



Dictamen N° 7/2005

Dir. de Asesoría Técnica

07 de Febrero de 2005

DATOS DE PUBLICACIÓN

Boletín N° 96, 01 de Julio de 2005, página 1390

Carpeta N° 32, página 41

ASUNTO

REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES - LEY N° 25.865. ALOJAMIENTO EN CABAÑAS. LOCACION DE AUTOMOVILES SIN CHOFER

TEMA

MONOTRIBUTO-REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUENOS CONTRIBUYENTES -LOCACION-AUTOMOTORES-HOTELES

SUMARIO

La actividad de servicio de alojamiento en cabañas, en tanto se complementa con otros servicios conformando lo que sería un servicio de hospedaje, debe ser entendida como una sola a los efectos de la exclusión referida por el artículo 21, inciso f) del Anexo de la Ley N° 25.865.

En el caso de alquiler de rodados, no corresponde la aplicación de la limitación definida en el inciso a) del artículo 15 del Decreto N° 806/04, a los efectos de determinar si corresponde la exclusión mencionada en el párrafo anterior.

TEXTO

I - Vienen las presentes actuaciones del Departamento..., atento al envío vía Internet de la División Capacitación ..., referida a la posibilidad de adhesión al Régimen Simplificado en los siguientes casos: alojamiento en cabañas y locación de autos sin chofer, en ambas situaciones con más de tres unidades.

Al respecto, el Departamento referido señala que el artículo 21, inciso f) del Anexo de la Ley N° 25.865 prevé que quedan excluidos del Régimen Simplificado los contribuyentes que realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres (3) unidades de explotación.

Asimismo, el área remitente hace referencia al artículo 15 del Decreto N° 806/04 entendiendo que el mismo define en su inciso a) como unidad de explotación, entre otras, a cada rodado, cuando este último constituya la actividad por la cual se solicita la adhesión al Régimen Simplificado (taxímetros, remises, transporte, etcétera) e inmuebles en alquiler, en tanto que el inciso b) define como actividad económica a las ventas, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, que se

realicen dentro del mismo espacio físico, así como las actividades desarrolladas fuera de él con carácter complementario, accesorio o afín y las locaciones de bienes muebles e inmuebles.

En cuanto al alojamiento en cabañas, señala que dicho supuesto fue analizado en la Actuación N° ... por la Dirección de Asesoría ... para el Régimen Simplificado establecido por el Anexo de la Ley N° 24.977, habiendo concluido que no se advertía impedimento para que los prestadores en las locaciones temporarias de inmuebles en lugares turísticos adhirieran al Monotributo, ello en tanto cumplimentaran los requisitos exigidos por el citado Anexo y sus normas complementarias, y siempre que los responsables no tuvieran más de una unidad de explotación y/o actividad económica incluida o excluida del régimen - cfr. en tal sentido artículo 17 de la ley y artículo 6° del Decreto N° 885/98 y sus modificaciones-.

Con relación al alquiler de rodados, resalta que el aludido inciso a) del artículo 15, cuando delimita cada rodado como unidad de explotación está referido a que el mismo constituya la actividad por la cual se solicita la adhesión, tales como los taxímetros, remises, transporte, etc.

Entiende que, si por el contrario, la actividad consiste en la locación de cosas muebles -rodados-, no correspondería la aplicación de la limitación del mencionado inciso, procediendo la adhesión al Régimen Simplificado por tratarse de una única actividad económica.

II - Respecto del alquiler de cabañas, es de destacar que si bien en el envío no se precisan las particularidades de las locaciones de este tipo de vivienda, cabría evaluar la situación atendiendo a las modalidades en que la misma puede ser brindada.

En este contexto, es de destacar lo entendido por la Dirección de Asesoría Técnica en oportunidad de analizar el tratamiento de prestaciones brindadas en apart residencial o apart-hotel en el sentido de que "... aun cuando la locación de apart hoteles se instrumente como una locación de inmuebles, es indudable que la misma, dadas sus características -ocupación temporaria de inmueble, prestación de servicios de recepción y conserjería, de limpieza, telefónicos, etc.- se asemeja a las enunciadas en el punto 2, del inciso e) del artículo 3° de la ley del gravamen" otorgándole de este modo la característica de un servicio de hospedaje y no de una locación de inmuebles. -Dictamen N° 53/93 (D.A.T.) -.

Por lo expuesto, se entiende que el alquiler de cabañas puede estar brindado en forma integrada con otros servicios conformando lo que sería un servicio de hospedaje o, por el contrario, tratarse de una simple locación de inmueble cuando la misma no se complementa con otros servicios.

Ello así, cabe analizar el encuadre de la operatoria en el régimen que nos ocupa atendiendo a las dos modalidades posibles en que la misma puede presentarse, ya sea cuando constituya una prestación de servicio de alojamiento o bien un alquiler de inmueble.

A este fin, cabe traer a colación lo establecido por el artículo 2° del Anexo de la Ley N° 25.865, el cual considera pequeños contribuyentes a "... las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, obras, 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 Título 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 (Capítulo I, Sección IV, de la Ley N° 19.550 de sociedades

comerciales y sus modificaciones), en la medida en que tengan un máximo de tres (3) socios."

El segundo párrafo del precitado artículo dispone que se mantendrá dicha condición en todos los casos siempre que se cumplan las condiciones mencionadas en los incisos a) a e), entre las que se encuentra haber obtenido en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, ingresos brutos inferiores o iguales al importe de pesos setenta y dos mil (\$ 72.000) por las locaciones y/o prestaciones de servicios, en tanto que, de tratarse del resto de las actividades enunciadas, incluida la actividad primaria, haber obtenido en igual período, ingresos brutos inferiores o iguales al importe de pesos ciento cuarenta y cuatro mil (\$ 144.000).

Por su parte, el Decreto N° 806/04, reglamentario de la ley que nos ocupa, dispone en su artículo 5°, primer párrafo, que las locaciones de bienes muebles e inmuebles se encuentran comprendidas en el inciso a) del artículo 2° del "Anexo".

De lo expuesto se puede concluir en primer lugar que tanto en el caso en que el alquiler de las cabañas sea entendido como una locación de inmueble o de una prestación de servicio de hospedaje, el contribuyente que desarrolle dicha actividad podrá ser considerado monotributista en tanto sus ingresos brutos no superen los \$ 72.000.

Volviendo al texto legal, el artículo 21 del Anexo de la ley en cuestión establece que "Quedan excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado (R.S.) los contribuyentes que ... f) Realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres (3) unidades de explotación."

Respecto de esta última condición, el inciso a) del artículo 15 del Decreto N° 806/04 entiende por unidad de explotación, entre otras, a cada espacio físico (local, establecimiento, oficina, etcétera) donde se desarrolle la actividad y/o cada rodado, cuando este último constituya la actividad por la cual se solicita la adhesión al Régimen Simplificado (R.S.) (taxímetro, remises, transporte, etcétera), inmueble en alquiler o sociedad de la que forma parte el pequeño contribuyente.

El inciso b) del artículo citado en el párrafo anterior considera como actividad económica a las ventas, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, que se realicen dentro de un mismo espacio físico, así como las actividades desarrolladas fuera de él con carácter complementario, accesorio o afín y las locaciones de bienes muebles e inmuebles.

En función de la normativa reseñada, corresponde dilucidar si en el supuesto en que dichas cabañas conformen un conjunto de inmuebles mediante los cuales se brinda un servicio que se asemeja al que podría brindar un hotel, el hecho de que sean más de tres cabañas excluye al sujeto del régimen.

En tal sentido, cabe referirse a lo opinado por la Dirección de ... en la Actuación N° ... en la cual se analizó, en el marco de la Ley N° 24.977, la actividad de alquiler temporal de viviendas con fines turísticos, las cuales generalmente son construidas en forma de chalet, duplex o bungalow, formando un conjunto de dos o más unidades.

En dicha oportunidad, la Dirección mencionada sostuvo que no se advertía impedimento para que los prestadores de los servicios en cuestión adhirieran al monotributo, ello en tanto cumplimenten los requisitos exigidos por la Ley N° 24.977 y sus normas complementarias y siempre que los responsables no tuvieran más de una unidad de explotación y/o actividad económica incluida o

excluida del régimen -cfr. en tal sentido artículo 17 de la ley y artículo 6º del Decreto N° 885/98 y sus modificaciones-.

Asimismo, aclaró que, de acuerdo a las disposiciones del artículo 48 de la Resolución General N° 619 (AFIP), reglamentaria del entonces Régimen Simplificado, los parámetros superficie afectada a la actividad o energía eléctrica consumida, no debían ser considerados en los servicios de alojamiento y/o hospedaje prestados en hoteles o pensiones, excepto en alojamiento por hora.

Ello así, es opinión de esta Asesoría que, así como el área legal entendió que los parámetros superficie y energía eléctrica no debían ser considerados en el alquiler temporal de viviendas con fines turísticos por reunir características propias del servicio de hospedaje, corresponde entender que proceden iguales consideraciones respecto del alojamiento en cabañas atento a que el mismo conforma el mismo tipo de prestación.

En dicho entendimiento, el tratamiento en el Régimen Simplificado del servicio que nos ocupa, en lo concerniente a la cantidad de unidades -cabañas- como elemento determinante de la exclusión establecida por el artículo 21 de la Ley N° 25.865, debe ser igualitario para todo sujeto que desarrolle dicha actividad, ya que un criterio contrario implicaría una inequidad respecto de quien presta el mismo servicio en un solo edificio, tal el caso de hoteles o apart-hoteles.

Por lo expuesto, se concluye que la actividad de servicio de alojamiento en cabañas, en tanto se complementa con otros servicios conformando lo que sería un servicio de hospedaje, debe ser entendida como una actividad económica a los efectos de la exclusión referida por el artículo 21, inciso f) del Anexo de la Ley N° 25.865.

Por otra parte, en el caso en que las cabañas sean alquiladas sin que medie otro tipo de prestación, es decir, de tratarse de una mera locación de inmueble, la norma reglamentaria es precisa al establecer que, de superarse la cantidad de tres unidades, el locador se verá imposibilitado de asumir la condición de "Pequeño Contribuyente".

Sin perjuicio de lo expuesto y respecto del antecedente emitido por la Dirección de ..., es del caso advertir que esta Dirección entiende que en lo relativo al Impuesto a las Ganancias, los rendimientos derivados de la actividad de alojamiento a turistas prestando los servicios a que hacíamos referencia en los párrafos anteriores constituye una explotación hotelera, correspondiendo que los mismos se incluyan en la tercera categoría -artículo 49 de la ley del tributo -.

III - Con relación a la locación de rodados, corresponde remitirse a lo dispuesto por el artículo 15 del Decreto N° 806/04 a los efectos de determinar si la cantidad de vehículos a rentar resulta determinante de la exclusión establecida por el artículo 21 del Anexo de la Ley N° 25.865.

A tal efecto, el inciso a) del precitado artículo 15 define como unidad de explotación, entre otras, a "...cada rodado, cuando este último constituya la actividad por la cual se solicita la adhesión al Régimen Simplificado (taxímetro, remises, transporte, etcétera) ...".

Por su parte, el inciso b) de dicho artículo define el concepto de actividad económica para lo cual expresa que se trata de "...las ventas, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, que se realicen dentro de un mismo espacio físico, así como las actividades desarrolladas fuera de él con carácter complementario, accesorio o afín y las locaciones de bienes muebles e inmuebles."

Ello así, resulta claro que, al definir la norma reglamentaria al alquiler de cosa mueble como una "actividad económica", consideró apropiado no aplicar el parámetro cantidad de vehículos como una medida adecuada para evaluar la envergadura del contribuyente pudiéndose prescindir, en tal caso, del número de rodados para considerarse incluido en el régimen.

Por ende, en el caso de alquiler de rodados, no corresponde la aplicación de la limitación definida en el inciso a) del artículo 15 del Decreto N° 806/04, a los efectos de determinar si corresponde la exclusión establecida por el artículo 21, inciso a) del Anexo de la Ley N° 25.865.

Referencias Normativas:

- [Ley N° 25865](#) Artículo N° 21
- [Decreto N° 806/2004](#) Artículo N° 15
- [Ley N° 24977](#)
- [Ley N° 25865](#) Artículo N° 17
- [Decreto N° 885/1998](#) Artículo N° 6
- [Ley N° 20631 \(T.O. 1997\)](#) Artículo N° 3 (LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO)
- [Ley N° 25865](#) Artículo N° 2
- [Ley N° 19550 \(T.O. 1984\)](#) Artículo N° 21 (Capítulo I, Sección IV)
- [Decreto N° 806/2004](#) Artículo N° 5
- [Ley N° 25865](#) Artículo N° 21
- [Resolución General N° 619/1999](#) Artículo N° 48
- [Ley N° 20628 \(T.O. 1997\)](#) Artículo N° 49 (LEY DE IMPUESTO A LAS GANANCIAS)

FIRMANTES

LILIANA INES BURGUEÑO Jefa Departamento Asesoría Técnica Tributaria
Conforme: 03/02/2005 ALFREDO R. STERNBERG Director (Int.) Dirección de Asesoría Técnica
Conforme: 07/02/2005 JOSE NORBERTO DEGASPERI Subdirector General Subdirección General de Legal y Técnica Impositiva
