

DICTAMEN D.A.T. 44/13

Buenos Aires, 12 de noviembre de 2013

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Monotributo. Sujetos no residentes. Tratamiento impositivo.

Sumario:

I. Un sujeto no residente no podría revestir la calidad de monotributista toda vez que la letra de la ley no prevé tal posibilidad y del análisis de la intencionalidad de su dictado no surgen elementos que permitan inferir que el propósito de la norma fuera beneficiar con su régimen a sujetos que no sean residentes del país.

II. Una persona física residente en el país podría adherirse al monotributo por ingresos recibidos del exterior o, ya encontrándose adherida, podría seguir manteniendo tal condición en la medida que los mismos hayan sido generados por actividades desarrolladas dentro del país y siempre que sumando todos sus ingresos no exceda los parámetros para permanecer en el mismo.

Texto:

I. Las presentes actuaciones se originan en la consulta planteada en los términos de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° ... por la Dirección de y, con relación al tratamiento que corresponde acordar a los residentes en el exterior que realicen una actividad en el país respecto de la posibilidad o no de tributar el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (monotributo), así como también en el caso de las personas físicas residentes en el país que reciben ingresos del exterior.

Sobre el particular la citada área indica que la inquietud planteada surge como producto de tres situaciones que la Subdirección General de visualiza como controvertidas, a saber:

1. Persona física residente en el exterior que realiza actividad en el país.
2. Persona física monotributista que, con posterioridad a su inscripción, deja de residir en el país, pero sigue manteniendo su actividad económica en el mismo.
3. Persona física residente en el país que recibe ingresos del exterior.

Además, destaca que la Subdirección General de emitió opinión en el sentido que "... del texto de la Ley 26.565 ... no surgen disposiciones que contemplen en forma expresa la situación de aquellos contribuyentes residentes en el exterior, o de aquéllos cuya renta provenga del exterior". En el caso de residentes en el exterior, agrega que "... debería establecerse en primer término si resulta obligatorio o no su inclusión dentro del impuesto a

las ganancias –es decir si debe tributar en forma obligada y directa por este impuesto– y, de no resultar necesariamente incluido en el mismo, si puede optar o no por afiliarse en forma voluntaria al RS ...”.

En relación con los residentes del país que reciben ingresos del exterior indica que estos “... podrían seguir manteniendo la condición de monotributistas siempre que, sumando dichos ingresos a los generados en el territorio nacional, no excedan los parámetros para permanecer en el mismo”.

Asimismo, la Dirección consultante menciona que en virtud de un planteo de similares características, formulado en el marco de la Comisión de con la F.A.C.P.C.E., esa Dirección de habría opinado que la Res. Gral. A.F.I.P. 2.746/10 dispone que con carácter previo a la adhesión al monotributo los sujetos deben solicitar la Clave Unica de Identificación Tributaria (C.U.I.T.) de acuerdo con el procedimiento previsto en la Res. Gral. A.F.I.P. 10/97, la que “... únicamente prevé la posibilidad de inscripción de un sujeto no residente cuando su actividad sea la de director de Sociedad Anónima, por lo que en el caso planteado, tal como ocurre con la imposibilidad de inscripción en el impuesto al valor agregado de sujetos no residentes en el país que llevan a cabo locaciones gravadas en el territorio nacional, el sujeto no residente no podrá adherirse al régimen aun en el supuesto en que reúna todas las condiciones para ser monotributista”.

Indica que en igual sentido se expidió la Dirección de ..., señalando que “... la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé una modalidad específica a los fines de la tributación de los no residentes, supuesto no previsto en la ley del Régimen Simplificado, razón por la cual se entiende que en estos supuestos no procede la sustitución de aquel gravamen por el impuesto integrado”.

Por su parte, la Dirección consultante observa, del análisis del debate parlamentario de la ley de monotributo, que “... el proyecto de ley concentra dos aspectos fundamentales:

- a) Integración de una masa de personas que se desarrollaban en la cuasi-marginalidad;
- b) mejora del control”.

Respecto de este último concepto consignado, y volviendo al tema de beneficiarios del exterior, expresa que “... al dejar la ley de ganancias la retención en manos de contribuyentes del país, que efectúen pagos a no residentes, se encuentra ‘bajo control’ que para el hipotético caso que se permitiera su inscripción con número de C.U.I.T. como responsable en forma directa del monotributo su control se convertiría en una complejidad adicional”.

Por último, concluye que “Desde esta perspectiva sólo quedarían dentro del ámbito del gravamen los residentes del país que cumplan con las condiciones fijadas por la ley del tributo”.

No obstante, advierte que las consideraciones efectuadas son al mero efecto ejemplificativo, con el objeto de poner de manifiesto la necesidad de revisar los criterios vertidos, entendiendo propicio reencausar las actuaciones, imprimiéndoles el trámite del punto de la Instr. Gral. A.F.I.P. N°

II. En primer lugar corresponde destacar que la División ... mediante la Actuación N° .../12 (DI ...) estimó procedente encuadrar la cuestión sometida a consideración en el marco del

punto de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° ... toda vez que la cuestión controvertida posee relevancia institucional.

A su vez, corresponde aclarar que esta Asesoría realizará el análisis requerido limitándose a las cuestiones técnico-tributarias de su competencia.

Aclarado ello y, en orden a la intervención requerida, se estima pertinente reseñar la normativa atinente al caso bajo examen.

Así, corresponde destacar que mediante el art. 2 del anexo de la Ley 24.977, sustituido por la Ley 26.565, se define que "... se consideran pequeños contribuyentes las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, las integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Tít. VI, y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas.

Asimismo, se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares (Cap. I, Secc. IV, de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550, t.o. en 1984, y sus modificaciones) en la medida que tengan un máximo de hasta tres socios".

Por su parte, en relación con los impuestos que el Régimen Simplificado sustituye, el art. 6 de la ley bajo análisis establece que: "Los ingresos que deban efectuarse como consecuencia de la adhesión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) sustituyen el pago de los siguientes impuestos:

- a) El impuesto a las ganancias.
- b) El impuesto al valor agregado (I.V.A.)".

De la norma transcripta puede primariamente advertirse que la misma no hace referencia específica alguna sobre el aspecto territorial del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

Referido al mencionado aspecto el Dr. Dino Jarach nos ilustra al decir que: "Los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo deben –necesariamente– ser delimitados territorialmente para abarcar solamente a aquéllos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal. Como alternativa de este criterio territorial la ley puede adoptar otro criterio limitador: el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria.

Son éstos los momentos de vinculación de los hechos imponibles con el sujeto activo de la obligación tributaria.

Ellos pueden distinguirse en criterios territoriales o en criterios personales o políticos. La selección del momento de vinculación responde a dos propósitos principales. El primero es la posibilidad de ejercer eficientemente el ejercicio del poder fiscal por ser asequibles los casos concretos por la administración tributaria que puede realizar así la recaudación correspondiente. El segundo es el logro de la finalidad socioeconómica de la ley fiscal, según la posición del Estado dentro de la comunidad mundial y la realización de sus

intereses consiguientes” (“Finanzas Públicas y Derecho Tributario” - 3.^a Ed. - Ed. Abeledo-Perrot, 2004, pág. 382).

A título ilustrativo cabe traer a consideración al Dr. Darío Marcelo Rajmilovich quien destaca que en la Ley de Impuesto a las Ganancias se “... adopta un modelo mixto, combinando el empleo de dos principios, el principio de territorialidad de la fuente para no residentes (sujeción limitada) y el principio de residencia (renta mundial) para residentes en el país (sujeción ilimitada)” (“La Renta Mundial en el Impuesto a las Ganancias” - Ed. La Ley, 2001, págs. 14 y 15).

Por esta razón en dicho impuesto, y para el caso de sujetos no residentes que obtienen rentas de fuente argentina, la ley prevé un régimen de retención con carácter de pago único y definitivo a beneficiarios del exterior contenido en el Tít. V de la ley del gravamen.

Por su parte, la Ley de Impuesto al Valor Agregado adopta en forma general el principio de territorialidad de la fuente. Es decir, el ámbito de aplicación del tributo se refiere exclusivamente a las ventas e importaciones definitivas de cosas muebles, prestaciones y locaciones, colocadas, situadas o realizadas –según el caso– dentro de nuestro país, con excepción de las prestaciones cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior. Contrariamente, no están gravadas las ventas de cosas muebles colocadas o situadas en el exterior, ni las locaciones o prestaciones realizadas en el exterior, con excepción de aquéllas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país (cfr. art. 1 de la ley del tributo).

Ahora bien, respecto al caso específico del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no surge en forma expresa de la letra de la ley si resulta aplicable el principio de territorialidad de la fuente, el principio de residencia o un modelo que combine ambos, ni se dispone expresamente la aplicación supletoria de alguna de las normas de los tributos a los cuales reemplaza.

Llegado a este punto y en cuanto a la interpretación y aplicación de la ley tributaria corresponde tener presente que “... el intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante, debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que se ha querido reglar y la finalidad perseguida” (Héctor Villegas, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Editorial Depalma, 7.^a Edición, 2001, pág. 167).

En el caso se entiende pertinente analizar el debate parlamentario de la ley del gravamen para entender la extensión de la potestad tributaria que el legislador pretendió con el dictado de la norma legal.

Con ese propósito, cabe en primer lugar traer a consideración lo expresado por el diputado Dómina en la sesión del 6/5/98 de la Cámara de Diputados de la Nación, en el sentido que la iniciativa legislativa “... va a solucionar el problema de muchos argentinos que hoy ni siquiera tienen un papel para poder ingresar a un Banco y pedir un crédito. En este sentido, existe una gran cantidad de productores argentinos que, en materia económica, son indocumentados, porque ni siquiera pueden acreditar su condición de tales para obtener una asistencia financiera y lograr un apoyo a la labor que realizan. Este es el objetivo fundamental del proyecto”, agregando que “... esta iniciativa tuvo desde un principio el objeto de contemplar la situación de los pequeños emprendedores de todo el país; los sufridos productores, comerciantes, artesanos y cuentapropistas que están totalmente

marginados y que conforman una especie de economía clandestina” (el subrayado nos pertenece).

Por su parte, la Cámara de Senadores de la Nación trató el régimen en cuestión en la sesión del 3/6/98. Allí, el senador Alasino reafirmó que “... el presente proyecto está intentando ... que, con este régimen especial, se pueda incorporar al sistema tributario y previsional aquel gran sector productivo de la Argentina que hoy no lo puede hacer. No tengo absolutamente ninguna duda de que el monotributo va dirigido hacia ese sector” (el subrayado nos pertenece). Se puede apreciar de los párrafos transcritos que el espíritu de la norma se asocia con el principio de residencia, ello en el entendimiento que el propósito que movió al legislador al dictar la norma no fue en ningún caso beneficiar con este régimen a sujetos que no sean residentes del país.

Además resulta claro que la intención principal de los legisladores al crear el Régimen Simplificado en cuestión obedeció también a una finalidad parafiscal tendiente a incorporar, dentro de un marco de legalidad, a un determinado sector vulnerable de la sociedad argentina, permitiéndoles tributar mediante un Régimen tributario integrado y Simplificado y tener acceso a las prestaciones de la Seguridad Social –jubilación y obra social–, lo cual, a juicio de esta Asesoría, evidencia la intención de circunscribir el régimen únicamente a las actividades que se desarrollan dentro del país.

Por último, con relación a la tercera cuestión a dilucidar, esta Asesoría entiende que una persona física residente en el país podría adherirse al monotributo por ingresos recibidos del exterior o ya, encontrándose adherida, podría seguir manteniendo tal condición en la medida que los mismos hayan sido generados por actividades desarrolladas dentro del país y siempre que sumando todos sus ingresos no exceda los parámetros para permanecer en el mismo.