



Domicilio Fiscal

Mirta Noemi Tortul

INDICE

	<u>Pág.</u>
Introducción	01
Capítulo I	
FIGURAS AFINES EN EL AMBITO TRIBUTARIO	
Domicilio, Residencia y Nacionalidad	06
Capítulo II	
DOMICILIO FISCAL EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO	
TRIBUTARIO ARGENTINO	
1.CONCEPTO	09
2.EL DOMICILIO EN EL CÓDIGO CIVIL DE LA	
REPÚBLICA ARGENTINA	11
2.1.Domicilio de origen.....	12
2.2.Domicilio real.....	12
2.3.Domicilio legal.....	13
3.EL DOMICILIO FISCAL SEGÚN LOS DISTINTOS TIPOS DE	
RESPONSABLES TRIBUTARIOS	16
3.1.Personas de Existencia Visible.....	16
3.2.Personas de Existencia Ideal	17
3.3.Contribuyentes con domicilio en el Extranjero.....	18
3.4.Domicilio en el cual deben encontrarse los Libros	
registros y documentación respaldatoria	19
3.5.Grandes Contribuyenes Nacionales - Opción de fijar	
domicilio	20
3.6.Pluralidad de establecimientos	23
Capítulo III	
REGIMEN JURIDICO DEL DOMICILIO TRIBUTARIO	
1.EL DEBER DE DECLARAR EL DOMICILIO	25
1.1.Formas de acreditar el domicilio	26
1.1.1.De las personas de existencia visible	26
1.1.1.1.Argentinos nativos o naturalizados y	
extranjeros	26

III

1.1.1.2.Extranjeros que no posean D.N.I.	26
1.1.1.3.Directores de Sociedades Anónimas no residentes en el país	26
1.1.2.De las sociedades	27
1.1.2.1.Sociedades constituidas regularmente	27
1.1.2.2.Sociedades en formación.....	27
1.1.2.3.Sociedades no constituidas regularmente y sociedades de hecho.....	27
2.EL CAMBIO DE DOMICILIO	30
2.1.Denuncia del cambio de domicilio fiscal. Efectos	30
3.DENUNCIA IRREGULAR U OMISION DEL DOMICILIO FISCAL.....	32
4.GRAFICO RESUMEN DOMICILIO.....	36
5.CASOS PRACTICOS.....	37
CONCLUSIONES	39
BIBLIOGRAFIA	41

INTRODUCCION

El fenómeno de la globalización de la economía, lleva a que una misma empresa desarrolle sus actividades en distintos estados y realicen maniobras de dislocación de beneficios en desmedro de los estados con una estructura fiscal menos permisiva y/o de tasas más altas.

La preocupación internacional se ha centrado en la forma de establecer y probar tanto las vinculaciones existentes entre distintas empresas y sujetos radicados en diversos estados, con diferentes grados de tributación, como en descubrir las diferentes modalidades evasivas y elusivas que se han ido diseñando, mediante la utilización de instrumentos financieros y formas jurídicas cada vez más sofisticados. Sin embargo, existe una problemática que hasta el momento sigue ofreciendo graves inconvenientes tanto en el control de cumplimiento de obligaciones formales como en la posibilidad de fiscalizar la real capacidad contributiva de los administrados, y lograr el ingreso de los impuestos determinados y adeudados, tal es el caso de la localización de los contribuyentes en un lugar físico, su domicilio fiscal.

Si bien la problemática del domicilio fiscal no es un tema que alcance a las empresas multinacionales, quienes se preocupan muy bien de cuidar todos los aspectos formales,

mostrando una imagen de gran seriedad y escrupuloso cumplimiento de las obligaciones tributarias que rigen en cada Estado en los que actúan, estas empresas se sirven de diferentes sujetos y/o empresas de menor magnitud, que operan gracias a la "indiscutida tercerización" como proveedoras y clientes, mediante los cuales se canalizan maniobras elusivas y evasivas.

Si bien los "Theatry Shopping" son una de las modalidades utilizadas en el contexto internacional para eludir y/o usufructuar indebidamente beneficios derivados de convenios para evitar la doble imposición, en la República Argentina se ha podido corroborar la proliferación de operadores inexistentes, emisores de facturas apócrifas, "hombres de paja" y/o prestanombres que son utilizados tanto en el comercio exterior como en el mercado interno.

Atento a la necesidad de combatir este tipo de maniobras, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha encarado medidas de control y prevención, como por ejemplo, para evitar maniobras de subfacturación de mercadería importada, se estructuró un sistema de control de valoración denominado "Canal Morado", mediante el cual sólo se autoriza el libramiento de las mercadería, previa constitución de garantía pecuniaria por la diferencia de

valor que motiva la observación; y se ordena una inspección integral de la empresa importadora.

Por caso, se ha podido detectar maniobras que involucraban a grandes empresas que aparecieron operando en el comercio exterior a través de empresas "fantasmas", las que ingresaban productos subfacturados incrementando en el mercado interno los valores de reventa para su posterior venta a estas empresas de primera línea, obviamente, estas importadoras no cumplimentaban ningún tipo de obligación fiscal, y posteriormente, desaparecían impidiendo su detección, configurando de esta manera cadenas evasivas y de defraudación tributaria de compleja comprobación.

Este tipo de accionar creó la necesidad de verificar las distintas etapas de la cadena de comercialización de los productos importados para detectar y determinar las maniobras evasivas y defraudatorias instrumentadas.

Por ello, resultó imprescindible disponer diversos recaudos al momento de inscribir a empresas en la Administración Federal de Ingresos Públicos, ya sea para otorgarle la CLAVE UNICA DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (C.U.I.T.) o autorizar su inclusión en el registro de Exportador-Importador, que las habilita para operar comercialmente en el país y en el exterior, disponiendo constataciones "in situ" antes y después del inicio de las actividades.

A su vez, se han instrumentado mecanismos de validación de facturas vía internet denominado "Factuweb" y se implementaron regímenes de retención de la totalidad del Impuesto al Valor Agregado de las operaciones, en el caso de proveedores calificados y publicados por la Administración Federal de Ingresos Públicos como "incumplidores" en una página web "Reproweb"

En consecuencia, la certera localización del lugar donde se lleva a cabo el efectivo desarrollo de las actividades económicas de los administrados, otorga al Fisco un elemento importante para evaluar el cumplimiento fiscal, al tiempo que se van cerrando las vías de la defraudación tributaria evitándo el aprovechamiento ilícito y en beneficio propio, de las zonas de penumbra normativa o doctrinal; y en especial, minimiza los tiempos insumidos en la ejecución de los planes de fiscalización.

Y, si además, se considera que en la fijación del domicilio, no sólo hay un interés por parte de la Hacienda Pública, sino que es también una garantía del contribuyente estar informado de la actuación de la Administración, en el procedimiento de gestión tributaria, no es de extrañar que el estudio del domicilio fiscal se convierta en una pieza relevante en la correcta aplicación de los tributos; lo que requiere una adecuada definición, dado que resulta de vital importancia para configurar estrategias de

imposiciones, que permitan responder armónicamente al fin último de una recaudación equilibrada, por cuanto una tributación sana depende en gran medida del entendimiento compartido del justo reparto de la carga pública, como asimismo del adecuado destino comunitario de la misma.

Abordaré, por lo tanto en el presente trabajo el análisis del domicilio fiscal en la tributación nacional general, atendiendo la estructura normativa vigente en la República Argentina, previa breve mención de las figuras afines en el ámbito tributario internacional.

CAPITULO I

FIGURAS AFINES EN EL AMBITO TRIBUTARIO

Domicilio, Residencia y Nacionalidad

La nacionalidad, la residencia o el domicilio son jurídicamente, y entre otras, circunstancias que influyen sobre la condición jurídica de las personas y que, por tanto, también tienen relevancia para el Derecho Tributario en cuanto las personas son sujetos pasivos o destinatarios de las normas tributarias.

La nacionalidad significa, desde un punto de vista jurídico, el vínculo que une a cada individuo con un Estado determinado.

Por su parte, expresa Giuliani Fonrouge y Navarrine¹ que, "la residencia es la mera permanencia en un lugar, con o sin ánimo de mutabilidad, pero por cierto tiempo, ya que de lo contrario sería simple habitación; en cambio, la residencia cuando es permanente se transforma en domicilio".

En síntesis, la residencia es *el lugar de la morada efectiva*, mientras que el domicilio exige además del hecho material de la *residencia*, el *ánimo de permanecer en ese lugar*. Por último, encontramos la habitación, que es el lugar donde la persona se encuentra viviendo por un tiempo determinado, denominado también domicilio accidental.

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C.: "Impuesto a las Ganancias" - Ed. Depalma - 1996 - pág.327

Rosembuj¹ considera que "el residente lo será por su ánimo y voluntad de estancia en un Estado o porque en ese Estado radica su plan de actividad principal o donde converge o de donde irradia la renta global. Así la pertenencia personal se convierte en presupuesto de la renta global de persona física, si la centralidad del interés económico desplaza a posiciones secundarias la renta obtenida en otros territorios, alejada de su interés principal" y que " el no residente, por definición, vinculado exclusivamente con el lugar de origen de cada uno de sus rendimientos, establece una vinculación ocasional, excepcional con el territorio del Estado de la fuente, en cualquier caso subsidiaria respecto de su interés principal: su pertenencia no es personal, sino fáctica (económica) en lo previsto por la norma de localización del hecho imponible"

En el Derecho Tributario, el elemento determinante del sometimiento al poder tributario de un Estado, no es tanto el vínculo político como el vínculo económico, consistente en residir en un determinado Estado. Como explicaba UCKMAR

¹Rosembuj, T.: "La pertenencia personal y económica en el IRPF e IS. Residencia. Fuente. Establecimiento permanente" - Revista de Economía Social y de la Empresa - Año 1996 - Nº 24

V.¹ "en sustancia la exacción de impuesto se justifica por la producción de servicios públicos. El ente público para producir tales servicios ha de hacer frente a unos costes que no pueden ser cubiertos con ingresos patrimoniales; de ahí la necesidad de repartir el gasto entre quienes se benefician de los servicios".

Y como señalara Rosembuj² "El legislador elige distintos momentos de vinculación o puntos de conexión para delimitar el ámbito de aplicación de la norma en el territorio.

Y, sin perjuicio que la ley de cada tributo pueda establecerlos distintos, los criterios establecidos señalan: pertenencia personal, que se manifiesta a través de la residencia efectiva de las personas físicas en los impuestos personales y la pertenencia económica, para los demás y que, en breve, puede expresarse en el lugar donde se formalicen los actos, la situación de los bienes inmuebles o muebles, el lugar de celebración de los actos, negocios o hechos, la transmisión de bienes, derechos u obligaciones nacidas o que hubieran de cumplirse en el territorio, el domicilio fiscal de las personas jurídicas"

¹ UCKMAR, V.: "Influencia del domicilio, de la residencia y de la nacionalidad en el Derecho tributario ",RDFHP,núm.24, 1956, pág.589.

² Rosembuj T.: Elementos del Derecho Tributario I" -Año 1998-pág. 103 y 104

CAPITULO II

DOMICILIO FISCAL EN LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIA DE LA REPUBLICA ARGENTINA

1. CONCEPTO

El *Domicilio Fiscal*, elemento fundamental en la relación tributaria, es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contra, que el contribuyente reside para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El artículo 3° de la ley de procedimiento tributario N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), que se refiere al domicilio fiscal de los contribuyentes y responsables, ratifica en su primer párrafo el principio general de que **"El domicilio de los responsables en el concepto de esa ley y de las leyes de tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos..." "... es el real, o en su caso, el legal de carácter general, legislado en el Código Civil, ajustado a lo que establece el presente artículo y a lo que determine la reglamentación."**

Al respecto es preciso mencionar la profunda modificación al concepto de domicilio fiscal introducida por el decreto 1.334 del 11 de Noviembre de 1998 (B.O. 16/11/98) mediante la cual se modificó el citado artículo, dando prevalencia a *la dirección o administración principal o efectiva de los negocios*, por sobre el domicilio real, o en su caso legal legislado en el Código Civil de la

República Argentina y a los cuales se remitía directamente la redacción anterior de la norma.

Dicha reforma tuvo su fundamento en la dificultad que encontraba la Administración para *localizar el lugar del efectivo desarrollo de la actividad económica* de los contribuyentes, que impedía el normal ejercicio de las funciones de recaudación y verificación de los gravámenes.

No resulta entonces extraño, el dictado del Decreto de "necesidad y urgencia" N° 1334/98, estableciendo cambios en el régimen de domicilio fiscal - artículo 3° de la ley 11.683 (t.o. en 1998), para determinar claramente las reglas para fijar el aludido instituto en el ámbito general de los impuestos nacionales; así como de las normas dictadas por el Fisco, reglamentando dichas modificaciones.

Evidentemente, la mentada modificación implica un claro y necesario avance del derecho tributario sobre el derecho privado, dirigido a optimizar la eficiencia de la administración tributaria, conforme a parámetros que reconocen la prevalencia de la realidad económica sobre la regulación del derecho civil; ya que si bien se mantiene la referencia a las prescripciones del Código Civil, la misma adquiere tan sólo relevancia formal, careciendo de importancia en la práctica. Ello es así, en virtud de que la misma norma establece el condicionamiento del concepto contenido en la ley de fondo a las disposiciones incorporadas por el propio decreto y las que se adopten con carácter reglamentario.

Si bien, la ley impositiva remite a los conceptos civilistas en cuanto a la definición de los domicilios, se puede afirmar, entonces que se ha conformado un concepto propio de domicilio fiscal, cual es *la dirección o administración principal y efectiva de las actividades*.

Por tanto, parece conveniente analizar, en primer lugar, con qué características se diseña el domicilio en el Derecho Civil como atributo de la personalidad y por qué es necesario ofrecer un concepto específicamente tributario.

Existe, entonces, una primera cuestión que exige interpretar los conceptos de domicilio a la luz de las normas generales del Derecho Civil.

2. EL DOMICILIO EN EL CODIGO CIVIL DE LA REPUBLICA ARGENTINA

La cuestión domicilio se encuentra legislada en el Código Civil a través de los artículos 89 a 102, que componen el Título VI (Del domicilio) de la Sección Primera (De las personas en general) del Libro Primero (De las personas).

Los mencionados artículos determinan diferentes tipos de domicilio y situaciones vinculadas con aquéllos. En ese orden se define como:

2.1. Domicilio de origen

El artículo 89 del Código Civil dispone, que el domicilio de origen es el lugar del domicilio del padre en el día del nacimiento de los hijos.

La doctrina señala, con fundamento, que este domicilio no resulta de aplicación a los fines impositivos.

2.2. Domicilio real

El artículo 89 del Código Civil, establece que el *domicilio real* es el *lugar* donde tiene establecido el *asiento principal de su residencia y de sus negocios*; como puede ocurrir que se tenga la residencia en un lugar y los negocios en otro, la misma norma ha previsto el caso en el artículo 94, disponiendo la prevalencia del lugar en donde "*está establecida la familia*"¹.

Asimismo, según lo dispone el artículo 92 del Código Civil, para que la habitación cause domicilio, la *residencia* debe ser *habitual* y no accidental, aunque no tenga intención de fijarse allí para siempre.

Por lo tanto, el Código Civil determina la existencia de un domicilio al cual rotula como *real*, situándolo en el lugar del *establecimiento principal de la correspondiente*

¹ Borda Guillermo A.: "Tratado del Derecho Civil" - Parte General- Tomo I- Ed.Perrot - pág.346

residencia a la que, a su vez, vincula con el sitio donde se encuentre establecida la respectiva *familia*.

Esto es, se ha definido como domicilio real al lugar de la *efectiva localización de la persona*, a cuyos fines se tiene en cuenta la *morada de su familia*, debiendo asumirse ésta , restringida al marco del grupo familiar primario

2.3. Domicilio Legal

El artículo 90 del Código Civil dispone que el domicilio legal es el lugar donde la ley presume , sin admitir prueba en contrario, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí.

A contraposición del domicilio real, el *legal* es *forzoso*, ya que viene dado por la normativa, es *excepcional e invariable* en tanto perdure el hecho que lo crea y a veces *ficticio* porque puede no coincidir con el domicilio verdadero.

Como bien dice Guillermo A. Borda¹, "el domicilio es el lugar que la ley fija como asiento jurídico de la persona, para la producción de determinados efectos".

Algunas veces toma en cuenta la *residencia* o el *domicilio real*, pero en otras considera distintas circunstancias ajenas a la *residencia efectiva*, el *domicilio legal*, tal sería el caso de los incapaces que los

¹ Borda, Guillermo A.: Tratado del Derecho Civil" - Parte General- Tomo I- Ed.Perrot -- pág.350

ubica en el domicilio de sus representantes ó el de la mujer casada en el del marido, etc.

En suma, los conceptos del Derecho Civil en materia de domicilio de las personas físicas - y que cabe tener en cuenta a los fines tributarios en razón de los establecido en el primer párrafo del artículo 3° de la Ley de Procedimiento Fiscal - es el domicilio real, que es el general u ordinario, el domicilio legal sólo ofrece interés en el caso de los menores, los insanos y la mujer casada.

También, es oportuno señalar que la práctica de llamar "domicilio legal" al que se constituye a los fines procesales responde a un error que subsiste por costumbre, dado, que en realidad, se trata de un *domicilio especial* en el alcance del artículo 101 del Código Civil.

Dentro de la enumeración taxativa que contempla el artículo 90 del Código Civil, vamos a analizar particularmente lo dispuesto en su inciso 3).

El Código Civil en su artículo 90 inciso 3) establece que el domicilio de las corporaciones, los establecimientos y las asociaciones autorizadas por las leyes o por el Gobierno es el lugar donde esta situada su *dirección administrativa* si en sus estatutos o en la autorización que se les dio no tuviesen un domicilio señalado.

Y en concordancia con éste, el artículo 44 del Código Civil dice que el domicilio de las personas jurídicas nacionales o extranjeras corresponde al lugar "donde funcionen sus direcciones o administraciones principales".

En estos casos, el domicilio se determina en primer término por el lugar que constare en los *estatutos* o *autorizaciones*.

Al respecto, advierte Jorge J. Llambías¹ que los estatutos mencionados deben ser los aprobados por la autoridad que les ha reconocido la personalidad jurídica.

Finalmente es preciso mencionar que, en todos los casos, y bajo ciertas premisa, el domicilio regulado por el Código Civil resulta susceptible de modificarse, prevaleciendo el anterior, según se establece, cuando el nuevo domicilio no fuera conocido.

Además, se ha resaltado la importancia del domicilio en el reconocimiento de su significación para determinar la competencia de los jueces y de las autoridades públicas.

Ahora bien, esta relevancia no resultó ignorada por la legislación tributaria del orden nacional general, que igualmente dedicó un espacio razonable a la regulación del instituto del domicilio, a cuyos efectos utilizó los principios existentes en el Código Civil como marco de referencia.

¹ Llambías, Jorge J.: "Tratado de derecho civil" Parte General-T.1-Ed. Perrot -pág. 608

Sin embargo, como ya ha sido señalado, las conclusiones que surgen respecto de la mencionada normativa tributaria sobre el particular evidencian, una configuración jurídica específica, que guarda poco o ningún parentesco con la temática del domicilio civil que acaba de analizarse.

3.EL DOMICILIO FISCAL SEGUN LOS DISTINTOS TIPOS DE RESPONSABLES TRIBUTARIOS

Finalmente con las modificaciones del decreto 1334/98 resulta que el *domicilio fiscal* es el lugar de la *dirección o administración principal y efectiva de las actividades* y sólo cuando éste es *inexistente* se tiene en cuenta el *domicilio real o legal*.

3.1.Personas de existencia visible

El segundo párrafo del artículo 3° de la ley de procedimiento tributario (t.o. en 1998 y modif.) establece que en el caso de las personas de existencia visible, cuando el domicilio real no coincida con el lugar donde esté situada la *dirección o la administración principal y efectiva de sus actividades*, este último será el domicilio fiscal.

La Administración Federal de Ingresos Públicos emitió la resolución general (AFIP) 301/98 , reglamentando las modificaciones introducidas por el decreto 1334/98 relativas al domicilio que deben consignar los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El artículo 2° de la resolución general (AFIP) 301/98 dispone que, a los fines previstos en el segundo párrafo del artículo 3° de la ley de procedimiento tributario (t.o. 1998 y modif.), el domicilio fiscal de las personas de existencia visible será el lugar en el cual *desarrollen efectivamente su actividad*.

En el supuesto de que su actividad *no se lleve a cabo en establecimiento o locales fijos*, o se realice en relación de dependencia, se considerará como domicilio fiscal el *domicilio real*.

Cabe considerar aquí que el domicilio fiscal de las sucesiones indivisas es el último domicilio del causante.

3.2. Personas de existencia ideal

Establece el tercer párrafo del artículo 3° de la ley de procedimiento tributario (t.o. 1998) que en el caso de las personas jurídicas del Código Civil, las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho, los patrimonios destinados a un fin determinado y las demás sociedades, asociaciones-, entidades y empresas, cuando el domicilio legal no coincida con el lugar donde esté situada *la dirección o la administración principal y efectiva*, éste último será el domicilio fiscal.

Por su parte el artículo 3° de la resolución general (AFIP) 301/98 dispone que, a tales efectos , se entiende por *dirección o administración principal y efectiva* el

lugar donde se ejerce *la administración superior, ejecutiva o gerencial*.

Y, a los fines de otorgar plena certeza a la constitución del domicilio fiscal, la resolución general (AFIP) 555 (B.O. 16/04/99) incorpora una presunción "juris tantum" respecto del lugar donde se encontraría *la administración superior, ejecutiva o gerencial*.

En este sentido, incorpora un segundo párrafo al artículo 3° de la resolución general (AFIP) 301/98, y expresa que cuando se trate de *una sola unidad de explotación*, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la administración superior, ejecutiva o gerencial se ejerce en *la sede de la misma*. De existir *más de una unidad de explotación*, se considerará que se ejerce en *la sede de la explotación principal*; si bien no define qué debe entenderse por "explotación principal".

3.3. Contribuyentes con domicilio en el extranjero

Al respecto, establece el artículo 3° de la ley de procedimiento tributario (t.o. en 1998 y modif.) que cuando los contribuyentes o demás responsables se domicilien en el extranjero y no tengan representantes en el país o no pueda establecerse el de estos últimos, se considera como domicilio fiscal el del lugar de la República en que dichos responsables tengan: a) *su principal negocio o explotación*, b) o bien, *la principal fuente de sus recursos*, y final y subsidiariamente, c) *el lugar de su última residencia*.

3.4.Domicilio en el cual deben encontrarse los libros o registros y documentación respaldatoria

Otra reforma importante introducida por el decreto 1334/98, es la fijación del domicilio en el cual deben encontrarse los libros o registros y la documentación respaldatoria mencionados en el artículo 33 de la ley de procedimiento tributario N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) y en el artículo 18 de la resolución general (DGI) 3419/90 sus complementarias y modificatorias (Régimen de facturación y registración), y los soportes magnéticos utilizados por quienes efectúen registraciones mediante sistemas de computación de datos señalados en el artículo 36 de la Ley de Procedimiento Tributario, cuyas normas hasta ese momento no contenían disposición alguna en forma expresa.

El mencionado decreto incorporó un último párrafo al artículo 33 de la Ley de marras, disponiendo que los libros y la documentación a que se refiere el citado artículo deberán permanecer a disposición de la Administración Federal de Ingresos Públicos en el *domicilio fiscal*.

Y agregó en el primer párrafo del artículo 36 de la misma que los contribuyentes, responsables y terceros que efectúen registraciones mediante sistemas de computación de datos, deberán mantener en condiciones de operatividad, en *el domicilio fiscal*, los soportes magnéticos utilizados en sus aplicaciones, que incluyan datos vinculados con la materia imponible, por el término de dos años contados a partir de la fecha de cierre del período fiscal en el cual se hubieran utilizado.

3.5. Grandes Contribuyentes Nacionales - Opción de fijar domicilio

Es oportuno aclarar, que si bien el artículo 101 del Código Civil permite que las personas elijan un *domicilio especial*, para la ejecución de las obligaciones contractuales; en el régimen de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. en 1998 y modif.) no se ha normado la posibilidad de constituir domicilios especiales, no pudiendo los contribuyentes y responsables establecer o denunciar uno distinto al fijado por la ley ni inscribirse en una jurisdicción distinta a la que corresponda a su domicilio fiscal.¹

En tanto el artículo 13 del decreto reglamentario facultó a la D.G.I. a reglamentar estos aspectos, por disposición especial y, en uso de esas facultades, la

¹ Hasta la sanción de la ley 23658 (B.O.10/1/89), que modificó al entonces artículo 13 - hoy 3°- de domicilio fiscal, se posibilitaba a los responsables la fijación de un domicilio especial en sustitución del domicilio real o legal, para las obligaciones tributarias, "siempre y cuando ello no obstaculice la determinación y percepción de

Administración General de Ingresos Públicos dictó la resolución general 418 (B.O. 25/02/99) como norma complementaria de la resolución general (AFIP) 301/98 (B.O. 12/12/98) regulando en forma restrictiva la habilitación de denunciar domicilios especiales exclusivamente para los contribuyentes de mayor capacidad económica, cuyos aportes representan la porción más significativa de la recaudación impositiva.

De sus considerandos se desprende que las razones que motivan la habilitación de un domicilio especial a los efectos fiscales son:

Facilitar las notificaciones, tanto judiciales como extrajudiciales.

Mejorar la relación Fisco-contribuyente, posibilitando que por cuestiones de organización administrativa y practicidad los responsables puedan constituir un domicilio a todos los efectos fiscales en el radio urbano donde tiene su sede la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales.

Asimismo, los considerandos resaltan que la constitución de este domicilio tiene carácter *optativo* para los interesados.

La norma en análisis establece que los contribuyentes y responsables que se encuentren inscriptos ante la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales podrán constituir, en forma *optativa*, un domicilio a todos los efectos fiscales

dentro del radio de jurisdicción de las Regiones 1 a 10 de la Dirección General Impositiva.

Dicho domicilio podrá o no coincidir con el domicilio fiscal indicado en el artículo 3° de la resolución general (AFIP) 301/98.

El domicilio constituido voluntariamente será válido para notificar citaciones; intimaciones de pago; y cualquier otro acto administrativo o comunicación que deba emitir la Administración Federal de Ingresos Públicos a los Grandes Contribuyentes Nacionales, así como las notificaciones de carácter judicial.

Esta habilitación particular responde a una cuestión operativa de la Administración Federal de Ingresos Públicos, por cuanto todas las empresas sujetas a la jurisdicción de la Dirección Grandes Contribuyentes Nacionales están obligados a realizar sus presentaciones en la Sede de esta Dependencia ubicada en Capital Federal, por lo tanto, la habilitación de domicilios especiales cercanos a esta sede solo pretende lograr mayor agilidad en las comunicaciones con todas las grandes empresas radicadas efectivamente, en el interior del país.

3.6.Pluralidad de establecimientos

Por último cabe hacer una breve referencia al caso de empresas "que tengan muchos establecimientos o sucursales, tienen su domicilio especial en el lugar de dichos establecimientos, para sólo la ejecución de las obligaciones allí contraídas por los agentes locales de la sociedad", según señala el artículo 90, inciso 4, del Código Civil; "norma que también vale para la materia tributaria. En efecto, sin recurrir al domicilio fiscal especial ..., es aplicable a ésta el concepto de establecimientos múltiples con *domicilio legal civil* en la sede de la casa matriz o en cada una de las sucursales o agencias de la empresa. Esta interpretación se compadece con la doctrina que informa el art.90 de la ley 11.683, que permite al fisco deducir acciones "ante el juez de la circunscripción donde se halla la oficina recaudadora respectiva, o ante el domicilio del deudor, o ante el lugar en que se haya cometido la infracción o se hayan aprehendido los efectos que han sido materia de contravención".Esta pluralidad de competencia se ofrece simétricamente a la pluralidad de establecimientos".¹

Estos domicilios especiales resultan procesalmente válidos al sólo efecto de corroborar obligaciones tales como la emisión de facturas, cumplimiento de las normas de

¹Giulani Fonrouge , C. Navarrine,S: "Procedimiento Tributario y de la seguridad social"- Ediciones Depalma S.A.- Buenos Aires .Año 2001- pág. 94

transporte de mercadería u obligaciones previsionales de declaración de personal, y si bien la Administración Federal está facultada para actuar en esos domicilios tanto para practicar constataciones "in situ" como para efectivizar sanciones de clausura, la notificación de los actos administrativos relativos a este tipo de acciones indefectiblemente debe practicarse en el domicilio fiscal.

CAPITULO III

Régimen jurídico del domicilio tributario argentino

1. EL DEBER DE DECLARAR EL DOMICILIO

El artículo 13 del Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento establece que "La Dirección General Impositiva¹ reglamentará los casos, forma, plazos, efectos y demás aspectos relativos a la constitución, cambio y subsistencia de los domicilios a que se refiere el artículo 13 -hoy 3- de la ley".(El agregado -hoy 3- me pertenece)

La denuncia del domicilio fiscal (tanto en el momento de solicitar la inscripción como contribuyente, como en los posteriores cambios que pudieran producirse) y los requisitos para acreditar que el mismo sea efectivamente el real o legal se encuentran actualmente reglamentados por la Resolución General (AFIP) 10/97 (B.O. 21/08/97), modificada por la Resolución General (AFIP) 326 (B.O. 8/01/99) y 776 (B.O. 7/02/00).

A tal efecto, dispone el artículo 2º de R.G.10/97 y sus modificaciones, los formularios de declaración jurada que deberán utilizar los distintos tipos de responsables tributarios. Y en el artículo 3º de la misma, establece la

¹Los entes recaudadores (DGI y DGA) se fusionarán mediante la Ley N° 24629 y decretos 1156/96 y 1589/96) en un nuevo ente la Administración Federal de Ingresos Públicos Tributaria -AFIP-.

documentación que debe presentarse junto con los mencionados formularios de declaración jurada.

1.1.Formas de Acreditar el Domicilio

1.1.1.De las Personas de existencia visible

1.1.1.1. Argentinos nativos o naturalizados y extranjeros: fotocopia del documento nacional de identidad, libreta cívica o libreta de enrolamiento.

1.1.1.2. Extranjeros que no posean documento nacional de identidad: fotocopia de la cédula de identidad, o del certificado o comprobante que acredite el número de expediente asignado por la Dirección Nacional de Migraciones, donde conste el carácter de su residencia.

El otorgamiento de la Clave Unica de Identificación Tributaria (CUIT) a los extranjeros está sujeto a las condiciones de la resolución general (DGI) 3890.

1.1.1.3.Directores de sociedades anónimas no residentes en el país, que no posean la documentación indicada precedentemente: fotocopia del pasaporte.

Estos sujetos solicitarán su inscripción en la dependencia cuya jurisdicción comprenda al domicilio fiscal de la sociedad en la que ejerce la función de director.

1.1.2.De las Sociedades

1.1.2.1.Sociedades constituidas regularmente:

Fotocopia del estatuto o contrato social y, en su caso del acta de directorio o del instrumento emanado del órgano máximo de la sociedad, donde se fije el domicilio legal de corresponder.

Fotocopia de la constancia de inscripción ante los respectivos órganos de contralor

1.1.2.2.Sociedades en formación:

Fotocopia del estatuto o contrato social y, en su caso del acta de directorio o del instrumento emanado del órgano máximo de la sociedad, donde se fije el domicilio legal.

Fotocopia del documento de identidad de los responsables de la sociedad (directores o consejeros y fundadores, según documentación de constitución) hasta un máximo de cinco.

Constancia de inicio del trámite de inscripción ante el registro correspondiente.

1.1.2.3.Sociedades no constituidas regularmente y sociedades de hecho:

De corresponder, fotocopia del estatuto o contrato social y, en su caso, del acta de directorio o del instrumento emanado del

órgano máximo de la sociedad, donde se fije el domicilio legal.

Fotocopia del documento de identidad de los socios con mayor participación societaria hasta un máximo de cinco.

Al respecto, es oportuno indicar que la resolución general (AFIP) 326 eliminó el artículo 6 de la resolución general AFIP 10/97 que se refería a los elementos que debían presentarse para comprobar el domicilio fiscal (que con anterioridad a la modificación introducida por el Decreto 1334/98 era el real, o en su caso, el legal) y el comercial, si éste fuera distinto al primero de los nombrados.

Por lo que actualmente no existe requisito alguno para acreditar que el domicilio denunciado corresponda efectivamente al domicilio fiscal, simplificación peligrosa que puede dar lugar a que aparezcan denunciados domicilios que no sean los previstos en el artículo 3° de la Ley de Procedimiento Tributario, o lo que sería peor, que proliferen domicilios inexistentes o terrenos baldíos.

La documentación o elementos que solicitaba el derogado artículo 6° de la resolución general 10 eran los siguientes:

Fotocopia de la escritura traslativa de dominio o de otro documento que demuestre la titularidad del inmueble, o la tenencia por cesión en usufructo u otro título, en su caso, con la debida inscripción en el registro respectivo.

Fotocopia del contrato de locación o arrendamiento a nombre del responsable o, de tratarse de sociedades no constituidas regularmente y de sociedades de hecho, de alguno de los socios.

Fotocopia del contrato de leasing.

De no encontrarse el responsable comprendido en alguna de las situaciones que se acreditan con los elementos indicados en los incisos mencionados precedentemente, deberá presentarse nota en carácter de declaración jurada en la que se detallará de qué forma se encuentra habilitado a utilizar - como casa habitación y/o en el desarrollo de su actividad - los inmuebles.

En otras palabras, de acuerdo con las modificaciones introducidas por la resolución general (AFIP) 326/99 a la resolución general (AFIP) 10/97, sólo es necesario acreditar la veracidad del domicilio real, o en su caso, legal, de acuerdo con la documentación y los elementos que analizamos precedentemente. Y con respecto al domicilio real, cabe a su vez, destacar que el domicilio fiscal no necesariamente es el consignado en el documento de identidad, ya que el denunciado puede ser falso o no estar actualizado.

2. EL CAMBIO DE DOMICILIO

El artículo 99 del Código Civil Argentino establece que el domicilio se conserva por la sola intención de no cambiarlo o de no adoptar otro.

En tanto el artículo 97 del Código Civil prevé que se verifica instantáneamente por el solo hecho de la traslación de la residencia de un lugar a otro, con ánimo de permanecer en él y tener allí su principal establecimiento.

En consecuencia, se mantiene el domicilio real mientras no se constituya uno nuevo, concepto que también surge del artículo 98 del Código Civil cuando expresa que el último domicilio conocido de una persona es el que prevalece, cuando no es conocido el nuevo.

2.1. Denuncia del Cambio del Domicilio Fiscal. Efectos

Establece el séptimo párrafo del artículo 3° de la Ley de Procedimiento Tributario que sólo se considerará que existe cambio de domicilio cuando se haya efectuado la traslación del anteriormente mencionado o, también, si se tratara de un domicilio legal, cuando el mismo hubiese desaparecido de acuerdo con lo previsto en el Código Civil.

Todo responsable que haya presentado una vez declaración jurada u otra comunicación a la Administración Federal de Ingresos Públicos está obligado a denunciar cualquier cambio de domicilio dentro de los diez días de efectuado, quedando en caso contrario sujeto a las sanciones de la citada Ley de Procedimiento Fiscal. La

sanción prevista para esta situación es la aplicación de la multa reglamentada por el artículo 39 de la ley, en su segundo párrafo, graduable entre \$ 150 y \$2.500 (equivalente a U\$S 150 a U\$S 2.500).

La Administración Federal de Ingresos Públicos sólo queda obligada a tener en cuenta el cambio de domicilio si la respectiva notificación hubiera sido hecha por el responsable en la forma que determinan las normas reglamentarias.

Además, el artículo 9° de la resolución general (AFIP) 301/98 establece que el domicilio fiscal denunciado subsistirá a todos los efectos legales, mientras no se comunique su cambio en las condiciones establecidas en la citada resolución general y en tanto no sea impugnado por la Administración de Ingresos Públicos.

A su vez, el artículo 4° de la citada resolución general dispone que la denuncia del domicilio fiscal ,en el caso de contribuyentes y responsables que soliciten su inscripción como tales, deberá efectuarse ante la dependencia de la Dirección General Impositiva que tenga competencia sobre dicho domicilio.

En cuanto al cambio de domicilio en las actuaciones administrativas y en las ejecuciones fiscales, sólo surtirá

efectos si el mismo es comunicado en forma fehaciente en cada uno de los respectivos actuados.

3.DENUNCIA IRREGULAR U OMISION DEL DOMICILIO FISCAL

El quinto párrafo del artículo 3° de la ley de procedimiento tributario Ley N° 11.683 (t.o. 1998 y modif.) prescribe que cuando no se hubiera denunciado el domicilio fiscal y la Administración Federal de Ingresos Públicos conociera y determinara alguno de los domicilios previstos en el mencionado artículo, el mismo tendrá validez a todos los efectos legales.

En tal sentido, establece el sexto párrafo del artículo 3° de la ley de procedimiento tributario Ley N° 11683 (t.o en 1998 y modif.) que cuando se comprobare que el domicilio denunciado no es el previsto en la ley o fuere físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere, o se alterare o suprimiere su numeración, y la Administración Federal de Ingresos Públicos conociere el lugar de su asiento, podrá declararlo por resolución fundada como domicilio fiscal.

La comprobación del domicilio integra las facultades de verificación y fiscalización otorgadas a los funcionarios de la D.G.I de la Administración Federal de Ingresos Público, quienes corroboran el domicilio fiscal a través de las declaraciones del contribuyente en cualquier gravamen, los datos obtenidos de otras personas o entidades, los informes suministrados por otros Organismos Oficiales, como consecuencia del deber de colaboración. Y

para constatar dónde las empresas ejercen la administración superior, ejecutiva o gerencial o llevan a cabo la explotación principal los inspectores deben verificar el lugar donde se concretan las operaciones con proveedores y clientes, dónde se lleva la contabilidad, el domicilio de las instituciones bancarias con las que operan, localidad de residencia de los administradores y directores, ubicación de los inmuebles donde se desarrolla la actividad, recabando, de esta forma, todos los elementos que acreditan el efectivo domicilio fiscal para que en el supuesto de corresponder la instrumentación del procedimiento de impugnación y determinación del domicilio fiscal, la Administración cuente con los medios probatorios necesarios.

Ahora bien, si se tiene en cuenta la legislación española específicamente trata el tema en el decreto reglamentario de la Ley General Tributaria en su artículo 22 y 23, al establecer que el lugar de *gestión y dirección de los negocios* será aquel en que concurran la contratación, la llevanza de la contabilidad y el domicilio de los administradores, logrando con esto una enumeración tasativa más concreta que facilita, tanto a los contribuyentes como al fisco, la determinación del domicilio fiscal.

Por su parte, el artículo 6º de la Resolución General (AFIP) 301/98 dispone que cuando no se hubiere denunciado el domicilio fiscal, pero la Administración Federal de Ingresos Públicos conociere por otros medios el lugar de su

asiento, la misma emplazará al contribuyente o responsable para que dentro de los diez días hábiles administrativos regularice su situación o, en caso de disconformidad, formule las razones y otorgue las pruebas que hacen a su derecho.

Si el contribuyente dentro del plazo otorgado cumpliera con su obligación de sustituir el domicilio denunciado por el que figura en el requerimiento, el juez administrativo procederá al archivo de las actuaciones, sin que dé lugar a la aplicación de sanciones.

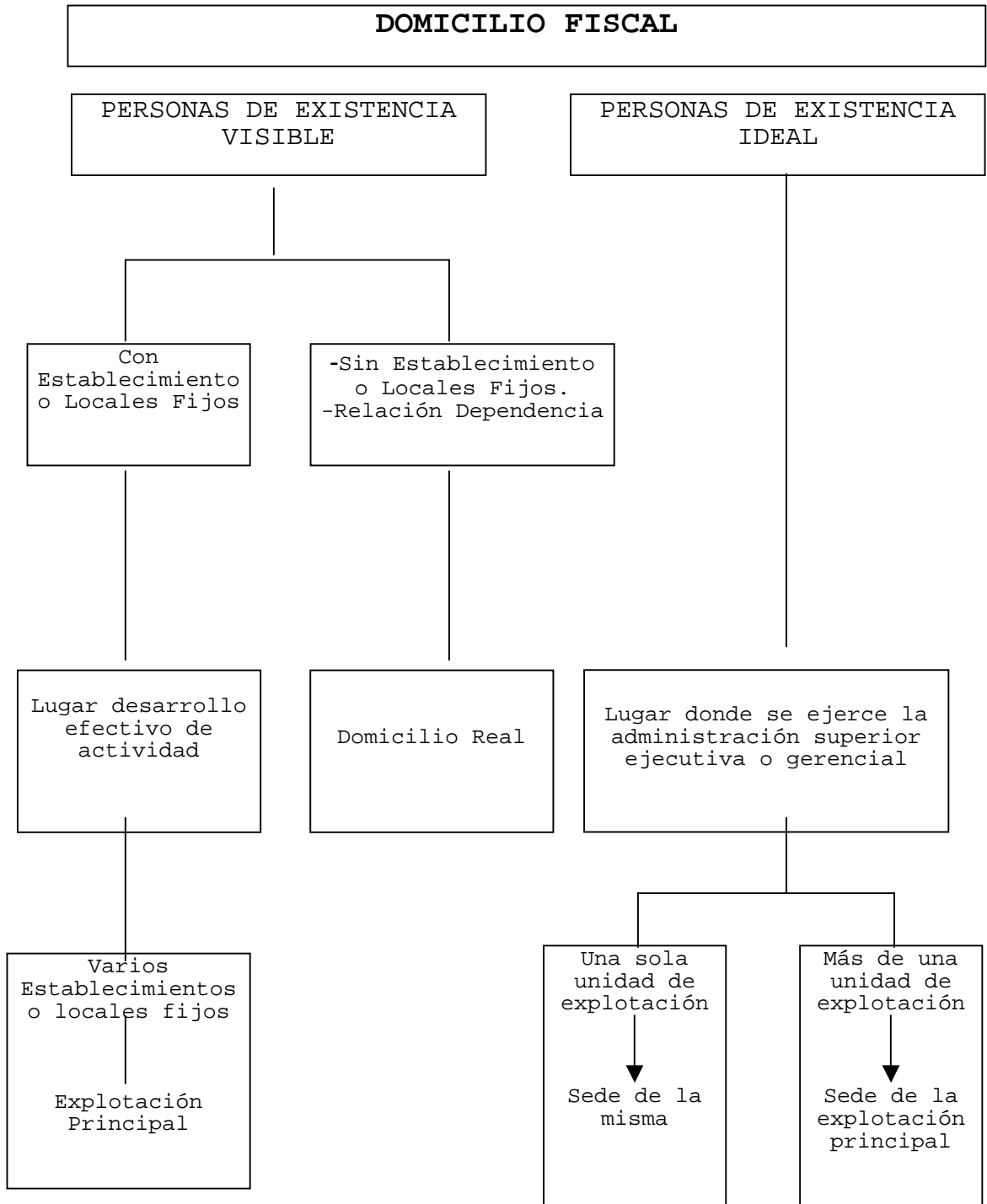
Transcurrido el mencionado plazo o si el contribuyente opusiera disconformidad con el domicilio establecido por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el juez administrativo, en el plazo de diez días hábiles administrativos, dictará resolución fundada, determinando el domicilio fiscal del responsable.

Dicho acto se notificará en el domicilio que la Administración Federal de Ingresos Públicos considere que es el fiscal, de corresponder, y en el impugnado. Esta situación se perfeccionará mediante el procedimiento reglado por el artículo 100, inciso b), de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), vale decir personalmente por medio de funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, quienes dejarán constancia en acta de la diligencia practicada con indicación de lugar, día y hora en que se efectuó.

Al respecto, establece el artículo 8° de la resolución general (AFIP) 301/98 que, contra las resoluciones

mencionadas en los artículos 5° y 6°, se podrá interponer el recurso de apelación para ante el Director General, previsto en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley de procedimiento tributario.

4. CUADRO GRAFICO RESUMEN DOMICILIO



Legislación vigente artículo 3° Ley 11.683 (t.o.1998 y modificaciones). Resolución General AFIP N° 301/98 Modificada por la 555/99

5. CASOS PRACTICOS

Ejemplo 1

El señor Oscar Martínez, de nacionalidad argentina, de profesión ingeniero en construcciones, se ha matriculado recientemente y posee su domicilio particular en Buenos Aires 613 de Paraná- Entre Ríos- República Argentina . Para comenzar a ejercer la profesión alquila una oficina en la Avda. Rivadavia 611, 2ºPiso Departamento A de la misma ciudad donde funcionará su estudio de asesoramiento y administración de obras.

De acuerdo con las normas analizadas, el domicilio fiscal será el lugar donde efectivamente desarrolle su actividad, es decir el inmueble locado para el estudio.

Ejemplo 2

El señor Claudio Eloy, de nacionalidad argentina, con domicilio particular en calle San Martín N°638- Paraná- Entre Ríos- República Argentina, de oficio plomero y gasista, realiza su actividad en el domicilio de sus clientes.

El artículo 2 de la resolución general (AFIP) 301/98 establece que en el caso de que la actividad no se lleve a cabo en establecimientos o locales fijos, se considerará

como domicilio fiscal el real del contribuyente o responsable, que en el caso planteado es su domicilio particular.

Ejemplo 3

La Sociedad Lin Leches S.A. inicia actividades y procederá a inscribirse ante la AFIP. Su actividad principal será la industrialización de leche para la producción de quesos. Posee domicilio legal en calle Buenos Aires 727 - Paraná - Entre Ríos República Argentina y cuenta asimismo con un establecimiento dedicado a la producción, donde funcionará la planta industrial y la dirección de la empresa sito en calle San Martín 840 de la ciudad de Crespo de la misma provincia.

Según lo establecido por la normativa vigente, el domicilio fiscal de las personas jurídicas se encontrará en el lugar donde esté situada la administración principal y efectiva de las actividades, vale decir donde se ejerce la administración superior, ejecutiva o gerencial sito en calle San Martín 840, Crespo, Entre Ríos.

CONCLUSIONES

Lo complejo del tema domicilio fiscal esta dado por las distintas modalidades utilizadas por las empresas a los fines de obstaculizar y/o impedir su localización, es usual detectar contribuyentes que fijan domicilio en conglomerados urbanos muy grandes en los que resulta dificultosa su identificación y ubicación ya que se utilizan estas maniobras como forma de eludir y evadir los controles fiscales.

Por ello, resulta sumamente importante como medida de prevención, en la determinación del elemento "domicilio fiscal" de la relación tributaria, una muy buena y concreta legislación y jurisprudencia favorable al fisco que permitan prevenir y/o evitar este tipo de ardid, para conocer con certeza la situación de los contribuyentes y responsables.

Esta problemática que, hasta hace poco tiempo, sólo generaba preocupaciones locales en el ámbito de cada país, a partir de la explosión de las comunicaciones y las transacciones internacionales que instaló el fenómeno de la globalización, se ha constituido en un problema de todos, ya que cada vez son más las posibilidades de "armar" domicilios y es por ello que, los acuerdos internacionales de "intercambio de información", así como la unificación de

critérios legales para la determinación del domicilio de las personas físicas y jurídicas resultarán cada vez más necesarias para lograr una efectiva lucha contra la evasión.

BIBLIOGRAFIA

- Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine S. "Procedimiento tributario y de la seguridad social". Ediciones Depalma. Buenos Aires. Buenos Aires. Año 2001.
- Navarro Faure, A. "El domicilio Tributario". Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A.. Madrid. Año 1994.
- Vélez Sarsfield, Dalmasio "CODIGO CIVIL de la República Argentina". Abeledo Perrot Buenos Aires. Año 1983
- Rosembuj, Tulio "Elementos de Derecho tributario I" y "II". Limpergraf, S.A. Barcelona. 1998.
- Rosembuj, T. "Ley y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades integrados" Cooperativa Sant Jordi. Barcelona. Año 1998.
- El Fisco "Ley General Tributaria" Cooperativa Sant Jordi. Año 1998.
- Rosembuj, T. "Reglamento General de la Inspección de los Tributos " Cooperativa Sant Jordi. Barcelona. Año 1998.
- de Arespacochaga, J. "Planificación Fiscal Internacional" Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. Madrid. Año 1998.
- Pilar Blanco. Morales Limones "La Transferencia Internacional de Sede Social". Editorial Aranzadi, SA. Pamplona. Año 1997.
- Instituto de Estudios Fiscales. "Manual de Fiscalidad Internacional" Instituto de Estudios Fiscales. Barcelona. Año 2001.
- Parera, M "Novedades en Materia Tributaria". Errepar. Crónica Tributaria N° 191. Buenos Aires. Año 1997.
- Wolfsohn, A. "La "residencia" a los fines fiscales en Argentina y en el mundo". Errepar Doctrina Tributaria N°205. Buenos Aires. Año 1997.
- D'Agostino, H. "El criterio de residencia en el Impuesto a las Ganancias ". Errepar Doctrina Tributaria N°237 Buenos Aires. Año 1999.

- Caset, S. y Boglione, L. "Domicilio Fiscal". Errepar Crónica Tributaria N°247. Buenos Aires. 1999.
- Dalmasio, A. "Domicilio Fiscal, Análisis de las disposiciones del decreto 1334/98". Errepar Crónica Tributaria N°247. Buenos Aires. 1999.
- Collosa, A, Duelli, J. y Franchi C. "Modificación del Domicilio Fiscal de las personas Jurídicas y Empresas La Resolución General (AFIP) 418 (BO:25/02/98)" Errepar. Crónica Tributaria N° 255. Buenos Aires. Año 1999.
- Collosa, A, Duelli, J. y Franchi C. " Domicilio Optativo para los Grandes Contribuyentes Nacionales. Resolución General (AFIP) 418 (BO: 25/02/98)" Errepar. Crónica Tributaria N° 255. Buenos Aires. Año 1999.
- Dalmasio, A. "Concepto de Domicilio Fiscal". Errepar Crónica Tributaria N°256. Buenos Aires. 1999.
- Guerrieri Felix G. "El domicilio procesal en el procedimiento tributario" Errepar Crónica Tributaria N°266. Buenos Aires. Año 1999.
- Dalmasio, A. "Concepto de Domicilio Fiscal" Errepar Crónica Tributaria N°267. Buenos Aires. 1999.
- Schneir, A., Becherman, S. y Gonzalez Dematine, A. "El nuevo concepto de domicilio fiscal en la Ley 11.683". Errepar Doctrina Tributaria N°252. Buenos Aires. 2001.