideraba residente fiscal Argentino sin pretender que, por los viajes al exterior, pudiera haberse configurado una pérdida de residencia fiscal en los términos del Art. 119 Ley 20.628 y, con ello, encontrarse sometido al tratamiento relacionado con los beneficiarios del exterior que obligaría a comprender a su explotación en Argentina como un establecimiento permanente en el marco del Art. 69 inc. b) Ley 20.628 no pudiendo, por tanto, aplicar las alícuotas progresivas del Art. 90 Ley 20.628 siendo estas, por tanto, las consecuencias del encuadre como beneficiario del exterior para un sujeto que, habiendo perdido la residencia fiscal en los términos del Art. 119 ley 20.628, mantiene explotaciones en el país.



III.- LA ARGUMENTACIÓN DEL FISCO NACIONAL

En cuanto a la explotación mantenida por el contribuyente será útil recordar que la pretensión fiscal sería tratar a la explotación agropecuaria en Argentina encuadraría como un Establecimiento Permanente de un Sujeto residente en el exterior y, con ello, aplicar las disposiciones del Art. 69 inc. b) Ley 20.628 para lo cual, y a los fines de entender que el contribuyente revestía el carácter de beneficiario del exterior, basa su primer interpretación en el elemento intencional que representa el domicilio del contribuyente el cual se encuentra declarado en el exterior:

“Advierte que de las actuaciones llevadas a cabo por la repartición fiscal, surge que el contribuyente está domiciliado en Vía Soldino 22, Confederación Helvética 6900, Lugano, Suiza.”

Por otro lado se advierte párrafo en el que queda patente las capacidades de investigación del fisco nacional incluso en el registro de migraciones en el cual se debe considerar también el carácter en el que ingresa el contribuyente:

“Afirma que si bien posee domicilio legal en la Ciudad de Junín, Provincia de Buenos Aires, se ha podido comprobar, conforme nota (DDs.) 1038/1999, expediente 202.764-5/99 de la Dirección Nacional de Migraciones, dependiente del Ministerio del Interior, acompañada en los antecedentes administrativos, que el recurrente posee nacionalidad suiza con pasaporte de dicho país 5.711.068 y que ingresa al país en calidad de turista con autorización temporaria.”.

De lo dicho surge que:

a.- a la situación de poseer domicilio en el exterior

b.- se agrega el reconocimiento de nacionalidad Suiza del contribuyente y

c.- que para ingresar al país lo hace con pasaporte emitido por extraña jurisdicción y que ingresa en calidad de turista con autorizaciones temporarias de permanencia todos elementos que permiten asumir que incluso el contribuyente no se reconoce como Nacional Residente Argentino y su intención es solamente de plazo corto en cuanto a estancia en la República Argentina.

En cuanto al carácter en el que el contribuyente ingresa al país luego advierte la posición fiscal:

“Sostiene que el análisis estuvo dirigido a establecer si su residencia se asentaba en Argentina o en el extranjero y en atención a lo informado por la Dirección Nacional de Migraciones, su residencia es en Suiza habida cuenta que de lo contrario no tendría sentido lógico que ingresara a la Argentina con una autorización temporaria en carácter de turista.”.



De lo dicho, al reingresar al país el contribuyente, será importante considerar incluso el carácter en el que ha ingresado siendo este un tema, muchas veces, no advertido por el contribuyente y no considerado al momento de analizar casos puntuales que, en el ejercicio profesional, se presentan.

A los fines de resolver el caso será necesario conducir nuestra atención hacia otro elemento destacado: los plazos de tiempo en los que el contribuyente ha estado en territorio nacional advirtiéndolo:

“Que en tal sentido la nota aclara que ha ingresado a nuestro país en la calidad mencionada - turista, con autorización limitada- en cuatro oportunidades, en el año 1997, por un total de 116 días, y en dos ocasiones en el año 1998, por un total de 76 días.”.

En el año 1997 supera el plazo de 90 días dispuesto por el DR Ley 20.628 pero en el 1998 no llega a superar dicho parámetro.

Ambos se encuentran por debajo de los 180 días donde se advierte que la interpretación del TFN será entonces conteste con el Art. 123 Ley 20.628 por la cual, habiendo el Nacional Argentino perdido la condición de residente fiscal en el marco del Art. 119 Ley 20.628 su situación será contemplada conforme lo dispone el Art. 123 Ley 20.628; es decir, como un beneficiario del exterior pero con la particularidad del deber de analizar, en este caso, las normas de doble residencia conforme Art. 125 Ley 20.628 donde, importará lo dispuesto en el Art. 125 inc. c) Ley 20.628 que obliga a analizar donde el contribuyente ha pasado mas tiempo.

El Art. 125 inc. c) Ley 20.628 dice:

“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;”

En este sentido resulta claro que, en los ejercicios fiscales señalados, el contribuyente ha pasado mayor parte del año en extraña jurisdicción.

Continuando con el análisis de la pretensión fiscal se destaca párrafo de opinión del Fisco Nacional en cuanto al concepto de Domicilio Real:

“Analiza la normativa aplicable con respecto al domicilio, determinado conforme al Código de fondo en materia civil, señalando que el domicilio real es el lugar donde está establecido el asiento principal de su residencia y sus negocios, siendo requisito del domicilio real la residencia principal y estable, infiriéndose de la propia definición del codificador que el domicilio abarca la residencia, siendo ésta aquel lugar donde una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y obligaciones aunque de hecho no



esté allí presente.”.

De lo dicho resulta clarísima la importancia del concepto de residencia estable ante lo cual advierte el siguiente elemento:

“la residencia estable es aquella en donde vive con ánimo de permanecer, considerando la intención del beneficiario y las características de cada caso particular.”.

La conjunción de estos dos párrafos permiten extraer

a.- que el domicilio en términos civiles implica determinar cual es el asiento de su residencia principal o de sus negocios,

b.- que el concepto de domicilio abarca la residencia (real),

c.- que el concepto “residencia” en términos civiles nada tiene que ver con el concepto “residencia a los fines fiscales” conforme a Art. 119 Ley 20.628 dado que informan a principios diferentes,

d.- pero que es necesario conocer la residencia real del contribuyente para saber si, efectivamente, ha constituido domicilio en determinado lugar,

e.- que en este sentido importará a la definición de residencia donde el contribuyente vive con ánimo de permanecer donde

f.- el elemento intencional será definitorio.

Sobre el punto el Fisco Nacional destaca:

“Afirma en tal sentido que la recurrente alegó que reside en Suiza por motivos familiares, anteponiéndose éstos a sus intereses económicos, evidenciando, con ello, el lugar de residencia y su intencionalidad en cuanto al lugar en donde quiere permanecer.”

IV.- EL ELEMENTO DEFINITORIO

El presente antecedente ha sido seleccionado por los elementos en los que se ha basado el tribunal para determinar el correcto encuadre del contribuyente en cuanto a su carácter frente encuadre respecto de su residencia fiscal. Para ello se ha analizado el vínculo familiar con esposa e hijos y, con esto, utilizado este vínculo, en el marco del Art. 125 Ley 20.628 para determinar la resolución del conflicto de “doble residencia” en el cual el contribuyente se encontraría incurso.

En este sentido si bien el fisco ha destacado que ha dado prioridad al elemento y vínculo familiar siendo este prioritario a otros vínculos cabe señalar que importará siempre que no se encuentre, de hecho, separado de su familia cosa que el contribuyente no ha alegado en sede administrativa ni probado en sede judicial.

Se destaca párrafo con dichos del Fisco Nacional:



“Deja sentado que a fojas 148/149 de los antecedentes administrativos en ningún momento el recurrente señala estar separado de su señora esposa, argumento que es utilizado por el responsable en el presente recurso, como intento de modificar la situación planteada en un primer momento y agregar un factor más que haría insinuar una situación que impidiera considerarlo residente en el extranjero.”

Otro elemento elemento a considerar sería las manifestaciones realizadas en las declaraciones juradas tributarias en referencia a las deducciones personales:

“Constata que el contribuyente no ha deducido de su declaración jurada del impuesto a las ganancias, el mínimo no imponible que legítimamente le correspondería, lo que pone de manifiesto que ni el señor Illia, ni su asesor, lo consideran un residente en el país ya que entienden que no cumple con los requisitos exigidos por el artículo 23 de la ley del gravamen, en especial cuando se refiere a la residencia como condición sine qua non para que proceda la deducción por él prevista.”

V.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

Pasando al punto del dictamen del TFN este advierte que el primer elemento sobre el cual se deberá poner atención será el domicilio real del contribuyente:

“En tal sentido corresponde dirigir el análisis sobre el domicilio real atribuible al recurrente, a fin de dilucidar el lugar de residencia, determinante ello para el adecuado tratamiento de las ganancias imponibles por el período 1997.”

El cual vincula, ineludiblemente, con el lugar de residencia del contribuyente (el cual no va a estar directamente vinculado con el carácter de residente fiscal o no en el marco del Art. 119 Ley 20.628 pero definitivamente ayudará a conocer la verdadera intención del contribuyente en el marco de la controversia planteada).

Sobre el punto “domicilio” advierte el TFN lo siguiente:

“la familia de la actora sienta su domicilio real en Vía Soldino 22, Lugano-Suiza, siendo dicho lugar el elegido por su grupo familiar -esposa e hijas- para residir con carácter permanente.”

Presentando especial énfasis al domicilio de la familia. Nuevamente, el dato no puede ser entendido disociado de los otros elementos que hacen al caso.

Lo dicho en esta última nota se puede incluso constatar con la importancia que advierte al elemento de la separación de hecho alegado por el contribuyente:



“atinente a la separación de hecho que media entre el actor y su señora esposa, no obran en autos constancias que aseveren tal afirmación, por lo que no posee tal argumento fuerza convictoria que incline de algún modo el presente decisorio.”

Como se ha visto, el contribuyente no puede demostrar, incluso, por los movimientos declarados en migraciones como se ha mencionado anteriormente.

En el marco del Art. 119 Ley 20.628 importará, como se sabe, cuando el contribuyente ha perdido el carácter de residente fiscal Argentino de lo cual resulta de manifiesta magnitud

a.- el momento en que constituye domicilio en el exterior,

b.- fecha desde la cual ha constituido tal domicilio y

c.- estancias temporarias en el territorio nacional de parte del contribuyente (conflictos de doble residencia Art. 125 Ley 20.628).

Lo resaltado en el siguiente párrafo aclara el punto:

“De la actuación practicada por la Dirección General Impositiva, a fojas 108 de los antecedentes administrativos, surge de la declaración efectuada por el encargado del establecimiento agropecuario -propiedad del recurrente- y ratificado por el apoderado de la actora, que la misma reside en Lugano (Suiza), aproximadamente desde el año 1990 y que desde esa fecha hasta 1998 viajó a Argentina alrededor de 9 veces.”.

Lo referenciado en cuanto a oportunidades en las que el contribuyente ingresa al país incluso se verifica desde migraciones destaco el siguiente extracto:

“De la nota (DDs.) 1038/1999 expediente 202.764-5/99 expedida por el Director de Asuntos Jurídicos de la Dirección Nacional de Migraciones, dependiente del Ministerio del Interior, surge que el recurrente ingresó a Argentina en el período 2/1997 a 4/1998 en seis ocasiones, en calidad de turista con pasaporte suizo 5.711.068, con autorización temporaria (fs. 117/8 de los a.a. cuerpo de ganancias).”.

No solo es importante señalar la consecuencia del encuadre como beneficiario del exterior dado al contribuyente sino que lo que me ha motivado los extractos realizados es advertir al contribuyente la línea investigativa (y hasta diría la tenacidad con que el Fisco Nacional encara la cuestión) llevada adelante por el fisco nacional. No debe, el contribuyente, desatenderse de sus registros en Migraciones.

En cuanto a la interpretación que pueda darse del Art. 119 Ley 20.628 en referencia a la condición de Nacional Argentino y las disposiciones reglamentarias referentes a ingresos sin intención de permanecer en el país (para lo cual se ha establecido un límite máximo temporal de 90 días) cabe



considerar que, a los efectos de lo dispuesto por el Art. 123 Ley 20.628, se considerará al sujeto que hubiera perdido la residencia fiscal en los términos del Art. 119 Ley 20.628 como un beneficiario del exterior no siendo un “elemento vinculante”, a estos efectos, la nacionalidad del contribuyente. Se destaca párrafo en este sentido:

“Si bien conforme surge de la copia de la libreta de enrolamiento adjunta en el escrito recursivo la nacionalidad del recurrente es argentina, ello no es determinante a los efectos de resolver la cuestión planteada en referencia a la residencia”.

De lo dicho, la nacionalidad no es vinculante a los efectos de la determinación del carácter de residente fiscal en casos en el que el contribuyente, previamente, hubiera perdido el mencionado carácter de residente fiscal.

Consecuentemente con lo dicho luego el TFN advierte:

“Debe aclararse que a los fines de la ley de impuesto a las ganancias lo determinante al momento de efectuar la declaración jurada y liquidar el impuesto, es en principio la residencia y no la nacionalidad, máxime teniendo en cuenta que la ley del gravamen adopta el criterio de renta mundial, para el cual la condición de residente o no del país es fundamental a los efectos de determinar la incidencia del gravamen sobre las rentas obtenidas.”

Quedará entonces claro que el TFN entiende el siguiente carácter del contribuyente frente al criterio de residencia fiscal:

“De lo expuesto se desprende que el recurrente no posee residencia en la República Argentina, que sus esporádicas visitas temporarias al país no condicen con una real intención de permanecer o asentar vivienda en el mismo, tal como lo manifestare a fojas 12 "in fine", manifestaciones que no logran desvirtuar lo afirmado en las actuaciones llevadas a cabo por la inspección a lo largo del proceso determinativo del tributo.”

Con todo, lo que importará al contribuyente será la consecuencia de ser encuadrado como un sujeto beneficiario del exterior. En este sentido el encuadre fiscal en el marco de la Ley 20.628 de una explotación perteneciente a un sujeto beneficiario del exterior será el advertido en sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación:

“En consecuencia la recurrente siendo una persona física que reside en el exterior -tal como ha quedado demostrado- y siendo titular de una explotación agropecuaria en el país debe tributar el impuesto a las ganancias conforme a los artículos 1, 49 y 69, inciso b) de la ley del tributo.”



VI.- PALABRAS FINALES

La enseñanza de este antecedente será entonces que el encuadre del contribuyente y sus fuentes de negocios en el marco del criterio de residencia fiscal definido conforme Art. 119 y ss Ley 20.628 es sumamente casuístico debiendo el contribuyente y su asesor tributario extremar los recaudos para conocer la verdad material de sus costumbres habituales y modo de vida.

La investigación fiscal, se ha visto, llega a planos que, muchas veces, se ha pretendido no serían significativos a los efectos de las acciones fiscales pero, como se ha visto, no acontece ello en la realidad. El fisco nacional persigue la verdad material y la interpreta en conjunto de diferentes manifestaciones realizadas por el contribuyente.

Las consecuencias de un encuadre erróneo tampoco son siempre las mismas. En este caso vemos una condición, lamentablemente, sumamente normal: el contribuyente se expatría dejando en Argentina bienes en explotación (actividades agropecuarias, inmuebles, empresas unipersonales, etc) y pretende “haber pagado todos sus impuestos en Argentina” pero ocultando bienes en el exterior puesto que, naturalmente, en el exterior SI contribuye conforme el total de su obligación.

Cada situación debe ser analizada detenidamente y considerar cada una de las consecuencias para bienes, rentas y unidades de explotación.

Dr. Sergio Carbone