

TÍTULO:	LA DOBLE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS
AUTOR/ES:	Zarain, Rubén
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXVII
PÁGINA:	-
MES:	Junio
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

RUBÉN ZARAIN

LA DOBLE RESIDENCIA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

I - INTRODUCCIÓN

Un tema que ha vuelto a los titulares en los últimos tiempos a nivel tributario es el de la residencia fiscal. Las crisis eternas de la economía argentina, la elevada presión fiscal en todos los niveles y las tentaciones que brindan algunos países (el caso más emblemático por su cercanía lo constituye la República Oriental del Uruguay), entre otros factores, hacen que el cambio de residencia o mudanza fiscal sea visto por muchos compatriotas como una oportunidad a nivel de planificación fiscal personal.

Demás está decir que el sujeto que tome la decisión de probar nuevos aires, tributariamente hablando, deberá analizarlo a conciencia previamente con sus asesores antes de dar ese paso para evitar ulteriores dolores de cabeza.

Respecto a la "pérdida de residencia" contemplada en la ley de impuesto a las ganancias, en general, no hay mayores problemas en cuanto a su interpretación y aplicación.

Pero con relación a la "doble residencia", la situación es distinta y se observan algunas dudas a la hora de interpretar su alcance tanto en asesores como en fiscalizadores.

Analizaremos los pormenores de la doble residencia y esbozaremos una interpretación del [artículo 122 de la ley de impuesto a las ganancias](#) (t.o. 2019), que ha comenzado a generar controversias entre Fisco y administrados, y que representa, sin lugar a dudas, la "situación más incómoda" y gravosa para un sujeto, ya que estará sometido simultáneamente al criterio de renta mundial argentino y al poder tributario de un Fisco extranjero.

II - ANTECEDENTES

Recordemos brevemente que en el año 1992 la ley 24073⁽¹⁾ introdujo en la legislación argentina el concepto de "renta mundial" en el impuesto a las ganancias por el cual pasaron a estar gravadas, respecto de los residentes en nuestro país, tanto las rentas de fuente argentina como las provenientes de fuentes del exterior. Luego de varios años en los que se careció de pautas para su aplicación operativa, recién en 1998, con el dictado de la [ley 25063](#), se incorporaron disposiciones específicas sobre residencia.

Así, el concepto de doble residencia es introducido originariamente como [artículo 125 en la ley de impuesto a las ganancias](#), dentro del Capítulo referido específicamente a residencia, por la ley 25063.⁽²⁾

Actualmente, luego del ordenamiento de 2019, ha quedado numerado como [artículo 122](#), dentro del Capítulo I del Título VIII de la ley.

III - ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 122 DE LA LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS

No nos detendremos a analizar el concepto de residencia fiscal en el impuesto a las ganancias, sobre cuya temática hay trabajos de destacados autores. Nos enfocaremos en el análisis de la llamada "doble residencia".

Es de destacar que la situación de cada individuo deberá analizarse concienzudamente, pues la casuística y sus alternativas son innumerables.

La primera consideración importante a efectuar, cuando estamos ante una posible situación de doble residencia de un sujeto, es que debemos verificar si existe Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI) vigente entre los Estados involucrados, pues en caso de existir uno, las normas emanadas de este serán las que se aplicarán para dirimir las diferencias, tal cual lo establece expresamente la Constitución Nacional, al tratarse de un pacto celebrado con una potencia extranjera⁽³⁾, y lo reafirma la resolución general (AFIP) 4236⁽⁴⁾ en el inciso a) de su artículo 3.

Si no existe CDI suscripto y vigente por Argentina con el país en cuestión, recién allí resultará aplicable el citado [artículo 122](#) de la ley.

En el sitio oficial de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)⁽⁵⁾ se encuentra, para su consulta (en archivos "pdf"), el detalle de:

- acuerdos de cooperación y asistencia mutua de diversa índole: impositivos, aduaneros, impositivo-aduaneros y de recursos de la seguridad social;
- CDI;
- actas compromiso: impositivas y aduaneras;
- otros instrumentos internacionales.

Los denominados CDI suscriptos entre países son acuerdos que contienen normas fiscales específicas para evitar la múltiple imposición sobre individuos, empresas y cualquier tipo de organización. Se confeccionan bajo determinados modelos (OCDE y ONU, entre otros), y contienen pautas para aclarar situaciones y dirimir controversias.

Generalmente en los CDI derivados de los modelos citados, en el artículo 4, se define el concepto de residencia y se establecen las "reglas de desempate" (o "tie breaker rules", en inglés) aplicables, muy similares a nuestro [artículo 122](#), como ya veremos.

Hecha la aclaración respecto a los CDI, nos avocaremos al análisis del mentado artículo.

"Doble residencia"

Art. 122 - *En los casos en que las personas humanas, que habiendo obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero, o habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina fueran considerados residentes por otro país a los efectos tributarios, continúen residiendo de hecho en el territorio nacional, o reingresen al mismo a fin de permanecer en él, se considerará que tales personas son residentes en el país:*

- a) cuando mantengan su vivienda permanente en la República Argentina;*
- b) 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 nacional;*
- c) de no poder determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, si habitan en forma habitual en la República Argentina, condición que se considerará cumplida si permanecieran en ella durante más tiempo que en el Estado extranjero que les otorgó la residencia permanente, o que los considera residentes a los efectos tributarios, durante el período que a tal efecto fije la reglamentación;*
- d) si durante el período al que se refiere el inciso c) permanecieran igual tiempo en el país y en el Estado extranjero que les otorgó la residencia, o los considera residentes a los efectos tributarios, cuando sean de nacionalidad argentina.*

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior deba considerarse residente en el país a una persona humana, se le dispensará el tratamiento establecido en el tercer párrafo del artículo 1 desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.

Si la persona a la que se le dispensase el tratamiento indicado precedentemente hubiese sido objeto, a partir de la fecha inicial comprendida en el mismo, de las retenciones previstas en el Título V, tales retenciones podrán computarse como pago a cuenta en la proporción que no exceda el impuesto atribuible a las ganancias de fuente argentina que las originaron, determinadas de acuerdo con el régimen aplicable a los residentes en el país. La parte de las retenciones que no resulten computables no podrá imputarse al impuesto originado por otras ganancias ni podrá trasladarse a períodos posteriores o ser objeto de compensación con otros gravámenes, transferencia a terceros o devolución.

Cuando las personas a las que se les atribuya la condición de residentes en el país, de acuerdo con las disposiciones de este artículo, mantengan su condición de residentes en un Estado extranjero y se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado, deberán acreditar dicha circunstancia y su consecuencia ante la Administración Federal de Ingresos Públicos".

Al efectuar un análisis literal del texto se observa que tiene una serie de condicionamientos o supuestos puntuales que deben analizarse sucesivamente para su aplicación.

Comienza haciendo mención a su aplicación a personas humanas y fija un **primer condicionamiento** con dos alternativas:

- que hayan obtenido la residencia permanente en un Estado extranjero, o
- que habiendo perdido la condición de residentes en la República Argentina, por haber vivido un período de 12 meses en otro país, fueran considerados residentes por el mismo a los efectos tributarios.

Sin lugar a dudas, estamos ante sujetos que han perdido la condición de residentes fiscales argentinos. En el primer caso, por haber adquirido la "residencia migratoria" permanente en otro país (lo cual provoca la pérdida de residencia en Argentina, conforme el art. 117 de la ley), y en el segundo, por tener la residencia fiscal de un Estado extranjero habiendo perdido la argentina.

Continúa el artículo bajo estudio con un **segundo condicionamiento**, también con dos alternativas:

- que continúen residiendo de hecho en el territorio nacional, o
- que reingresen al mismo a fin de permanecer en él.

Estos conceptos no se han reglamentado ni aclarado, no obstante se entiende que, en el primer caso, la norma se refiere a quienes, a pesar de no ser residentes fiscales argentinos (conforme el primer condicionamiento analizado), continúan viviendo en nuestro territorio.

Es decir, se apunta claramente a aquellos que no tributan como residentes en Argentina por no ser residentes fiscales, pero que en realidad siguen viviendo aquí en nuestro país.

Respecto a esta "residencia de hecho", algunos autores⁽⁶⁾ plantean que, ante la falta de reglamentación específica, podrían aplicarse como pauta objetiva los 90 días de presencia temporal en el país previstos en el [artículo 283 del decreto reglamentario de la ley de impuesto a las ganancias](#). No lo considero viable, en el sentido de que el propio texto del artículo 283 menciona su aplicación expresamente a los supuestos de pérdida de residencia del [artículo 117 de la ley](#).

Hay quienes sugieren como alternativa aplicar el plazo de 6 meses en el país, contenido en el [artículo 33 de la ley](#), referido al requisito temporal para gozar del derecho a las denominadas "deducciones personales". Tampoco lo considero factible, dado que

expresamente se indica que su aplicación es "...a los efectos de las deducciones previstas en el artículo 30...".

Es más, con relación a ello el Fisco emitió opinión a través del dictamen (DATJ) 5/1980⁽²⁾ indicando que se trata de una presunción legal, carente de autonomía como definición específica en la ley, al estar referida solamente a la aplicación de determinada deducción.

Con relación al reingreso con el fin de permanecer en el país, entramos en el terreno de la intencionalidad de un individuo, algo difícil de determinar. Pero no olvidemos que, en definitiva, su intención y voluntad quedarán expuestas en los actos que lleve a cabo. Esto va de la mano con las pruebas que al respecto pueda recolectar el Estado argentino en su tarea fiscalizadora.

Y es en este punto en el que creo que el Fisco podría hacer uso de diferentes indicios o evidencias tendientes a probar esa intención de un sujeto, aunque algunos destacados autores no comparten esta idea.⁽⁸⁾

Vale decir que el Estado argentino podría, en su faz operativa, utilizar diversa información para probar, a partir de cierta evidencia, la intención de un individuo, tal como, entre otros:

- bienes registrables en el país (inmuebles, automotores, embarcaciones y aeronaves, entre otros); no obstante ello, hay que considerar que un individuo podría ser titular, por ejemplo, de inmuebles destinados a alquiler;
- consumos de servicios en nuestro país (gas y luz, entre otros);
- consumo de telefonía celular en el país;
- contratos laborales celebrados en el país;
- consumos con tarjetas de crédito efectuados en el país;
- contratación de servicios de medicina privada local; aquí es dable considerar algunas situaciones puntuales: por ejemplo, el de personas de edad avanzada que se mudan definitivamente a un país limítrofe, pero mantienen su servicio de medicina prepaga en Argentina por la antigüedad de la relación contractual, la calidad del servicio médico que reciben o, a veces, por las restricciones que tienen los sistemas de salud extranjeros respecto a la admisión de personas mayores o con enfermedades preexistentes;
- carácter de socio o cargo directivo en instituciones deportivas, asociaciones y fundaciones, entre otras;
- información de la Dirección Nacional de Migraciones sobre ingresos, egresos y permanencia en territorio nacional;
- vínculos personales y familiares.

Obviamente que cualquier indicio aislado no es representativo del accionar de un individuo, pero un conjunto de ellos puede permitir arribar a alguna conclusión respecto a su intencionalidad, que es lo que en definitiva se busca.

Incluso la [resolución general \(AFIP\) 4236](#), como ya veremos, al reglamentar la vivienda permanente en el país de un individuo, menciona la posibilidad de que el Fisco recurra a "*pruebas o indicios claros, precisos y concordantes*" en su accionar.

Cumplidos los dos primeros, entramos al **tercer condicionamiento** cuando la norma expresa: "...se considerará que tales personas son residentes en el país:...". Y se enumeran a continuación los incisos a), b), c) y d).

Es decir que, de no cumplimentarse los dos primeros condicionamientos o supuestos, no se habilitaría legalmente la consideración ni el análisis de los incisos. Este denominado "test de residencia" (o "reglas de desempate") se refiere a hechos económicos y sociales que involucran al sujeto en cuestión, los cuales deben aplicarse en orden ascendente y conforme no pueda resolverse la controversia.

Lógicamente, en esta etapa también podría el Fisco argentino hacer uso, en su accionar fiscalizador, de las evidencias o indicios disponibles mencionados con anterioridad.

[El inciso a\) del artículo 122 de la ley](#) hace mención al mantenimiento de su vivienda permanente en nuestro país. Aclara la [resolución general \(AFIP\) 4236](#) que se refiere "...al alojamiento a disposición de una persona humana en forma continuada, resultando irrelevante el título jurídico que posea sobre la misma, pudiendo tratarse del propietario, usufructuario, superficiario, locatario, comodatario, poseedor o tenedor, entre otros".

La norma también expresa que se incluyen recintos aun cuando formen parte de un inmueble destinado a actividades comerciales, productivas o de otra naturaleza, quedando excluidos los alojamientos usados en estadías de corta duración por motivos de viajes de placer, negocios o estudios, entre otros, o con fines de recreo, veraneo o similares.

Continúa la resolución mencionada indicando que el sujeto que invoque vivienda permanente en el extranjero deberá probarlo con la documentación respaldatoria correspondiente.

Finalmente, como ya adelantamos, el último párrafo del inciso b), punto 2, del artículo 3 de la norma reglamentaria otorga a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) el poder para recurrir a pruebas o indicios claros, precisos y concordantes que permitan determinar la existencia de una vivienda permanente en nuestro país.

Prosiguiendo con el análisis del [artículo 122](#), y no habiendo podido dirimirse la situación con el inciso a), entonces pasamos al inciso b). Este expresa que el sujeto será residente en el país si su "centro de intereses vitales" se ubica en el territorio nacional. Al respecto, aclara la [resolución general \(AFIP\) 4236](#) que "...es el lugar situado en un territorio nacional en el cual la persona humana mantiene sus relaciones personales y económicas más estrechas, las que deben ser consideradas en forma conjunta. En caso de que dichas relaciones estuvieran en diferentes Estados, se otorgará preeminencia a las relaciones personales". Sería el caso, por ejemplo, del lugar de residencia del grupo familiar primario de un individuo, el/la cónyuge e hijos menores.

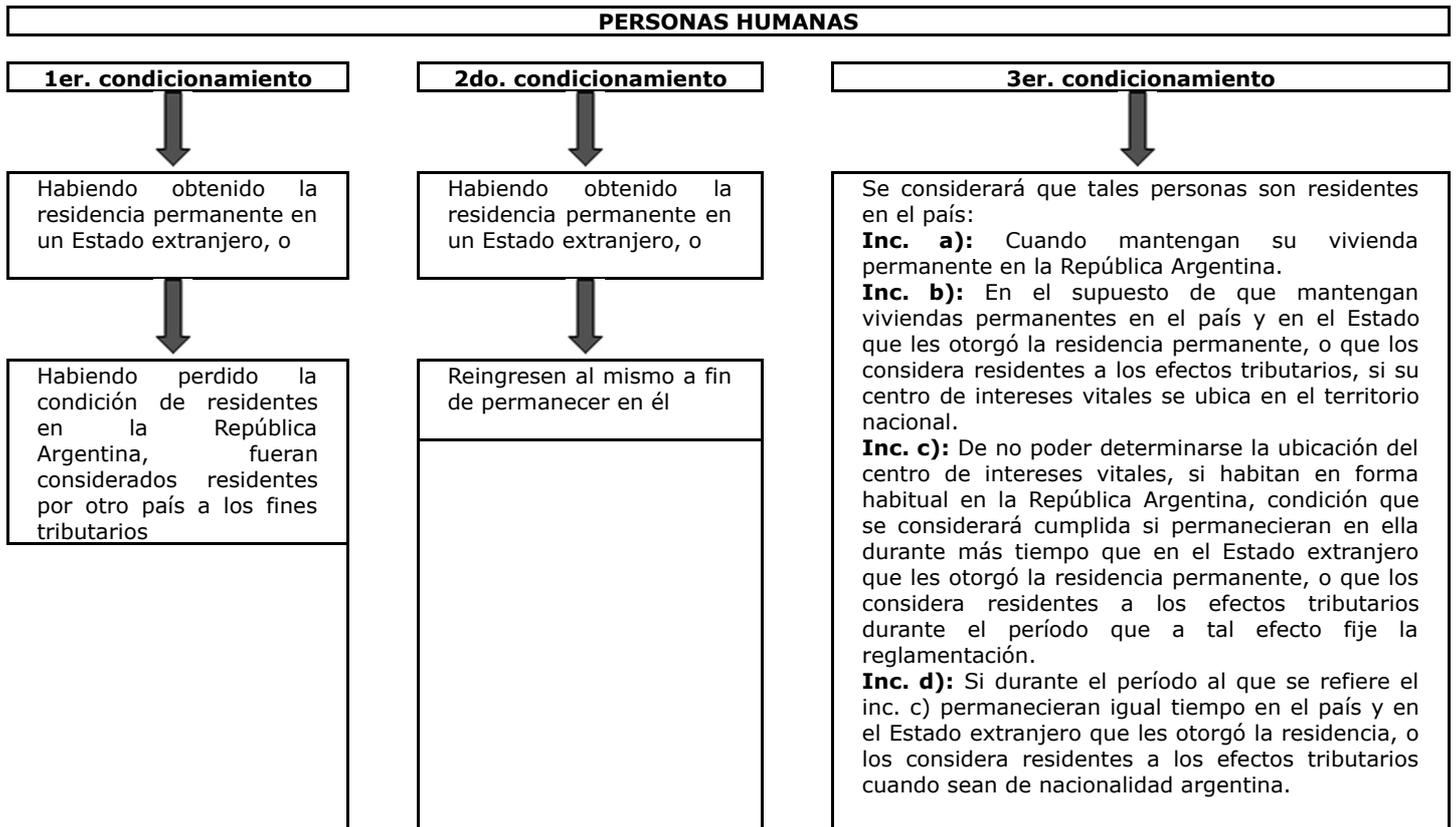
Si persiste la indefinición, tenemos el inciso c), que establece que si no puede determinarse la ubicación del centro de intereses vitales, será residente si permanece en Argentina durante más tiempo que en el Estado extranjero durante el período que fije la reglamentación, considerándose en ese caso que habita en forma habitual en la República Argentina.

El [artículo 284 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias](#) aclara que deberá considerarse, a los fines de esta comparabilidad, el año calendario.

Nótese la objetividad de este inciso desde lo numérico, en el sentido de que se trata de contar los días de permanencia del sujeto durante el año calendario en los países en disputa, pudiendo resultar el cómputo de un día más o de un día menos definitorio de la situación.

Finalmente, si tampoco se llegara a definir con el inciso c), tenemos el inciso d), el cual plantea que si el sujeto permaneciera igual tiempo en el país y en el Estado extranjero, se considerará que es residente local si ostenta la nacionalidad argentina.

Esquemáticamente, el [artículo 122](#) nos muestra:



Efectos

Prosiguiendo con el análisis, y originado en la doble residencia, el sujeto tributará al Fisco argentino desde el momento en el que tuvo efecto la pérdida de residencia, o desde el primer día del mes inmediato siguiente al del reingreso al país.

Luego, se prevé la situación de quienes hayan sufrido en dichos períodos retenciones en carácter de beneficiarios del exterior, estableciéndose que podrán computarlas como pago a cuenta solamente en la proporción que no excedan el impuesto sobre la renta de fuente argentina.

Por último, se contempla la situación de los sujetos a quienes se les haya atribuido la condición de residentes, conforme la normativa de doble residencia, indicando que mientras mantienen su condición de residentes de otro Estado y "...se operen cambios en su situación que denoten que han trasladado en forma definitiva su residencia a ese Estado...", deberán acreditarlo ante la AFIP.

Se trata de aquellos individuos que, siendo residentes argentinos conforme "la doble residencia", y viviendo en Argentina, a veces durante muchos años, ahora toman la decisión de trasladarse en forma definitiva a ese otro país del cual son residentes legales. Sería el caso inverso al de la adquisición de la doble residencia de acuerdo al [artículo 122](#), pues aquí se estaría perdiendo la misma. La norma indica que deberán acreditarlo ante la AFIP, no habiendo sido reglamentada a la fecha dicha cuestión.

Para finalizar, digamos que algunos autores interpretan que las "cláusulas de desempate" (los cuatro incisos) del [artículo 122](#) se podrían aplicar directamente, sin necesidad de acreditar previamente lo establecido en lo que hemos denominado *el segundo condicionamiento*. En ese razonamiento, el objetivo de aplicar los cuatro incisos sería justamente establecer si el sujeto en cuestión está residiendo de hecho en nuestro país o tiene la intención de hacerlo. Avalaría dicha interpretación -sostienen- el silencio al respecto, tanto de la ley como de la reglamentación.

Plantean el hecho de que las reglas de desempate de la ley de impuesto a las ganancias y de los CDI tienen finalidades diferentes, siendo estas últimas hacer prevalecer la residencia fiscal de un Estado sobre el otro.

En esta interpretación de la normativa, expresan la posibilidad de una aplicación conjunta del concepto de doble residencia a partir del [artículo 122 de la ley](#), y, a continuación, de las reglas de desempate del CDI correspondiente, si existiere, más allá de lo que dispone la resolución general (AFIP) 4236.⁽⁹⁾

IV - JURISPRUDENCIA

Es escasa la jurisprudencia, tanto administrativa como judicial, relacionada específicamente con la doble residencia.

A nivel administrativo encontramos el dictamen (DAL) 14/2000⁽¹⁰⁾, originado en una consulta interna, en la cual el área técnica se expidió sobre los conceptos de "vivienda permanente" y "centro de intereses vitales". A posteriori, en el año 2004, y con pequeños cambios, se volcaron en la hoy no vigente resolución general (AFIP) 1621⁽¹¹⁾, la cual fuera reemplazada finalmente en 2018 por la [resolución general \(AFIP\) 4236](#), cuyos aspectos principales hemos ido analizando.

Uno de los pronunciamientos más relevantes sobre residencia fiscal lo constituye el fallo "Illía, Raúl Héctor".⁽¹²⁾

Respecto a este, el contribuyente pretendía tributar como residente argentino, incluyendo en su declaración impositiva las rentas derivadas de una explotación unipersonal agropecuaria que tenía en nuestro país, obviamente a la tasa progresiva de la escala

legal. El Fisco, por su parte, acercó pruebas de que el sujeto, en realidad, vivía en forma permanente en Suiza con su familia e ingresaba al país en forma temporal planteando que debía tributar, en carácter de establecimiento permanente perteneciente a un sujeto del exterior, a la tasa del inciso b) del artículo 69 vigente en aquel momento [actual [inc. b\) del art. 73](#) del texto legal ordenado en 2019].

La Sala "C" del Tribunal Fiscal le dio la razón al Fisco luego de evaluar la prueba arrimada por las partes.

Lo interesante y a tener en consideración es la amplia posibilidad que tiene el Fisco para aportar pruebas que avalen su posición: constataciones presenciales en el país, solicitudes de información a terceros, datos de la Dirección Nacional de Migraciones con ingresos y egresos al país, antecedentes personales y familiares, y desde luego, información de índole tributaria, económica, patrimonial y bancaria.

V - CONCLUSIÓN

La temática de residencia fiscal vino para quedarse entre nosotros mientras subsistan las condiciones económicas y tributarias.

Algunos ciudadanos que tengan la posibilidad pugnarán por emigrar en busca de nuevos horizontes en materia tributaria y el Fisco no lo impedirá, pero intentará con todos los medios a su alcance que se cumplimente la normativa vigente. En ese contexto, la interpretación y aplicación adecuada de la misma resultará vital para que unos y otros puedan cumplir con sus objetivos planteados.

Notas:

(1) [L. 24073](#) (BO: 13/4/1992)

(2) [L. 25063](#) (BO: 30/12/1998)

(3) El [art. 31 de la Constitución de la Nación Argentina](#) hace referencia al carácter de "...ley suprema de la Nación..." de los tratados con las potencias extranjeras. Mientras que el [art. 75, en su inc. 22](#), en el primer párrafo, "in fine", al tratar las atribuciones del Congreso, indica que "...los tratados y concordatos tienen jerarquía superior a las leyes..."

(4) [RG \(AFIP\) 4236](#) (BO: 8/5/2018)

(5) [www.afip.gob.ar](#). Ingresando desde el site de la AFIP: *Institucional* -> *Qué hacemos* -> *Relaciones Internacionales* -> *Acuerdos y/o Convenios Internacionales*

(6) Rey, Daniela C.: "Residencia fiscal. Aspectos controvertidos" - Informe de Relatoría del Panel I - III Jornadas de Tributación Internacional de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) - Bs. As. - 6 y 7/11/2014

(7) Dict. (DATJ) 5/1980 - 2/4/1980

(8) Caranta, Martín R.: "[Pérdida de la residencia fiscal. Repaso de las diferentes normas aplicables](#)" - ERREPAR - DTE - N° 486 - setiembre/2020 - T. XLI - pág. 967 - Cita digital EOLDC101943A

(9) Braccia, Mariano F.: "Desafíos interpretativos de la doble residencia fiscal a propósito del cambio de vinculación en la ley del impuesto sobre los bienes personales" - LL - Imp. - Práctica Profesional - 2020 - T. LXXX

(10) [Dict. \(DAL\) 14/2000](#) - 17/3/2000

(11) [RG \(AFIP\) 1621](#) (BO: 15/1/2004)

(12) "[Illía, Raúl Héctor](#)" - TFN - Sala C - 31/3/2005 - Cita digital EOLJU123458A