

# La Pérdida de Residencia Fiscal

Análisis del Convenio entre Argentina  
y Uruguay para resolver la doble  
imposición jurídica en términos de  
residencia.



Universidad de Buenos Aires  
Facultad de Ciencias Económicas

**CEAT**



Centro de Estudios en Administración Tributaria

*Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos*

C.P. Gabriel Alejandro Vadell

## RESUMEN

*El presente trabajo<sup>1</sup> incursiona sobre las situaciones que pueden producir doble imposición jurídica en dos o más países en materia de residencia. Luego de repasar los fundamentos de residencia y el tratamiento fiscal de los extranjeros que poseen bienes o rentas en la República Argentina, se analiza la situación que se produce con la República Oriental del Uruguay en términos de la posible doble residencia fiscal, teniendo en cuenta para ello el Decreto 163/020 (UY) y la Resolución General (AFIP) 4760/2020.*

*Por último, se aborda la parte específica del Convenio para evitar la doble imposición con el vecino país, toda vez que jugará en último término un rol sustancial en la resolución de las controversias que podrían suscitarse en las cuestiones de hecho.*

## INDICE

|  |    |
|--|----|
| RESUMEN .....  | 1  |
| INTRODUCCION .....   | 2  |
| RESIDENTE FISCAL EN ARGENTINA.....   | 3  |
| PÉRDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTE .....   | 4  |
| FUENTE ARGENTINA PARA RESIDENTES EXTRANJEROS.....  | 5  |
| IMPUESTO A LAS GANANCIAS .....   | 6  |
| IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES.....  | 6  |
| IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....  | 7  |
| NUEVAS DISPOSICIONES SOBRE PERDIDA DE RESIDENCIA - LA RESOLUCION GENERAL AFIP<br>4760/2020 ..... | 9  |
| DOBLE RESIDENCIA.....  | 11 |
| LA RESIDENCIA FISCAL EN URUGUAY .....  | 12 |
| LA DOBLE RESIDENCIA EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION CON URUGUAY ....              | 13 |
| CONCLUSIONES .....   | 14 |

---

<sup>1</sup> Trabajo basado en la publicación del autor “LA PERDIDA DE LA RESIDENCIA FISCAL ARGENTINA FRENTE AL RIESGO DE DOBLE IMPOSICION JURIDICA” en Revista Doctrina Tributaria (DTE) Tomo XLI – Editorial ERREPAR – Septiembre de 2020

## INTRODUCCION

La mayoría de los Estados modernos basan su imposición sobre la renta en un esquema combinando los principios de la fuente y de la residencia.

Por un lado, el principio de la fuente grava a todas las utilidades que provienen de bienes situados, colocados o utilizados en un país sin importar la nacionalidad, ubicación o residencia del titular de dichos bienes.

Por otra parte, si una persona es residente de ese país, tributará por las utilidades que obtenga en cualquier parte del mundo, pudiendo computar como pago a cuenta las sumas efectivamente abonadas por impuestos análogos sobre sus actividades en el extranjero. Sin embargo, el concepto de renta mundial no es adoptado en la misma forma entre los Estados, produciéndose diferencias en los costos impositivos de las personas y empresas con arreglo a las legislaciones tributarias internas, que muchas veces se tornan determinantes a la hora de tomar decisiones de radicación.

La doble imposición jurídica internacional, tiene lugar cuando dos o más países gravan la misma renta o el mismo patrimonio a la misma persona. En la práctica se producen habitualmente situaciones de doble imposición jurídica, cuyas causas más frecuentes son abordadas y resueltas por los convenios o acuerdos entre los países soberanos en materia tributaria.

Dichas causas pueden darse por la conjunción de ambos principios en las siguientes situaciones:

| ESTADO X   |     | ESTADO Y   |
|------------|-----|------------|
| Residencia | Vs  | Fuente     |
| Residencia | Vs. | Residencia |
| Fuente     | Vs. | Fuente     |

En el primer caso (residencia vs. fuente), un residente de un País obtiene utilidades de fuente extranjera que son gravadas por el otro Estado. Por el principio de renta mundial, estas utilidades son gravadas en el Estado de residencia del beneficiario, pero además, el Estado donde se encuentra la fuente también podrá gravar la renta por aplicación de su legislación interna aunque pertenezca a un contribuyente extranjero.

Estas son las situaciones de doble imposición que se vislumbran con mayor asiduidad, pero generalmente son resueltas en la propia legislación interna y en los convenios tributarios a través de créditos por impuestos similares abonados en el otro Estado.

El segundo escenario (residencia vs. residencia) se produce cuando por la legislación interna de cada país, un contribuyente puede tener ambas residencias. En estas situaciones, cada Estado podría aplicar el concepto de renta mundial y gravar la totalidad de las utilidades de un contribuyente generándose doble imposición jurídica.

Generalmente estas situaciones son contempladas en las legislaciones locales y además, en los convenios para evitar la doble imposición, se acuerdan las circunstancias y su orden de prelación a ser tenidas en cuenta para resolver las cuestiones de doble residencia que podrían suscitarse.

El conflicto entre las fuentes se produce cuando, por ejemplo, existe utilización económica de ciertos bienes en distintas jurisdicciones, como en el caso del software, en ciertas plataformas de servicios digitales o en los derechos sobre intangibles.

El objetivo del presente trabajo es abordar los problemas de residencia de los Estados, para lo cual analizaremos las diferencias legislativas internas sobre la materia entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay. Para dicho fin, en mérito al reciente dictado de la Resolución General 4760/2020 (AFIP) que reglamenta el modo de solicitar la baja en el Impuesto a los Bienes Personales y el Impuesto a las Ganancias por pérdida de residencia, es preciso comenzar con una revisión de la normativa argentina en la materia.

## RESIDENTE FISCAL EN ARGENTINA

La Ley del Impuesto a las Ganancias enumera taxativamente a quienes deben considerarse residentes en el país, cuyo resumen transcribimos a continuación:

- a) **Las personas humanas de nacionalidad argentina, nativas o naturalizadas,** excepto que hayan perdido su residencia en la forma que se menciona en el acápite siguiente.
- b) **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 de acuerdo con las disposiciones vigentes en materia de migraciones, durante un período de DOCE (12) meses,

- c) Las sucesiones indivisas en las que el causante, a la fecha de fallecimiento, revistiera la condición de residente en el país.
- d) Las **sociedades de capital**
- e) **Las sociedades y empresas o explotaciones unipersonales**, constituidas o ubicadas en el país al solo efecto de la atribución de sus resultados impositivos a los dueños o socios que revistan la condición de residentes en el país.
- f) **Los fideicomisos** regidos por las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación y los fondos comunes de inversión comprendidos en el segundo párrafo del artículo 1º de la Ley Nº 24.083 y sus modificaciones, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas al fiduciario y a las sociedades gerentes, respectivamente, en su carácter de administradores de patrimonio ajeno y, en el caso de fideicomisos no financieros regidos por la primera de las normas mencionadas, a los fines de la atribución al fiduciante beneficiario, de resultados e impuesto ingresado, cuando así procediera.
- g) Los **establecimientos permanentes** comprendidos en el inciso b) del artículo 73

## PÉRDIDA DE LA CONDICION DE RESIDENTE

De acuerdo al texto de la Ley del Impuesto a las Ganancias, para las personas humanas existen dos formas de perder la residencia en la República Argentina, las que podríamos distinguir o clasificar del siguiente modo:

- I. **Pérdida formal:** Consiste en la adopción legal de la condición de residentes permanentes en un Estado extranjero, **según las disposiciones que rijan en el mismo en materia de migraciones**
- II. **Pérdida de Hecho:** Cuando no habiéndose producido la adquisición formal con anterioridad, permanezcan en forma continuada en el exterior durante un período de doce meses.

Sin embargo, si la persona regresa temporalmente al país por menos de 90 días continuos o alternados por cada periodo de 12 meses no se interrumpirá la continuidad de la permanencia en el exterior.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Art. 283 ley IG.- En el supuesto contemplado en el primer párrafo del artículo 117 de la ley, se considera que 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.

Es resumen, para perder la residencia argentina debe producirse la efectiva ausencia de la persona humana, lo cual podrá probarse cumpliendo las disposiciones migratorias legales en el país extranjero, debiendo para ello efectuar los trámites consulares o bien, mediante el transcurso de los 12 meses dispuestos por la norma del impuesto a la renta.

A esta altura, cabe mencionar que la adquisición de la residencia legal en otra jurisdicción, difiere de la adquisición de la residencia fiscal, ya que como comentaremos más adelante, son procesos independientes y no están vinculados, pudiendo ser residente fiscal y no legal, o viceversa.

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 de doce meses, según corresponda.

Cuando la pérdida de la condición de residente se produzca antes que las personas se ausenten del país, las mismas deberán acreditar ante la AFIP<sup>3</sup> la adquisición de la condición de residente en un país extranjero y el cumplimiento de las obligaciones correspondientes a las ganancias de fuente argentina y extranjera obtenidas en la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio y la finalización del mes siguiente a aquel en el que se hubiera adquirido la residencia en el exterior, así como por las ganancias de esas fuentes imputables a los períodos fiscales no prescriptos que determine el citado organismo.

En cambio, si la pérdida de la condición de residente se produjera después que las personas se ausenten del país, la acreditación concerniente a esa pérdida y a las causas que la determinaron, así como la relativa al cumplimiento de las obligaciones a que se refiere el párrafo anterior, considerando en este supuesto la fracción del período fiscal transcurrida desde su inicio hasta la finalización del mes siguiente a aquel en el que se produjo la pérdida de aquella condición, deberán efectuarse ante el consulado argentino del país en el que dichas personas se encuentren al producirse esa pérdida, acreditación que deberá ser comunicada por el referido consulado a la AFIP.

## FUENTE ARGENTINA PARA RESIDENTES EXTRANJEROS

---

La duración de las presencias temporales en el país se establecerá computando los días transcurridos desde el inmediato siguiente a aquél en que se produjo el ingreso al país hasta aquél en el que tenga lugar el egreso de éste, inclusive

<sup>3</sup> ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS

La pérdida de la condición de residentes en el país, no exime del pago de tributos a quienes posean bienes situados, colocados o utilizados económicamente en Argentina, en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto a los Bienes Personales, o presten servicios desde el exterior y sean utilizados económicamente en el país, para el caso del Impuesto al Valor Agregado.

A continuación extractaremos un resumen de la situación de las personas de residencia extranjera frente a los principales tributos nacionales:

### IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Las personas humanas que hubieran perdido la condición de residente conforme lo extractado en el acápite anterior, en caso que continuaran obteniendo ganancias de fuente argentina, revestirán desde el día en que cause efecto esa pérdida, el carácter de beneficiarios del exterior respecto de dichas utilidades a partir de ese día inclusive, quedando sujetas a las disposiciones del Título V de la Ley del Impuesto a las Ganancias, a cuyo efecto deberán comunicar ese cambio de residencia o, en su caso, la pérdida de la condición de residente en el país, a los correspondientes agentes de retención.

Las retenciones que pudieran haberse omitido con anterioridad a la comunicación del cambio de residencia, deberán practicarse al realizar futuros pagos y en caso de no ser posible, tal circunstancia deberá comunicarse a la Administración Federal de Ingresos Públicos.

### IMPUESTO A LOS BIENES PERSONALES

Los sujetos no residentes, deben cumplir sus obligaciones a través del régimen de responsable sustituto por sus tenencias gravadas en la República Argentina, conforme lo dispuesto en el Artículo 26 de la Ley del Tributo.

De esta forma, quienes tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, depósito, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al impuesto que pertenezcan a las personas físicas “**domiciliadas**”<sup>4</sup> en el exterior, deberán ingresar el impuesto con carácter de pago único y definitivo.

Si los titulares de inmuebles inexplorados o destinados a locación, recreo o veraneo ubicados en el país corresponde a sociedades, empresas, u otros domiciliados o, en su caso, radicados o ubicados en el exterior, se presumirá sin admitir prueba en contrario, que los mismos pertenecen a personas físicas domiciliadas o radicadas en el país, debiendo

---

<sup>4</sup> El Decreto 99/2019 en su Art. 13 dispone que toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación “domicilio” con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a “residencia”

aplicarse en estos casos el régimen de beneficiarios del exterior, por parte de quien tenga el uso o explotación efectiva del mismo.

El régimen no aplica para los bienes que se listan a continuación:

- a. Los títulos, bonos y demás títulos valores emitidos por la Nación, las provincias o municipalidades.
- b. Las obligaciones negociables previstas en la Ley N° 23.576.
- c. Las acciones y participaciones en el capital de cualquier tipo de sociedad
- d. Las cuotas partes de fondos comunes de inversión.
- e. Las cuotas sociales de cooperativas.

Sin embargo, cuando la titularidad pertenezca a personas domiciliadas en países que no apliquen regímenes de nominatividad de los títulos valores privados, rige una presunción absoluta por la cual debe aplicarse el impuesto conforme el primer párrafo del Artículo 26.

Para cumplir con las formalidades del Régimen de Beneficiarios del Exterior, dentro del servicio "Sistema Registral", a través de la opción "Relaciones" se deben informar las altas o bajas de relaciones entre sustitutos y sustituidos.<sup>5</sup>

Por último, es importante resaltar que la Ley 27.541 modificó el nexo de vinculación "domicilio" del sujeto del tributo por el de "residencia" reglado de conformidad a lo previsto en la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

Por su parte, el Decreto 99/2019 en su Art. 13 deja en claro que **toda referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación "domicilio" con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a "residencia"** de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

Tal como se comentará en el acápite específico, el reciente dictado de la Resolución General 4760/2020 del 17 de julio de 2020, reglamenta la manera de demostrar al Fisco la pérdida de residencia respecto del presente Impuesto.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

De acuerdo al primer artículo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se encuentran gravadas las prestaciones de servicios comprendidas en el inciso e) del artículo 3°, realizadas

---

<sup>5</sup>. Para mayor información podrá consultar las [guías paso a paso](#) disponibles, en [www.afip.gob.ar](http://www.afip.gob.ar).

en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, cuando los prestatarios sean sujetos del impuesto por otros hechos imposables y revistan la calidad de responsables inscriptos.

Estos últimos serán considerados responsables sustitutos por las locaciones y/o prestaciones gravadas, siempre que los residentes o domiciliados en el país sean locatarios y/o prestatarios de sujetos residentes o domiciliados en el exterior o que realicen tales operaciones como intermediarios o en representación de dichos sujetos del exterior.

Los responsables sustitutos deberán determinar e ingresar el impuesto que recaea en la operación. En los supuestos en que exista imposibilidad de retener, el ingreso del gravamen estará a cargo del responsable sustituto.

El impuesto así ingresado tendrá, para el responsable sustituto, el carácter de crédito fiscal habilitándose su cómputo conforme a lo previsto en los artículos 12, 13 y en el primer párrafo del artículo 24, de corresponder.

Si se tratase de servicios digitales brindados a responsables inscriptos en el tributo, cabe hacer una distinción en cuanto al domicilio del prestador y del prestatario:

- A. Prestadores sin intermediarios o representantes en el país que presten servicios a responsables inscriptos (*inciso g) del Artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado*).

De conformidad a lo dispuesto por el Decreto 223/99, los responsables inscriptos que adquieran servicios a sujetos del exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, determinarán el impuesto correspondiente e ingresarán el monto resultante dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos siguientes a la fecha del perfeccionamiento de cada uno de aquellos hechos.

Las entidades financieras comprendidas en la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, que intervengan en la prestación de servicios financieros que den lugar al hecho imponible a que se refiere el artículo 1° de la presente, deberán cobrar, de los respectivos prestatarios, el monto del impuesto resultante de la determinación mencionada en dicho artículo 1°, en el momento en que perciban, total o parcialmente, el rendimiento de la respectiva prestación o colocación.

A tal fin, el prestatario deberá entregar a la entidad financiera interviniente una nota, que revestirá el carácter de declaración jurada y contendrá la determinación indicada en el párrafo anterior, identificando -además de la base imponible y del impuesto a ser cobrado por la referida entidad- al responsable del tributo y al destinatario del rendimiento.

Cuando el prestatario de los servicios citados haya ingresado el impuesto con anterioridad al momento en que la entidad financiera debería cobrarlo de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo, aquél quedará liberado del ingreso referido siempre que entregue a la mencionada entidad una fotocopia del correspondiente comprobante de pago, con firma original del responsable o persona debidamente autorizada. Este procedimiento de cobro no libera al prestatario de su responsabilidad por la mora en que pudiera haber incurrido.

Análogo procedimiento de ingreso al establecido en el artículo anterior, deberá ser utilizado para el pago del impuesto resultante por las demás prestaciones de servicios, cuyos precios sean cancelados por intermedio de alguna de las entidades señaladas en el citado artículo.

- B. Locatarios, prestatarios, representantes o intermediarios de sujetos del exterior que realizan locaciones o prestaciones gravadas en el país, en su carácter de responsables sustituto (inciso h) del Artículo 4° de la Ley).

El Decreto 813/18 del 10 de Septiembre de 2018, dispone que no deben ser considerados sujetos del exterior, aquellos que revistan la condición de residentes en el país de acuerdo a las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias. En tales casos quedan sujetos a la obligación del Tributo, en tanto cuenten con lugar fijo en el país.

En los casos en que los locadores y/o prestadores no cuenten con residencia o domicilio en el país, conforme las disposiciones que rigen para el Impuesto a las Ganancias, deberán actuar como responsables sustitutos los residentes en el país que sean locatarios o prestatarios de los sujetos del exterior.<sup>6</sup>

## NUEVAS DISPOSICIONES SOBRE PERDIDA DE RESIDENCIA - LA RESOLUCION GENERAL AFIP 4760/2020<sup>7</sup>

La Ley 27.541 publicada en el Boletín Oficial el 23 de Diciembre de 2019, modifica el Título VI de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, con relación a la condición de los contribuyentes, con efectos para los períodos fiscales 2019 y siguientes, disponiendo que el sujeto del impuesto se regirá por el criterio de **residencia** en los términos y condiciones

---

<sup>6</sup> Para mayor profundización sobre el tema, recomendamos la publicación: La Economía Digital en el Sistema Tributario Argentino – CEAT – 2018 - <http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2019/01/Economia-Digital-en-Argentina.pdf>

<sup>7</sup> BO 18/07/2020 - RESOG-2020-4760-E-AFIP-AFIP - Impuesto sobre los Bienes Personales. Ley N° 27.541. Decreto N° 99/19. Residencia. Cancelación de la inscripción. Resolución General N° 2.322, sus modificatorias y su complementaria. Norma modificatoria y complementaria

establecidos en la Ley de Impuesto a las Ganancias, quedando sin efecto el criterio de “**domicilio**”.

Por su parte el Art. 13 del Dto. 99/2020, extiende el concepto disponiendo que la referencia que efectúen las normas legales, reglamentarias y complementarias sobre el nexo de vinculación “**domicilio**” con relación al impuesto sobre los bienes personales, debe entenderse referida a “**residencia**” de conformidad a lo previsto en el artículo 116 y siguientes de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones.

Con el objeto de adecuar los procedimientos a estos criterios, la AFIP emitió la Resolución General 4760/2020, modificando la RG 2322/2007 disponiendo que las personas humanas que soliciten la cancelación de la inscripción en el impuesto a las ganancias y/o en el impuesto sobre los bienes personales, alegando la pérdida de la condición de residentes en el país conforme a lo dispuesto por el artículo 117 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificaciones, deberán:

a) Informar en forma previa a la presentación de la solicitud, su **domicilio en el exterior**

b) Al momento de solicitar la baja, seleccionar el motivo que corresponda:

- i. Baja por adquisición de residencia permanente en **materia migratoria** en otra jurisdicción
- ii. Baja por pérdida de residencia por permanencia continuada en el exterior por un período de 12 meses

Para ello, se deberá adjuntar un **archivo en formato “.pdf”** que contenga una copia de los elementos que correspondan conforme a lo previsto en el artículo 2° de la Resolución General N° 4.236.

c) Cuando la solicitud de baja se refiera al impuesto sobre los bienes personales, informar la CUIT del sujeto designado como **responsable sustituto**. Este último deberá aceptar su designación para procesar la solicitud de baja

Además, las personas humanas que hubiesen sido sujetos del impuesto sobre los bienes personales en el período fiscal 2018 y que hubieran solicitado, con anterioridad a la vigencia de la presente, la cancelación de la inscripción en el impuesto sobre los bienes personales en los términos de la Resolución General N° 2.322, sus modificatorias y su complementaria, con el motivo “Baja por no poseer domicilio en el país”, **deberán acreditar que no revestían al 31/12/2019 la condición de residentes en el país en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, texto ordenado en 2019 y su modificación.

A tal efecto, deberán dar cumplimiento al procedimiento establecido en el artículo 6° de la Resolución General N° 2.322, sus modificatorias y su complementaria, **hasta la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada del gravamen correspondiente al período fiscal 2019.**

El incumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo en la forma y oportunidad previstas dará lugar a que la AFIP, cuando posea indicios suficientes que permitan acreditar la condición de sujeto residente a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, proceda a regularizar la referida situación en ejercicio de sus facultades de fiscalización y verificación, conforme lo dispuesto por la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.

## DOBLE RESIDENCIA

En ciertos casos, la residencia legal y la tributaria pueden transitar caminos paralelos. Es por ello que la legislación argentina dispone que 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 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, en el siguiente orden de prelación:

- 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 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 un año calendario** <sup>8</sup>
- 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.**

---

<sup>8</sup> ARTÍCULO 284 Dto.282/19.- A los fines dispuestos por el inciso c) del artículo 122 de la ley, deberá considerarse el año calendario a los fines de la comparabilidad allí prevista.

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 1º desde el momento en que causó efecto la pérdida de esa condición o, en su caso, desde el primer día del mes inmediato siguiente al de su reingreso al país.

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 excedan 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 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.

## LA RESIDENCIA FISCAL EN URUGUAY

Mediante el Decreto 163/020, el gobierno Uruguayo flexibilizó las condiciones que deben cumplir las personas físicas extranjeras que soliciten la **residencia fiscal** en el país vecino, incluyendo en sus considerandos a razones de política migratoria que otorga un marco de seguridad pública, jurídica y económica para quienes deseen radicarse y con la finalidad de estimular la inversión extranjera.

El decreto da nueva redacción a su anterior N° 148/007 del 26/04/2007, reduciendo los valores a ser computados si la inversión se realiza a partir del 1º de Julio de 2020.

Salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país, se considerará que una persona radica la base de sus intereses económicos, cuando tenga en territorio uruguayo, una inversión:

- a. en bienes inmuebles por un valor superior a 15.000.000 UI (quince millones de Unidades Indexadas). A valores de Julio, se trata de aproximadamente u\$s 1.600.000<sup>9</sup>
- b. directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 45.000.000 UI , que comprenda actividades o proyectos que hayan sido declarados de interés nacional, de acuerdo a lo establecido en la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, y su reglamentación.
- c. en bienes inmuebles, por un valor superior a 3.500.000 UI siempre que la misma se **realice a partir del 1° de julio de 2020**, y en tanto registre una **presencia física efectiva** en territorio uruguayo durante el año civil de, **al menos, 60 (sesenta) días** de acuerdo a lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo. A valores de Julio, es el equivalente a unos u\$s 376.000
- d. directa o indirecta, en una empresa por un valor superior a 15.000.000 UI siempre que se realice **a partir del 1° de julio de 2020** y generen, al menos, 15 (quince) nuevos puestos de trabajo directo en relación de dependencia, a tiempo completo, durante el año civil. Se entenderán como nuevos puestos de trabajo a aquellos que se generen a partir del 1° de julio del 2020, siempre que no se relacionen con una disminución de puestos de trabajo en entidades vinculadas.

## LA DOBLE RESIDENCIA EN EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION CON URUGUAY

Un convenio tributario es un instrumento internacional, jurídicamente vinculante en materia tributaria entre dos países soberanos. Las disposiciones de los convenios prevalecen a las legislaciones internas en casos de conflictos, por lo que adquiere relevancia analizar la cuestión específica en materia de doble residencia que han acordado Argentina y Uruguay.

A esta altura, cabe resaltar que las medidas impulsadas por el Decreto uruguayo en cuanto a la obtención de la residencia fiscal, pueden colisionar con el requisito migratorio que

---

<sup>9</sup> **Unidad Indexada.** Es una **unidad** de valor **que** se va reajustando de acuerdo a la inflación medida por el Índice de Precios del Consumo. Esta **unidad** varía diariamente de modo **que** al cierre de mes acumula una variación con respecto al valor de la UI del mes anterior. Valor al 01/07/2020: \$4.6590

impone la norma argentina, ya que si la persona regresa reiteradamente al país y esa presencia supera los 90 días con intención de permanecer, la norma lo consideraría residente argentino. Es decir que podría darse el caso de doble imposición por ser residente a los efectos fiscales en ambas jurisdicciones.

Para resolver dicha cuestión, habrá que analizar el convenio para evitar la doble imposición entre Argentina y Uruguay.<sup>10</sup>

En el mismo se ha acordado que la vivienda permanente y el centro de intereses vitales tienen el peso más importante en la resolución. El orden de prelación para la resolución de la doble residencia, es el siguiente:

- I. Será residente sólo del Estado donde tenga **vivienda permanente** a su disposición
- II. Si tuviera vivienda permanente a disposición en ambos estados, será residente solamente del Estado donde mantenga relaciones personales económicas más estrechas (**centro de intereses vitales**)
- III. Si no puede determinarse el Estado donde tenga el centro de intereses vitales, se considerara residente del **Estado donde viva habitualmente**
- IV. Si viviera habitualmente en ambos Estados o en ninguno de ellos, se considerara residente solamente del **Estado del que sea nacional**.
- V. Si fuera nacional de ambos estados o de ninguno, las Autoridades Competentes de los Estados Parte resolverán el caso de común acuerdo.

Para las personas no humanas, se considerará residente solamente del estado donde se encuentre la sede de su dirección efectiva.

## CONCLUSIONES

Mediante el dictado de la Resolución General 4760/2020, el Fisco argentino intenta desalentar maniobras de simulación en cuestiones de residencia, obligando a acreditar las constancias de obtención de la misma a partir de Julio de 2020 y declarando un Responsable sustituto con carácter previo a la baja.

Además, idéntico procedimiento aplica para quienes hayan solicitado la baja con anterioridad, pero que hayan sido contribuyentes en Bienes Personales por el período fiscal 2018. **debiendo acreditar que no revestían al 31/12/2019 la condición de residentes en el país en los términos de la Ley de Impuesto a las Ganancias**, ya sea por tramitación legal o por el transcurso de 12 meses en el exterior.

---

<sup>10</sup> <http://www.afip.gov.ar/institucional/Documentos/acuerdos/Uruguay.pdf>

Más allá de ello, en el caso específico con la República Oriental del Uruguay, pueden producirse situaciones de doble residencia, dado que el vecino país ofrece para ello varias opciones que comienzan con bajos umbrales de inversión en inmuebles y solo 60 días de permanencia.

Por lo tanto, en la medida en que la residencia otorgada colisione con los movimientos migratorios exigidos por la norma Argentina, se deberá atender a las cuestiones de hecho y prueba específicas y su encuadre en las prelación acordadas entre los países para resolver los eventuales conflictos que podrían generarse.