

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 17/17
Buenos Aires, 15 de diciembre de 2017
Fuente: página web A.F.I.P.

Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Monotributo. Facturación y registración. Residentes en el país que obtienen rentas de fuente extranjera. Locación de bienes inmuebles. Parámetros fijados por el marco normativo: límite máximo de ingresos brutos anuales –y en las unidades de explotación– y cumplimiento de la emisión de facturas.

Sumario:

1. Una persona humana residente en nuestro país, que obtenga ingresos provenientes de la locación de inmuebles situados en el exterior se encuentra habilitada para adherir al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o para permanecer en el mismo, en tanto y en cuanto se verifiquen los parámetros fijados en el respectivo marco normativo.
2. La cantidad de fuentes de ingresos que percibe un contribuyente adherido al Régimen Simplificado, se encuentra limitada a tres, a cuyos fines deberá sumar, en primer lugar la cantidad de unidades de explotación –vgr., inmuebles, ubicados tanto en el país como en el exterior– y, seguidamente las actividades que desarrolle.
3. Los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que lleven a cabo la locación de bienes inmuebles se encuentran obligados a emitir facturas tipo “C”, en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03, sus modificaciones y complementarias, correspondiendo analizar en cada caso concreto si debe confeccionarse el comprobante de manera electrónica o manual, ello de acuerdo con la categoría en la cual se encuentre encuadrado el contribuyente y la posibilidad de incorporación voluntaria.

Texto:

I. Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección ..., a efectos de que este Servicio Jurídico emita opinión, en los términos del pto. ... de la Instr. Gral. A.F.I.P. N° .../..., a los fines de que este Servicio Jurídico se expida con relación a ciertos interrogantes planteados por la Dirección ..., acerca de contribuyentes monotributistas, residentes en el país, que obtienen rentas de fuente extranjera.

II. En orden a la intervención requerida, corresponde efectuar una reseña de las opiniones vertidas por las distintas áreas intervinientes.

1. Mediante la Nota N° .../17 (DI ...), la Dirección ... consultante pone de manifiesto que se han detectado contribuyentes monotributistas que exhiben un nivel socioeconómico medio-alto, quienes obtienen ingresos provenientes de la prestación de servicios y/o la locación de inmuebles en el exterior.

Frente al contexto descripto, y teniendo en cuenta que ni la Ley 26.565, ni su reglamentación, efectúan mención alguna respecto de esta clase de ingresos, solicita que se determine el encuadre técnico que corresponde otorgar respecto de: a) la inclusión de los ingresos de fuente extranjera en el Régimen Simplificado; b) el tipo de comprobantes de respaldo que deben emitir los responsables por este tipo de operaciones; y c) la cantidad de unidades de explotación que cabe considerar para los casos de locación de inmuebles.

2. Llamada que fuera a tomar intervención la División ... de la dependencia precitada, entiende que "... no existe limitación para la contabilización de las rentas de fuente extranjera entre los ingresos brutos del sujeto adherido al Régimen Simplificado (...) resultando armoniosa la aplicación del principio de renta mundial al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes".

Por otra parte, aclara que, del mismo modo que la renta obtenida integra la sumatoria de los ingresos brutos que condicionan la permanencia en el régimen, la o las actividades que realicen deben ser consideradas a los mismos fines en cuanto al máximo que se admite, precisando que cada inmueble situado en el extranjero por el cual se obtenga un alquiler constituirá una unidad de explotación que se adicionará a las eventuales unidades que el responsable explote económicamente en el país, no pudiendo exceder de tres unidades.

Por último, y en lo atinente al deber de facturación a cargo del responsable, opina que si se verifican los elementos que caractericen la operación que realiza como una exportación de servicios, le cabrán las obligaciones formales propias de quien efectúa tal prestación, para lo cual trae a colación los términos previstos a tal efecto por la Res. Gral. A.F.I.P. 3.689/14.

Asimismo, pone de resalto que ese tipo de comprobante deberá estar identificado con la letra "E", en los términos del art. 17 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03.

III. A su turno, mediante el informe confeccionado en el marco de la Actuación N° .../17 (DV ...), conformada por las Notas N° .../17 (DI ...) y .../17 (SD.G. ...) –cfr. fs. .../...–, la Dirección ... comparte la opinión vertida por el área preopinante.

Al respecto, sostiene que en mérito al criterio sentado en diversos antecedentes administrativos, los ingresos provenientes del exterior no inhabilitan al monotributista a adherir o permanecer en el régimen, en tanto cumpla con los parámetros establecidos por el mismo a tal fin, estando comprendido el concepto "alquileres" entre los ingresos abarcados por el sistema en trato.

No obstante, efectúa una distinción según la renta provenga o no de una actividad, indicando que en el caso que "... el monotributista desarrolla una 'actividad' se encuentra obligado al ingreso tanto del componente impositivo como del previsional ...", mientras que si el ingreso responde a su condición de "rentista" (por tratarse de alquileres), "... sólo se encuentra obligado al ingreso del componente impositivo ...".

Al respecto, sostiene que la locación de inmuebles constituirá una "actividad" en la medida que –en el caso– el monotributista cuente con una organización empresarial en torno a la cual realice dicha locación.

Sin perjuicio de ello, opina que independientemente de que se configure una u otra hipótesis, "... los bienes destinados a la locación deben ser contabilizados individualmente –sin que la ubicación de los mismos tenga incidencia a tal efecto–".

Finalmente, con relación a la facturación a cargo de los monotributistas, indica que deben operar con comprobantes tipo “C”, a excepción de que se trate de una operación de exportación, en cuyo caso corresponderá emitir comprobantes tipo “E”, circunstancia que no se verificaría en las operaciones objeto de consulta.

IV. A fin de emitir opinión sobre la consulta planteada en lo que respecta a la competencia de esta área asesora, se estima necesario efectuar las consideraciones que siguen.

1. En lo concerniente a la primera inquietud formulada, corresponde traer a colación el temperamento sentado por esta Asesoría Letrada en la Actuación Nº .../... (Di.A.Li.R), conformada por Nota Nº .../... (Di.A.Li.R), donde se concluyó que una persona humana residente en nuestro país que obtiene ingresos provenientes de la locación de inmuebles en el exterior “... se encuentra habilitada para adherir en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes o para permanecer en el mismo, en la medida que verifique los parámetros fijados por el respectivo marco normativo –entre otros, total de ingresos brutos anuales y cantidad máxima de unidades de explotación–”.

Por lo tanto, y en concordancia con el criterio arribado en el citado antecedente, una persona humana residente en el país que obtenga ingresos provenientes de la locación de inmuebles – independientemente si los mismos se encuentran en Argentina o en el extranjero–, podrá tramitar su inscripción como monotributista o conservar su condición como tal, en la medida en que cumpla con los restantes parámetros establecidos a tal fin por la normativa, entre los cuales se encuentra el relativo a la cantidad máxima de unidades de explotación.

2. En lo que se refiere a la cantidad de unidades de explotación que deberán considerarse a los fines de resolver si un responsable puede o no adherir o permanecer en el régimen, cabe tener presente que a tales efectos el art. 2, inc. e), de la ley del gravamen, establece como condición indispensable que el mismo no realice “... más de tres actividades simultáneas o no posean más de tres unidades de explotación”, restricción esta también prevista como causal de exclusión en el inc. h) del art. 20 del mismo cuerpo legal.

En concordancia con dicho precepto normativo, el art. 27 del Dto. 1/10 dispone que “... los pequeños contribuyentes no deberán tener más de tres fuentes de ingresos incluidas en el régimen, correspondiendo entender como tales a cada una de las actividades económicas o a cada una de las unidades de explotación afectadas a la actividad. En consecuencia para determinar las fuentes de ingresos, se deberán sumar en primer término las unidades de explotación y posteriormente las actividades económicas desarrolladas, en la medida en que por estas últimas no se posean unidades de explotación” –el subrayado no corresponde al original–.

Del marco normativo transcrito se desprende que la cantidad de fuentes de ingresos – que percibe un contribuyente adherido al Régimen Simplificado, se encuentra limitada a tres, para lo cual, deberá sumar, en primer lugar la cantidad de unidades de explotación y, seguidamente las actividades que desarrolle.

En apoyo de la tesis expuesta, la doctrina ha expresado que el contribuyente “... debe sumar la cantidad de actividades que desarrolla sin utilizar unidades de explotación y, en su caso, la cantidad de unidades de explotación utilizadas en sus respectivas actividades– y como resultado de dicha integración, determinar si tiene o no más de tres fuentes de ingresos [...] Cada una de las actividades que desarrolle sin utilizar unidades de explotación representa una fuente de ingresos, y cada una de las unidades de explotación de las restantes actividades representa también una fuente de ingresos” –cfr.

Adalberto Raúl Dalmasio; "Monotributo y Contribuyente Eventual", Editorial Errepar, primera Edición, Bs. As. 2004, págs. 43/44–.

En el mismo sentido y con relación a cómo se computan las "... tres actividades/unidades de explotación ...", se toman en primer lugar las unidades de explotación y luego se adicionan las actividades que se desarrollen fuera de las mismas" –cfr. Humberto P. Diez, Alberto P. Coto "Monotributo 2004", La Ley, Bs. As., 1.º Edición, pág. 6–.

En síntesis, a los efectos de determinar la cantidad de unidades de explotación que podrá tener una persona humana para adherirse al Régimen Simplificado o permanecer en él, deberán computarse en primer lugar las unidades de explotación –vgr. inmuebles ubicados tanto en el país como en el exterior– y luego adicionarse las actividades que se desarrollen fuera de las mismas, no pudiendo superarse el máximo legal –tres unidades y/o actividades en total–.

Por lo tanto, el responsable no podrá adherir o permanecer en el régimen cuando tenga más de tres fuentes de ingresos, sea que éstas estén situadas dentro o fuera del territorio argentino.

3. Finalmente, y en lo atinente al comprobante de respaldo que deberá emitirse para el caso en consulta, cabe tener presente que mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03 se implementó un régimen de emisión de comprobantes, aplicable –entre otras operaciones–, a las "locaciones de cosas" –ver inc. c), art. 1–, encontrándose como sujetos obligados aquellos comprendidos en los arts. 5 y 6 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones –ver art. 2–.

De conformidad con la citada normativa para respaldar la operación materia de estudio, esto es, locación de cosa, el pequeño contribuyente se encuentra obligado a emitir una factura tipo "C" –ver inc. b), art. 16–, siendo la fecha límite para su emisión la correspondiente a "la fecha de vencimiento fijada para el pago del ... alquiler correspondiente a cada período, y el plazo de entrega ... dentro de los diez días corridos contados a partir de la fecha de emisión" –ver art. 13–.

No resulta ocioso aclarar a esta altura del análisis que el responsable no se encuentra habilitado a emitir comprobantes tipo "E", ello desde el momento en que éstos se encuentran reservados para la realización de operaciones de exportación, hipótesis que no se configura en el sub examine, donde en el caso se trata de una locación de un bien situado en el exterior.

En lo que se refiere a las disposiciones de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.689/14, traídas a colación por la dependencia consultante, esta Asesoría entiende que las mismas no resultan aplicables al caso concreto, en atención a que dicha normativa sólo abarca a aquellos contribuyentes que realicen importaciones y/o exportaciones de bienes y servicios, se hallen inscriptos en registros especiales aduaneros y posean el alta en el impuesto al valor agregado.

Por otro lado, de conformidad con lo previsto por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.004/17, los monotributistas comprendidos en las Categorías F, G –a partir del 1/6/17– y H –desde el 3/3/17–, se hallan obligados a emitir facturas electrónicas originales tipo "C", para respaldar sus operaciones de locación de inmuebles destinados a casa- habitación del locatario, ello sin perjuicio de la posibilidad de adherir al régimen de factura electrónica que se les reconoce a las restantes categorías.

V. En función de las consideraciones vertidas se arriba a las siguientes conclusiones:

1. Una persona humana residente en nuestro país, que obtenga ingresos provenientes de la locación de inmuebles situados en el exterior se encuentra habilitada para adherir al Régimen Simplificado para

Pequeños Contribuyentes o para permanecer en el mismo, en tanto y en cuanto se verifiquen los parámetros fijados en el respectivo marco normativo.

2. La cantidad de fuentes de ingresos que percibe un contribuyente adherido al Régimen Simplificado, se encuentra limitada a tres, a cuyos fines deberá sumar, en primer lugar la cantidad de unidades de explotación –vgr. inmuebles, ubicados tanto en el país como en el exterior– y, seguidamente las actividades que desarrolle.

3. Los contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes que lleven a cabo la locación de bienes inmuebles se encuentran obligados a emitir facturas tipo “C” en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03, sus modificaciones y complementarias, correspondiendo analizar en cada caso concreto si debe confeccionarse el comprobante de manera electrónica o manual, ello de acuerdo con la categoría en la cual se encuentre encuadrado el contribuyente y la posibilidad de incorporación voluntaria.