

LA TRASCENDENCIA DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA A LOS FINES TRIBUTARIOS

Por el Dr. José A. Moreno Gurrea

La ausencia de una definición, al menos genérica, del concepto de residencia a los fines fiscales, principalmente en lo atinente al Impuesto a las Ganancias ("LIG") o en su antecesor impuesto a los Réditos, suscitó desde el origen de estos gravámenes la necesidad de interpretaciones doctrinarias, administrativas y jurídicas que intentaban llenar ese vacío legal. Las mismas se sustentaron, básicamente, en la concepción legal del domicilio contenida en el Código Civil¹ y en el artículo 26 de la LIG que considera residentes a las personas de existencia visible que vivan más de 6 meses en el país a los efectos de ciertas deducciones personales². Ante situaciones conflictivas, las partes –léase el fisco o los contribuyentes- apelaban a alguno de aquellos argumentos o una combinación de los mismos para sustentar una determinada interpretación sobre bases legales o por medio del método analógico de interpretación de las leyes tributarias.

1. Introducción del concepto de residencia fiscal en la Ley del Impuesto a las Ganancias Vigencia

La situación descripta cobró mayor importancia a partir del drástico cambio en el criterio de gravabilidad introducido en la LIG en 1992 mediante la Ley 24.073, al dejar de lado el ancestral modo de gravar los resultados atendiendo al concepto de *fuerza* (considerando el lugar donde se origina la renta) y adoptando el de *renta mundial* (alcanzando la totalidad de las rentas independientemente del lugar de generación de las mismas, en el país o en el exterior), redefiniendo en consecuencia la vigencia espacial del tributo. A partir, entonces, de la modificación legislativa señalada, las personas de existencia visible o ideal **residentes** en el país

¹ Código Civil –Titulo VI –Del domicilio (art 89 a 102). En especial los art. 97 y 99 que aluden al cambio de domicilio o su mantenimiento vinculando estas acciones a la residencia de las personas .*Art. 97. El domicilio puede cambiarse de un lugar a otro. Esta facultad no puede ser coartada ni por contrato, ni por disposición de última voluntad. El cambio de domicilio se verifica instantáneamente por el hecho de la traslación de la residencia de un lugar a otro, con ánimo de permanecer en él y tener allí su principal establecimiento. Art. 99. El domicilio se conserva por la sola intención de no cambiarlo, o de no adoptar otro.*

² A modo de ejemplo, puede citarse el Dictamen 5/1980 (DATJ), en el cual el fisco analizó el tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias a las remuneraciones percibidas por un profesional argentino que había prestado servicios en el exterior por un lapso de 9 meses, en conexión con el art 5° de la LIG que define de fuerza argentina a las ganancias provenientes de actividades realizadas *ocasionalmente* en el extranjero por personas residentes en el país. Ello derivó en intentar desentrañar el concepto de residencia, ausente en la ley del gravamen para poder, después, definir si las tareas eran o no ocasionales. Tras repasar destacada doctrina civilista sobre los conceptos de domicilio, habitación y residencia y diversas normas del Impuesto a los Réditos, concluyó: *Con relación al concepto fiscal de residencia cabe inferir, en mérito a las consideraciones y características ya explicitadas, las cuales vuelven a reiterarse, de ninguna manera se encuentran circunscriptas al específico marco de seis (6) meses determinado por el Art.26 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1977 y sus modificaciones), que el citado profesional asume el carácter de residente en el país para todo efecto fiscal, siendo oportuno señalar que, en general, los hechos subjetivos del caso indican que el mismo acreditó permanentemente dicha condición, debiendo destacarse de los elementos que fundamentan tal aseveración, por revestir un carácter esencial, el haber mantenido sin ninguna alteración la relación laboral con el Banco de Desarrollo, circunstancia ésta que evidencia, por parte del interesado, la intención de no modificar su radicación.* En definitiva, para considerar acreditada la residencia estable en el país, deberán apreciarse las circunstancias de hecho que cada caso particular presente.

quedaron sometidas a tributar sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, en tanto los **no residentes** exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina³.

Sin embargo, no fue hasta seis años después que el nuevo criterio pudo cristalizarse al ser sancionada la Ley 25.063, que incorporó a la LIG el Capítulo IX, donde se definió –entre otros elementos en forma exhaustiva, el concepto de **residencia**.⁴ No obstante, debieron transcurrir 12 años más, para que, recién en 2010 quedara consolidada dicha vigencia, ya que el fisco nacional había sentado como criterio que el concepto de residencia subyacía en la LIG desde su creación y bajo tal premisa denegó un pedido de repetición que un contribuyente había interpuesto reclamando la devolución del impuesto a las ganancias pagado durante los años 1995 a 1997 por rentas obtenidas en el exterior por un **residente** en nuestro país, cuando tales beneficios recién podían ser sometidos a imposición por el fisco argentino a partir de 1998, momento como se dijo más arriba en que se incorporó el concepto de residencia en la LIG y otros elementos imprescindibles para poder terminar el gravamen sobre rentas de fuente extranjera. El planteo fue resuelto finalmente a favor del contribuyente por la Corte Suprema de Justicia al dictaminar que la LIG carecía de una definición de **residencia** hasta la sanción de la Ley 25.063 en 1998⁵.

Dicho pronunciamiento nos ha motivado a repasar el concepto de residencia a los fines fiscales contenido en la ley del Impuesto a las Ganancias y sus reglamentaciones y en forma particular sus efectos en lo que respecta al régimen de retención en la fuente glosado en su Capítulo V (Beneficiarios del exterior), incluyendo las consecuencias que aquel concepto produce en los tratados internacionales para evitar la doble tributación suscripto por nuestro país.

2. Residencia y domicilio. Distintas acepciones y usos del término residencia

En el lenguaje cotidiano el término residencia tiene connotaciones de vivienda, morada, hogar. Incluso si recurrimos al diccionario de la Real Academia Española, nos informa que *residencia* es el lugar donde se reside, en tanto *residir* implica estar establecido en un lugar.

Es común asimilar y utilizar indistintamente los términos residencia y domicilio, en el entendimiento que el domicilio es el lugar donde se habita o reside. Sin embargo, es necesario destacar que en el plano legal residencia y domicilio son dos conceptos diferentes. El domicilio es un concepto abstracto, definido legalmente y “es el lugar que la ley fija como asiento o sede de las persona para la producción de determinados efectos jurídicos como centro de imputación para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones. Tal definición legal (conf. Art. 90 del Código Civil) da la idea de domicilio como concepto objetivo pura y exclusivamente jurídico, dejando de lado la antigua concepción subjetiva del domicilio de hecho según la cual el domicilio es aquel donde la persona se encuentre”⁶. En el ámbito tributario y sobre la teoría de la independencia de éste de las demás ramas del derecho, el domicilio fiscal tiene su propia

³ En el 4º Congreso Tributario (CPCECP) Bs As, 1996, se efectuaron recomendaciones respecto a la necesidad de incorporación a la ley del impuesto a las Ganancias del concepto de residencia tanto aplicable para personas físicas como jurídicas, desglosando las pautas que deberían considerarse para su formulación legal. También la doctrina efectuó sus aportes en igual sentido. Al respecto puede consultarse en detallado y completo trabajo de Ariel E. Wolfsohn “La residencia de los contribuyentes a los fines fiscales en Argentina y en el mundo” –Errepar-DTE- N°205-Abril/97-T XVII- pag 965.

⁴ La Ley 25063 (Boletín Oficial 31/12/1998) modificada por la Ley 25239, incorporó a la LIG el Título IX *Ganancias de Fuente Extranjera Obtenidas por Residentes en el país*. En su Capítulo I *Residencia* (art 119 a 126) se establecen la pautas para definir cuando un sujeto es residente en Argentina y contrario *sensu* cuando debe considerárselo no residente, en tanto en los Capítulos II a X se definen la regulaciones y pautas para determinar las rentas obtenidas en el exterior por residentes del país.
“Devotto Solari, Oscar Nc/DGI”

⁵ CSJN Fallo “Devotto Solari, Oscar N. c/DGI” del 08/06/2010

⁶ Fallo de Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil –Sala G -29/04/2010 Viviendas Mayo Coop de Provisión de Inmuebles y Créditos c/Pandolfelli Claudio M s/ejecución especial

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

definición contenida en el art. 3° de la Ley 11683 de Procedimiento Tributario –complementada por resoluciones emitidas por la AFIP-, la cual no es coincidente en su totalidad con la inserta en el Código Civil, aunque se apoya en algunos de sus preceptos.

En cuanto a la residencia de las personas (físicas o ideales), la misma no se halla precisada ni regulada en el Código Civil, sin embargo, la doctrina nacional e internacional la califica como una cuestión de hecho, tomando en consideración situaciones fácticas referidas a la estadía en un determinado lugar por un tiempo prolongado, con la intención de permanencia en el mismo y desarrollando allí sus actividades.

No obstante, el concepto de residencia ha merecido distintas acepciones según el marco donde se lo utiliza. Así, a modo de ejemplo, pueden mencionarse a la ley sobre Migraciones la cual distingue a la admisión de extranjeros en las categorías de "residentes permanentes", "residentes temporarios", o "residentes transitorios", definiendo en qué consiste cada tipo de residencia⁷ o, en el plano cambiario, donde el Banco Central de la República Argentina, dispone que a los efectos del encuadre de las operaciones en la normativa cambiaria será considerada "residente de un país a toda persona física o jurídica cuyo centro de interés económico o actividad principal se encuentra dentro de la frontera de ese país. Internacionalmente se acepta que una persona física se presume residente de un país, si permanece o tiene intención de permanecer en el país por un año o más. En el caso de las personas jurídicas, la residencia se considera dada cuando éstas producen una cantidad significativa de bienes o prestan una cantidad significativa de servicios en el país, para lo cual deberán mantener un establecimiento productivo durante un año o más"⁸.

En resumen, cabe distinguir entre *domicilio* y *residencia* de las personas y en cuanto a este último concepto es necesario recurrir a la normativa específica que la define en el marco u actividad donde se la utiliza.

3. Residencia fiscal o tributaria

A los fines fiscales, la calificación de un sujeto como *residente* o *no residente* de un país –con las salvedades y particularidades de ciertas situaciones contenidas en la legislación tributaria interna- determina el grado de sujeción a las leyes impositivas y las formas de tributar los gravámenes en un territorio determinado; por ende, la inclusión de una definición clara y precisa de residencia en la normativa tributaria se torna más que necesaria, indispensable, habida cuenta que, en definitiva se constituye en un elemento fundamental para establecer la soberanía fiscal de una nación. Es decir, marca los límites dentro de los cuales un estado ejerce su potestad tributaria (imposición y cobro de impuestos) a los efectos de procurarse los ingresos de fondos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, apropiándose parte de la riqueza generada tanto por los *residentes* (sobre sus ganancias obtenidas en el país y en el extranjero, criterio de renta mundial) como por los *no residentes* (sobre las ganancias provenientes o generadas en el país). En el orden determinativo y formal, en términos generales, los residentes tributan los impuestos mediante declaraciones juradas (autodeclarativas) que deben presentar anualmente ante las autoridades fiscales, mientras los no residentes lo hacen a través de un régimen de retención en la fuente a cargo del respectivo pagador de la renta o beneficio.

Nuestra ley del Impuesto a las Ganancias adopta como criterio para diferenciar a los residentes de los no residentes, el de definir, en forma más o menos exhaustiva, a los primeros y, por lo tanto, como no residentes a quienes no cumplen las condiciones previstas para los residentes. A tales efectos, considera como parámetros para determinar la residencia en el país de las personas de existencia visible (personas físicas), básicamente su nacionalidad (argentinos, nativos o naturalizados) o el tiempo de permanencia en territorio argentino (extranjeros con residencia permanente o permanencia superior a un año) y con relación a las personas ideales (sociedades, empresas unipersonales, fideicomisos, etc.), su lugar de constitución (en territorio argentino) o el

⁷ Ley 25871 (Boletín Oficial del 21/01/2004) Artículos 20 y sgtes.

⁸ BCRA- Comunicación "C" 39316 del 25/08/2004

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

desarrollo de actividades en forma permanente en el país (establecimientos estables, sucursales de empresas constituidas en el exterior).

Como puede inferirse, el concepto de residencia a los fines fiscales -que desarrollaremos más detalladamente a continuación-, tiene puntos de contacto con otras definiciones de residencia que hemos citado precedentemente, no obstante lo cual, reiteramos, cada definición será válida en su propio contexto; por lo tanto, al referirnos a **residencia fiscal** corresponderá utilizar los parámetros contenidos en la normativa específica del impuesto a las ganancias (LIG, decreto reglamentario y resoluciones de la AFIP).

4. Residentes, no residentes que están presentes y No residentes

La normativa sobre residencia, a los efectos de la LIG (artículos 119 a 126), identifica a quienes revisten como **residentes** (personas de existencia visible o ideal) y a los **no residentes que están presentes en el país en forma permanente** (ciertas personas de existencia visible), disponiendo que estos últimos solo deben tributar por las ganancias de fuente argentina, en tanto los primeros, por imperio del artículo 1° de la LIG deben hacerlo por sus ganancias de fuente argentina y extranjera.

A partir de tales preceptos, quedan calificadas como **no residentes** las personas de existencia visible o ideal que habiendo obtenido ganancias de fuente argentina no reúnan los atributos que desglosaremos seguidamente.

5. Residentes

La LIG define como residentes, a efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1° de la misma, es decir, a quienes deben tributar sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, a las personas de existencia visible o ideal y a las sucesiones indivisas que detentan las siguientes características:

5.1 Personas de existencia visible (o físicas) y sucesiones indivisas

- Las personas de existencia visible de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas
- Las personas de existencia visible 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, durante un período de DOCE (12) meses, (atendiendo a las ausencias temporarias dispuestas reglamentariamente).
- Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país.

Pérdida de la condición de residente

Las cambiantes circunstancias de la economía global, el surgimiento y caída de nuevos negocios y actividades empresariales y profesionales conllevan al desplazamiento de empresas y personas a diferentes jurisdicciones fiscales internacionales. El en caso de las actividades de las empresas, por la propia naturaleza de éstas, las mismas denotan la característica de permanencia, y su tratamiento impositivo está perfectamente definido en la ley del gravamen, ya sea que se trate de sucursales, filiales o los denominado genéricamente establecimientos estables.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

No ocurre lo mismo con relación a las personas físicas –que la ley identifica como de existencia visible- donde la movilidad intrínseca de éstas puede llevarlas a concretar negocios o prestar servicios en más de una jurisdicción fiscal en forma continua o intermitente. Esto último acarrea dificultades a la hora de definir a que país corresponde apropiarse de parte de la ganancia obtenida por un sujeto a través del cobro de impuestos.

Por ello, la ley y su reglamento se han ocupado de aquellas situaciones que pueden originar la pérdida de la condición de residente del país de una persona física y consecuentemente su calificación como no residente y quedar sometidos los beneficios que obtenga de fuente argentina sujetos a las reglas del régimen retentivo para tales beneficiarios.

La primera circunstancia que menciona la ley es la adquisición por parte de la persona de la condición de residente en un Estado extranjero, según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones. La segunda causal de la pérdida de condición de residente en el país, se verifica cuando no habiéndose producido la adquisición de la residencia extranjera con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce (12) meses. Las presencias temporales en el país que, en forma continua o alternada, no excedan un total de noventa (90) días durante cada período de doce (12) meses, no interrumpen la permanencia continuada en el exterior.

En cuanto al plano temporal, la norma indica que 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.

La norma deja establecido que las personas de existencia visible residentes en el país que actúen en el exterior como representantes oficiales del Estado nacional o en cumplimiento de funciones encomendadas por el mismo o por las provincias, municipalidades o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, *no perderán la condición de residentes en el país por la permanencia continuada en el exterior,*

Por último, se ocupa de diversas situaciones atendiendo al momento que se produzca la pérdida de condición de residente (antes o después de ausentarse la persona del país) y de las formas, plazos y condiciones en que deben efectuarse comunicaciones a las autoridades fiscales y a los agentes de retención referidas al cambio de residencia.

Doble residencia

La pérdida de condición de residente de las personas físicas, ya sea por haber obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero o haberse cumplido los plazos previstos de permanencia en el exterior, causales reseñadas precedentemente, puede revertirse total o parcialmente si la persona continúa residiendo de hecho en el territorio nacional o reingresa al mismo a fin de permanecer en él; de decir, se los considerará residente del país. A tales efectos, el legislador ha recogido los lineamientos seguidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos en cuanto al concepto de residencia que los mismos glosan.

En ese contexto, y a los efectos de definir si una persona física, en las condiciones indicadas más arriba (residente de hecho en territorio nacional), debe considerarse como **residente** en nuestro país, dispone las siguientes reglas:

- Cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

- En el supuesto de que mantengan viviendas permanentes en el país y en el Estado que les otorgó la residencia permanente o que los considera residentes a los efectos tributarios, si su centro de intereses vitales se ubica en el territorio nacional⁹;
- 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 año calendario.
- Si durante el período al que se refiere el punto anterior 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.

6. Personas de existencia ideal

- Las sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 69 de la LIG, es decir, las sociedades regulares de cualquier tipo jurídico, las asociaciones civiles y fundaciones, todas ellas constituidas en el país; las entidades y organismos pertenecientes al Estado alcanzadas por el impuesto, los fideicomisos constituidos en el país, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario y los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1º de la ley 24.083 y sus modificaciones.
- Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior. Tales establecimientos estables tienen la condición de residentes a los fines de la LIG. Se trata, en general, de sucursales que operan en nuestro país de empresas constituidas en el exterior.
- Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, constituidas o ubicadas en el país

7. No residentes que están presentes en el país en forma permanente

El legislador, por último, ha identificado a otra categoría de sujetos: son quienes están presentes en forma permanente en el país, pero que no revisten la condición de residentes en los términos comentados precedentemente. Se trata de personas que integran misiones diplomáticas y consulares de países extranjeros en nuestro país como asimismo el personal técnico y administrativo; los representantes y agentes que actúen en Organismos Internacionales de los que la Nación Argentina sea parte y desarrollen actividades en el país, cuando sean de nacionalidad extranjera y, en ambos casos que al tiempo de su contratación no revistieran la condición de

⁹ Por medio de la Res.Gral AFIP N° 1621/2004 (B.O. 15/012004) se definieron con mayor grado de precisión las expresiones "vivienda permanente" y "centro de intereses vitales"

residentes. También integran esta categoría las personas extranjeras que contratadas para trabajar en el país por un periodo no superior a 5 años y los estudiantes o investigadores extranjeros con autorizaciones temporarias de permanencia en el país.

En los casos enunciados, respecto de sus ganancias de fuente argentina se regirán por las disposiciones de la ley y su reglamentación que resulten aplicables a los residentes en el país, lo cual implica que no deberán incluir las ganancias de fuente extranjera.

8. Personas físicas o ideales No Residentes

A los efectos de conceptualizar a una persona física o ideal como **no residente** y por ende, susceptible de calificarlo con sujeto pasible de retención del gravamen en los términos del Título V de la LIG respecto de los beneficios de fuente argentina, tal como lo dispone el tercer párrafo del artículo 1° de la ley, resultará necesario, entonces verificar que la misma no califique dentro de las categorías de **residente o no residente que está presente en el país en forma permanente**.

En definitiva, la calidad de “no residente” surge por oposición a la de “residente”, categoría ésta que, como vimos, se halla definida exhaustivamente en la LIG (art. 119 a 126 LIG) y su reglamentación. En forma sucinta, entonces, puede decirse que revisten como no residentes y por lo tanto, sujetos al régimen retentivo en la fuente dispuesto en el Título V de la LIG, los siguientes:

- **Personas físicas extranjeras, no naturalizadas y que no posean residencia permanente en Argentina según las normas migratorias vigentes. o permanencia inferior a 12 meses en territorio argentino, excepto aquellos que están presentes en forma permanente.**
- **Personas físicas residentes que pierdan tal condición en función de las pautas previstas legalmente (obtención de residencia en un Estado extranjero o permanencia continuada en el exterior durante un período de 12 meses)**
- **Personas de existencia ideal (jurídicas o no) constituidas en el extranjero.**

9. La residencia fiscal en los tratados internacionales

La Argentina tiene suscriptos diversos tratados con otros países para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, así como otros tantos Convenios o Acuerdos relativos al Impuesto sobre la Renta sobre Transportes Internacionales. Los Convenios tienen por objeto asignar potestad tributaria sobre un determinado beneficio a una de las partes y/o establecer mecanismos para evitar la doble imposición por medio de conceder un crédito de impuesto equivalente al impuesto pagado (vía retención) otorgado al beneficiario en su país de residencia u otros mecanismos.

Atento que los Convenios gozan de rango constitucional¹⁰, sus disposiciones predominan sobre las leyes impositivas locales -en nuestro país la Ley del Impuesto a las Ganancias-, por lo tanto,

¹⁰ La Constitución dispone lo siguiente respecto a tratados internacionales:

Artículo 31.- Esta Constitución, las leyes de la Nación que en su consecuencia se dicten por el Congreso y los tratados con las potencias extranjeras son la ley suprema de la Nación...

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

en el momento de efectuar un pago a una persona no residente, ante la existencia de un Convenio debe analizarse el tratamiento que el mismo le dispensa al concepto en cuestión ya que aquél podría haberlo declarado exento (no sujeto a retención) o, directamente establecer que tal concepto debe ser gravado en el país de residencia del beneficiario y no en el nuestro. Asimismo, el Convenio puede –y generalmente lo contempla- fijar alícuotas de retención inferiores a las previstas en la ley del Impuesto a las Ganancias.

Nuevamente aquí el concepto de residencia se torna vital, toda vez que las disposiciones de un Convenio se aplican entre partes que detentan residencia en uno u otro estado contratante, por ello, los Convenios se ocupan detalladamente y exhaustivamente de definir a la misma. En términos generales –ya que el concepto no es necesariamente idéntico en todos los Convenios- la residencia está definida en primer término considerando la definición de la legislación interna de cada Estado (en atención al domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga previsto en dicha legislación) y contempla también las pautas para resolver las situaciones conflictivas de doble residencia.

De modo tal, que el concepto de residencia contenido en la ley del impuesto a las Ganancias irradia sus alcances en la aplicación de los Convenios aludidos.

10. ¿No residente o beneficiario del exterior?

A partir de la introducción del criterio de imposición denominado de “renta mundial” y posteriormente el concepto de “residencia”, complementario y funcional a aquellos fines en la LIG, de aplicación para sujetos residentes en el país, se diferenció expresamente que “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V” (tercer párrafo del art. 1 de la LIG). La remisión a aquel Título V, denominado “Beneficiarios del Exterior” puede llegar a generar cierta confusión a la hora de calificar a un sujeto que no revista las características de residente (¿no residente o beneficiario del exterior?), atento que el Título señalado contiene su propia definición de “beneficiario del exterior”, la cual no es del todo coincidente con el concepto de “no residente” que hemos señalado en el punto anterior.

En efecto, el Título V dispone que “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” (último párrafo del art. 91 de la LIG), en tanto, el “no residente” si bien no está definido en forma expresa queda conceptualizado como tal al no revestir los atributos legales del residentes. La diferencia fundamental entre ambas definiciones estriba en que la primera, además de referirse a la residencia, también incluye como beneficiario del exterior a “aquel que, perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes...”, independientemente de su residencia.

Cabe preguntarse entonces si las expresiones “no residente” y “beneficiario del exterior” pueden utilizarse en forma indistinta o, por el contrario, si es correcta la subsistencia de ambas

Artículo 75.-Corresponde al Congreso

22. Aprobar o desechar tratados concluidos con las demás naciones y con las organizaciones internacionales y los concordatos con la Santa Sede. **Los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes**

24. Aprobar tratados de integración que deleguen competencias y jurisdicción a organizaciones supraestatales en condiciones de reciprocidad e igualdad, y que respeten el orden democrático y los derechos humanos. **Las normas dictadas en su consecuencia tienen jerarquía superior a las leyes.**

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

definiciones en la ley, en cuyo caso, además de las categorías de residentes y no residentes cabría considerar como una tercera la de beneficiario del exterior.

La definición contenida en el artículo 91 en cuanto establece que “se considerará beneficiario del exterior aquel que perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes...”, carece de sustento teórico, ya que conlleva a someter al régimen retentivo específico para “beneficiarios del exterior” a rentas de fuente argentina obtenidas, no solamente por los no residentes, sino también por residentes, por el solo hecho de percibir las en el exterior. Así podría darse el caso de un residente, inscripto en el impuesto, que presenta declaraciones juradas y su única fuente de ingresos tuviera origen en el país y que percibiera las mismas en el exterior, donde el pagador de las mismas, también residente, tuviera que aplicar el régimen retentivo para beneficiarios del exterior. En rigor, el lugar de percepción de la renta –en el caso específico de un residente- es irrelevante a la luz de las normas generales del impuesto toda vez que el hecho imponible no toma en consideración esa circunstancia, por lo tanto, resulta incongruente en el contexto de las disposiciones legales que rigen el tributo. Es más, en el ejemplo planteado, transformaría el carácter del impuesto de “personal” (que toma en cuenta los atributos personales del contribuyente en forma objetiva) en “real” (no considera la situación personal), tal como se caracteriza al impuesto que surge de la aplicación del régimen de retención sobre pagos a beneficiarios del exterior.

Entonces, ¿Cuál fue la razón de incluir el lugar de percepción de una renta (en el exterior) para calificar a una persona como beneficiario del exterior, aún siendo residente en el país y aplicar en consecuencia las disposiciones retentivas para esa clase de sujetos?

Para resolver aquella incógnita resulta útil rastrear los orígenes de la definición contenida en el art. 91 de la LIG. La antecesora ley del impuesto a las Ganancias, la ley N°11682 de impuesto a los Réditos no contenía un título especial dedicado a los beneficiarios del exterior ni tampoco una definición de aquellos (aunque en su articulado utilizaba expresiones tales como “personas físicas residentes en el extranjero” o “sociedades de capital constituidas en el extranjero”), no obstante en diversos artículos de la ley y su decreto reglamentario se disponían modalidades de retención del gravamen a cargo del pagador local de la respectiva renta de fuente argentina¹¹. Al sancionarse la actual ley del impuesto a las Ganancias N° 20628 en 1973 se incorporó el Título V Beneficiarios del exterior, incluyendo la definición de tales sujetos, cuya redacción se mantiene – sustancialmente- en la actualidad.

En cuanto al origen del Título V, resulta valiosa la reseña que la Dirección General Impositiva efectuó en un Dictamen, donde analizó si resultaba procedente el régimen retentivo a beneficiarios del exterior respecto de los intereses de préstamos otorgados a empresas de nuestro país por sucursales del Banco de la Provincia de Buenos Aires situadas en el exterior¹². En el mismo concluyó que si bien los intereses girados al exterior constituyen rentas de fuente argentina, “*resultando procedente la aplicación de lo preceptuado por el artículo 84 (actual artículo 91), en atención a su remisión al exterior, cabría no obstante, un análisis a cerca del carácter que reviste el beneficiario del exterior (las sucursales del Banco)..., así como las motivaciones que dieron origen a las disposiciones referidas a ellos...*”. En cuanto a tales motivaciones expresa que

¹¹ Al respecto puede consultarse la obra “Evolución del Impuesto a los Réditos Periodo 1956-1968” Juan P. Castro y Oscar Parreño – Editorial Cangallo SACI -2da edición, donde se recopilan la ley 11682 y su decreto reglamentario con las diversas modificaciones sufridas.

¹² Dictamen N° 35/1982 (DAT y J) 13/05/82 Impuesto a las Ganancias. Consulta. Intereses girados a Sucursales del exterior del Banco de la Provincia de Buenos Aires.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

“tuvieron como base el hecho que, dado que tales sujetos no tienen a su cargo debe formal alguno, se dispuso por ley la obligación de actuar como agente de retención en la fuente a quien paga tales rentas...De la sucesión de reformas sufridas por la primigenia Ley N° 11682 de impuesto a los réditos –en base a la cual se estructura el actual impuesto a las ganancias- se advierte que las retenciones en la fuente en los casos de utilidades u otros conceptos girados al exterior, han tenido como objeto mitigar la evasión fiscal a la vez que procurar una tributación en el país del impuesto correspondiente a beneficios de fuente argentina...En lo que se refiere a la alícuota aplicable, ella resultó como consecuencia de la situación de privilegio en que se encontraban tales beneficiarios por la sujeción al porcentual aplicable a la sociedad, y en relación a los responsables locales que en virtud del monto de sus ganancias y por aplicación de la escala progresiva, tributaban una tasa superior, lo que a su vez daba lugar a maniobras elusivas por parte de residentes nacionales que, mediante situaciones simuladas, cobraban sus rentas en el exterior con una imposición menor a la correspondiente... Vale decir que ante las fallas que ofrecía el sistema, fue necesario arbitrar medidas tendientes al logro de una justa tributación, lo que se resolvió mediante una solución en la que priva el interés fiscal por encima de los principios teóricos de la materia..”. Como corolario, el fisco entendió que, pese a verificarse las condiciones objetivas para la aplicación del régimen de retención en la fuente previsto en el Título V (percepción de los intereses en el exterior a un sujeto radicado en el mismo), predominaba la inmunidad fiscal que detenta el Banco de la Provincia de Buenos Aires y, por lo tanto, no correspondía someter a imposición a los intereses.

De los antecedentes señalados pueden extraerse dos conclusiones: a) la inclusión en la definición de beneficiario del exterior de la expresión “aquel que, perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes...”, (independientemente del domicilio o residencia del perceptor), tuvo por objeto soslayar las situaciones de elusión fiscal que llevaron, en su origen y atendiendo a la estructura del impuesto a las ganancias de aquel momento, a la instrumentación del régimen de retención; es decir, puso el acento en corregir las fallas que en determinadas operatorias menguaban la recaudación impositiva aún en demérito de los principios teóricos de la materia y b) no puede interpretarse en forma rígida el precepto relativo a la percepción de beneficios de fuente argentina en el exterior a los efectos de calificar a su cobrador como beneficiario del exterior y concomitantemente emplear el régimen específico de retención en la fuente, sino que su aplicación dependerá del necesario análisis casuístico, a los efectos de indagar si el fin de la norma se cumple.

Tales fueron los criterios seguidos por el propio fisco en sendos pronunciamientos donde concluyó que las remuneraciones percibidas en el extranjero por los representantes oficiales del Estado – que aplicando literalmente la definición de beneficio del exterior, debían, revestían dicha condición por materializarse el cobro en el exterior y por ende resultaría de aplicación el régimen retentivo del Título V-, al ser consideradas de fuente argentina se hallaban alcanzadas por el impuesto a las ganancias, siendo el organismo que efectuaba el pago quien debía asumir el carácter de agente de retención, debiendo observar las disposiciones del régimen de retención sobre sueldos y otras remuneraciones pagadas a beneficiarios del país¹³. Otra excepción a la interpretación literal de la

¹³ DGI –Dictamen 108/1991 (DAL) 04/06/91. Impuesto a las Ganancias-Retenciones-Sueldos de representantes financieros del Ministerio de Economía. “El organismo que efectúa el pago asume asimismo el carácter de agente de retención, debiendo observar las disposiciones de las Resoluciones Generales

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

definición de beneficiario del exterior, se verifica respecto de los sueldos y otras remuneraciones *percibidas en el extranjero* por actividades realizadas en nuestro país respecto de las cuales el decreto reglamentario de la LIG aclara que deben considerarse de fuente argentina¹⁴ y por ende cabe interpretar que pese a su percepción en el exterior, no quedan incluidas en el Título V.

La doctrina ha sostenido que *la interpretación jurídica trasciende la simple averiguación gramatical o literaria, busca establecer el verdadero contenido de la justicia implícita o explícita en la norma ya que su fin es el que debe prevalecer en una aplicación racional que avenge el riesgo de un formalismo paralizante... interpretar implica adecuar las normas a una realidad determinada en un momento preciso y en una sociedad específica. Se trata de efectuar una interpretación que se adapte a circunstancias de tiempo y lugar*¹⁵.

En ese sentido, es lícito concluir que la mera percepción en el exterior de una renta de fuente argentina no implica forzosamente la calificación de su perceptor como “beneficiario del exterior” como surgiría de la definición legal; es más, a la luz de la conceptualización actual del “no residente”, la definición de “beneficiario del exterior” contenida en el art. 91 de la LIG carece de la motivación que tuvo en su origen, que como vimos, apuntó –básicamente- a evitar maniobras elusivas con el fin de morigerar la carga impositiva a través de cobros simulados en el extranjero de rentas de fuente argentina.

Sostenemos en consecuencia, que en la actualidad la definición de beneficiario del exterior del art. 91, ha perdido relevancia y eficacia, debiendo utilizarse a la concepción de “no residente” mucho más amplia, completa y acorde a los usos y convenciones internacionales actuales¹⁶, sin perjuicio

Nros. 2.651 y 2.664, previendo la primera las modalidades y forma de la retención, y la última el reconocimiento de los conceptos deducibles como gastos” y Dictamen N° 102/1994 (DAT) 21/06/94 “Las retribuciones percibidas en el extranjero que reciben los agregados diplomáticos y demás representantes oficiales del Estado se consideran de fuente argentina y alcanzados por el Impuesto a las Ganancias...al respecto, los lineamientos para proceder a practicar las retenciones han sido establecidos mediante el dictado de las Resoluciones Generales N° 2664 y 3802 con sus modificatorias y complementarias, las que prevén los procedimientos a observar por parte de los agentes de retención en lo concerniente a la liquidación y forma de ingreso del Impuesto a las Ganancias”.

¹⁴ Decreto reglamentario del Impuesto a las Ganancias – *Capítulo V – Ganancias de la Cuarta Categoría – Rentas del trabajo personal. Sueldos o remuneraciones recibidos del o en el extranjero*
Art. 111 - Los sueldos o remuneraciones recibidos del o en el extranjero en virtud de actividades realizadas dentro del territorio de la REPUBLICA ARGENTINA están sujetos al gravamen.

¹⁵ Fernando G. Sanz de Urquiza –*Interpretación de las leyes tributarias*, pag 16 y 17 –Abeledo Perrot 1990. El mismo autor señala que *las diferentes alternativas, histórico culturales que condicionan las normas, no deben entenderse como que la leyes una representación personal del legislador, sino que él, de alguna manera, traduce pensamientos sociales que pueden variar en el tiempo y en el espacio (pág. 12)*

¹⁶ En la legislación tributaria internacional, cualesquiera sean los principios jurisdiccionales que se apliquen (residencia o territorialidad de la fuente), se utilizan las calificaciones de “residentes” y “no residentes” a fin de definir las categorías de contribuyentes del impuesto sobre la renta y el modo de tributar de cada uno. Incluso algunos países han sancionado disposiciones particulares y escindidas del impuesto a la Renta, como en los casos de España y recientemente Uruguay (2007) quienes cuentan en su legislación con un Impuesto a la Renta de No Residentes, agrupando en un solo cuerpo normativo la definición de sujeto pasivo, conceptos sometidos al tributo, alícuotas aplicables según el tipo de beneficio, etc.

de la aplicación para las rentas o beneficios obtenidos por éstos del régimen retentivo dispuesto en el Capítulo V. No se trata simplemente de cambiar una expresión por otra, sino de la definición del sujeto pasivo en un régimen de retención en la fuente. Correlativamente deberían armonizarse las disposiciones de todo el cuerpo normativo del tributo y de sus reglamentaciones complementarias, las cuales constituyen en el presente una amalgama de términos y expresiones dispares –utilizando alternativamente términos como residentes, no residentes, beneficiarios del exterior, beneficiarios del país, etc.- que obligan a interpretar el alcance de cada una de ellas.

11. Las normas tributarias deben ser consistentes

Basta con consultar el texto vigente de la Ley del Impuesto a las Ganancias (T. O. por Decreto 649/97 -B.O. 06/08/97-, Anexo I, con las modificaciones posteriores) para constatar la aseveración del párrafo precedente. Así, podemos citar algunos ejemplos de la diversidad de los términos utilizados a distintos fines: *residente y no residente* (art. 1, sujetos, art. 119, 123 y 126, residencia), *personas no residentes* (art 81, deducciones), *beneficiario del exterior* (art 20, exenciones, 91, definición, 93, presunciones), *residentes extranjeros* (art 93, locación de cosas muebles). En cuanto a las normas dictadas por el ente fiscalizador, tampoco muestran unicidad de criterios al momento de definir o calificar al sujeto pasivo en los regímenes de retención en la fuente. Tomemos como ejemplos, las resoluciones –vigentes- emitidas a partir de 1998, donde se incorporó a la LIG el concepto de residencia, (y de residente y no residente para señalar a los sujetos pasivos del tributo) las cuales deberían recoger aquel precepto.

La Resolución General (AFIP) 739 del 7/12/1999 – titulada “Impuesto a las Ganancias. **Beneficiarios del exterior**. Retenciones con carácter de pago único y definitivo”, establece que *el ingreso de las retenciones que se practiquen con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 9º, 10, 11, 12, 13, el incorporado a continuación del 69 —artículo 4º, inciso p), de la Ley Nº 25.063—, 91, 92 y 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, queda sujeto a sus disposiciones. A su vez, en sus considerandos alude a las retenciones que se efectúen sobre determinadas rentas que se paguen a beneficiarios domiciliados en el exterior*. Como puede apreciarse esta norma, que regula la determinación e ingreso de las retenciones en la fuente, no solo refiere a beneficiarios del exterior, sino que le adiciona el domicilio de los mismos a los efectos de su calificación como tal.

Por otra parte, la RG (AFIP) 830 del 26/04/2000 -Impuesto a las Ganancias. Régimen de retención para determinadas ganancias-, en su artículo 1º indica los conceptos sujetos al régimen agregando, siempre que los mismos correspondan **a beneficiarios del país** (categoría de sujetos no definidos legalmente) y respecto a los sujetos pasibles de retención (art. 7º) establece que aquellas serán practicadas a los sujetos detallados en su anexo V, **sólo cuando se domicilien, residan o estén radicados en el país**, es decir, toma en cuenta otros elementos distintos al de residencia para identificar a los sujetos pasivos.

No obstante, dentro del elenco de normas retentivas del impuesto, cabe rescatar la referida al Régimen de retención del impuesto a las Ganancias sobre rentas que tengan su origen en el trabajo personal, en relación de dependencia, cargos públicos, jubilaciones y pensiones, etc., (RG (AFIP) 2437 del 18/04/2008) donde afortunadamente el fisco parece haber tomado la dirección correcta en cuanto ha recogido el concepto de residencia inserto en la ley y lo ha volcado en sus disposiciones. En efecto, la norma establece su aplicación sobre las ganancias *obtenidas por*

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

sujetos que revistan el carácter de residentes en el país —conforme a lo normado en el Título IX, Capítulo I de la citada ley—(se refiere a la LIG); aclarando que **de tratarse de beneficiarios residentes en el exterior**, en tanto no corresponda otorgarle otro tratamiento conforme a la ley del gravamen, procederá practicar la retención con carácter de pago único y definitivo establecida en el Título V de la ley aludida y efectuar su ingreso conforme a las previsiones de la Resolución General N° 739, su modificatoria y su complementaria.

De la muestra de normas expuestas surge claramente la ausencia de coherencia y en algunos casos de correspondencia tanto en la propia ley del gravamen como en las reglamentaciones del mismo, lo cual entorpece y dificulta el encuadramiento de las situaciones, hechos y actos que pueden definir la sujeción o no al tributo y la cuantía del mismo.

12. La trascendencia del concepto de residencia a los fines tributarios. Conclusiones

A los fines de apreciar la importancia de la residencia en los sistemas impositivos es necesario encuadrar a la misma en el plano de la potestad tributaria de los Estados en ejercicio de su soberanía o más precisamente en su jurisdicción tributaria¹⁷. En ese contexto, la jurisdicción es ejercida por los Estados —sobre la base y pautas del derecho internacional- considerando esencialmente dos elementos: territorio y nacionalidad. A partir de allí se establecen los criterios de vinculación o conexión entre determinados hechos que denoten capacidad económica y el Estado que detenta el derecho a someterlos a imposición.

Siguiendo aquellos lineamientos internacionales, nuestra ley del impuesto a las Ganancias toma en consideración la *residencia* de las personas (físicas e ideales) a los efectos de asignarles hechos imponibles y determinar la forma de ingreso del impuesto. La definición de residencia considera elementos subjetivos como la nacionalidad de las personas físicas (nativas, naturalizadas o con residencia legal permanente) o la constitución en el país respecto a las sociedades y otros entes o el desarrollo de actividades en el país por medio de establecimientos permanentes pertenecientes a residentes en el exterior. Los *residentes*, entonces, tributan por su renta mundial. Los no residentes surgen por la definición negativa de residentes y contribuyen mediante un régimen de retención en la fuente sobre las ganancias de fuente argentina exclusivamente.

A ello cabe agregar que el concepto de residencia contenido en la ley del impuesto a las Ganancias irradia sus alcances en la aplicación e interpretación de los diversos Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital que tiene suscriptos nuestro país.

Por otra parte, a partir de la asunción del criterio de renta mundial la residencia devino en un elemento relevante para la nueva definición del aspecto subjetivo del hecho imponible¹⁸ en el impuesto a las Ganancias, dado que en función de la misma se establecen los límites y las distintas formas, cuantía de la materia gravable e impuestos a ingresar por residentes y no residentes (en ese último caso, la residencia es el primer hecho determinante de la sujeción de impuestos)

¹⁷ *La soberanía es una cualidad o atributo del poder del Estado y significa que dicho poder es absoluto...la jurisdicción es un aspecto de la soberanía, un atributo esencial de ella, coexistente, que consiste en el ejercicio del poder soberano del Estado, mediante sus órganos de gobierno (Legislativo, Ejecutivo y Judicial) y que se caracteriza por ser excluyente de la potestad de otros Estados.* Guillermo O Teijeiro – Tratado de Tributación –Tomo I-Derecho Tributario, pág. 709-710

¹⁸ Fallo CSJ citado en nota 4

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

No puede soslayarse en el marco de análisis del concepto de residencia efectuado, la aparente incongruencia entre aquel y la definición de beneficiario del exterior contenida en la LIG. Recordamos que “los no residentes tributan exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina, conforme lo previsto en el Título V” (tercer párrafo del art. 1 de la LIG) y que dicho Título contiene su propia definición de “beneficiario del exterior”, la cual no es del todo coincidente con el concepto de “no residente”, atento que la, además de referirse a la residencia, también incluye como beneficiario del exterior a “aquel que, perciba sus ganancias en el extranjero directamente o a través de apoderados, agentes, representantes...”, independientemente de su residencia.

Al respecto, hemos expuesto los argumentos que nos permiten sostener que en la actualidad la definición de beneficiario del exterior del art. 91, ha perdido relevancia y eficacia, debiendo utilizarse a la concepción de “no residente” mucho más amplia, completa y acorde a los usos y convenciones internacionales, sin perjuicio de la aplicación para las rentas o beneficios obtenidos por éstos del régimen retentivo dispuesto en el Capítulo V. Agregamos, asimismo, que no se trata simplemente de cambiar una expresión por otra, sino que tiene la trascendencia de constituir la definición del sujeto pasivo en un régimen de retención en la fuente.

En forma paralela, deberían armonizarse las restantes disposiciones de todo el cuerpo normativo del tributo y de sus reglamentaciones complementarias, dado que constituyen en el presente un conjunto de términos y expresiones dispares –utilizadas en una suerte de sinonimia– que obligan a interpretar el alcance de cada una de ellas, cuando deberían respetarse los principios de certeza y sistematización, propios de una correcta técnica legislativa¹⁹. Es más, resultaría elogioso que todas las disposiciones relativas a los no residentes hoy diseminadas en el texto de la LIG y sus reglamentaciones se agruparan en un solo Título o directamente se creara un Impuesto a las Ganancias de No Residentes escindido del tradicional impuesto a las Ganancias.

¹⁹ Oswaldo H Soler en su obra “Derecho Tributario- 3ra edición actualizada y ampliada- La Ley, pág. 194 señala como *Principios de técnica legislativa* que deberían respetarse: a) *Certeza. Este principio exige que la normativa impositiva contenga disposiciones claras e inequívocas sobre todo los elementos esenciales que están relacionados con la obligación tributaria, a saber: el monto a pagar, la época del pago, la forma de pago, etc y.*b) *Sistematización. El derecho tributario, como cabe esperar de cualquier otra rama del derecho, debe ser coherente y sus normas deben compatibilizarse entre sí, por cuyo motivo deben evitarse las contradicciones en el ordenamiento jurídico.*