



EXPANDIR



CONTRAER



IMPRIMIR



## Dictamen N° 10/2016

DI ALIR

28 de Junio de 2016

---

### DATOS DE PUBLICACIÓN

#### ASUNTO

PROCEDIMIENTO. Régimen simplificado para Pequeños Contribuyentes.  
Alquileres devengados. Conceptos incluidos.

#### ^ TEMA

ALQUILER-REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS  
CONTRIBUYENTES-EXPENSAS COMUNES

#### SUMARIO

Las expensas comunes resultarán en principio comprendidas dentro del concepto de “alquileres devengados” en el marco del RS, en tanto se trate de una contraprestación derivada de la locación, uso goce o habitación (cualquiera sea la denominación que se le otorgue) del inmueble en el que se desarrolla la actividad por la que el pequeño contribuyente adhirió al RS, cuya cancelación haya sido tomada a cargo por el locatario.

No cabe cercenar por vía interpretativa, sobre la base de conceptos y soluciones aplicables a otros tributos de características diferentes al Monotributo, las previsiones que surjan de la literalidad de normas atinentes al RS, atendiendo a la particularidad del Monotributo frente a los procedimientos de determinación y liquidación de los impuestos que sustituye, que presentan características marcadamente disímiles.

IMPUESTO:

MONOTRIBUTO

VOCES:

- LEY N° 25.865.
- REGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.
- DECRETO N° 1/10 ARTÍCULO 20.
- CÓDIGO CIVIL Y COMERCIAL, ARTÍCULOS 1208, 2046 Y 2048.

- PARÁMETRO ALQUILERES DEVENGADOS.

- EXPENSAS COMUNES.

---

## TEXTO

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., originadas en una inquietud plasmada por la División ... en su Nota N° .../2014 (DV ...) de fs. 1, relativa a los conceptos que conforman el parámetro alquileres devengados además de los pactados en caso de que el contribuyente asumiera los mismos por contrato en el marco del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

II.- Al respecto, la precitada División expresa que "De las acciones de investigación llevadas a cabo por esta División, se han detectado Contribuyentes Monotributistas que han suscripto Contratos de Locación para el desarrollo de su actividad que contienen cláusulas referentes a erogaciones de Expensas y A.B.L. Municipal, entre otras", situación ante la cual, luego de citar al artículo 20 del Decreto N° 1/2010, expresa que: "...la presente consulta obedece a la determinación por parte del Organismo de cuáles son los conceptos que componen o formarían parte de las 'contraprestaciones' derivadas de la locación, como así también los llamados 'complementos', considerando que el gasto 'expensas' actualmente resulta significativamente superior a los alquileres pactados en los contratos aportados por los contribuyentes".

La cuestión fue analizada por la División ... en su Nota N° .../15 (DV ...) - Actuación N° .../14 (DI ...) -, conformada por la Dirección de ... y la Subdirección General de ... mediante las Notas Nros. .../15 (DI ...) y .../15 (SDG ...) , respectivamente -fs. ...-, efectuando, en esencia, las consideraciones que seguidamente se exponen.

A los efectos de precisar el alcance del parámetro "alquileres devengados" contemplado por el artículo 8° del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) -Monotributo-, Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565, el servicio jurídico preopinante, luego de transcribir el primer párrafo del artículo 20 del Decreto N° 1/2010, señaló que "...por alquileres devengados debe entenderse a toda contraprestación en dinero o en especie derivada del alquiler (uso, goce o habitación) cualquiera sea la denominación que se adopte incluyendo los complementos del mismo, tales como mejoras introducidas por el locatario, la contribución territorial, y otros gravámenes o gastos tomados a cargo por el inquilino, como así también el uso de cosas muebles y otros servicios y accesorios que suministre el propietario".

Entendió que dicho artículo 20 "...al referirse a 'otros gravámenes o gastos tomados a cargo por el inquilino' lo hace justamente en relación a todos los gastos vinculados al inmueble locado (en tanto se encuentren a cargo por el locatario y puedan considerarse complementos de ese alquiler)", aunque advirtió que "...efectuar un análisis pormenorizado de cada uno de los conceptos que podrían considerarse, como 'otros gravámenes o gastos' entendidos como complementos del precio pactado, constituye una tarea que involucra un estudio específico de cada contrato, lo que remite a la valoración y análisis de cuestiones de hecho y prueba, ajenos a la competencia de esta área".

Sostuvo además que tal reglamentación debe ser objeto de una interpretación amplia abarcativa de las expensas, concepto sobre el cual expone que "participan de los caracteres de las obligaciones denominadas 'Propter Rem'",

que “son cuotas mensuales que se pagan en concepto de gastos de mantenimiento de un inmueble comprendido en el régimen de propiedad horizontal”, que su pago “recae sobre el propietario del inmueble, pero nada impide que el inquilino asuma -expresamente en el contrato de locación- la cancelación de las mismas” y que “en el supuesto en el que el locatario asuma dicho gasto -ya sean expensas ordinarias o extraordinarias-, como cualquier otro que no corresponda a un servicio (luz, gas, teléfono, etc.), nos encontraríamos ante 'un complemento' del precio pactado por la locación”.

Advierte luego que “Si bien en este tipo de contratos, los inquilinos suelen asumir el pago de las expensas, generalmente, sólo lo hacen respecto de las denominadas ordinarias...”, pero que “...nada impide que el locatario asuma el pago de las mismas en su totalidad (ordinarias y extraordinarias) y, en consecuencia, dichos conceptos integrarían el precio pactado o, en los términos del Régimen Simplificado, ‘los alquileres devengados’... Vale decir que, cuando se pacta expresamente el pago de expensas, impuestos u otros gastos a cargo del locatario, una vez devengados los mismos, integran el precio del alquiler, pues se trata de una deuda compleja -integrada por varias prestaciones-que no se saldaría si no se pagan aquéllos; esto es, no resultaría completo el pago que se hubiese efectuado por el sólo importe del alquiler -encontrándose, el locador, habilitado a intimar la cancelación de los referidos conceptos-”.

A modo de conclusión, expresa que “...para determinar el parámetro de alquileres devengados -entendiendo que los alquileres a considerar serán aquellos en los que el pequeño contribuyente tenga la calidad de locatario y en la medida en que los mismos se relacionen con la actividad por la cual adhirió al régimen-, se deberá adicionar al precio locativo convenido en el respectivo contrato todos aquellos montos que por cualquier otro concepto se estipulen como complemento del mismo, siempre que el locatario los tome a su cargo, pudiendo considerarse entre ellos a las expensas”.

Ahora bien, luego de formular dicha conclusión, advierte que del artículo 8o de la Resolución General N° 1032 “...surge un alcance diferente al aquí expuesto, toda vez que... al referirse a los alquileres que por sus montos quedarían gravados...” por el Impuesto al Valor Agregado, establece que “No constituyen complemento del alquiler los importes correspondientes a gravámenes, expensas y gastos de mantenimiento y demás gastos por tasas y servicios que el locatario tome a su cargo”.

Respecto de ello, entiende que “...la diferencia de alcance observada en torno a los conceptos que deben considerarse ‘complementos’ de un alquiler, por un lado, por la Reglamentación del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y, por otro, por la Resolución General N° 1032, no debería ser considerada contradictoria; ya que en el caso del Monotributo el parámetro de alquileres devengados se utiliza para establecer la categoría de revista de un contribuyente y para evaluar su permanencia en el régimen, en tanto, lo dispuesto por la mencionada Resolución General tiene directa incidencia en la determinación del gravamen”, sin perjuicio de lo cual entiende prudente consultar a esta Asesoría Legal cuál sería la interpretación correcta de la situación planteada, ... .

III.- En función de lo expuesto, corresponde efectuar las siguientes consideraciones.

A) En forma preliminar, debe destacarse que cabe compartir la advertencia del área jurídica preopinante respecto de que efectuar el análisis de cada uno de los conceptos que podrían ser entendidos como contraprestación y complementos de la locación “constituye una tarea que involucra un estudio específico de cada

contrato, lo que remite a la valoración y análisis de cuestiones de hecho y prueba”, ajenos a la competencia de esta área. Ello obstaría al tratamiento de la consulta con los alcances de la Instrucción General N° .../.. (...), aunque no empece al estudio, a título de colaboración, de los aspectos jurídicos involucrados en la problemática advertida por la División que originó el expediente.

Sentado ello, cabe apuntar que en virtud del artículo 1o del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) -Monotributo-, -Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, texto sustituido por la Ley N° 26.565- “Se establece un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias, al valor agregado y al sistema previsional, destinado a los pequeños contribuyentes”.

La definición de pequeño contribuyente está dada en el artículo 2° del Anexo, según el cual se consideran como tales a los efectos del RS “...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 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 19.550 de Sociedades Comerciales, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones), en la medida que tengan un máximo de hasta tres (3) socios”, estableciéndose además diversos requisitos y parámetros que deben verificarse concurrentemente para la inclusión en el régimen.

En tal sentido, el artículo 8o del Anexo establece distintas categorías conforme a ciertos parámetros —ingresos brutos, magnitudes físicas y alquileres devengados anualmente— que determinan el encuadre de los pequeños contribuyentes en la categoría respectiva como también, en su caso, la permanencia o no en el RS.

A los efectos de este análisis, corresponde circunscribirse al parámetro atinente al monto de los alquileres devengados anualmente, respecto del cual los dos primeros párrafos del artículo 20 del Decreto N° 1/10, reglamentario del RS, establecen:

“El parámetro alquileres devengados previsto en el Artículo 8o y concordantes del ‘Anexo’, referido al inmueble en el que se desarrolla la actividad por la que el pequeño contribuyente adhirió al régimen, comprende toda contraprestación — en dinero o en especie— derivada de la locación, uso, goce o habitación — cualquiera sea la denominación que se le otorgue— de dicho inmueble, así como los importes correspondientes a sus complementos (mejoras introducidas por los arrendatarios o inquilinos, la contribución directa o territorial y otros gravámenes o gastos que haya tomado a su cargo, y el importe abonado por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario) .

“A tales efectos deberá entenderse por mejoras todas aquellas erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien”.

Liminarmente, cabe recordar que el parámetro alquileres devengados, referido al inmueble en el que se desarrolla la actividad por la que el pequeño contribuyente adhirió al régimen, comprende toda contraprestación -en dinero o en especie- derivada de la locación, uso, goce o habitación -cualquiera sea la denominación que se le otorgue- de dicho inmueble, así como los importes correspondientes a sus complementos (mejoras introducidas por los

arrendatarios o inquilinos, la contribución directa o territorial y otros gravámenes o gastos que haya tomado a su cargo, y el importe abonado por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario).

Así, la caracterización del parámetro en cuestión es amplia y no se circunscribe al “precio de la locación” ni aún al más extenso concepto de “canon locativo” que en los términos del artículo 1208 del Código Civil y Comercial de la Nación, abarca tanto a dicho precio como también a toda otra prestación de pago periódico asumida convencionalmente por el locatario.

En efecto, a los fines de la categorización en el RS se considerará alquiler devengado, referido al inmueble en que se desarrolla la actividad por la que el pequeño contribuyente adhirió al régimen, a toda contraprestación derivada de la locación, uso, goce o habitación (cualquiera sea la denominación que se le otorgue) de dicho inmueble, como así también a los importes correspondientes a sus complementos, tales como: las mejoras introducidas por los arrendatarios o inquilinos (erogaciones que no constituyan reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento); contribución directa o territorial y otros gravámenes o gastos que haya tomado a su cargo; y el importe abonado por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario.

B) Sentado lo expuesto, cabe referirse al tópico expensas traído a colación por el área consultante. Al respecto cabe recordar que dentro de la materia Propiedad Horizontal, se denomina de manera general como “expensas comunes”, a los gastos de administración y conservación de la cosa común.

Más específicamente, el art. 2046, inciso c) del Código Civil y Comercial de la Nación dispone al respecto, que se encuentran a cargo de los propietarios pagar expensas comunes ordinarias y extraordinarias en la proporción de su parte indivisa. Precizando el artículo 2048 del mentado plexo legal que cada propietario debe pagar las expensas comunes ordinarias de administración y reparación o sustitución de las cosas y partes comunes o bienes del consorcio, necesarias para mantener en buen estado las condiciones de seguridad, comodidad y decoro del inmueble y las resultantes de las obligaciones impuestas al administrador por la ley, por el reglamento o por la asamblea. Igualmente son expensas comunes ordinarias las requeridas por las instalaciones necesarias para el acceso o circulación de personas con discapacidad, fijas o móviles, y para las vías de evacuación alternativas para casos de siniestros. Debe también pagar las expensas comunes extraordinarias dispuestas por resolución de la asamblea.

Ello significa que el responsable del pago de las expensas -comunes y extraordinarias- frente al Consorcio de Copropietarios siempre será el propietario del inmueble, aun cuando en el contrato de locación se hubieran dispuesto a cargo del locatario.

Ahora bien, en tanto esta convención entre locador y locatario es jurídicamente admisible, corresponde considerar a dichos gastos como parámetro en el contexto legal de que se trate.

De tal manera, las expensas comunes resultarán en principio comprendidas dentro del concepto de “alquileres devengados” en el marco del RS, en tanto se trate de una contraprestación derivada de la locación, uso goce o habitación (cualquiera sea la denominación que se le otorgue) del inmueble en el que se desarrolla la actividad por la que el pequeño contribuyente adhirió al RS, cuya cancelación haya sido tomada a cargo por el locatario.

C) Finalmente, en tanto el área preopinante ha traído a colación el artículo 8º de la Resolución General N° 1032 que, a los efectos del Impuesto al Valor

Agregado, indica que no constituyen complementos del alquiler conceptos que son considerados como tales por el artículo 20 del Decreto N° 1/10 reglamentario del RS, debe recordarse que esta Asesoría Legal, ante una situación que presenta aspectos similares a la aquí examinada, indicó que "...no cabe- cercenar por vía interpretativa, sobre la base de conceptos y soluciones aplicables a otros tributos de características disímiles al Monotributo, como es el caso del Impuesto al Valor .." las previsiones que surjan, como en el "sub examine", de la literalidad de normas atinentes al RS, atendiendo a "...la particularidad del Monotributo frente a los procedimientos de determinación y liquidación de los impuestos que sustituye, que presentan características marcadamente disímiles" -cfr. Actuación N° .../14 (DI ...)-.

---

#### Referencias Normativas:

- [Ley N° 24977](#)
  - [Ley N° 26565](#)
  - [Decreto N° 1/2010](#) Artículo N° 20
- 

#### FIRMANTES

CAROL MARTINOLI - Jefe (Int.) Departamento Asesoría Legal en Asuntos Jurídicos Tribut.Internac. y Reg.Promoc. 28/06/2016 - MARINA CLAUDIA LAMAGRANDE - Directora (Int.) - Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Rec.Seg.Soc. 27/07/2016 - ELISEO DEVOTO - Subdirector General - Subdirección General de Asuntos Jurídicos

---