



**SUJETOS DEL EXTERIOR – TRATAMIENTO EN IMPOSICIÓN PATRIMONIAL PARA INMUEBLES
URBANOS**

AFECTADOS A LOCACIÓN

Un tema al que recurrentemente debemos prestar atención es el encuadre tributario de cara a impuestos patrimoniales o suplementarios del Impuesto a las Ganancias (como es el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta) donde los titulares fueran sujetos domiciliados en el exterior el cual, lamentablemente, no cuenta, si se quiere, con definiciones del todo claras en las normas tributarias pero que, por sobre todo, cuenta con diferentes opiniones entre la comunidad dedicada a cuestiones tributarias.

El presente escrito es solo un “punteo” del tema; una descripción del caso, detalle de normativa aplicable y opinión sobre el punto. Sin embargo cabe destacar que me he abstenido de realizar un desarrollo científico sobre el tema en mérito a la brevedad como así también aclaro que no he incluido jurisprudencia (judicial o administrativa) o referencias respecto del procedimiento para dar cumplimiento a las diferentes obligaciones tributarias derivadas de la situación que presenta el contribuyente porque cada caso deberá ser analizado particularmente.

De lo dicho, el presente escrito es solo un planteo general con el único objetivo de evitar errores de encuadre inicial y, si se quiere, una invitación a ampliar el conocimiento del caso puntual que convoque su consulta al presente escrito.

I.- SITUACIÓN

Sujeto domiciliado en el exterior que posee bienes inmuebles urbanos destinados a locación. Se ha designado sustituto en el marco de la RG AFIP 3285.

Se solicita conocer el tratamiento tributario en cuanto a imposición patrimonial para el caso de inmuebles urbanos afectados a obtención de rentas para lo cual, luego de referenciar el tema, se abarcan diferentes hipótesis en vista de que el elemento de sujeción territorial para el Impuesto sobre los Bienes Personales es el Domicilio y, para el Impuesto a las Ganancias, el elemento de sujeción territorial será la Residencia de definida conforme las normas fiscales y, asimismo, podemos encontrarnos con situaciones donde se habilite la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional mientras que en otras situaciones esto no será posible.

II.- FUENTE NORMATIVA

a.- Un inmueble urbano afectado a renta (y siempre que no exista CDI) es un Establecimiento Permanente:

LEY Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta. Parte pertinente:

“Art. 2 - Son sujetos pasivos del impuesto:



h) Los establecimientos estables domiciliados o, en su caso, ubicados en el país, para el o en virtud del desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, forestales, mineras o cualesquiera otras, con fines de especulación o lucro, de producción de bienes o de prestación de servicios, que pertenezcan a personas de existencia visible o ideal domiciliadas en el exterior, o a patrimonios de afectación, explotaciones o empresas unipersonales ubicados en el exterior o a sucesiones indivisas allí radicadas.

Son establecimientos estables a los fines de esta ley, los lugares fijos de negocios en los cuales una persona de existencia visible o ideal, una sucesión indivisa, un patrimonio de afectación o una explotación o empresa unipersonal desarrolle, total o parcialmente, su actividad y **los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta.**”

En cuanto a nuestro objeto de análisis entiendo importante considerar el resaltado (que me pertenece) dado que es nuestro objeto de estudio: “los inmuebles urbanos afectados a la obtención de renta”. De lo dicho deberá quedar en claro que la ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta constituye en Establecimiento Permanente de un sujeto del exterior a los bienes inmuebles afectados a locación.

Antes de continuar con las normas aplicables en el marco del Impuesto sobre los Bienes Personales es útil recordar que la definición transcrita, en cuanto es de nuestro interés, referente al Establecimiento Permanente puede verse alterada en el caso de tratarse de un contribuyente, bien residente en la República Argentina (pero no domiciliado en ella); bien residente en jurisdicción con la cual se hubiera suscripto un Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional en orden a la definición, mucho más acotada, del concepto Establecimiento Permanente (comúnmente en el Art. 5 del CDI) el cual no incluye a los inmuebles urbanos afectados a locación.

De lo dicho, la situación bajo estudio deberá ser analizada considerando los diferentes Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrados por la República Argentina.

b.- El Art. 26 Ley BP establece el régimen especial de determinación e ingreso del impuesto para bienes que recae sobre bienes cuya titularidad corresponda a sujetos domiciliados en el exterior y se encuentren ubicados en territorio nacional el cual dice:

“No regirán las disposiciones establecidas en este artículo cuando resulten de aplicación las contenidas en el sexto párrafo del inciso h) del artículo 2 de la ley de impuesto a la ganancia mínima presunta.”

De esta manera, en el caso de configurarse un establecimiento permanente en el marco del Art. 2 inc h) Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no corresponderá aplicar las disposiciones del Art. 26 Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales respecto de los bienes que participen de la mencionada configuración.



c.- El domicilio (como elemento de sujeción territorial en el Impuesto sobre los Bienes Personales) a considerar será aquel que esté conforme a lo prescripto por el Art. 1 DR 196-1997 de manera tal que remite al domicilio legislado por Art. 3 Ley 11.683 el cual encuentra su base en disposiciones del CCyC. Este será el vigente al 31 de diciembre de cada ejercicio fiscal

d.- La residencia fiscal conforme Art. 119 y ss Ley 20.268 será el elemento de sujeción territorial en relación a las normas del Impuesto a las Ganancias de manera tal que puede presentarse el caso de un contribuyente que, al 31 de diciembre, no posea domicilio en la República Argentina pero sea residente o bien, posea domicilio en territorio nacional pero no sea residente a los fines fiscales.

e.- En aplicación de un CDI el concepto de Establecimiento Permanente se ve modificado y el contribuyente podrá sujetarse a las disposiciones de un CDI solo en el caso de que sea residente de uno de los dos estados firmantes no siendo el domicilio elemento suficiente al texto del tratado internacional.

III.- INTERPRETACIÓN

Si bien el objetivo será determinar el tratamiento en imposición “patrimonial” en el caso de inmuebles urbanos sujetos a locación pertenecientes a sujetos domiciliados en el exterior incluyo en la descripción el tratamiento respecto del Impuesto a las Ganancias en cuanto corresponda retener el tributo conforme Art. 93 Ley 20.628.

III.a.- Titularidad: Sujeto domiciliado en exterior - Residencia Fiscal: Beneficiario del Exterior (Art. 119 y ss Ley 20.628)

- Corresponde aplicación IGMP Art. 2 inc h) Ley GMP

- No corresponde Bienes Personales Art. 26 último Párrafo Ley Bienes Personales.

- Corresponde régimen retentivo Art. 93 Ley 20.628 con opción a liquidar sobre base cierta conforme Art. 93 anteúltimo párrafo.

III.b.- Titularidad: Sujeto domiciliado en exterior - Residencia Fiscal: Residente Fiscal Argentino

- Corresponde aplicación IGMP Art. 2 inc h) Ley GMP

- No corresponde Bienes Personales Art. 26 último Párrafo Ley Bienes Personales.

- No Corresponde régimen retentivo Art. 93 Ley 20.628. Determina conforme normas generales del gravamen.



III.c.- Titularidad: Sujeto domiciliado en exterior - Residencia Fiscal: Residente Fiscal Argentino o en extraña jurisdicción con Convenio para Evitar la Doble Imposición Internacional celebrado y vigente.

- El concepto de EP definido en los CDI es más acotado que aquel que abarca la definición del IGMP de manera que no será un EP en el marco de la norma mencionada no aplicando el Art. 2 inc h) IGMP

- Ante la imposibilidad de aplicación del Art. 2 inc h) IGMP tributará Bienes Personales conforme Art. 26

- La aplicación del CDI es una opción para el contribuyente

- Si es residente fiscal argentino tributa IIGG conforme normas generales del tributo, si es residente fiscal del exterior tributará conforme régimen retentivo.

Todo sujeto a disposiciones del CDI

IV.- INMUEBLES URBANOS Y LA RENTA PRESUNTA EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Una discusión que suele presentarse es aquella dada en el marco de la pretendida “autonomía” del título V de la Ley 20.628 (orientada a la determinación del impuesto en operaciones con beneficiarios del exterior) y si, de ser el caso, las normas contenidas en los títulos anteriores pueden ser utilizadas para determinar la renta del beneficiario del exterior.

Lo dicho viene a colación de lo dispuesto por el Art. 41 inc f) Ley 20.628 que establece la obligación de considerar, en la determinación tributaria anual del contribuyente residente, el valor locativo de los inmuebles cedidos en uso a un tercero sin precio determinado:

LEY 20.628 – parte pertinente

“Art. 41 - En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta ley, constituyen ganancias de la primera categoría, y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:

f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes.”

Nuevamente, en mérito a la brevedad se evita realizar un análisis detallado de la norma considerando a los efectos de este escrito, indicar que, para la determinación de la renta sujeta a impuesto en el caso de un beneficiario del exterior por un inmueble urbano cedido gratuitamente no corresponde aplicar el vehículo del Art. 41 inc f) Ley 20.628.

De lo dicho, siendo que no resultará ser un inmueble explotado ni configurará un Establecimiento Permanente en el marco del Art. 2 inc h) Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta no corresponderá la aplicación del Art. 26 último Párrafo de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales y, con ello, deberá ser objeto de consideración en la determinación tributaria por el



Impuesto sobre los Bienes Personales que deberá realizar el Responsable Sustituto definido en el Art. 26 de la Ley del mencionado impuesto.

Lo dicho resultará de extrema importancia (siendo incluso uno de los puntos de mayor conflicto al momento en el cual un sujeto domiciliado en el exterior pretende vender un inmueble situado en la República Argentina) puesto que de tratarse de un bien inmueble no explotado debiera haber sido incluido en la determinación tributaria del impuesto sobre los bienes personales para quién hubiera estado en uso, posesión o goce del inmueble en su carácter de responsable sustituto.

V.- RESUMEN

La pluralidad de impuestos y, muchas veces, la superposición de ellos ante la situación cambiante del contribuyente (en este caso su domicilio o su condición de residente a los fines fiscales) impide, por más que fuera el objeto primero, realizar un documento resumido.

Asimismo, el resumen realizado, muchas veces (y este es el caso) atenta contra el detalle que cada situación particular requiere imprimir al análisis de los hechos.

En el presente documento se pretende plantear el tema, advertir las dificultades con las que se puede encontrar en analista tributario e invitar a considerar que cada situación es particular y requiere un análisis pormenorizado del caso.

Valga el presente documento como una invitación macro a conocer el encuadre de esta situación particular (inmuebles urbanos sujetos a alquiler pertenecientes a un persona humana domiciliada en el exterior).

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)