

## **La Pérdida de la Residencia del “Sr. X”. Implicancias y puntos a tener en cuenta a los fines fiscales.**

Dada la particular coyuntura actual, en Argentina se incrementan las inquietudes acerca del concepto de residencia a los fines fiscales, su alcance y en qué momento puede considerarse que se ha perdido, teniendo en cuenta la normativa imperante y el punto de vista de la AFIP. Esto resulta ser un tópico de relevancia a la hora de determinar la tributación en el Impuesto a las Ganancias y a los Bienes Personales.

Para mayor claridad al exponer la situación y los puntos a analizar, vamos a considerar que quien consulta es el “Señor X”, quien:

- es nacional argentino;
- quiere adquirir/adquirió la residencia migratoria en un país extranjero, jurisdicción en la cual tiene su vivienda e intereses económicos (participación accionaria entre otros);
- podría conservar intereses económicos en Argentina;
- mantiene en Argentina una vivienda a disposición, al igual que en el país extranjero;
- tiene su núcleo familiar en Argentina;
- viaja regularmente a terceros países.

### **Introducción**

Argentina aplica el criterio de la “renta mundial” para los residentes en el país –tributando estos tanto por sus ganancias de fuente argentina como por sus ganancias de fuente extranjera- y el criterio de la “fuente” para los no residentes– es decir que éstos tributan exclusivamente por sus ganancias de fuente argentina.

El carácter o no de residente argentino tiene consecuencias indirectas, a saber:

- utilización de normas particulares para la medición de la renta;
- aplicación de los tratados o convenios para evitar la doble imposición celebrados por Argentina, entre otras normas internacionales suscriptas.

Según la Ley del Impuesto a las Ganancias, se consideran residentes en el país a los efectos fiscales <sup>1</sup>: i) a las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas, excepto las que hayan perdido la condición de residentes, y ii) a las personas humanas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido su residencia permanente en el país o que, sin haberla obtenido, hayan permanecido en el mismo con autorizaciones temporarias otorgadas durante un período de 12 meses.

En materia de Impuesto sobre los Bienes Personales, el domicilio en la Argentina también resulta determinante en cuanto a que la persona domiciliada en la Argentina tributa sobre sus bienes radicados tanto en el país como en el exterior; mientras que la persona domiciliada fuera de la Argentina tributa exclusivamente por sus bienes radicados en la Argentina.

### **Aspectos relevantes para la pérdida de residencia fiscal en Argentina**

La nacionalidad argentina de una persona humana, determina que esa persona sea, en principio y salvo que haya perdido tal carácter, residente argentino a los fines fiscales.

Para poder determinar la pérdida de la condición de residente fiscal, la Ley del Impuesto a las Ganancias (LIG) establece reglas referidas a ello lo cual se verifica cuando acontece alguno de los siguientes hechos:

- a) Si el “Señor X” obtiene la residencia permanente a los fines migratorios en otro país, o
- b) Si el “Señor X” se ausenta del país durante 12 meses corridos.

Si se verificase alguna de las dos circunstancias señaladas, ello debe ser informado a la AFIP solicitando la baja de inscripción ante los gravámenes de los cuales el “Señor X” revista la condición de contribuyente. En definitiva, se trata de una situación “de hecho que no requiere autorización por parte de AFIP. Asimismo, hacemos algunas menciones especiales al respecto:

- A pesar de no ser necesario adquirir el status de “residente fiscal” en otro país como condición o antecedente para perder el carácter de residente fiscal en Argentina, la misma LIG cuando trata el tema de doble residencia menciona como situación de hecho esa circunstancia.
- No es necesario tramitar la baja de residencia en Argentina.
- Para el supuesto contemplado en el supuesto a), las normas no establecen plazo máximo de permanencia en el país, pero habrá que contemplar la regla aplicable a la “doble residencia”.
- En el supuesto b), el DR admite que la presencia temporal en el país de hasta 90 días corridos en forma continua o alternada en un período de 12 meses no interrumpen la “permanencia continuada en el exterior”. Esto quiere decir que, la “ausencia de hecho” se mantiene pese a la presencia esporádica en Argentina hasta 90 días corridos en total. Ese lapso se cuenta computando los días transcurridos entre el día inmediato siguiente en el que se produjo el ingreso hasta aquél en que tenga lugar el egreso, inclusive.
- La pérdida de la condición de residente fiscal en la Argentina surte efectos en el primer caso a partir del primer día del mes inmediato siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia permanente en el Estado extranjero, o bien en el segundo caso a partir del primer día del mes inmediato siguiente al momento en que se hubiera cumplido el período de doce meses que determina la pérdida de la condición de residente en el país, según sea el caso.

### **Efectos de la pérdida de la residencia en la Argentina**

Una vez verificado alguno de los dos supuestos de pérdida de residencia mencionados en los párrafos anteriores, el “Señor X” comenzaría a tributar únicamente por sus ganancias de fuente argentina, adquiriendo así el carácter de beneficiarios del exterior respecto de esas rentas.

En lo que respecta al Impuesto sobre los Bienes Personales, sólo deberán ingresar el gravamen sobre aquellos activos radicados en el país, debiendo sus declaraciones juradas ser presentadas por quien tenga la administración, guarda o custodia de tales activos.

Algunos recaudos que deberán observar las personas que pierdan la residencia fiscal son:

1	Solicitar la baja como contribuyente ante AFIP, respecto de aquellos impuestos en que se encuentre inscripto <sup>2</sup> . No requiere pedir la baja de la CUIT.
2	Conservar la documentación que acredite la obtención de residencia permanente migratoria, ausencia temporaria y/o residencia fiscal en otro país.
3	Presentar las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias por el período comprendido entre el 1 de enero hasta el mes en que se verifica la obtención de la residencia migratoria y/o se verifican los 12 meses de ausencias temporarias.
4	Si obtiene rentas de fuente argentina deberá, quien las obtenga, practicar la retención conforme las reglas de los beneficiarios del exterior.
5	Informar el status de cambio residencial a todos los agentes de retención; y en caso de que se

	hubieran omitido retenciones con anterioridad a tal comunicación, las retenciones debieran practicarse al realizar futuros pagos y, si ello no fuera posible, esta circunstancia tendría que comunicarse al Fisco.
6	En materia de Impuesto sobre los Bienes Personales tributará mediante la aplicación de la figura del responsable sustituto.

En caso de que la pérdida de la condición de residente fiscal en la Argentina se produzca **antes de ausentarse del país**, el “Señor X” debería acreditar ante la AFIP:

- la adquisición de condición de residente en el extranjero;
- el cumplimiento de sus obligaciones fiscales respecto de i) la adquisición de la condición de residente en el país extranjero y, ii) las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrido 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.

Por el contrario, si la pérdida de la condición de residente fiscal en la Argentina se produce **luego de ausentarse del país**, la persona debiera acreditar ante el consulado argentino del país en el que el “Señor X” se encuentre:

- la pérdida de residencia,
- las causas que la determinaron,
- el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a las ganancias de fuente argentina y fuente extranjera.

### **Probabilidad de caer en la “doble residencia”**

Tanto la LIG como los “Convenios para Evitar la Doble Imposición” suscriptos entre Argentina y otros países, contemplan la posibilidad de que una persona pueda residir en dos o más países al mismo tiempo. A modo de ejemplo, sería ese el caso si el Señor X ha adquirido la residencia en Paraguay, pero conserva una residencia o domicilio en Argentina y viene regularmente al país.

Sucede que dicha persona no puede ser residente fiscal en dos o más países, por ello es que existen ciertas circunstancias a considerar con un orden de análisis establecido.

Si el Señor X de nacionalidad argentina es considerado residente de otro país a los efectos tributarios, pero *continúa residiendo de hecho en Argentina o tiene ánimo de permanencia en el país* se considerará que reside en Argentina cuando:

- Mantenga su vivienda permanente en Argentina.
- Si mantiene viviendas permanentes en el país y en el Estado que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en Argentina.
- De no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si permaneciera en Argentina más tiempo que en el Estado extranjero que le otorgó la residencia permanente o que lo considera residente a los efectos tributarios, durante cada año calendario
- Si permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero, cuando sea de nacionalidad argentina.

Estas reglas se aplican de manera secuencial siempre y cuando se hayan “descartado” las opciones previstas en cada inciso precedente; es decir que sólo debe analizarse la eventual configuración de los

requisitos de cada inciso, en la medida en que la situación concreta no permita al sujeto quedar encuadrado en un supuesto que resuelva el problema de la doble residencia.

La LIG no define cuando una persona “*continúa residiendo de hecho en Argentina o tiene ánimo de permanencia en el país*”. Consideramos que son las pautas señaladas las que brindan indicios acerca de esos “hechos” o “ánimo”. Por ejemplo, mantener vivienda o relaciones laborales en determinado país, sería un indicio acerca del ánimo de permanecer en él.

En ese sentido, existen precedentes jurisprudenciales en los que se ponderó especialmente este factor subjetivo. Así por ejemplo, en uno de tales casos<sup>3</sup> se discutió acerca del status de una persona de nacionalidad argentina con intereses familiares y económicos en otro Estado que visitaba regularmente la Argentina. Allí se resolvió que “Si bien ... la nacionalidad del recurrente es argentina, ello no es determinante a los efectos de resolver la cuestión planteada en referencia a la residencia” “Debe aclararse que a los fines de la ley de impuesto a las ganancias lo determinante al momento de efectuar la DD.JJ 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. De lo expuesto se desprende que el recurrente no posee residencia en la República Argentina y que sus esporádicas visitas temporarias al país no condicen con una real intención de permanecer o asentar vivienda en el mismo”.

También existen antecedentes de índole administrativa, siendo así que la AFIP en uno de sus dictámenes<sup>4</sup> [4], analizó el caso de un nacional argentino que había permanecido nueve meses en otro Estado, pero que mantenía una relación laboral en la Argentina. En ese supuesto, el Fisco resolvió que el haber mantenido una relación laboral en el país evidenciaba un claro “ánimo” de permanecer en el país.

En el caso concreto analizado, al hacerse el análisis de la “doble residencia”, observamos que en tanto podría considerarse que –a pesar de querer adquirir/haber adquirido su residencia migratoria o incluso fiscal en Paraguay- “podría continuar residiendo de hecho en Argentina o tener ánimo de permanencia en el país”, en virtud de poseer un vínculo familiar e incluso una vivienda allí.

Dicha situación podría verse subsanada si es que el “Señor X” destinara la vivienda que tiene en Argentina para alquiler, puesto que en dicho caso se desvirtuaría la finalidad asignada al concepto “vivienda permanente”, y sólo tendría vivienda permanente en el extranjero, quedando la vivienda de Argentina encuadrada dentro del concepto de intereses económicos.

Por su parte y pasando al siguiente inciso –en el caso de que la vivienda de Argentina no sea destinada para obtener una renta mediante alquiler-, debiera analizarse si el “Señor X” mantiene o no su “centro de intereses vitales” en Argentina. En el plano internacional<sup>5</sup>[5], se afirma que este análisis debe realizarse basado en el comportamiento personal de la persona en cuestión: “si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al mismo tiempo que mantiene la primera, el hecho de conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes, puede, junto con otros elementos contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.”

Sin perjuicio de ello, en una postura conservadora, es conveniente realizar el análisis del siguiente inciso para el caso en que el Fisco, bajo una interpretación extrema considerara que el Señor X conserva su “centro de intereses vitales” en Argentina.

En ese caso, pasa a ser relevante la consideración de la cantidad de tiempo que transcurre el “Señor X” en Argentina durante un año calendario versus la cantidad de tiempo que transcurre en el exterior, por ejemplo Paraguay, durante idéntico año calendario (considerando a este país como aquél de su residencia

migratoria/fiscal). En efecto, en ese inciso se refiere a la cantidad de tiempo que el sujeto transcurre en Argentina versus la cantidad de tiempo que el sujeto transcurre en el país en el cual se le ha concedido residencia migratoria o residencia fiscal.

En este punto, la residencia fiscal argentina prevalecerá si el “Señor X” pasa más días en Argentina que en Paraguay, independiente de los días que trascorra en terceros países.

Con el fin de graficar los posibles escenarios en ejemplos numéricos (considerando que “183” es mayoría de días dentro de un año calendario) se expone el siguiente cuadro:

DÍAS EN ARGENTINA	DÍAS EN PARAGUAY	DÍAS EN TERCER PAÍS	CONDICIÓN DEL “SEÑOR X”
183	182		RESIDENTE ARGENTINO <sup>6</sup>
182	183		RESIDENTE PARAGUAYO <sup>7</sup>
100	100	165	RESIDENTE ARGENTINO <sup>8</sup>
99	101	165	RESIDENTE PARAGUAYO <sup>9</sup>
101	99	165	RESIDENTE ARGENTINO <sup>10</sup>
		183	POSIBLE RESIDENCIA TERCER PAÍS <sup>11</sup>
10	183	172	RESIDENTE PARAGUAYO <sup>12</sup>
183	10	172	RESIDENTE ARGENTINO <sup>13</sup>

A todo evento, el “Señor X” deberá también tener especial cuidado en no caer en el último de los incisos de las reglas secuenciales<sup>14</sup>, que podría aplicar si por ejemplo pasara 100 días en Argentina, 100 días en Paraguay y el resto en un tercer país.

En ese caso, el “Señor X” habría pasado igual cantidad de días en Argentina que en el Estado que le otorgó la residencia migratoria/fiscal, lo que haría prevalecer su nacionalidad argentina.

## Conclusión

Realizamos el ejemplo con el “Señor X” a modo de poder graficar la complejidad que conlleva que el contribuyente deje de ser considerado residente en la Argentina a los fines fiscales.

En ese sentido, una planificación fiscal excede por mucho el formalismo que significa la obtención de la residencia en un país extranjero. Por ello, a fin de evitar que se generen consecuencias más gravosas en el contribuyente como pudiera llegar a ser el efecto temporal de una “doble residencia”, es que se deberá analizar en cada caso la situación en particular.

En definitiva, como es principio en el Derecho Tributario, primará la realidad por sobre las formas utilizadas para generar una menor carga fiscal, por lo que deberán acreditarse los hechos que evidencien una real pérdida de la residencia si se quiere minimizar la exposición a contingencias con la AFIP.

De todas maneras, debe tenerse en cuenta que, más allá de la reducción de la carga fiscal que podría llegar a representar llevar adelante tal empresa, al significar una real expatriación debe analizarse desde otros ángulos más esenciales antes de tomar una decisión de esta naturaleza.

**JP O'Farrell Abogados**  
**Dpto. de Derecho Tributario**

---

<sup>1</sup> Existen excepciones para supuestos de personas que hubieran obtenido la residencia permanente en el país cuya estadía en Argentina obedezca a causas que no impliquen una intención de permanencia habitual (ej. no se consideran residentes las personas humanas de nacionalidad extranjera cuya presencia en el país resulte de razones laborales que requieran una permanencia en el país por un período no mayor a 5 años, así como los familiares acompañantes que no encuadren en la condición de residentes).

<sup>2</sup> Si el “Señor X” se transforma en no residente, continuar inscripto como contribuyente argentino acarreará una cantidad de dificultades operativas difíciles de solucionar (por ejemplo la necesidad de dejar en Argentina a un apoderado para la presentación de declaraciones juradas y el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cumplimiento de deberes de información, etc). Existen además dictámenes de AFIP en los que se sostuvo que no corresponde otorgar la baja en la inscripción como contribuyente a un responsable que, por ejemplo, si bien había perdido su condición de residente en el país, se hallaba acogido a un plan de regularización de deudas. Por su parte no puede dejar de mencionarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en un asunto relativamente reciente (año 2014) en el sentido de que “el hecho de haber presentado una nota solicitando la cancelación de su inscripción en el impuesto a las ganancias, comunicando también que a partir de determinada fecha los requerimientos debían ser dirigidos al domicilio sito en la República Oriental del Uruguay, no libera al recurrente de ser fiscalizado ni, en consecuencia, de que se le requirieran datos para verificar los consignados en las declaraciones juradas presentadas”.

<sup>3</sup> “Illia Raúl H. s/ recurso de apelación”, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 31/03/2005.

<sup>4</sup> Dictamen (DATJ) 5/80. En igual sentido, Dictamen (DAT) 23/00

<sup>5</sup> Comentarios de la OCDE.

<sup>6</sup> Dentro de un año calendario, más días en Argentina que en Paraguay.

<sup>7</sup> Dentro de un año calendario, más días en Paraguay que en Argentina.

<sup>8</sup> Ver explicación a continuación, sobre el último inciso de las reglas secuenciales.

<sup>9</sup> Dentro de un año calendario, más días en Paraguay que en Argentina, sin perjuicio de que transcurra muchos días del año en un tercer país.

<sup>10</sup> Dentro de un año calendario, más días en Argentina que en Paraguay, sin perjuicio de que transcurra muchos días del año en un tercer país.

<sup>11</sup> Independientemente de la cantidad de días transcurridos en Paraguay y Argentina, podría existir la contingencia de que el fisco de dicho “tercer país” lo considere residente del mismo, en tanto pasa la mayor parte de un año calendario en ese país. Verificar con la legislación de dicho tercer país.

<sup>12</sup> Dentro de un año calendario, más días en Paraguay que en Argentina.

<sup>13</sup> Dentro de un año calendario, más días en Argentina que en Paraguay.

<sup>14</sup> “Si permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero, cuando sea de nacionalidad argentina”.