



*Universidad Nacional de La Plata*  
*Facultad de Ciencias Económicas*  
*Especialización en Tributación*

## TRABAJO INTEGRADOR FINAL

# **Tratamiento impositivo de la locación de bungalows con fines turísticos en personas humanas.**

*Autor: Cr. Franco Scorians*

*Director: Cr. Marcelo del Moro*

***La Plata***

***Diciembre de 2017***

## Índice

Abreviaturas .....	3
Introducción .....	5
Descripción de la Actividad .....	7
Capítulo 1: Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias. ....	12
Capítulo 2: Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado .....	33
Capítulo 3: Tratamiento en el Impuesto a los Bienes Personales.....	47
Capítulo 4: Tratamiento en el Monotributo .....	49
Capítulo 5: Tratamiento en los impuestos Provinciales .....	70
Capítulo 5.1. Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos .....	70
Capítulo 5.2. Tratamiento en el Impuesto de Sellos .....	78
Capítulo 5.3. Tratamiento en el Impuesto Inmobiliario .....	81
Capítulo 6. Tratamiento en las Tasas Municipales .....	86
Capítulo 6.2 Tratamiento en Tasa por Servicios Sanitarios.....	89
Capítulo 6.3 Tratamiento en Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad .....	90
Conclusión.....	96
Bibliografía.....	97

## Abreviaturas

**A.F.I.P.:** Administración Federal de Ingresos Públicos

**A.T.E.R.:** Administradora Tributaria de Entre Ríos

**ART.:** Artículo

**B.C.R.A.:** Banco Central de la República Argentina

**BI:** Base Imponible

**C.A.B.A.:** Ciudad Autónoma de Buenos Aires

**C.B.U.:** Clave Bancaria Uniforme

**C.P.C.E.C.A.B.A.:** Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

**CAI:** Código de Autorización de Impresión

**CAT:** Categoría

**D.A.L.:** Dirección de Asesoría Legal

**D.A.T.:** Dirección de Asesoría Técnica

**D.A.T.y.J.:** Dirección de Asuntos Técnicos y Jurídicos

**D.E.M.:** Departamento Ejecutivo Municipal

**DR:** Decreto Reglamentario

**DDJJ:** Declaración Jurada

**GNSI:** Ganancia Neta Sujeta a Impuesto

**H.C.D.:** Honorable Concejo Deliberante

**I.N.D.E.C.:** Instituto Nacional de Estadística y Censos de la República Argentina

**IVA:** Impuesto al Valor Agregado

**LIG:** Ley de Impuestos a la Ganancias

**M.E.H.F.:** Ministerio de Economía, Hacienda y Finanzas

**RS:** Régimen Simplificado

**Rdo.:** Resultado

**RFA:** Renta de Fuente Argentina

**RFE:** Renta de Fuente Extranjera

**RG:** Resolución General

**RIPTE:** Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables

**S.I.J.yP.:** Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones

**S.I.P.A.:** Sistema Integrado Previsional Argentino

**SAT:** Sistema de Administración Tributaria

**S.N.S.S.:** Sistema Nacional del Seguro de Salud

**T.O.:** Texto Ordenado

**UFM:** Unidad Fiscal Municipal

**VEP:** Volante Electrónico de Pago

**VATT:** Vivienda de Alquiler Temporario

## Introducción

El objetivo del presente trabajo es realizar un análisis integral del tratamiento impositivo en el ámbito nacional, provincial y municipal, correspondiente a la actividad de locación de inmuebles con fines turísticos, desempeñado por una persona humana, propietaria de bungalows.

Dada la gran cantidad de normas del sistema tributario vigente aplicable a la actividad, se tratará de abarcar a las mismas en su más extenso y profundo nivel de análisis, con el fin de poder encuadrar al contribuyente en una correcta delimitación jurídica.

La actividad económica se desarrollará en la provincia de Entre Ríos, más específicamente sobre la costa del río Uruguay, en la ciudad de San José, Departamento Colón.

En dicha zona el turismo se ha desarrollado de manera exponencial en estos últimos tiempos, a partir de la llegada de visitantes que arriban al lugar para conocer sus balnearios y disfrutar de sus vacaciones.

La creciente “ola” de inversiones llevadas a cabo por personas humanas dentro de esta zona geográfica -con tanto auge en la actualidad-, motivó el desarrollo del presente trabajo y al análisis del mismo dentro del ámbito tributario en sus tres niveles, con el fin de que los contribuyentes puedan prever que obligaciones fiscales deben afrontar a la hora de planificar correctamente sus emprendimientos económicos.

Se pretende que este trabajo sea de utilidad y sirva de aporte para todos aquellos interesados en el estudio de este tipo de negocio económico (por ejemplo: Contadores Públicos y otros profesionales graduados en la carrera de Ciencias Económicas, y a los distintos tipos de inversores (actuales o potenciales) que deseen conocer los distintos impuestos que deberán afrontar en caso de que decidan llevar a cabo la inversión.

Para comenzar debemos considerar que se entiende por bungalows o bungalós. Etimológicamente el término “bungalows” proviene de la lengua Hindú que significa “casa al estilo de Bengala”. Bengala es una ciudad de la India que tiene la particularidad de que sus casas se construyeron utilizando únicamente

madera. Hoy en día se acepta que este tipo de construcciones se lleve a cabo, también; a base de piedra y ladrillo.

Su característica principal es que poseen un diseño compacto que puede tener: una planta o, una planta y media. Su construcción fue diseñada con el propósito principal de optimizar el espacio. Es por ello que se pueden albergar una cierta cantidad reducida de personas que por lo general, no superan las cuatro o cinco.

Es decir que al hablar de bungalows estamos haciendo referencia a una especie de cabaña o de casa de dimensiones reducidas, que suelen contar con las siguientes comodidades: una o dos habitaciones, baño, cocina-comedor, cochera cubierta, semi-cubierta o descubierta y parrilla.

Este tipo de construcciones es utilizado frecuentemente para destinarlo al alquiler con fines turísticos por temporada dado que, en comparación con otro tipo de construcciones más sofisticadas, resulta mucho menos costosa. Se encuentran muy difundidas en localidades abocadas al turismo que cuentan con zonas balnearias.

Algunas de las características que hacen que las personas prefieran alojarse en bungalows, son: por lo general se encuentran ubicados muy cerca de las zonas balnearias, son lugares más económicos que un hotel, tienen un alto grado de independencia donde no existen los horarios, y donde el huésped puede sentirse más cómodo como si estuviera en su casa.

## Descripción de la Actividad

Con el objetivo de establecer cómo se brinda el servicio de alojamiento turístico en bungalows, se detallará una breve descripción de la actividad. A los fines de su total comprensión, se la dividió en etapas, las cuales se han denominado: etapa de conocimiento, etapa de preacuerdo, etapa de reserva, etapa de contrato y etapa de culminación del contrato. Las mismas serán desarrolladas a continuación:

### 1. Etapa de conocimiento:

Es aquella etapa en la cual se establece el primer acercamiento entre las partes. Comienza cuando el interesado realiza una consulta (por ejemplo: vía mail o por teléfono) acerca de la disponibilidad de las fechas que desea alojarse, monto por día de la tarifa, posibilidad de descuentos, comodidades de los bungalows, etcétera.

El propietario del lugar pasa a dar respuesta inmediata de las consultas al posible huésped.

Para ello toma el “libro de reservas”, registro en donde se asienta la disponibilidad de días libres y días ya reservados que se tiene de los bungalows, de manera de cotejar si la fecha solicitada por el huésped va a estar sin ocupantes. Posteriormente se fija precio en función a la época del año, la suma de días que haya solicitado, como también así la cantidad de visitantes que desean alojarse, informándoselo al posible cliente.

### 2. Etapa de preacuerdo:

Esta etapa se denomina así porque aun no se llegó a un acuerdo total entre las partes, ya que quedan aún cuestiones pendientes a concluir y, por ende, pueden suceder dos situaciones:

- 1) Que se haya llegado a un preacuerdo entre las pretensiones del posible locatario y las pautas establecidas por el propietario, o

2) Que no se haya llegado dicho preacuerdo. En este caso se dará por concluida la comunicación entre las partes.

Una vez que se haya perfeccionado el preacuerdo (punto 1), el locador envía por escrito vía mail al posible locatario la “Planilla de Reserva” a los fines de que este último, junto con su grupo familiar, complete todos sus datos personales. Los mismos se indican a continuación:

Nro.	Denominación	Contenido
1	Nombre y apellido	
2	D.N.I	
3	Domicilio	
4	Ciudad	
5	Provincia	
6	Nº de Teléfono Fijo	
7	Nº de Teléfono Celular	
9	Vehículo	
10	Nº de patente	
11	Nombre/s y apellido/s del resto del grupo familiar	
12	D.N.I de cada uno	

De esta manera, el posible locador toma conocimiento fehaciente de los datos de los probables huéspedes que va a albergar. Es de destacar que esta misma información va a ser de gran utilidad a la hora de obtener los datos para la confección del contrato de locación.

A su vez, el posible locador envía la “Planilla de Depósito”, que es aquella en la que comunica sus datos bancarios a los fines de que el probable huésped tome conocimiento donde debe realizar la transferencia bancaria, a fin de efectuar la reserva del lugar.

A continuación se expone un modelo con la información que ésta debería contener, donde cada locador deberá adaptarla según sus datos bancarios, fiscales y personales:

Nro.	Denominación	Contenido
1	Nombre del Banco	
2	C.B.U	
3	Caja de Ahorro/ Cuenta Corriente	
4	Nº de Cuenta	
5	Nombre y Apellido del titular de la cuenta	



6	D.N.I	
7	C.U.I.T	
8	Dirección	
9	Ciudad	
10	Departamento	
11	Código Postal	

En dicha comunicación el posible locador deja asentado por escrito de manera taxativa que la reserva se verá perfeccionada con una seña del total de la estadía. Nuestro Código Civil y Comercial en su Art. N° 1059 habla de “señal o arras” en alusión a la misma, diciendo:

*“La entrega de señal o arras se interpreta como confirmatoria del acto, excepto que las partes convengan la facultad de arrepentirse; en tal caso, quien entregó la señal la pierde en beneficio de la otra, y quien la recibió, debe restituirla doblada”.*

Si bien no existe disposición legal al respecto que establezca que porcentaje debe ser solicitado para que se materialice la misma, los usos y costumbres indican que es entre un 30% y 50% del valor total de la estadía.

La única manera posible para que el locador efectúe la reserva a favor de su depositante, es a través de la recepción de esta seña. Una vez recibida la misma, debe comunicárselo fehacientemente vía telefónica o por mail.

### 3. Etapa de reserva:

Esta etapa se perfecciona una vez que el interesado haya realizado el depósito al banco en la cuenta del titular de los bungalows en calidad de reserva, la cual figura en la Planilla de Depósito, que haya comunicado dicho accionar y posteriormente remita la Planilla de Reserva con sus datos personales y el de su grupo familiar.

El locador corrobora que se haya efectuado el depósito de la manera pactada. Confirma además la recepción de todos los datos predeterminados en la Planilla de Reserva. Si la información remitida es correcta, se registra la operación en el libro de reservas y se confecciona el tipo de comprobante de

acuerdo a su condición fiscal, para posteriormente enviar, el comprobante de acreditación del pago.

Una situación excepcional que puede acontecer, (que puede estar previamente convenido entre las partes por escrito al momento de que el locador envía la Planilla de Reserva) es que: en el caso de que el locatario haya realizado efectivamente la reserva y este no pueda asistir a la fecha pactada, debe comunicar dicha situación a este primero con 30 días de anticipación para que se pueda rehabilitarse la estadía para otra época del año, a convenir a futuro. De esta manera el locador no pierde la reserva. Caso contrario, esta misma caduca y el locatario no tendrá derecho a reclamo alguno.

#### 4. Etapa contractual:

Llegado el momento del día convenido entre las partes y arribado el turista al lugar reservado por el mismo, el locador lo recibe, procede a efectuar una visita por las instalaciones, y posteriormente se firma el contrato de locación temporaria, en donde se detalla: el inventario de bienes muebles que contiene el bungalow, los días de estadía convenidos, el nombre de las partes y el precio pactado. En ese mismo momento es aconsejable que el locatario abone la parte del precio convenido que le faltaba conceder y así completar el valor total de la estadía.

Acto seguido, el locador pasa a confeccionar la factura a nombre del locatario por el valor de la estadía, es decir, por esta última suma de dinero recibida en el momento que se firma el contrato, ya que -como se aclaró previamente- por el porcentaje recibido en calidad de reserva el comprobante fue confeccionado oportunamente.

A partir de ese momento el locatario goza de pleno derecho de hacer uso y goce del bungalow por el tiempo pactado entre las partes.

#### 5. Etapa de culminación del contrato

Después de haber disfrutado de la estadía y haber culminado el plazo estipulado en el contrato, el locatario entrega las llaves al locador, previa

verificación de este último que ha dejado los bienes muebles en el mismo estado y conservación de acuerdo al inventario de bienes detallado en el contrato.

## Capítulo 1: Tratamiento en el Impuesto a las Ganancias.

### 1. Hecho Imponible

El perfeccionamiento del hecho imponible, elemento que da nacimiento a la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo del impuesto, se genera cuando se dan concomitantemente cuatro aspectos: el objetivo, el subjetivo, el espacial o territorial y el temporal.

Tal como lo establece Reig<sup>1</sup>, “nuestra ley no alude en particular al momento de verificación del hecho imponible, sino que la referencia a la “producción” de la renta, como determinante del nacimiento de la obligación tributaria, está hecha indirectamente al tratar sobre la imputación de la renta al año fiscal”, como se describirá más adelante.



No obstante, comenzamos con el análisis de cada uno de estos elementos para la actividad que estamos abordando, la locación temporaria de bungalows con fines turísticos.

#### 1.1 Objeto

La Ley de Impuesto a las Ganancia (en adelante LIG) Ley 20.628, T.O. 1997, define el concepto de renta en su Art. 2 de la siguiente manera:

*“A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:*

<sup>1</sup> Reig, Enrique J. (2008). “Impuesto a las Ganancias Teórico Practico” 11va. Edición. Ed. Macchi. Pág. 969.

*1) los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación;*

*2) los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, (...)*

*3) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, (...) cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.”*

Dentro de tal definición debemos destacar que existen dos definiciones de ganancia distintas dependiendo del sujeto que las obtenga:

- Una de ellas es la denominada teoría de la fuente o rédito-producto establecida en el Art. 2 apartado 1, aplicable si el sujeto que la obtiene es una persona humana o sucesión indivisa,
- Y la otra es la denominada teoría del balance o rédito-ingreso consagrado en el Art. 2 apartado 2 de la LIG, aplicable a los sujetos expresamente mencionados en el mismo.

Para el caso de que el sujeto que explota la actividad sea una persona humana, se podría decir a priori que, se debería hacer foco en el Art. 2 apartado 1 de la norma mencionada. La aplicabilidad de la teoría de la fuente o rédito producto establece que será considerado ganancia aquellos casos en que se den concomitantemente los tres requisitos esenciales:

1) Periodicidad en la obtención del ingreso: Si bien el negocio del alquiler temporario es estacional (el mayor ingreso se produce en vacaciones de verano y los fines de semana largos) existe una sucesiva frecuencia de ingresos tanto real como potencial.

2) Permanencia de la fuente que da origen a la generación de la renta: La fuente que da origen a la renta es propiamente el inmueble cedido en alquiler,

por ende ésta no se agota ni se extingue con la obtención del rédito, permanece en propiedad del locador.

3) Habilitación de la misma: La fuente se encuentra habilitada, acondicionada, preparada por parte del locador para obtener la ganancia. El locador tiene la intención de obtener su rédito acondicionando el inmueble para obtener su renta.

Los ingresos por alquiler de bungalows de manera temporaria encuadrarían dentro de los requisitos enunciados y, por ende, podríamos suponer a priori que, dichas rentas obtenidas durante el periodo fiscal (año calendario) quedan alcanzadas por el tributo aplicando esta teoría. Además se ratifica esta conclusión dado que el Art. 41 (referido a las rentas del suelo) en su inciso a) grava la locación de inmuebles urbanos de manera taxativa, diciendo que:

*“En tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta Ley, constituyen ganancias de la primera categoría y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos:*

*a) el producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales;”*

Sin embargo, si se hace una lectura atenta del Art 41 donde dice “en tanto no corresponda incluirlas en el artículo 49 de esta Ley...”, se puede claramente observar que el legislador da a entender que en tanto no encuadre como renta taxativamente del Art. 41, las mismas constituyen rentas de la tercera categoría consagradas en el Art. 49 de la LIG.

Así pues, debido a que el sujeto que explota la actividad que estamos analizando es una persona humana que tiene varios bungalows afectados a la explotación, formando un patrimonio de afectación separado a su patrimonio personal, encuadraría como renta gravada de tercera categoría, dentro del “Art. 49 inc. b) al establecer el mismo que: “constituyen ganancias de la tercera categoría: todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste”.

Es decir que, al considerar que el sujeto que la desarrolla es una empresa o explotación unipersonal que con fines de especulación o lucro, emprende una actividad comercial la cual pertenece a una persona humana residente en el

país radicada en el mismo, es de aplicabilidad el Art. 2 apartado 2 de la LIG, donde se consagra la teoría del balance o rédito-ingreso. Por consiguiente, se considerará ganancia a todo enriquecimiento, beneficio o renta que cumpla o no con los requisitos establecidos por la teoría de la fuente o rédito-producto descripta anteriormente.

Por conclusión, el resultado total de la actividad lo obtiene la empresa unipersonal y se considera renta de la tercera categoría.

## 1.2 Sujeto

La LIG grava las rentas de las personas humanas y las personas jurídicas<sup>2</sup>.

Como se dijo anteriormente la actividad es desarrollada por una empresa o explotación unipersonal. Ahora bien, ¿qué se entiende a los fines fiscales por el término “empresa”? Esto se encuentra consagrado en el Dictamen N° 7/1980 D.A.T.y.J. el cual lo define como:

*“Organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada para el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión del capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio de la actividad que desarrolla”.*

Es decir se tiene por configurada una empresa unipersonal cuando concurrentemente se den los siguientes presupuestos<sup>3</sup>:

“1.- Titular: Que el titular sea una persona humana o una sucesión indivisa.

---

<sup>2</sup> La Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o.1997) habla de “personas de existencia visible o ideal”. Sin embargo, desde la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de La Nación, Ley 26.994, vigente desde el 1/8/2015, dichos sujetos pasaron a denominarse “personas humanas o personas jurídicas, respectivamente”.

<sup>3</sup> Diez, Gustavo E. (2008). “Impuesto a las Ganancias”. 4ta. Edición. Ed. La Ley. Pág. 83-84.

2.- Domicilio: Que la persona humana o sucesión indivisa esté domiciliada o radicada en el país. De no ser así, es decir que el titular este domiciliado o radicado en el exterior estaríamos en presencia de un Establecimiento Estable, sujeto incluido en el artículo 69 inc. b) de la Ley, que tiene un tratamiento impositivo disímil al de una Empresa Unipersonal.

3.- Actividad: Que realice el ejercicio habitual de una actividad económica sea ésta industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole.

4.- Lugar donde ejerce la actividad: Que la actividad esté desarrollada dentro de nuestro país. Si el titular fuera una persona humana o sucesión indivisa domiciliada o radicada en nuestro país pero desarrollando actividades en el exterior, encuadraría en el concepto de Establecimiento Estable, ubicado en el exterior, que origina ganancia de tercera categoría de fuente extranjera para los titulares residentes en la República Argentina (artículo 128 de la Ley).

5.- Lucro: Que la actividad sea ejercida con la intención de lucrar con la misma, es decir con la finalidad de ganar.”

De esta definición antes esbozada se desprende claramente que para el caso bajo análisis se cumplen todos los requisitos para encuadrar como Empresa Unipersonal ya que: el titular es una persona humana radicada en el país que ejerce una actividad económica de locación de inmuebles con fines turísticos desarrollada dentro de nuestro país más precisamente en la ciudad de San José, provincia de Entre Ríos y que tiene afectado una inversión de capital (bungalows) con el ánimo de obtener un lucro (renta - alquiler).

La técnica de liquidación para el caso de las empresas o explotaciones unipersonales (al igual que las demás sociedades del Art. 49 inc. b) de la LIG) poseen un tratamiento particular.



Esto es así dado que las rentas obtenidas por los sujetos encuadrados en el Art. 49 inc. a) de la LIG, es decir las obtenidas por los responsables del Art. 69 del mismo cuerpo normativo, la ley los concibe como sujetos pasivos del impuesto a la renta y además como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es decir, son los mismos sujetos los encargados de obtener la ganancia, determinar y declarar el resultado impositivo además de ingresar el impuesto.

Sin embargo no sucede lo mismo con los sujetos empresas o explotaciones unipersonales ni con ninguno de los sujetos establecidos en el Art. 49 inc. b) de la LIG. Esto es así ya que se los considera sujetos pasivos del impuesto dado que es el mismo ente el encargado de obtener la ganancia y determinar el resultado impositivo pero es el titular de la de la empresa el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el encargado de declarar el resultado impositivo e ingresarlo al fisco.

Esto se encuentra consagrado en el Art. 50 de la LIG al establecer que:

*“El resultado del balance impositivo de las empresas unipersonales y de las sociedades incluidas en el inciso b) del artículo 49, se considerará, en su caso, íntegramente asignado al dueño o distribuido entre los socios aun cuando no se hubiera acreditado en sus cuentas particulares”.*

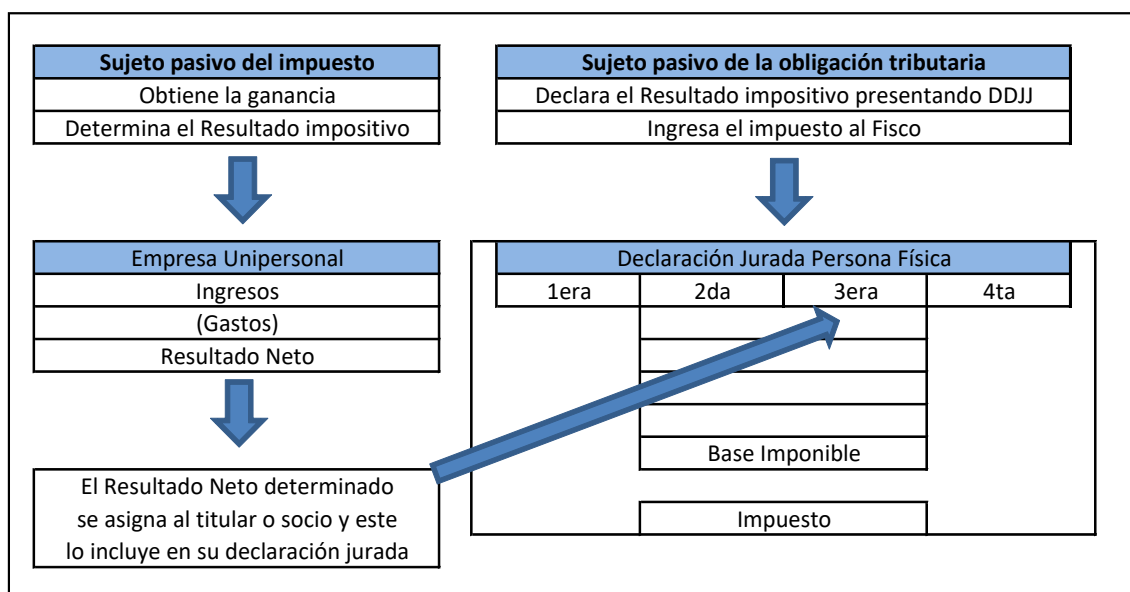
Este articulado nos indica que las sociedades<sup>4</sup> y las empresas unipersonales solamente se encargan de determinan el resultado impositivo. Cada socio de la sociedad o el titular de la empresa es el encargado de declararen su propia declaración jurada la ganancia o pérdida de la tercera categoría, la parte que del mismo le es atribuido.

Es decir, que ese resultado impositivo se le asigna en cabeza del titular (en el caso de empresa) o socio (en el caso de sociedad de persona) de manera que lo incluya en su declaración jurada personal, adicionando los demás resultados que haya obtenido durante el periodo fiscal.

---

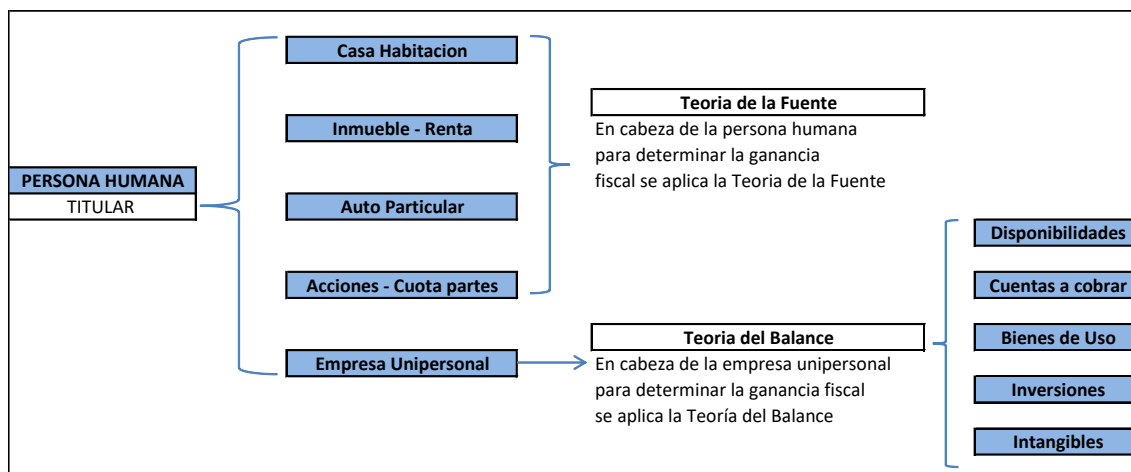
<sup>4</sup> Se hace alusión con esta expresión a las sociedades de personas, es decir, a las constituidas en nuestro país y siempre que no sean las establecidas en el Art 69 de la LIG (sociedades de capital y otros sujetos allí comprendidos).

A partir de lo anteriormente expuesto podemos exponer el siguiente esquema:



Podemos concluir que, como el desarrollo de la actividad es llevada a cabo por un sujeto empresa tal como se acabó de describir anteriormente, es aplicable el Art. 2 apartado 2 de la LIG y por lo tanto se aplica la teoría del balance o incremento patrimonial. Sin embargo, y dado que el emprendimiento turístico es llevado a cabo por una persona humana se debe tener en cuenta que a la hora de la liquidación del impuesto, este tipo de sujeto al igual que las sociedades de personas, y a diferencia de los sujetos del Art. 69 de la LIG, son sujetos pasivos del impuesto, pero no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. Con lo cual, el resultado que obtenga la empresa unipersonal (sujeto empresa), se asigna a su titular y este lo incorpora en su declaración jurada como renta de tercera categoría, convirtiéndose el dueño de los bungalows en el sujeto de la encargado de declarar el impuesto y de ingresarlo frente al fisco. A los fines de la liquidación del impuesto, no hay que perder de vista que en el caso de que la persona humana tenga otras rentas, distintas a la actividad como empresa de bungalows debería aplicar la teoría de la fuente o rédito-ingreso.

Lo recientemente dicho puede verse en el siguiente esquema:



Una cuestión que hay que tener presente cuando se está en presencia de una empresa o explotación unipersonal y la misma va a cesar sus actividades, es considerar lo establecido en el art 72 del DR de la LIG, el cual establece:

*Cuando las empresas o explotaciones unipersonales, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley cesen en sus actividades, se entenderá que a los efectos del impuesto continúan existiendo hasta que realicen la totalidad de sus bienes o éstos puedan considerarse definitivamente incorporados al patrimonio individual del único dueño, circunstancia que se entenderá configurada cuando transcurran más de DOS (2) años desde la fecha en la que la empresa o explotación realizó la última operación comprendida dentro de su actividad específica.*

Lo que señala dicho cuerpo normativo es trascendental a la hora de saber determinar que teoría aplicar, si la de la fuente o la del balance cuando se está ante esta situación particular. Mientras la empresa exista va a aplicar para todas sus ganancias la teoría del balance, pero cuando ésta cese en sus actividades va a aplicar la teoría de la fuente.

Según el artículo antes descrito la empresa cesa en sus actividades cuando:

- 1) Realice o enajene el total de los bienes que pertenecen a la empresa o explotación unipersonal, o
- 2) Cuando estos dichos bienes que pertenecen a la empresa o explotación unipersonal puedan considerarse incorporados al patrimonio individual del

único dueño, circunstancia que se encuentra configurada cuando hayan transcurridos más de dos años desde la fecha en la que la empresa realizó la última operación dentro de su actividad específica.

Como conclusión, podemos determinar que cuando se produzca el cese de la actividad de la empresa por cualquiera de estos dos motivos antes mencionados, para la operación de venta de algún bien, se entenderá que el sujeto que realiza la operación es la persona humana y por lo tanto a la hora de determinar la ganancia fiscal de la misma se aplicará la teoría de la fuente.

### 1.3 Aspecto espacial

Dentro de este aspecto es fundamental determinar si la persona humana que lleva a cabo la actividad es una persona residente o no residente para la LIG, ya que en función de ello se va a determinar el sistema de como tributar el impuesto.

Los residentes (Art. 1, 2do párrafo de la LIG) tributan por las rentas de fuente argentina y por rentas de fuente extranjero. Se consideraran residentes en función de lo que determinen los Artículos 119 a 126 de la LIG. Para el caso planteado, el sujeto es residente dado que es de nacionalidad argentina y por ende tributara por ambas fuentes.

Los no residentes (Art. 1, 3er párrafo de la LIG) tributan únicamente por las rentas de fuente extranjera, conforme a lo previsto en el Título V (Beneficiarios del exterior: Artículos 91 a 93). Estos sujetos tienen la particularidad de que tributan el impuesto en carácter de pago único y definitivo vía retención. El Art. 1 del DR de la LIG en su 3er párrafo inc. b) establece que estos sujetos se encuentran exentos de presentar declaración jurada.

A continuación se exponen los distintos sistemas que una persona puede adoptar para tributar este impuesto, según se trate de un residente o no residente de acuerdo a lo que determina la LIG:

<b>Sistemas de liquidación para una Persona Humana según su residencia</b>		
	<b>Residentes del país</b>	<b>No Residentes o Beneficiarios del Exterior</b>
<b>Sistema de Liquidación</b>	Personal: Grava la renta global	Cedular: No obligados a presentar DDJJ
<b>Alícuota</b>	Progresiva (Art. 90)	Proporcional (Artículos 91 a 93)
<b>Renta de: 1º, 2º, 3º y 4º Categoría</b>	Todas en un solo impuesto	Un impuesto por cada renta
<b>Deducciones Generales</b>	SI	No
<b>Quebrantos</b>	SI	No
<b>Deducciones Personales</b>	SI	No
<b>Tributa</b>	RFA + RFE	RFA

Fuente:

1) *Criterio general: Art. 5 de la LIG: “son ganancias de fuente argentina aquellas que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República, de la realización en el territorio de la Nación de cualquier acto o actividad susceptible de producir beneficios, o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración del contrato”.*

En el caso bajo estudio, resulta de aplicación el criterio general establecido en el Art. 5, y por ende, la persona humana tributará tanto por las rentas de fuente argentina como por las rentas extranjeras.

Dado que el inmueble se encuentra sito en la República Argentina, en este caso las rentas por las locaciones serán consideradas solamente Renta de Fuente Argentina (RFA).

#### 1.4 Aspecto temporal

Para el caso de las personas humanas el ejercicio fiscal coincide con el año calendario. Por ende, el contribuyente deberá declarar las ganancias desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año.

El criterio de imputación de la renta (momento a partir del cual se genera la obligación tributaria) va a ser el devengado dado que la actividad es desarrollada por un sujeto empresa comprendida como renta de tercera categoría tal como quedó expresado anteriormente.

## 2.1 Base imponible

La base imponible va a estar conformada por la sumatoria de las rentas producto de las locaciones de los distintos bungalows declarados como fuente de ingreso.

Esta base imponible o también llamado resultado neto, puede arrojar una ganancia o un quebranto impositivo de la categoría. Es decir:



### 2.1.1 Deduciones

Por imperio del Art. 80 de la LIG, el cual consagra el principio general de deducibilidad del gasto, establece que todo gasto que guarde relación de causalidad con la renta gravada es susceptible de deducción. Esto es, siempre que el gasto efectuado para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas se deducirán de la fuente que la origina. Sin embargo, cuando el gasto se efectúe con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y a su vez no gravadas, generados por distintas fuentes productoras, la deducción solo procederá de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.

Por motivos de política fiscal, existen otros gastos que, si bien no son necesarios para obtener, mantener y conservar ganancia gravada, pueden ser deducibles, como lo son: las deducciones generales (Art. 81 de la LIG) y las deducciones personales (Art. 23 de la LIG).

### 2.1.2 Deducciones especiales de la tercera categoría (Art. 87 de la LIG)

La LIG en su Art. 87 enumera una serie de conceptos que podrían llegar a ser considerados deducibles para la renta de la tercera categoría.

Si bien es cierto que la gran mayoría de los ítems de dicho artículo es aplicable a las sociedades que llevan libros y confeccionan balances, cosa que no suele suceder con las empresas o explotaciones unipersonales, se enumera a continuación solamente aquel que podría ser aplicado para el caso tratado en cuestión:

- Los gastos inherentes al giro del negocio (Art. 87 inc. a): este artículo viene a reafirmar el principio general de deducibilidad del gasto. Es decir que, además de los gastos de carácter ordinario o imprescindibles para obtener ganancia gravada, se pueden incluir aquellos gastos extraordinarios que se encuentren vinculados a la explotación de la actividad como por ejemplo: gastos de publicidad y propaganda, gastos de estudios de mercado, gastos por comisiones, entre otros.

### 2.1.3 Deducciones especiales de las cuatro categorías (Art. 82 de la LIG):

Los incisos establecidos en este articulado pueden llegar a ser de gran utilidad para efectuar las deducciones del impuesto analizado ya que guardan una cierta relación con la actividad de alquileres.

*“a) los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias”: Por ejemplo: el impuesto sobre los ingresos brutos, el impuesto inmobiliario, el impuesto de sellos, la tasa de seguridad e higiene, la tasa de alumbrado barrido y limpieza.*

*“b) las primas de seguro que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias”. Los tipos de seguros pueden ser: incendio, robo, cristales, responsabilidad civil respecto a hechos privados o linderos, accidentes personales.*

*“c) las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen*

*cubiertas por seguros o indemnizaciones”. Este inciso puede ser de gran utilidad para el contribuyente dado ya que en las zonas de radicación de los inmuebles suele haber inundaciones.*

*“d) las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la Dirección General Impositiva, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones”.*

*“e) los gastos de movilidad, viáticos, y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la Dirección General Impositiva;*

*“f) las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 88.*

## 2.2 Esquema de Liquidación

Anteriormente se explicó cómo se obtenía la Base Imponible referida a rentas de tercera categoría o también denominadas rentas de explotaciones empresariales, pero no perdamos de vista que puede suceder que el contribuyente tenga otros tipos de rentas (rentas del suelo del Art. 41, rentas de capitales del Art. 45, Rentas del Trabajo Personal del Art. 79) y en dicho caso dicho concepto se obtiene determinando el resultado categoría por categoría a través de la comparación de la ganancia bruta con los gastos deducibles de cada una de ellas.

El camino que marca la actual legislación vigente para llegar a la base imponible de una persona humana, tiene que ver con la interconexión de tres conceptos relacionados entre sí que son: Ganancia Bruta, Ganancia Neta y Ganancia Neta Sujeta a Impuesto, los cuales describiremos a continuación:

- Ganancia Bruta: Es la suma que corresponde a cada categoría.
- Ganancia Neta: Está definido en el Art. 17 de la LIG, aunque es cierto que en realidad debe denominarse “resultado” neto, dado que el mismo puede ser una ganancia o una pérdida o también llamado quebranto. El



mismo como se explico anteriormente, surge restarle a la Ganancia Bruta las deducciones o gastos deducibles admitidos por ley.

- Ganancia neta sujeta a impuesto: es también denominado base imponible y surge de la sumatoria de la ganancia neta sujeto a impuesto de las RFA más la ganancia neta sujeto a impuesto de las Rentas de Fuente Extranjera (RFE). En nuestro caso particular el contribuyente solo tiene ganancias de RFA, ya que como dijimos el bien inmueble se encuentra dentro de nuestro país.

Ahora bien, ¿cómo se la determina?: Se determina, a partir de la suma algebraica de los resultados netos de las cuatro categorías<sup>5</sup>, las deducciones generales admitidas (Artículos 22 y 81 de la LIG), los quebrantos de ejercicios anteriores computables (consagrados en el Art. 19) y las deducciones personales (Art. 23).

A continuación se expone un esquema de liquidación:

PRIMERA	SEGUNDA	TERCERA	CUARTA
Ingresos	Ingresos	Ingresos	Ingresos
Deducciones (*)	Deducciones (*)	Deducciones (*)	Deducciones (*)
Rdo. Neto 1º CAT	Rdo. Neto 2º CAT	Rdo. Neto 3º CAT	Rdo. Neto 4º CAT
	<b>Rdo. Neto de las cuatro categorías</b>		
Deducciones Generales	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Gastos de Sepelio (Art. 22)</li> <li>○ Intereses de Deuda (Art. 81 inc. A)</li> <li>○ Seguro de vida (Art. 81 inc. B)</li> <li>○ Contribución Jubilatoria Autónoma (Art. 81 inc. D)</li> <li>○ Servicio Doméstico (Ley Nº 26.063 Art. 16)</li> </ul>		
	<b>Rdo. Neto Antes de Donaciones - Cuota Medico Asistencial - Gastos de Servicios Médicos</b>		
Deducciones Generales	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Donaciones (Art. 81 inc. C) (**)</li> <li>○ Cuotas o Abonos Médicos Asistenciales (Art. 81 inc. G) (**)</li> <li>○ Gastos de servicios médicos y paramédicos (Art. 81 inc. H) (***)</li> </ul>		
	<b>Rdo. Neto del Período</b>		
	○ Quebrantos de Períodos Anteriores		
	<b>Rdo. Neto Antes de Deducciones Personales</b>		
Deducciones Personales	○ Ganancia No Imponible (Art. 23 inc. A)		

<sup>5</sup> Decimos suma algebraica de los resultados netos de las categorías, porque no solo se suman las ganancias sino que se compensan las mismas con los quebrantos que eventualmente se podrían haber originado en algunas de las categorías.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Cargas de Familia (Art. 23 inc. B)</li> <li>○ Deducción especial (Art. 23 inc. C)</li> </ul>
	Ganancia Neta Sujeta a Impuesto o BI
	Alícuota (Art. 90)
	Impuesto Determinado
	Retenciones Percepciones Pagos a Cuenta
	Impuesto a Ingresar / Saldo a favor

(\*) Art. 80 y Deducciones especiales de cada Categoría.

(\*\*) Tienen el Tope de deducción del 5% sobre el "ítem": Rdo. Neto Antes de Donaciones-Cuota Médico Asistencial- Gastos de Servicios Médicos.

(\*\*\*) La deducción en gastos médicos y paramédicos es admisible siempre que se haya facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un MAXIMO del 40% del total de facturación del período fiscal en la medida que dicho importe a deducir no supere el 5% del "ítem": Rdo. Neto Antes de Donaciones-Cuota Médico Asistencia-Gastos de Servicios Médicos.

## 2.3 Deducciones Generales

Estas deducciones se denominan así porque no se las puede imputar a una categoría de renta específica. Muchas de ellas no guardan relación con el principio general de deducibilidad del gasto tal como se expresó anteriormente, (por ejemplo es el caso de los gastos de sepelio) pero que, por estar enunciadas taxativamente en la ley, el contribuyente puede deducir siempre que se encuentre abonadas.

A continuación pasamos a describirlas:

### 2.3.1 Gastos de sepelio

Esta deducción se encuentra establecida en el Art. 22 de la LIG, otorga la posibilidad al contribuyente de deducir los gastos de sepelio tanto de él como de cualquiera de sus cargas de familia, siempre que estos mismos se hayan efectuado en el país y que dichas erogaciones surjan de comprobantes, con un tope máximo de \$996,23 por persona.

Vale aclarar que este monto se estableció para el período fiscal de 1992 y a la fecha aún no ha sido actualizado.

### 2.3.2 Intereses de deuda

Si bien el legislador trata la deducción de intereses según sea el sujeto persona humana o sujeto empresa, abordaremos el ítem en cuestión solo para el caso de las primeras.

Esta deducción admitida por el Art. 81 inc. a) de la LIG, establece que los intereses de deuda, sus actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de dichas deudas son deducibles en la medida que se dé el principio de deducibilidad del gasto del Art. 80 del mismo cuerpo normativo. Con esto queremos decir que, siempre que el contribuyente contraiga deudas para la adquisición de bienes y servicios afectados a la obtención, mantenimiento y conservación de la ganancia gravada, tendrá derecho a deducir todos los conceptos enunciados anteriormente. A raíz de esta deducción, un caso muy utilizado es la toma de préstamos con el fin de destinarlos a gastos de mantenimiento o mejoras de manera de reacondicionar los bungalows y dejarlos óptimos para la temporada.

Sin embargo, existe una excepción a este criterio que no debe ser confundido que es el crédito hipotecario, ya que estos solo son deducibles para el caso de compra o construcción de inmuebles destinados a casa habitación.

### 2.3.3 Seguro de vida

Se encuentra establecido en el Art. 81 inc. b) y permite la deducción de las sumas que pagan los asegurados por seguros en caso de muerte.

Posee el mismo tope de deducción que el de “gastos de sepelio” al establecer un monto actualmente de \$996,23.

### 2.3.3 Contribución Jubilatoria Autónoma

El Art. 81 inc. d) de la LIG brinda la posibilidad de deducir las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones y subsidios, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales. Dentro de estos conceptos se remarca la jubilación que corresponde abonar obligatoriamente como trabajador autónomo.

### 2.3.4 Servicio doméstico

Esta deducción se encuentra consagrada fuera de la LIG. La Ley N° 26.063 en su Art. 16, establece que todas aquellas personas humanas dadores de trabajo con relación al personal del servicio doméstico podrán deducir los conceptos de contraprestación por los servicios prestados por estos como también así las contribuciones patronales abonadas al respecto.

Su tope máximo a deducir por los conceptos indicados precedentemente es el equivalente al de la ganancia mínima imponible.

Son requisitos para su deducción, y deben tenerse siempre a disposición del Fisco: los comprobantes de pago mensual de aportes y contribuciones obligatorios y el documento que acredite el importe abonado al trabajador por el servicio doméstico prestado (Formulario F.102).

### 2.3.5 Donaciones

Las donaciones que se hagan al Fisco Nacional, Provincial y Municipal, a las instituciones religiosas, a las entidades civiles, y cualquier otra institución reconocida por la A.F.I.P. como entidad exenta en ganancias, son susceptibles de ser deducibles del impuesto a las ganancias, tal como lo establece el Art. 81 inc. d).

Esta deducción posee un tope del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

### 2.3.6 Cuotas o Abonos Médicos Asistenciales

Establecido en el Art. 81 inc. g) de la LIG, se establece que serán deducibles de este impuesto, los importes que el contribuyente haya abonado por sí o por sus cargas de familia a las Obras sociales, teniendo en cuenta el tope máximo permitido legal del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

### 2.3.7 Gastos de servicios médicos y paramédicos

Esta deducción admitida en el Art. 81 inc. h) y en el Art. 123.1 del DR de la LIG, establece la posibilidad de deducir por parte del contribuyente y por sus cargas de familia, todos aquellos honorarios médicos que le hayan sido facturados por el prestador del servicio, considerando como tope máximo el 40% del total del período fiscal de que se trate y en la medida que dicho importe a deducir por este concepto no supere el 5% de la ganancia neta del ejercicio.

## 2.4. Deducciones Personales

Son las deducciones establecidas en la LIG en su Art. 23 y le otorgan al impuesto la característica de personal. En el caso de imputarlas, el resultado del ejercicio nunca puede generar pérdida o quebranto.

Dentro de ellas encontramos la Ganancia no Imponible, las Cargas de Familia y las Deducciones Especiales, las que pasaremos a desarrollar a continuación:

### 2.4.1 Ganancia No Imponible

Es el importe considerado por el legislador como no sujeto a gravamen por considerar que representa las necesidades vitales del individuo.

El único requisito para su cómputo es que el contribuyente sea residente en el país, definido en el Art. 26 que dice:

*“A los efectos de las deducciones previstas en el artículo 23, se consideran residentes en el país las personas de existencia visible*

*que vivan más de 6 (seis) meses en el país en el transcurso del año fiscal”.*

Aclaración importante: este concepto de residencia establecido en el versado artículo solo es aplicable al solo efecto de considerar las deducciones personales, no guardando ningún tipo de relación con el concepto de residencia consagrado en los Artículos 119 ni 91 de la LIG.

Dado el carácter estacional de la actividad, un caso que suele plantearse es que sucede en aquellos casos donde la fuente productora de ganancia (caso del bungalow), no esté habilitada todo el año para dar sus frutos: ¿Por qué tiempo de duración se computa este concepto de mínimo no imponible?

A esta pregunta responde Reig<sup>6</sup> y con la cual acuerdo, diciendo: “Si la fuente de renta estuviera habilitada en período menor a un año, el mínimo no imponible es igualmente computable en su cifra total anual; si bien ello no está expresado en norma legal o reglamentaria alguna, así resulta del carácter anual del impuesto.”

#### 2.4.2 Cargas de Familia

Esta deducción está íntimamente relacionada con los familiares que el contribuyente tenga a su cargo. Para proceder a computar la misma, se debe cumplir los siguientes requisitos legales:

- Que la carga de familia declarada sea residente en el país, teniendo en consideración lo ya mencionado en el Art. 26 de la LIG.
- Que la carga esté efectivamente a cargo del contribuyente siendo esta quizás, la condición más difícil de demostrar.
- Que dicha carga de familia no tenga ingresos netos superiores al mínimo no imponible.
- Que exista parentesco legal. Es decir, si y solo si se podrán deducir los familiares que establece la ley. Respecto a este punto hay que aclarar que hasta el período fiscal 2016 el contribuyente podía deducir como carga de familia hasta el cuarto grado en línea recta de manera

---

<sup>6</sup> Reig, Enrique J. (2008). “Impuesto a las Ganancias Teórico Practico” 11va. Edición. Ed. Macchi. Pág. 274.

ascendente y descendente debiendo ser el sujeto menor de 24 años o incapacitado para el trabajo.

Sin embargo, para el período fiscal 2017, con la sanción de la Ley N° 27.346 que modifica la LIG, establece que solo se considerarán como cargas de familia solamente al hijo/a o hijastro/a cuando tengan menos de 18 años o estén incapacitado para el trabajo.

#### 2.4.3 Deducción Especial

Quienes obtengan ganancias netas de la tercera categoría siempre que trabajen personalmente en la actividad o empresa y aquellos que obtengan ganancias netas de la cuarta categoría (establecidas en los Artículos 49 y 79 de la LIG, respectivamente), tendrán derecho a efectuar esta deducción, siempre y cuando el contribuyente haya efectuado el pago correspondiente como trabajador autónomo, al S.I.J.yP. o a las Cajas de Jubilaciones sustitutivas que correspondan.

Esta deducción debe ser considerada con cautela para el contribuyente que realice la actividad de alquiler de bungalows, ya que por lo general la gran mayoría que emprende este tipo de negocios, tiene una actividad de las encuadradas en la cuarta categoría como ser (desempeño de cargos públicos, empleado en relación de dependencia, jubilados o pensionados, profesionales libres, por solo nombrar algunas de ellas) y por ende, podrá computársela por tener el deber de aportar de una u otra manera al S.I.J.yP. o las Cajas Profesionales. Además, es importante destacar que esta deducción especial se incrementa en 3,8 veces cuando se trate de las tres actividades primeras nombradas anteriormente (para ser más explícito, las del Art. 79 inc. a), b) y c) de la LIG).

Haciendo un paralelismo entre la actividad descrita donde el empresario que declara las rentas de tercera categoría debería realizar el pago de autónomos de manera obligatoria, vale hacer la aclaración que por la sola actividad de locación de inmuebles, considerando los mismos como renta de primera categoría, el sujeto no se encuentra obligado al pago de los mismos dado que su aporte es de carácter voluntario.

Es de destacar, que es condición para su deducción que se encuentren todos los aportes pagos a la fecha de vencimiento de la DDJJ o se hayan incluido en planes de facilidades de pago y que el contribuyente tenga una correcta categorización de acuerdo a los importes que publica la Dirección.

## 2.5. Alícuota

Consagrada en el Art. 90 de la LIG, tiene la particularidad de su progresividad por escalas, lo que implica que ante un aumento de la GNSI o base imponible corresponde un aumento más que proporcional en el impuesto determinando.

De la relación de ambos elementos surge la Tasa Efectiva de imposición, la cual puede ser de utilidad a la hora de saber cuánto se está tributando en términos reales porcentuales por la actividad desempeñada.

$$\textit{Tasa Efectiva de Imposición} = \frac{\text{Impuesto Determinado}}{\text{Base Imponible}}$$

## 2.6. Modificaciones según la nueva Ley N° 27.346 de las Deducciones Personales y la Alícuota

La reciente sanción de la Ley N° 27.346 efectuó modificaciones en el impuesto en consideración, incrementando en aproximadamente un 23% el mínimo no imponible y las cargas de familia aplicables a partir del 01/01/2017.

Además se estableció un parámetro de actualización automático anual de ajuste tanto de las deducciones personales como de las escalas de tributación del Art. 90 de la ley a través del índice del RIPTE.

Dicha actualización se estableció a partir del año fiscal 2018 (inclusive) y consiste en tomar el coeficiente que surja de la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), correspondiente al mes octubre del año anterior al del ajuste respecto al mismo mes del año anterior.

No obstante ello, lejos quedó la actualización de los valores de seguros de vida y gastos de sepelio que quedaron truncados en el valor de \$996,23.



## Capítulo 2: Tratamiento en el Impuesto al Valor Agregado

### 2.1 Hecho Imponible

El perfeccionamiento del hecho imponible da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

En este capítulo abordaremos la actividad de las locaciones, más específicamente, la de locaciones de inmuebles por temporada.

Las locaciones están gravadas en el Art. 1 inc. b) y, para que se configure el hecho imponible, se deben dar concomitantemente dos aspectos:

#### 1. Aspecto Objetivo (Art. 1 Inc. b)

- Grava las locaciones establecidas en el art. 3.

#### 2. Aspecto Territorial (dónde se desarrolla)

- La locación se desarrolla dentro del país, más específicamente en la localidad de San José, Provincia de Entre Ríos.

Hay que hacer la distinción entre locaciones establecidas en el Art. 3 inc. e) puntos 1 al 20 y las locaciones establecidas en el Art. 3 inc. e) punto 21.

Dentro de las locaciones del Art. 3 inc. e) puntos 1 al 20 encontramos:

- Punto 2: Locaciones efectuadas por hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos, apart-hoteles, y similares.
- Punto 3: Locaciones efectuadas por posadas, hoteles, y alojamientos por hora.
- Punto 18: Locaciones de inmuebles para conferencias, reuniones, fiestas y similares.

Estos tres tipos de locaciones -enunciadas así taxativamente en la ley- se encuentran gravadas plenamente, ya que en ningunos de los puntos establecidos la Ley hace una exclusión de objeto.

En el caso de la locación de bungalows al no suministrarse la provisión de ropa blanca, servicios de mucama, servicio de desayuno, entre otros, no quedarían

configurados dentro de los servicios prestados como hoteles, hosterías, pensiones y similares, ni mucho menos podrían encuadrarse dentro de locaciones de inmuebles para conferencias, reuniones y fiestas ya que directamente son actividades diferentes a la analizada.

Según el Dictamen N° 53/93 de la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.) A.F.I.P. establece que:

*“(...) cuando la locación de apart-hoteles se instrumente como una locación de inmuebles, es indudable que la misma dadas sus características de ocupación temporaria del inmueble, prestación de servicios de recepción y conserjería, de limpieza, telefónicos, etc., se asemejen a las enunciadas en el punto 2, del inciso e) del Artículo 3° de la ley del gravamen”.*

También el Dictamen N° 10/2010 de la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.) A.F.I.P. establece que:

*“Con relación al caso traído en consulta debe destacarse que de acuerdo a lo descripto por el contribuyente en la presentación a requerimiento que efectuó, los departamentos se alquilan con muebles y vajilla básica sin prestarse servicios tales como ropa blanca, desayuno, limpieza, etc., que hacen a la asimilación de los servicios prestados por hoteles, hosterías, pensiones y similares, enunciados por la ley en su Artículo 3°, inciso e), punto 2.”*

Todas las demás locaciones de inmuebles no establecidas en el Art. 3 inc. e) puntos 2, 3 y 18 de la ley se encuentran gravadas por el Art. 3 inciso e) punto 21 siempre y cuando se desarrollen de manera independiente y onerosa y, además, no se encuentre exenta en el Art. 7 inc. h) punto 22.

Según este artículo gozan de exención plena:

1. Las locaciones de inmuebles destinados exclusivamente a casa-habitación del locatario y su familia.
2. Las locaciones de inmuebles rurales afectados a actividad agropecuaria.

3. Las locaciones de inmuebles cuyos locatarios sean el Estado Nacional, las Provincias, los Municipios o la CABA, sus respectivas reparticiones y entes centralizados o descentralizados.
4. Las restantes locaciones (locaciones comerciales, industriales, profesionales) cuando el valor del alquiler, por unidad y por locatario no exceda el monto que establezca la reglamentación.

El primer párrafo del Art. 38 del texto reglamentario de la Ley indica que:

*"No será procedente la exención mencionada en el punto 22 del inciso h) del primer párrafo del Artículo 7° de la ley, cuando se trate de locaciones temporarias de inmuebles en edificios en los que se realicen prestaciones de servicios asimilables a las comprendidas en el punto 2 del inciso e) del Artículo 3° de la ley".*

Continuando, el segundo párrafo de dicho artículo señala que:

*"La exención dispuesta en el segundo párrafo del referido punto 22, será de aplicación cuando el precio del alquiler por unidad, por locatario y por período mensual, determinado de acuerdo con lo convenido en el contrato, sea igual o inferior a MIL QUINIENTOS PESOS (\$1.500.-). A estos efectos deberá adicionarse a dicho precio los montos que por cualquier concepto se estipulen como complemento del mismo prorrateados en los meses de duración del contrato."*

La justificación legal que perfeccionaría la gravabilidad de la locación de bungalows entraría por el articulado 3ero. inciso e) punto 21, ya que la actividad se desarrolla de manera autónoma y a título oneroso y, como se mencionó anteriormente, no configura ninguno de los incisos relacionados con la actividad de "locación" establecidos en el Art. 3 inciso e), puntos: 2), 3) y 18) siempre y cuando el precio del alquiler supere la suma de \$1.500, por unidad, por locatario y por periodo mensual. Encuadraría como lo que la ley llama "restantes locaciones" que menciona el Art. 7 inc. h), punto 22 del segundo párrafo. Si la locación de los bungalows no superase la suma de \$1.500, por

unidad, por locatario y por periodo mensual, estarían exentos por la justificación de este último articulado.

Es importante destacar lo establecido en la RG N° 1.032 en su Art. 9, que dice:

*“A los fines de la exención dispuesta en el segundo párrafo del punto 22 del inciso h) del artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, el importe mensual del alquiler gravado se determinará por unidad y por locatario. Consecuentemente, cuando un sujeto alquile DOS (2) o más unidades a un mismo locatario, el importe a considerar será el que corresponda a cada una de las unidades alquiladas, siempre que tales unidades y el monto del alquiler de cada una de ellas, sean independientemente identificables, según el respectivo contrato.*

*En caso de que distintas partes de una misma unidad sean alquiladas por diferentes locatarios, el importe a considerar será el que le corresponda a cada una de dichas partes.*

*Tratándose de unidades que sean utilizadas en forma no simultánea por distintos locatarios, el importe a considerar será el que le corresponda a cada locatario.*

*Los importes a que se hace referencia en los párrafos anteriores, son aquellos que surgen conforme a lo estipulado en el contrato.”*

Según el Dictamen N° 10/2010 de la Dirección de Asesoría Técnica (D.A.T.) A.F.I.P., ante la consulta vinculante de un contribuyente si una Vivienda de Alquiler Temporal Turístico (VATT) de corta duración se podría encuadrar dentro de la exención como casa habitación, el Fisco le responde que no dado que la locación del inmueble no tenía como único destino el de vivienda sino que estaba destinado al lucro de un alquiler turístico y tampoco constituía el asiento estable del locatario y su familia. Por lo tanto, quedaría configurado como un alquiler gravado siempre y cuando la locación supere los \$1.500 por unidad, por locatario y por periodo mensual.

Además, el Fisco destaca que el prorrateo mensual del valor de los alquileres anuales que realizó el consultante fue improcedente, ya que la locación no se efectúa durante todo el año, sino que se concreta en los meses centrales del verano y en semana santa por lo que dichos ingresos debieron prorratearse durante los meses de duración del contrato.

Además la RG A.F.I.P. N° 1.032 es su Art. 7 establece:

*“No se consideran comprendidas en la exención prevista en el punto 22, del inciso h), del primer párrafo del artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, a aquellas locaciones de inmuebles que no tengan como único destino el de vivienda, ni a aquellas que aun teniendo dicho destino, no sean habitadas por el locatario y su familia”.*

## 2.2 Criterio A.F.I.P. sobre las locaciones exentas en IVA

La locación de inmuebles con fines turísticos no deja, ni dejo de ser, un atractivo de inversión para aquellas personas con ánimo de colocar excedentes en el sector inmobiliario. Es por ello que, dentro del universo de inversores que ingresan en este tipo de negocios, tienen como actividad primaria otra, distinta a la locación de inmuebles, adoptando esta última como secundaria.

En el caso de inversores que adopten la condición de pequeño contribuyente, es común plantearse el interrogante si es posible incorporar la actividad de locación de inmuebles al Régimen Simplificado.

Al respecto existe la consulta: Grupo de enlace A.F.I.P. – C.P.C.E.C.A.B.A. del 11/2006, donde un contribuyente interroga al Organismo recaudador el siguiente caso: una persona humana que explota un Quiosco y que simultáneamente posea hasta dos unidades de inmuebles en alquiler (tratándose de locaciones exentas en IVA por su destino o su monto), podría solicitar su adhesión al RS por la actividad del quiosco y dejar afuera del mismo la actividad de locación de inmuebles, actuando respecto de estas como inscripto en el Impuesto a las Ganancias?. Además, ¿existiría incompatibilidad alguna para actuar como pequeño contribuyente (quiosco) e inscripto en ganancias por la locación de inmuebles?

La respuesta de la A.F.I.P. a este interrogante planteado fue: En tanto los alquileres resulten exentos en el IVA no sería un impedimento para incorporarse al RS, teniendo en cuenta que a efectos de verificar su inclusión al mismo y la pertinente categorización, deberá consignarse la sumatoria de los ingresos (locaciones y quiosco). Además, el organismo aclara que independientemente de ello, podría inscribirse en el impuesto a las ganancias y tributar por las rentas obtenidas por los inmuebles.

### 2.3 Un caso particular: los intereses por préstamos para vivienda

A la hora de realizar la inversión referida a la construcción de inmuebles que van a estar destinados a alquiler, es usual encontrarnos con el interrogante de si se aplica la exención de los intereses que generen los préstamos tomados para la compra, construcción o mejora de la vivienda.

- Como podemos observar el Art. 7 inc. h) punto 16) apartado 8) señalan que los intereses por préstamos para la compra, construcción o mejoras de viviendas destinadas a casa-habitación, cualquiera sea la condición del sujeto que lo otorgue gozan de la exención en el impuesto.

- También el Art. 36 del DR asiente con lo que dice el artículo anterior y aclara que para gozar de la exención, la documentación que respalda la operación deberá contener una manifestación expresa del prestatario en la que conste que el préstamo será afectado a una vivienda que constituye o constituirá su propia casa-habitación.

- En igual sentido la Resolución 680/1999 A.F.I.P., la cual reglamenta el procedimiento para el goce de la exención de los intereses, habla de una única vivienda para el deudor.

Del análisis de todo el marco normativo mencionado podemos aseverar que los intereses por préstamos destinados a la compra, construcción, o mejora de vivienda solo estarán exentos si el deudor los destina solamente para su única vivienda, y no, como alguien pueda suponer que dicho préstamo pueda destinarse a inmuebles (viviendas) que sean destinadas a alquiler.

## 2.4 Condominio locador

Se encuentra gravado. El condominio es sujeto pasivo del impuesto al encuadrarse en el Art. 4 del segundo párrafo.

También lo determina el la RG N° 1032 en el Art. 2.

## 2.5 Nacimiento del hecho imponible

El nacimiento del hecho imponible, es decir, el momento en que se genera el debito fiscal, está consagrado en el Art. 5 inc. b) punto 8). La misma establece que:

*“(...) el hecho imponible se perfeccionará en el momento en que se produzca el vencimiento de los plazos fijados para el pago de la locación o en el de su percepción total o parcial, el que fuera anterior.*

*“Cuando como consecuencia del incumplimiento en los pagos de la locación se hayan iniciado acciones judiciales tendientes a su cobro, los hechos imponibles de los períodos impagos posteriores a dicha acción se perfeccionarán con la percepción total o parcial del precio convenido en la locación.”*

Es decir que el criterio general de generación del débito fiscal es el concepto de “devengado”, consagrado en el articulado anterior primer párrafo.

Una cuestión particular puede suceder cuando el locatario tiene que recurrir a la justicia para hacer efectivo el cobro por la locación brindada al locatario. Si bien es cierto que por el tipo de actividad es poco frecuente que esto ocurra, dado que como bien se aclaró anteriormente se suelen hacer reservas antes de que se ponga a disposición el inmueble en alquiler, no debemos dejar de considerar esta última diferenciación en cuanto a este tema esbozado.

A la pregunta si con el depósito judicial se materializa la percepción responde muy bien el Dictamen D.A.L. 19/03, el cual menciona lo siguiente:

*“si no existe efectiva disponibilidad para el beneficiario no puede asimilarse a pago la sola existencia del crédito, ni su contabilización,*

*ni su reconocimiento por el deudor. Solamente se asimilan a pago las situaciones en que el acreedor pudo decidir y decidió el destino de su dinero”.*

Entonces, coincidimos con la opinión de Marchevsky al establecer que: no es el depósito judicial el que habilita la generación del débito fiscal, sino el momento en que el juzgado libera los fondos hacia el acreedor, es decir, cuando éste tiene la libre disponibilidad de los fondos consignados<sup>7</sup>.

Es decir, de darse esta circunstancia, el momento de la generación del débito fiscal no sigue el criterio general del “devengado”, sino que para estos casos particulares el perfeccionamiento del hecho imponible debe considerarse el concepto de “percibido”.

## 2.6 Base Imponible

Tratándose el caso de locaciones gravadas según lo estipulado por el Art. 49.1 de la Ley el cual hace alusión al Art. 10 del mismo cuerpo normativo, la base imponible va a estar constituida por el precio convenido en el respectivo contrato, adicionándole al precio convenido, los montos que por cualquier otro concepto se estipulen como complemento del mismo, a excepción de gravámenes, expensas y demás gastos por tasas y servicios que el locatario tenga a su cargo.

Vale aclarar, como ya se dijo anteriormente según lo establecido en la RG N° 1.032 en su Art. 8 aún vigente, dicha base imponible deberá ser considerada cuando el alquiler se encuentre gravado, es decir, cuando el importe del alquiler mensual por unidad, y por locatario supere la suma de \$1.500 mensuales.

## 2.7 Computo del crédito fiscal

Las condiciones y requisitos para que el contribuyente pueda computarse el crédito fiscal son:

1. Que sea imputable al periodo fiscal en que se hubiera facturado.

---

<sup>7</sup> Marchevsky, Rubén A. (2006). “Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral”. 1era. Edición. Ed. Errepar. Pág. 310.



2. Que se encuentre facturado y discriminado en la factura o documento equivalente.
3. Que la documentación respaldatoria se ajuste a las normas vigentes sobre la emisión de comprobantes<sup>8</sup>.
4. Que se vincule con operaciones gravadas, esto quiere decir que: es necesario que haya una relación, un vínculo entre los distintos bienes adquiridos (incluso aquellos que se hayan importado), así como las prestaciones de servicios que generen crédito fiscal con la actividad gravada de locación, para que dicho computo sea pueda ser factible<sup>9</sup>.
5. Que quien esté en condiciones de efectuar el computo sea responsable inscripto frente al IVA.
6. Que las operaciones que originan crédito hubieran generado para el locador el vendedor, importador o locador o prestador el débito fiscal respectivo<sup>10</sup>.
7. Que la cancelación de la operación se instrumente a través de determinados medios de pago como: depósitos en cuentas de entidades financieras, transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito, otros medios que autorice el Poder Ejecutivo<sup>11</sup>.

El Art. 2 de la Ley Antievasión establece:

*“los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditasen la veracidad de las operaciones”.*

## 2.8 Cambio de condición frente a la A.F.I.P.

El actual régimen de Monotributo en el Art. 28 de la Ley N° 27.346, establece que en el caso de que el contribuyente haya renunciado o resulte excluido del mismo y adquiera consiguientemente la calidad de Responsable Inscripto, se aplicará lo establecido en el Art. 16 de la Ley de IVA. Este último artículo

---

<sup>8</sup> Incisos 1), 2) 3) están consagrados en el Art 12 inc. a) 1er Párrafo de la Ley de IVA.

<sup>9</sup> Establecidos en el Art 12 inc. a) 2do Párrafo de la Ley de IVA.

<sup>10</sup> Determinado en el Art 12 inc. a) último párrafo.

<sup>11</sup> Asentado en el Art 1 de la Ley antievasión, Ley N° 25.345.

impide computar el Crédito Fiscal sobre facturas en donde no figure discriminado el mencionado impuesto.

## 2.9 Regímenes de información

Durante los últimos tiempos la A.F.I.P ha venido publicando una gran cantidad de regímenes de información referidos a la locación de inmuebles. Algunas de esas resoluciones están vigentes y, otras, han sido derogadas.

A continuación se describen las principales:

1) Mediante la RG N° 2.168 y sus modificatorias, se creó el “Registro de Operaciones Inmobiliarias”, el cual se debían inscribir todos aquellos contribuyentes que hayan intervenido en las operaciones de compraventa y/o locación de bienes inmuebles. Esta última fue sustituida por la RG N° 2.820 del 30/4/2010, que se estableció a los fines de modificar el monto a partir del cual los contribuyentes que intervengan en el desarrollo de emprendimientos inmobiliarios efectuados por cuenta propia sin la intervención de “inmobiliarias”, debían actuar como agentes de información frente al Fisco. A partir de la creación de la RG N° 3.779 el organismo se dispuso dejar sin efecto el mencionado régimen de información a partir de la obligación de emitir facturas electrónicas para todos aquellos contribuyentes Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado.

2) La RG N° 3.687 del 23/09/14 con vigencia a partir del 01/03/2015 establecía un régimen de información respecto de las operaciones de locación temporaria de inmuebles con fines turísticos.

La misma resolución en su Art. 1 daba la definición de que es lo que se entendía por “locación temporaria de inmuebles con fines turísticos” estableciendo que:

*“se entiende por locación temporaria de inmuebles con fines turísticos a las locaciones de inmuebles destinadas a brindar alojamiento a turistas en viviendas amuebladas, por un periodo no menor a un día ni mayor a los seis meses”.*

La obligación fue dirigida al titular del inmueble como también así a ciertos intermediarios. Estas personas se encontraban obligados a inscribirse en el "Registro de Operaciones Inmobiliarias", establecido en la RG N° 2.820 y sus modificatorias y complementarias. Este régimen tenía una periodicidad mensual y se efectuaba mediante el servicio denominado: "Registro de Operaciones Inmobiliarias".

El incumplimiento en su presentación, daba aplicación a la sanción establecida en la Ley N° 11.683, Ley de Procedimiento Tributario.

No obstante este marco general legal la A.F.I.P. en sus consultas y respuestas frecuentes con el ID 18618466 (de fecha 28/10/2014) ante el siguiente interrogante: Un titular de un apart hotel, ¿se encuentra obligado a informar?, contestó lo siguiente:

Los "apart hotel" no se encuentran alcanzados por el Régimen de información.

Al respecto, las locaciones y/o prestaciones de servicio definidas por los puntos 2 y 3 del inciso e) del Art. 3 de la Ley de IVA (hoteles, hosterías, pensiones, hospedajes, moteles, campamentos y similares, alojamientos por hora) no están dentro del objeto del régimen. Dentro del concepto de "similares" se encuentran asimismo los denominados "hotel boutique", "hostal", "bed and breakfast", "hostel", "complejo de cabañas" o "bungalows", por lo cual este tipo de prestaciones de servicio o locaciones, según el caso, no se encuentran alcanzadas tampoco por el régimen.

Esta RG fue modificada por la RG N° 3.950 la cual dispuso que, dada la RG N° 3.749 sus modificatorias y complementarias, la cual establece la obligación de emisión de comprobantes electrónicos originales a la totalidad de los RI en el IVA para respaldar sus operaciones en el mercado interno, deja sin efecto el régimen de información establecido en la RG N° 3.687 mencionada anteriormente.

3) Mediante la RG N° 3.685 la A.F.I.P. estableció el llamado Régimen de compras y ventas. El mismo se encargo de establecer la obligación de informar, de manera mensual y con vencimiento en el mismo día en que opere la declaración jurada del IVA, para un universo cada vez más grande de sujetos, todas las operaciones de compras y ventas sean estas o no

generadoras de crédito o débito fiscal. Los sujetos a actuar como agentes de información están consagrados en el Art. 2 de dicha Resolución y son:

- a) Aquellos sujetos que estén dentro de una nómina que publica el Organismo recaudador.
- b) Los sujetos alcanzados por RG N° 2.485 sus modificatorias y complementarias (es decir, para todos aquellos sujetos que están obligados a realizar la emisión y almacenamiento electrónico de comprobantes originales) pero con excepción para los que resulten comprendidos en el RG N° 3.067 (es decir para los contribuyentes Monotributista de categoría H, I, J, K y L obligados a emitir por esta Resolución facturas electrónicas).
- c) Aquellos sujetos Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que revistan tal condición a partir del 1° de enero del año 2014, en adelante.
- d) Los sujetos inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado que se encuentren alcanzados por el Régimen de Almacenamiento Electrónico de Registros previsto en el Apartado A, Título II, de la RG N° 1.361, sus modificatorias y complementarias a partir de entrada en vigencia de esta Resolución General.

La A.F.I.P. buscó a partir de esta Resolución sustituir y reunir en un solo cuerpo normativo al régimen especial de emisión y almacenamiento de duplicados electrónicos de comprobantes y de registración de operaciones [RG N° 1.361], como también así reemplazar el CITI-Compras [RG N° 3.034, Cap. A)] y el CITI-Ventas [RG N° 2.457] por un nuevo régimen informativo.

Actualmente prácticamente la mayoría de los Responsables Inscriptos en IVA deben cumplir la obligación de informar al fisco ya que cada vez el universo de sujetos que están obligados a emitir comprobantes electrónicos es cada vez mayor. Cabe destacar que en aquellos casos en que el contribuyente se encuentre obligado a utilizar equipamiento electrónico denominado "controlador fiscal" no estaría sujeto a ser informante (RG N° 3.749). Sin embargo, esta RG está destinada para actividades distintas a la desarrollada.

Como conclusión, podemos afirmar que la obligación de cumplir con el régimen informativo de la RG N° 3.685 es sólo para Responsables Inscriptos. Si el Responsable Inscripto es sujeto del régimen informativo según el Art. 2 de la RG N° 3.685, está obligado a cumplirlo desde enero de 2015. En el caso de su incumplimiento, será pasible de las sanciones determinadas en los artículos 39 y 40 de la Ley N° 11.683 (T.O. 1998 y modif.), según corresponda.

4) A través de la RG N° 4.084-E, la cual entra en vigencia a partir del 30/06/2017, la A.F.I.P., con el propósito de impulsar la bancarización de transacciones y a su vez de eliminar el uso de dinero en efectivo para efectuar el pago de obligaciones impositivas, implementó la obligación del pago electrónico para distintos impuestos. En el caso puntual del IVA, el medio de pago que deberá utilizar el contribuyente a fin de cancelar su obligación es la de por medio de volante electrónico de pago (VEP), mediante el uso de internet.

### 2.10 Autónomos

La condición general para todo sujeto que se encuentre encuadrado dentro del Régimen General, es que deberá realizar su aporte al Sistema Integrado Previsional Argentino (S.I.P.A.).

En el caso excepcional de que el contribuyente realice solamente la locación de bungalows, es decir sea considerado un sujeto rentista, y digo excepcional, porque por lo general el locador la gran mayoría de las veces cuenta con otra actividad distinta a la antes mencionada, estará exceptuado de realizar el aporte obligatorio al régimen de trabajadores autónomos por tratarse de una renta pasiva. Asimismo, su adhesión es voluntaria.

### 2.11 Formulario N° 960/D. Formulario N° 960/NM - "Data Fiscal".

A fin de que los ciudadanos sepan cual es el comportamiento fiscal de los contribuyentes, de efectuar denuncias en caso de detección de irregularidades con el propósito de fortalecer los controles, el máximo Organismo Recaudador

mediante la RG N° 1.415 en sus artículos 24, 25 y 26; hoy en día sustituidos por la RG 4.042 en sus artículos 1 inc. a), b) y c) que prácticamente establecen lo mismo, establecen la siguiente obligación: (el subrayado es mío)

*“Los contribuyentes y/o responsables que, por las operaciones de venta de bienes muebles o locaciones o prestaciones de servicios realizadas con consumidores finales, se encuentran obligados a emitir facturas o documentos equivalentes, deberán exhibir el Formulario N° 960/D - “Data Fiscal”, en sus locales de venta, locación o prestación de servicios -incluyendo lugares descubiertos-, salas de espera, oficinas o áreas de recepción y demás ámbitos similares.”.*

La actividad de locación de bungalows en su gran mayoría está destinada a consumidores finales, por tanto la exhibición del data fiscal no deja de ser una obligación que tiene que asumir el locador en un lugar visible donde se realice el pago como también así en la página web del locador.

Además, el locador debe tener el mismo actualizado, es decir que ante cualquier cambio de su situación fiscal (vgr. cambio de domicilio, cambio de condición frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), de denominación del sitio web, de formas de pago aceptadas) o cuando su deterioro obstaculice la visión de los consumidores dicho formulario debería sustituirse por uno nuevo.

A propósito del formulario N° 960 N/M regido por la RG N° 3.997, respecto a la obligatoriedad de aceptar determinados medios de pago, dado que locación no se encuentra comprendida en el Art. 1 de dicha normativa, el locador no se encuentra alcanzado de aceptar las transferencias de pago instrumentadas mediante tarjetas de débito, tarjetas prepagas no bancarias u otros medios de pago equivalente dispuestos por el Decreto N° 858 del 2016 y los que en el futuro se establezcan. Es de destacar que dicha obligación rige para los contribuyentes inscriptos en el IVA que realicen en forma habitual: la venta de cosas muebles para consumo final, presten servicios de consumo masivo y realicen obras o efectúen locaciones de cosas muebles.

## Capítulo 3: Tratamiento en el Impuesto a los Bienes Personales

### 3.1 Hecho Imponible

Desde el momento que se tiene la posesión o se haya obtenido el dominio del bien (con su escrituración), se deberá considerar si por los inmuebles destinados a la locación, el locador debería tributar este impuesto a la propiedad.

El perfeccionamiento del hecho imponible se encuentra consagrado en la Ley N° 23.966, la cual establece los siguientes elementos:

#### Aspecto Subjetivo

- Grava a las personas físicas y sucesiones indivisas que se encuentren domiciliadas en el país, tanto por los bienes que se tengan en el país o en el exterior. Es de destacar que los bungalows se encuentran dentro de la Argentina y por lo tanto revisten el carácter de “bienes situados en el país”.

#### Aspecto Objetivo

- Grava la tenencia o dominio de los bienes inmuebles independientemente que estos se encuentren generando renta o no

#### Aspecto Territorial

- Grava los bienes situados en el país y en el exterior. Pero nos centraremos en los bienes en el país.

#### Aspecto Temporal

- Es un impuesto anual, con fecha de cierre el 31 de diciembre de cada año.

### 3.2 Valuación

La valuación en este impuesto del bien gravado depende de la manera en que el contribuyente haya incorporado el bien a su patrimonio como ser:

- Inmueble adquirido: se valuará entre el mayor valor de: el costo de compra menos la amortización acumulada calculada con el 2% anual y valor fiscal establecido en el impuesto inmobiliario.
- Inmueble construido: se valuará entre el mayor valor de: el costo de construcción declarado, menos la amortización acumulada calculada con el 2% anual y valor fiscal establecido en el Impuesto Inmobiliario.

- De tratarse el caso de obras en construcción, es decir, inversiones que aun no están terminadas, al valor de costo de cada una de ellas realizadas por el contribuyente.
- Mejoras: puede corresponder mejoras para el caso de un inmueble adquirido o construido, en cuyo caso deberían declararlas según el caso, ya antes mencionado.

Es importante destacar en materia de valuación de inmuebles que, en caso de que el contribuyente pueda demostrar de manera fehaciente que el valor de plaza (valor de mercado) al 31 de diciembre sea inferior a la valuación calculada de acuerdo a la normativa legal, puede tomarse como válido este primero. Más allá de esta forma particular de valuación que permite la ley, en la práctica muy extraordinariamente puede darse el caso.

Es de destacar que las actualizaciones que hace referencia la ley a los fines de la valuación del bien, no tiene efecto dado que la aplicación de los índices de actualización opero hasta el 31/03/1992, por lo que en la actualidad carece de operatividad.

### 3.3 Mínimo exento. Alícuotas.

Es de destacar que antes de la sanción de la Ley N° 27.260, en dicho impuesto existía un mínimo exento de \$305.000. Es decir que si la valuación de los bienes realizada según lo determinado por este cuerpo normativo lo superaba, el contribuyente debía pagar por el total de los bienes.

La alícuota establecida estaba determinada según el rango de valuación del bien, empezando por el 0.50% para las valuaciones mayores a \$305.000 y llegando hasta 1,25% para aquellas que superasen los \$5.000.000.

Con la sanción de la Ley N° 27.260, a partir del período fiscal 2016, dicho mínimo exento se incremento, como también así se vio modificada la alícuota a tributar, según el año, a saber:

<b>Período Fiscal</b>	<b>Alícuota</b>
2016	0,75%
2017	0,50%
2018 y sig.	0,25%



## Capítulo 4: Tratamiento en el Monotributo

### 4.1 Introducción

El Monotributo es un régimen simplificado para pequeños contribuyentes, a partir de la sanción de su normativa madre que le dio su origen, la Ley N° 24.977 y posteriormente establecido en la Ley N° 26.565, sus modificaciones y su Decreto Reglamentario N° 1/2010.

Actualmente con la sanción de la Ley N° 27.346 publicada oficialmente el 27/12/2016, la que resulta aplicable a partir del 01/01/2017, introdujo modificaciones tanto en el Impuesto a las Ganancias en su Título I, como en el impuesto tratado en cuestión en su Título II, como en el Impuesto al Valor Agregado para el caso de sujetos del exterior que realicen prestaciones en el país para el caso específico de responsable sustituto, además de la creación de otros impuestos en su Título III como lo son: el Impuesto Específico sobre la realización de Apuestas, el Impuesto Indirecto sobre Apuestas online, el Impuesto Extraordinario a las operaciones Financieras Especulativas de “Dólar Futuro” . Esta nueva legislación vino a actualizar los parámetros de ingresos brutos, superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida y el monto de alquileres devengados utilizados para categorizar como Monotributista, que más adelante desarrollaremos, como también así a adecuar los valores del impuesto integrado que los sujetos deban ingresar a las arcas del Estado.

### 4.2 Concepto de Pequeño Contribuyente

La condición fundamental que se tiene que tener para poder encuadrar dentro de este Régimen Simplificado, es que el sujeto sea considerado un “pequeño contribuyente”. Es por ello que debemos destacar la definición de dicho concepto establecido en el Art. 2 de la Ley 26.565, para una mejor comprensión del tema en cuestión, la que establece:

*“(...) se consideran pequeños contribuyentes las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios (...) y las sucesiones indivisas en su carácter de*

*continuadoras de las mismas. Asimismo se consideran pequeños contribuyentes las sociedades de hecho y comerciales irregulares en la medida que tengan un máximo de hasta tres (3) socios”.*

Para cumplir con la condición de ser considerado en los términos de la ley como pequeño contribuyente se debe verificar en todos los casos anteriores el cumplimiento de los parámetros de:

1) Ingresos Brutos: Haber obtenido durante los últimos 12 meses calendarios inmediatos anteriores a la fecha de la adhesión ingresos brutos provenientes de las actividades incluidas en el régimen, un monto máximo de \$700.000 en el caso de tratarse de locaciones y/o prestaciones de servicios y hasta el valor de \$1.050.000 en el caso de venta de cosas muebles teniendo en cuenta la cantidad mínima de personal previsto para cada categoría.

Antes de la sanción de la nueva Ley, los valores máximos eran de \$400.000 y \$600.000 respectivamente. Para las locaciones el monto máximo permitido pasó a ser de \$700.000 anuales. La actualización de los topes de facturación se incrementó en un 75%, lo que hace que un mayor número de contribuyentes que estaban al límite, puedan encuadrar de todas maneras en el régimen.

2) Energía eléctrica, magnitudes físicas y alquileres devengados: que no hayan superado los valores máximos establecidos en tabla para el mismo periodo establecido en el punto 1.

Además serán considerados pequeños contribuyentes siempre y cuando:

3) El precio máximo de venta (solo para el caso de venta de cosas muebles), no supere el importe de \$2.500 y, 4) No se hayan realizado importaciones de cosas muebles y/o de servicios, durante los últimos 12 meses del año. Ambos puntos no son aplicables para el caso, por tratarse de la actividad de locación.

5) No realicen más de tres actividades simultáneas o no posean más de tres unidades de explotación.

En el caso de las sociedades de hecho<sup>12</sup> y las sociedades irregulares, para que esta misma pueda adherir al Monotributo, estos requisitos deben ser cumplidos tanto por la sociedad como también así por cada uno de las personas humanas

---

<sup>12</sup> El nuevo Código Civil y Comercial ha introducido importantes cambios en materia de sociedades de hecho a tal efecto que ahora podrían llamarse sociedades simples.

integrantes de la misma, considerándolas de manera individual. Esto quiere decir que si al menos uno de los socios no cumple con alguno de estos requisitos no podrá formar parte de la sociedad.

Puede optar por este Régimen Simplificado todo aquel que sea considerado pequeño contribuyente según lo determinado por la Ley.

#### 4.3 Tributos comprendidos

El contribuyente adherido al Régimen Simplificado deberá tributar una cuota fija mensual. En la generalidad de los casos la misma está integrada por:

- Un componente impositivo, el cual va a sustituir el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al Valor Agregado. Esto está establecido en el Art. 6 de la Ley N° 26.565 que establece que:

*“Las operaciones de los pequeños contribuyentes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), se encuentran exentas en el Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), así como de aquellos impuestos que en el futuro los sustituyan”.*

- Un componente previsional en concepto de jubilación (considera aportes al S.I.P.A. - Sistema Integral Previsional Argentino-) y aportes a la obra social (aportes al S.N.S.S. -Sistema Nacional del Seguro de Salud-).

Es decir que con el pago de dicha cuota el sujeto Monotributista abona en forma simplificada un componente impositivo que incluye el Impuestos a las Ganancias y el IVA, y además, pasa a tener aportes de jubilación y cobertura médica, a través de una obra social que podrá optar a elección dentro de las alternativas que ofrece el régimen.

Anteriormente se mencionó “en la generalidad de los casos”, ello es así dado que pueden existir casos especiales, en donde la ley exime del pago de aportes al sistema previsional juntamente con el régimen nacional de obras sociales. Estos casos se encuentran establecidos en el Art. 40 de la Ley N° 26.565, y son los que enumeramos a continuación: los menos de 18 años, los trabajadores autónomos, los profesionales universitarios que por su actividad

se encuentren obligados a afiliarse a la Caja de su profesión y los empleados en relación de dependencia.

Ahora bien, ¿qué sucede en el caso de que el sujeto Monotributista persona humana realice la transferencia del inmueble?. ¿Tiene alguna relación este impuesto con el componente impositivo que paga mensualmente?

En caso de realizar la transferencia del inmueble no estarán exentos de tributar el Impuesto a la transferencia de Inmuebles (ITI), dado que el componente impositivo compone solamente el Impuesto a las Ganancias y al IVA.

Es importante destacar que no es posible mantener o revestir la condición de pequeño contribuyente con el desarrollo de actividades por las cuales conserve o esté obligado a mantener su carácter de Responsable Inscripto en el IVA. Es decir, que un sujeto podrá adherir al Régimen Simplificado y desarrollar complementariamente algunas de las actividades excluidas, en tanto y en cuanto las mismas no se encuentren gravadas en el IVA. Por estas últimas deberá cumplir con el Régimen General, es decir por ejemplo tributar el Impuesto a las Ganancias. Por ende, dado que la locación de inmuebles reviste el carácter de actividad gravada en el IVA (suponiendo el caso de superar el valor desactualizado de los \$1.500 mensuales como ya se aclaró oportunamente), el sujeto no podrá ser Responsable Inscripto y Monotributista por dicha actividad. En caso de optar por el Régimen Simplificado deberá considerar los parámetros máximos establecidos por la Ley.

#### 4.4 Actividades incluidas

El Monotributo otorga la opción de adherirse a todos aquellos contribuyentes que realicen: la compraventa de cosas muebles y la locación y/o prestación de servicios. Por el tipo de actividad que estamos desarrollando resulta de suma importancia definir estos últimos conceptos.

Habrá locación cuando dos partes se obliguen, recíprocamente, una a conceder el uso y goce de una cosa (locación de cosas), o a ejecutar una obra

(locación de obra) o a prestar un servicio (locación de servicios); y la otra a pagar por este uso, goce o servicio un precio determinado en dinero. El que paga el precio se llama locatario, arrendatario o inquilino, y el que lo recibe locador o arrendador. El precio se llama arrendamiento o alquiler.

De esta definición se desprende que cuando se habla de locación, esta puede ser: locación de cosas (muebles o inmuebles), locación de servicios y locación de obras. Vamos a describir estas dos primeras por tener única vinculación con el tipo de actividad descripta.

- Locación de cosas: estamos en presencia de este tipo de contrato cuando el locador le transfiere el derecho del uso y goce de la cosa (mueble o inmueble) al locatario a título oneroso por tiempo determinado.
- Locación de servicios: en estos casos, en cambio, el locador se compromete a realizar una obligación de hacer.

Tanto la locación de cosas como la de servicios se encuentran dentro del objeto del Monotributo, y se las incluye dentro del ámbito de las locaciones y/o prestaciones de servicios, tal como lo establece el Art. 5 del DR.

De estas definiciones se desprende que no es lo mismo realizar la locación del inmueble que realizar la prestación de un servicio dentro del mismo.

#### 4.4.1 Unidad de explotación y actividad económica

Estos dos conceptos que resultan fundamentales en este Régimen se encuentran establecidos en el Art. 17 del DR.:

*“A) Unidad de explotación: cada espacio físico (local, establecimiento, oficina, etc.) donde se desarrolle la actividad (...); inmueble en alquiler o la sociedad de la que forme parte el pequeño contribuyente”.*

*“B) Actividad económica: las ventas, 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 y de obras. Asimismo, reviste el carácter de actividad económica aquella por la que para su realización no se utilice un local o establecimiento”.*

La actividad económica objeto bajo estudio, podrá encuadrarse como una unidad de explotación o como una actividad económica dependiendo de qué tipo de contrato se lleve a cabo. En el caso de que estemos en presencia de una locación de cosas inmuebles, se considerará cada inmueble arrendado como una unidad de explotación.

En cambio, si se realiza una locación de servicios, en cada uno de los inmuebles destinados a alquiler, se considerará que el contribuyente está realizando una sola actividad económica.

Estos conceptos revisten una situación importante dado que un Monotributista no puede tener más de tres (3) unidades de explotación o desarrollar más de tres (3) actividades económicas simultáneamente ya que si ello sucediera, dejaría de ser considerado “pequeño contribuyente”. Además, es una de las causales de exclusión del Régimen, establecidas en el Art. 20 inc. h) de la Ley.

#### 4.4.2 Definición de unidad de explotación y actividad económica

El concepto de “unidad de explotación” y de “actividad económica” se encuentran establecidos en el Decreto N° 806 en los Art. 15 inc. a) y en el Art. 15 inc. b) respectivamente, al establecer que, se entiende por:

*“a) Unidad de explotación: entre otras, 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 (RS) (taxímetros, remises, transporte, etcétera.); inmueble en alquiler o la sociedad de la que forma parte el pequeño contribuyente.*

*b) Actividad económica: 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”.*

#### 4.4.3 La opinión de la A.F.I.P.: ¿El alquiler de cabañas es una “locación de inmueble” o una “prestación de servicio de hospedaje”?

El fisco pronunció su opinión respecto a este tema a través del Dictamen D.A.L. N° 7/2005 A.F.I.P., en oportunidad de analizar el tratamiento de prestaciones brindadas en apart residencial o apart-hotel el cual creemos que puede darnos una visión y postura más acabada del tema en cuestión al establecer 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”.*

La conclusión de dicho dictamen es determinante dejando en claro que la actividad de servicio de alojamiento en cabañas, en tanto se complementa con otros servicios, conformando lo que sería un servicio de hospedaje, como ser: servicio de lavandería de ropa de cama, limpieza del lugar, servicio de desayuno, atención diaria, etc., por nombrar algunos de los que se pueden llegar a brindar, debe ser entendida como una actividad económica y no como

una locación de inmueble. Bajo estas características anteriormente descritas, el locador puede llegar a tener la cantidad de bungalows que desee y en el Monotributo contará con una actividad económica, pudiendo tener dos más adicionales, llegar al tope de las tres, y seguir siendo pequeño contribuyente en el marco de la Ley.

Por contraposición, es claro que, 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 (sin brindar los servicios de hospedaje enunciados anteriormente), 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". Es en estos casos, donde el locador no podría contar con más de tres unidades de explotación y seguir siendo Monotributista. Por lo tanto, debería inscribirse como Responsable Inscripto y pasar a tributar como tal.

#### 4.5 Parámetros a considerar en la adhesión. Categorización

Los parámetros a considerar para encuadrar como pequeño contribuyente son:

- Ingresos Brutos: Deberán considerarse los ingresos brutos devengados por el periodo de la locación establecida. Con la sanción de la nueva Ley 27.376 el monto máximo de facturación posible para las locaciones es el correspondiente a la categoría "H" la que indica un monto máximo de hasta \$700.000 anuales.
- Superficie afectada: Este parámetro no se aplica para zonas urbanas que tengan menos de 40.000 habitantes. Es el caso de los bungalows, que se encuentran ubicados en la ciudad de San José y la misma cuenta con 18.178 habitantes según los datos del último censo 2010 del I.N.D.E.C. Esto se encuentra consagrado en la Ley de Monotributo N° 26.565 en su Art. 10 y en ID 135429 del ABC de Consultas y Respuestas Frecuentes de A.F.I.P.
- Energía eléctrica: El tope máximo de consumo eléctrico para la última categoría del Monotributo es de hasta 20.000 kwts anuales. Por lo general, este tope es insignificante dado que, por el tipo de actividad



analizada, este valor es muy superior a los realmente consumidos. La energía eléctrica que debe computarse es la que resulte de las facturas cuyo vencimiento hayan operado en los últimos 12 meses anteriores a la finalización del cuatrimestre en el que corresponde la categorización.

Es importante destacar que, para el caso de que se tenga más de una unidad de explotación, a los efectos de la categorización deberán sumarse los consumos de la energía eléctrica de cada una de ellas.

- Alquileres devengados: No se considera como parámetro a los fines de la categorización dado que el locador posee el dominio del bien locado.

A partir de enero de 2017, la categorización el régimen debe ser hecha de acuerdo a la actividad principal, considerando los parámetros consagrados en el Art. 8 de la Ley N° 27.346, según correspondan.

A continuación se exponen las tablas a considerar para efectuar la categorización en el Monotributo antes y después de la sanción de la nueva Ley N° 27.346:

<b>Parámetros Tabla Monotributo - Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias</b>				
<i>Vigencia hasta el 01/01/2017</i>				
Categoría	Ingresos	Superficie	Energía Eléctrica	Monto de alquileres
	Brutos	afectada	Consumida (Anual)	devengados
A				
B	Hasta \$ 48.000	Hasta 30 m2	Hasta 3.330 KW	Hasta \$ 18.000
C	Hasta \$ 72.000	Hasta 45 m2	Hasta 5.000 KW	Hasta \$ 18.000
D	Hasta \$ 96.000	Hasta 60 m2	Hasta 6.700 KW	Hasta \$ 36.000
E	Hasta \$ 144.000	Hasta 85 m2	Hasta 10.000 KW	Hasta \$ 36.000
F	Hasta \$ 192.000	Hasta 110 m2	Hasta 13.000 KW	Hasta \$ 45.000
G	Hasta \$ 240.000	Hasta 150 m2	Hasta 16.500 KW	Hasta \$ 45.000
H	Hasta \$ 288.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 54.000
I	Hasta \$ 400.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
J	Hasta \$ 470.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
K	Hasta \$ 540.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000
L	Hasta \$ 600.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 72.000

DDJJ Informativa

Factura Electrónica

<b>Parámetros Tabla Monotributo - Ley Nº 27.346 Título II, Art. 2, Apartado 2.</b>				
<b>Vigencia a partir del 01/01/2017</b>				
Categoría	Ingresos	Superficie	Energía Eléctrica	Monto de alquileres
	Brutos	afectada	Consumida (Anual)	devengados
A	Hasta \$ 84.000	Hasta 30 m2	Hasta 3.330 KW	Hasta \$ 31.500
B	Hasta \$ 126.000	Hasta 45 m2	Hasta 5.000 KW	Hasta \$ 31.500
C	Hasta \$ 168.000	Hasta 60 m2	Hasta 6.700 KW	Hasta \$ 63.000
D	Hasta \$ 252.000	Hasta 85 m2	Hasta 10.000 KW	Hasta \$ 63.000
E	Hasta \$ 336.000	Hasta 110 m2	Hasta 13.000 KW	Hasta \$ 78.500
F	Hasta \$ 420.000	Hasta 150 m2	Hasta 16.500 KW	Hasta \$ 78.500
G	Hasta \$ 504.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 94.500
H	Hasta \$ 700.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 126.000
I	Hasta \$ 822.500	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 126.000
J	Hasta \$ 945.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 126.000
K	Hasta \$ 1.050.000	Hasta 200 m2	Hasta 20.000 KW	Hasta \$ 126.000
L				

#### 4.6 Recategorización

El régimen obliga a efectuar una declaración jurada determinativa, cuando el contribuyente supera o, en todo caso, los valores anuales de los parámetros actuales sean inferiores a los establecidos en el Art. 8 de la Ley. Esta recategorización se realiza los meses de enero, mayo y septiembre. Dicha recategorización surtirá efectos a partir del próximo mes subsiguiente.

No corresponde efectuar la recategorización cuando el contribuyente no haya pasado más de un cuatrimestre completo, o bien, cuando habiendo hecho el análisis de los parámetros se encuentre encuadrado en la categoría que tiene actualmente. Un caso especial se da en aquellos casos de periodos anuales no completos, es decir cuando el contribuyente no tuvo aún 12 meses enteros en el Régimen. Es ahí cuando deben anualizarse los ingresos brutos: sumando el total de ingresos, dividirlo por la cantidad de meses pasados y al resultado multiplicarlo por doce (12).

Puede plantearse el siguiente interrogante: ¿Qué sucede si el contribuyente estando obligado a recategorizarse no lo hiciese?. Este accionar que resulta muy común en estos días en el mundo de los pequeños contribuyentes, es motivo de exclusión del Régimen Simplificado y dado de alta de oficio al Régimen General.

#### 4.6.1 Recategorización de oficio

Con la sanción de la nueva Ley N° 27.346, y según lo que determina el Art. 1 de la RG N° 3.990, desde el mes de octubre de 2017 en adelante, la A.F.I.P. estableció que podrá efectuar la recategorización de oficio para aquellos casos que, si bien no se cumplen con los parámetros para efectuar la exclusión de pleno derecho, el Fisco verifique:

- La adquisición de bienes o realización de gastos de índole personal por un valor incompatible con los ingresos declarados y en tanto los mismos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente, o
- Depósitos bancarios incompatibles con ingresos declarados, o
- Que el importe de compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad efectuados durante los últimos doce (12) meses totalicen una suma incompatible con la categoría de revista declarada.

Como sabemos la A.F.I.P. cuenta hoy en día con mucha información personal de cada contribuyente, como ser: gastos de tarjetas de crédito, gastos de tarjetas de debito, compras realizadas donde se le otorgo factura electrónica, consumos por servicios públicos, cuotas de colegios de los hijos, etc. Lo que le permite saber con total precisión los gastos que estos realizan. En función a toda esta información que recibe a diario, en caso de que el Fisco la utilice de manera inteligente podrá determinar para cada contribuyente cual es la categoría mínima que debería estar tributando.

De acuerdo a lo antes expuesto, el organismo recaudador prevé que, ante la inminente mal categorización del contribuyente, no lo excluya directamente, sino que tenga el derecho de recategorizarlo en la categoría que le correspondiese, otorgándole la posibilidad de poder seguir permaneciendo en el Régimen.

Puede darse el caso de que A.F.I.P. categorice al contribuyente en una categoría y este último disienta de ella. Es en estos casos cuando el contribuyente podrá presentar de modo formal el descargo correspondiente dentro de los diez (10) días de haber sido notificado (RG N° 2.487 y RG N° 3.328 – A.F.I.P.).

Allí debe indicarse los fundamentos y/o elementos que lo avalen justificando su posición contraria a la del Organismo como ser, por ejemplo: que las adquisiciones de bienes o los gastos personales han sido pagadas con ingresos acumulados en ejercicio anteriores, o con ingresos adicionales a los obtenidos en el Monotributo y que resultan compatibles con el mismo (empleo en relación de dependencia), o que los fondos utilizados son producto de ingresos obtenidos por las actividades incluidas en el Régimen, entre otras.

El Juez administrativo responde el descargo y el contribuyente, en caso de no estar de acuerdo con dicha resolución, podrá, dentro de los quince (15) días de su notificación, interponer el recurso de apelación previsto en el artículo 74 del Decreto N° 1.397. El mismo se deberá presentar al funcionario que dictó el acto recurrido dentro de los quince (15) días de su notificación.

El primer día hábil de octubre se publicará en el Boletín Oficial la nómina de aquellos sujetos que A.F.I.P. recategorizó de oficio. En caso de que ello suceda, este organismo se encargará de comunicar dicho accionar al domicilio fiscal electrónico declarado por el contribuyente.

#### 4.6.2 Nuevas fechas de recategorización

Por razones operativas, la A.F.I.P. dispuso la modificación del calendario de recategorización y confirmación de la categoría:

Anteriormente se realizaba todo en septiembre, ahora será de aplicación el siguiente cronograma:

- Hasta el 21 de septiembre, quienes deban recategorizarse o confirmar la categoría de la F a la K.
- Desde el 1 de octubre hasta el 20 de octubre, quienes deban confirmar las categorías D y E.
- Desde el 1 de noviembre hasta el 20 de noviembre, quienes deban confirmar las categorías B y C.
- Desde el 1 de diciembre hasta el 20 de diciembre, quienes deban confirmar la categoría A.

#### 4.7 Posibilidad de reingreso al régimen por parte de los sujetos excluidos

Una novedad que surgió con la nueva legislación, regulado en la RG N° 3.982 en su Art. 7 es que: aquellos contribuyentes que hayan sido excluidos de pleno derecho durante el año 2016, podrán volver a adherir al Régimen por única vez sin tener que guardar el plazo de tres (3) años previstos en el Art. 19, siempre que reúnan los requisitos y condiciones a tales efectos.

Dicha opción podrá ejercerse hasta el 31 de mayo de 2017.

Hasta ese momento muchos se preguntaban si los sujetos autoexcluidos, es decir, aquellos sujetos que habían renunciado al régimen por haberse pasado por los topes, tendrían el mismo derecho de volver a encuadrarse como Monotributistas.

En ese momento la cuestión no estaba clara, hasta que el Fisco optó por aclarar la cuestión emitiendo una nueva RG N° 3.990, la cual establece en su Art. 12 que: aquellos sujetos que entre el 1° de enero de 2016 y el 31 de diciembre de 2016 (ambas fechas inclusive) hayan dejado de revestir la calidad de sujetos adheridos al citado Régimen Simplificado, ya sea por:

A) Constatación de oficio por A.F.I.P., o

B) Auto declaración de los propios contribuyentes, tienen la posibilidad de volver a adherir al Monotributo.

En relación a este punto, a mi entender, esta medida parece ser un tanto arbitraria dado que aquellos Monotributistas que quedaron afuera del Régimen durante años anteriores como ser el 2014 o el 2015 tienen que esperar los tres (3) años calendarios para reingresar, siendo que en ese momento los parámetros que reflejan los topes ya se encontraban desactualizados.

#### 4.8 Impuestos comprendidos. Impuesto mensual a ingresar. Actualización de valores a futuro

El pago del Monotributo sustituye el pago del Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado como bien se dijo anteriormente.

Los valores que cada contribuyente debe pagar mensualmente esta determinado dependiendo de la categoría de revista en la que se encuentre encuadrado.

Es conveniente remarcar que la cuota mensual está comprendida por tres componentes siguientes:

1) Componente impositivo: impuesto integrado mensual que sustituye el pago del Impuesto a las Ganancias y el IVA. Está determinado en función de la categoría que el contribuyente haya adoptado y, para el caso de locaciones, va desde: \$68 (Categoría "A") hasta \$2.800 (Categoría "H").

2) Aporte a la Obra Social: es un importe fijo individual para el contribuyente de \$419 independientemente de la categoría adoptada. El titular del Monotributo podrá agregar a un adherente a la obra social y por cada persona que adopte ese derecho deberá abonar la misma suma.

3) Aporte a la Jubilación: Es el componente previsional destinado al Sistema Integrado Previsional Argentino (S.I.P.A.) el cual, al igual que el componente impositivo, los valores están determinados en función a la categoría que el contribuyente haya adoptado que va desde \$300 (Categoría "A") hasta \$584,61 (Categoría "H").

Respecto a estos dos últimos ítems vale la siguiente aclaración: en el caso de que el contribuyente Monotributista haya adoptado el Régimen solamente por la actividad de la locación de inmuebles (es decir, el sujeto sea considerado como un "rentista"), estará exceptuado de ingresar dichas sumas. Lo mencionado precedentemente se encuentra consagrado en el Art. 62 del Decreto N° 1/2010 que establece:

*"Los sujetos que adhieran al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS), exclusivamente en su condición de locadores de bienes muebles o inmuebles, estarán exentos de ingresar las cotizaciones previsionales fijas indicadas en el Art. 39 del "Anexo", el cual habla de los aportes al Sistema Previsional y al Régimen Nacional de Obras Sociales.*

Una novedad que introdujo la Ley N° 27.346 en su Art. 52, es que tanto los montos máximos de facturación, los montos de alquileres devengados y los

importes del impuesto integrado a ingresar correspondientes a cada categoría, como las cotizaciones previsionales fijas se actualizarán anualmente en el mes de septiembre en la proporción de los dos (2) últimos incrementos del índice de movilidad de las prestaciones previsionales previstas en el Art. 32 de Ley N° 24.241.

A continuación exponemos los valores que el contribuyente debe tributar por su adhesión al Régimen en función a la categoría de revista adoptada tanto antes como después de la sanción de la nueva Ley N° 27.346:

<b>Parámetros Tabla Monotributo – Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias</b>						
Vigencia hasta el 01/01/2017						
Categoría	Impuesto Integrado		Aportes al S.I.P.A.	Aportes a la Obra Social	TOTAL	
	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
A						
B	\$ 39		\$ 157	\$ 419	\$ 615	\$ 615
C	\$ 75		\$ 157	\$ 419	\$ 651	\$ 651
D	\$ 128	\$ 118	\$ 157	\$ 419	\$ 704	\$ 694
E	\$ 210	\$ 194	\$ 157	\$ 419	\$ 786	\$ 770
F	\$ 400	\$ 310	\$ 157	\$ 419	\$ 976	\$ 886
G	\$ 550	\$ 405	\$ 157	\$ 419	\$ 1.126	\$ 981
H	\$ 700	\$ 505	\$ 157	\$ 419	\$ 1.276	\$ 1.081
I	\$ 1.600	\$ 1.240	\$ 157	\$ 419	\$ 2.176	\$ 1.816
J	No aplicable	\$ 2.000	\$ 157	\$ 419	-	\$ 2.576
K	No aplicable	\$ 2.350	\$ 157	\$ 419	-	\$ 2.926
L	No aplicable	\$ 2.700	\$ 157	\$ 419	-	\$ 3.276

<b>Parámetros Tabla Monotributo - Ley N° 27.346 Título II, Art. 2, Apartado 2.</b>						
Vigencia a partir del 01/01/2017						
Categoría	Impuesto Integrado		Aportes al S.I.P.A.	Aportes a la Obra Social	TOTAL	
	Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles			Locaciones y/o prestaciones de servicios	Venta de cosas muebles
A	\$ 68		\$ 300	\$ 419	\$ 787	\$ 787
B	\$ 131		\$ 330	\$ 419	\$ 880	\$ 880
C	\$ 224	\$ 207	\$ 363	\$ 419	\$ 1.006	\$ 989
D	\$ 368	\$ 340	\$ 399,30	\$ 419	\$ 1.186,3	\$ 1.158,30
E	\$ 700	\$ 543	\$ 439,23	\$ 419	\$ 1.558,2	\$ 1.401,23

F	\$ 963	\$ 709	\$ 483,15	\$ 419	\$ 1.865,2	\$ 1.611,15
G	\$ 1.225	\$ 884	\$ 531,47	\$ 419	\$ 2.175,5	\$ 1.834,47
H	\$ 2.800	\$ 2.170	\$ 584,61	\$ 419	\$ 3.803,6	\$ 3.173,61
I	No aplicable	\$ 3.500	\$ 643,08	\$ 419	-	\$ 4.562,08
J	No aplicable	\$ 4.113	\$ 707,38	\$ 419	-	\$ 5.239,38
K	No aplicable	\$ 4.725	\$ 778,12	\$ 419	-	\$ 5.922,12
L						

#### 4.9 Modalidades de pago

Los Monotributistas a fin de cumplimentar el pago de sus obligaciones referidas al Régimen, según lo establecido en la RG N° 3.936 en sus artículos 1°, 2° y 3°, deberán realizarlo mediante los siguientes medios de pago: transferencia electrónica de fondos o también llamado volante electrónico de pago (VEP), débito automático mediante tarjetas de crédito, débito en cuenta a través de cajeros automáticos, débito directo en cuenta bancaria y cualquier otro medio de pago electrónico admitido por el Banco Central de la República Argentina (B.C.R.A.).

Esta forma de pago comenzó siendo obligatoria para los Monotributistas de las categorías más altas, la "H" a partir de diciembre de 2016.

Pero también el Organismo Recaudador dispuso distintas fechas a partir de cuando resulta obligatorio dicha modalidad de pago para el resto de las categorías, y ellas son:

- Categoría "F" y "G" obligatorio desde abril 2017,
- Categoría "D" y "E" obligatorio desde mayo 2017,
- Categoría "A", "B" y "C" obligatorio desde noviembre 2017.

#### 4.10 Exhibición de la identificación y del comprobante de pago. Formulario N° 960/D - "Data Fiscal"

Los Monotributistas también se encuentran obligados a exhibir el formulario N° 960/D "Data fiscal", en un lugar visible próximo a donde se efectúe el pago como también así de tener el mismo en su página web, a fin de que cualquier persona a través de un dispositivo móvil pueda leer el código QR y de esta manera obtener todo tipo de información referida al contribuyente.



Ahora bien, ¿de dónde surge dicha obligación?. Podemos contestar a este interrogante diciendo que, en primer medida, dicha obligatoriedad se encuentra establecida en el Art. 25 de la Ley 27.346 (Ley del Monotributo), que dice que los Monotributistas deberán exhibir su placa identificativa en condición del tal como también así el comprobante de pago correspondiente al último mes. Estableciendo además, que en caso de incumplir con cualquiera de ambas obligaciones, traerá aparejada la consumación de la infracción de uno a cinco días de clausura.

A su vez, ello se encuentra reglamentado en la RG N° 4.042 en su Art. 2 que viene a sustituir a lo establecido en la RG N° 1.415 en su artículos 24, 25 y 26; la que establece que dicha obligación será cumplida mediante la exhibición del Formulario N° 960/D "Data Fiscal".

#### 4.11 Facturación

Con el paso del tiempo, con el propósito de obtener información en tiempo real acerca de la facturación de los distintos tipos de contribuyentes, la A.F.I.P., a través de la emisión de nuevas Resoluciones Generales ha ido incorporando cada vez más sujetos obligados a la emisión de comprobantes electrónicos. También es cierto que ha ido dejando sin efecto regímenes de información a medida que los distintos tipos de contribuyentes se fueron incorporando a la factura electrónica.

Los primeros sujetos obligados a facturar electrónicamente todas las operaciones que hicieran en el mercado interno fueron los de las categorías más altas, (H, I, J, K y L), allá por el año 2011 a través de la RG N° 3.067.

Sin embargo la RG N° 3.990 en su Art. 4 estableció dicha obligación para los sujetos encuadrados en las categorías "F" y "G" a partir del 1º de junio de 2017 inclusive.

En los dos casos ambas resoluciones exceptúan la obligación de tener que facturar electrónicamente cuando el destinatario de las mismas sean consumidores finales.

#### 4.12 Domicilio Fiscal Electrónico

El domicilio fiscal electrónico está consagrado en el Art. 3 de la Ley N° 11.683 y reglamentado en la RG N° 2.109.

Una novedad que trajo consigo esta nueva RG N° 3.990 no solo fue la de obligar a facturar electrónicamente a un universo mayor de contribuyentes adheridos al Régimen sino que, además; la de imponer: para todos aquellos Monotributistas que a la fecha de su publicación (08/02/2017) revistan tal categoría frente al IVA, deberán constituir (teniendo como fecha límite para hacerlo hasta el día 30 de septiembre de 2017, inclusive) y mantener actualizado, el domicilio fiscal electrónico.

A partir de la publicación de esta Resolución, todas las notificaciones a los contribuyentes Monotributistas A.F.I.P. las hará por este medio. Es importante destacar lo establecido en el Art. 16 de la RG N° 2.109 que establece lo siguiente:

*“Los actos administrativos comunicados informáticamente se considerarán notificados en los siguientes momentos, el que ocurra primero:*

- a) El día que el contribuyente, responsable y/o persona debidamente autorizada, proceda a la apertura del documento digital que contiene la comunicación, mediante el acceso a la opción respectiva de "e-ventanilla", o el siguiente hábil administrativo, si aquél fuere inhábil, o*
- b) Los días martes y viernes inmediatos posteriores a la fecha en que las notificaciones o comunicaciones se encontraran disponibles en el servicio "web" "e-ventanilla", o el día siguiente hábil administrativo, si alguno de ellos fuere inhábil.”*

Es decir que las notificaciones de oficio que A.F.I.P. envía a los Monotributistas van quedar perfeccionadas cuando el contribuyente acceda con clave fiscal al portal “e-ventanilla” o los días martes y viernes posteriores a su publicación. Por ende, se sugiere que dentro del portal “e-ventanilla”, más específicamente en la solapa “tus correos” se declare un e-mail personal a fin de que A.F.I.P., en el mismo momento en que envía la notificación al sitio e-

ventanilla, se lo envíe a su correo personal y de esta manera el contribuyente sepa que ha recibido una nueva notificación del Organismo.

#### 4.13 Nuevas sanciones para los Monotributistas. Suspensión temporal de la visualización de la “Constancia de Opción del Monotributo”

El Art. 11 de la RG N° 3.990 establece que ante la falta de cumplimiento de las obligaciones con relación a las modalidades de pago, la emisión de comprobantes en forma electrónica, la falta de adhesión al domicilio fiscal electrónico, y a la recategorización obligatoria, producirá la suspensión temporal de la visualización de la Constancia de Opción Monotributo, hasta tanto el pequeño contribuyente regularice su situación.

#### 4.14 Nuevos portales del Monotributo: “Mi Categoría” - “Mis desvíos”

Tal como se implementó en la Ley de Blanqueo de Capitales -Ley N° 27.260- cuando la A.F.I.P. habilitó el servicio “Nuestra Parte”, con el objeto de facilitarle al contribuyente información que este Organismo tenía del mismo referido a sus datos financieros, económicos y fiscales, a través de la sanción de la RG N° 3.990 en su Art. 7 y, para el caso del Monotributo únicamente, impuso un procedimiento denominado “Mi Categoría”.

El mismo impone lo siguiente:

- El Fisco comunicará vía alerta al domicilio fiscal electrónico del contribuyente, la información que este posea de su situación tributaria, a la finalización de cada cuatrimestre calendario (enero/abril, mayo/agosto, septiembre/diciembre).
- La recategorización cuatrimestral correspondiente al periodo mayo/agosto de cada año resultará obligatoria aun cuando el contribuyente deba permanecer en la misma categoría, en cuyo caso dicha recategorización consistirá en una confirmación de datos.
- Los datos informados por el Organismo al contribuyente van a variar en función a la categoría adoptada por cada contribuyente.

A fin de informar las irregularidades que tienen los Monotributistas respecto al conjunto de baterías de obligaciones impuestas por la A.F.I.P. a los Monotributistas a partir del 15 de agosto, en la página del Organismo se incluirá una nueva ventana llamada “Mis Desvíos”, en donde el contribuyente podrá verificar aquellos que presenta, como ser:

- Que el contribuyente no se encuentre adherido al domicilio fiscal electrónico,
- Que el contribuyente posea actividad registrada, sin pedido de CAI para facturas en papel y sin punto de venta para factura papel o electrónica, incluso para los CAI vigentes utilizados como comprobantes de respaldo.
- Existencia de inconsistencias con las categorías declaradas por el contribuyente, etc.

#### 4.15 Declaración Jurada Informativa. Derogación

A través de la RG N° 3.990, a partir del 8/2/2017 se deja sin efecto la obligación de la presentación de la declaración jurada informativa cuatrimestral para los Monotributistas categoría: “F” hasta “L”, establecida por la RG N° 2.888.

En este sentido, la última declaración jurada presentada que debió efectuar el contribuyente obligado a su presentación debió haber sido la del cuatrimestre septiembre/diciembre de 2016, con vencimiento en enero de 2017.

#### 4.16 Nuevo portal para Monotributistas

A través de la RG N° 4.063 cuya vigencia opera desde el 07/06/2017, la A.F.I.P. aprobó un nuevo portal dentro de su página web (<https://monotributo.afip.gob.ar>), de manera que los contribuyentes Monotributistas desde un único sitio puedan acceder con su clave fiscal de manera simple e integrada a todos los recursos y servicios requeridos para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Tal es así que desde allí podrán realizar: altas (adhesiones), obtener la constancia de inscripción, realizar cambio de datos, realizar la recategorización

cuatrimestral o la confirmación de datos según corresponda el caso, obtener la credencial de pago, constituir domicilio fiscal electrónico, emitir facturas electrónicas, inscribirse como empleador y darse de baja del Régimen.

## Capítulo 5: Tratamiento en los impuestos Provinciales

### Capítulo 5.1. Tratamiento en el Impuesto a los Ingresos Brutos

#### 5.1.1 Hecho Imponible

La configuración del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, de allí que debemos analizar la integración de los cuatro componentes a partir del análisis sobre el Código Fiscal de la provincia de Entre Ríos y su respectiva Ley Impositiva:

- **Aspecto Objetivo:** El Art. 151 de dicho cuerpo normativo establece que: (el subrayado es mio)

*“El ejercicio habitual y a título oneroso en la Provincia de Entre Ríos del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la desarrolle, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza) estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos...”*

La locación de inmuebles temporarios cumple con estos dos requisitos fundamentales ya que se desarrolla de manera habitual y a título oneroso.

El Art. 152 en su inciso b) refuerza esta idea de que la locación de inmuebles se encuentra gravada dentro de la órbita de dicho tributo, ya sea que dicha actividad se desarrolle de manera habitual o esporádica.

- **Aspecto Subjetivo:** El Art. 153 considera contribuyentes de dicho impuesto a las personas físicas.
- **Aspecto Territorial:** Dicha actividad debe desarrollarse dentro de la jurisdicción de la provincia de Entre Ríos, tal como reza el Art. 151 ya citado.

- **Aspecto Temporal:** El Impuesto a los Ingresos Brutos es un impuesto anual con anticipos mensuales, los cuales revisten el carácter de declaración jurada y su correspondiente cancelación de la obligación tributaria, siendo el periodo fiscal de liquidación del mismo, el año calendario. Según lo que exige el Art. 173, anualmente deberá presentarse una declaración jurada informativa donde el contribuyente suministre información a la Administración correspondiente al año en que se hicieron tales anticipos. El importe de cada anticipo no podrá ser inferior al mínimo legal establecido por la Ley Impositiva. Dicho mínimo especial de la actividad según la Ley Impositiva N° 9.622 (Año 2014) según su Art. 9, punto d) y actualizado por el Decreto N° 724 en el Art. 3 inc. d) es de \$60 por cada habitación y un mínimo anual de \$720. El vencimiento para la presentación de esta declaración jurada informativa anual se encuentra establecido en una Resolución que determina A.T.E.R. todos los años. Así, para el periodo fiscal 2016, la Resolución N° 62 / A.T.E.R. establece que el vencimiento opera el 30/06/2017.

### 5.1.2 Base Imponible

A la hora de hablar de la base imponible del tributo deben distinguirse dos momentos: la atribución de ingresos al periodo fiscal y la cuantificación de su monto.

- Respecto a la atribución de los ingresos al periodo fiscal el Art. 171 del Código establece que:

*“Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devenguen. Sin perjuicio de lo que se establece en los párrafos siguientes, en ningún caso podrá considerarse no devengado un ingreso efectivamente obtenido como consecuencia del ejercicio de la actividad gravada.*

*Se entenderá que los ingresos se han devengado, salvo las excepciones previstas en la presente Ley: (...)*

*d) En el caso de prestaciones de servicios y de locaciones de obras y servicios, desde el momento en que se factura o termina total o*

*parcialmente la ejecución o prestación pactada, el que fuere anterior (...)*”

- Respecto a cuantificación, la base imponible está determinada según lo establecido en el Art. 155 del Código Fiscal el cual determina que dicho gravamen se va a determinar sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario. A su vez dicho artículo aclara a que se denomina “ingreso bruto” diciendo que el mismo hace referencia al:

*“valor o monto total en valores monetarios, en especies o en servicios, devengados en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidos por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses por los prestamos de dinero o plazos de financiación o, en general, de las operaciones realizadas...”.*

A la hora de determinar la base imponible es importante tener en cuenta aquellos conceptos que no integran la base imponible llamados exclusiones.

Dentro de las exclusiones que detalla el Código en su Art. 156 referidas a la actividad económica bajo estudio, encontramos:

- a) El débito fiscal para aquellos contribuyentes que revistan el carácter de Responsables Inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado.
- b) Los importes referidos a descuentos y adelantos y toda otra operación de tipo financiera, cualquiera sea la modalidad o forma de instrumentación adoptada.
- c) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordadas por épocas de pago, volumen de ventas u otros conceptos similares, generalmente admitidos, según los usos y costumbres, correspondientes al periodo fiscal que se liquida.

### 5.1.3 Alícuota aplicable y forma de determinación de liquidación del anticipo

Una vez determinado a que periodo (mes) corresponde efectuar el anticipo, y una vez obtenido el quantum de la base imponible, es preciso determinar la



alícuota para llegar de esta manera al impuesto calculado. La misma es del 2,5%.

El Art. 191 establece que es la Ley Impositiva la encargada de fijar la alícuota general, las alícuotas para cada actividad, los importes mínimos e impuestos fijos.

Como fórmula, se establece la siguiente:

$$\text{Base Imponible (BI)} \times \text{Alícuota} = \text{Impuesto Calculado.}$$

Dicho impuesto calculado debe comparárselo con el mínimo legal, el cual como ya dijimos anteriormente, es de \$60 por habitación. De la comparación de estos dos conceptos: impuesto calculado y mínimo legal, se llega al impuesto determinado, el cual de ninguna manera puede ser menor que el mínimo legal.

El contribuyente de haber tenido retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias, pagos a cuenta o saldo a favor de periodos anteriores, los podrá computar de manera de llegar al impuesto a pagar o saldo a favor.

#### 5.1.4 Inicio y cese de actividades. Múltiples actividades

En los casos de inicio de actividades el Art. 179 establece que deberá solicitarse la inscripción como contribuyente en las condiciones que establezca la Administración.

Respecto al cese de actividades, el Art. 181 regla que deberá ser comunicado a la Administración dentro de los veinte días de producido el mismo, debiendo computarse la totalidad de los ingresos devengados cualquiera fuese la fecha en que se hayan de percibirse.

Puede resultar cotidiano que un contribuyente que ejerza la actividad de locación de inmuebles temporarios y no sólo tenga ésta actividad sino que, además de ella, tenga otra inscripta. Es en estos casos debemos remitirnos al Art. 177 a los fines de cumplir lo que el mismo consagra:

*“cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades rubros, sujetos a distinto tratamiento fiscal deberá discriminar en sus*

*declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada una de ellas.*

*Cuando omitiera esta discriminación, estará sujeto a la alícuota más elevada, tributando un impuesto no menor al mínimo mayor establecidos en la Ley Impositiva para las actividades o rubros que desarrolle”.*

#### 5.1.5 Régimen Simplificado

El modo de determinar la obligación tributaria del Impuesto a los Ingresos Brutos puede ser:

- Vía un Régimen General (llamado “Directo”, sistema auto declarativo) como el que acabamos de describir. En donde el contribuyente realiza distintos anticipos mensuales, con carácter de declaración jurada determinativa de impuesto, y al final del año se confecciona una declaración jurada anual informativa, o,
- Vía un Régimen Simplificado (sistema de liquidación administrativa: sistema general de cuotas fijas símil al Monotributo) (establecido en el Capítulo V, Art. 183 del Código Fiscal) el cual puede ser utilizado a opción del contribuyente siempre y cuando: sea un contribuyente local, es decir que no puede ser ocupado para aquellos que deban tributar por convenio multilateral por ejercer actividades en dos o más jurisdicciones provinciales y, siempre y cuando, no supere los parámetros de ingresos brutos, energía eléctrica consumida, superficie afectada a la actividad y alquileres devengados, que determine la Ley Impositiva. Este Régimen solo puede ser ocupado para personas humanas.

El Art. 11 de la Ley Impositiva N° 9.622 (T.O 2014), actualizado por Decreto N° 724 en su Art. 5 (vigente a partir del 1° de mayo de 2017), para el caso de locaciones y/o prestaciones de servicios establece los parámetros a continuación se detallan:

<b>Régimen Simplificado - Ingresos Brutos</b>					
Categoría	Ingresos Brutos Anuales (Hasta)	Superficie Afectada (Hasta)	Energía Eléctrica Consumida Anualmente (Hasta)	Alquileres Devengados Anualmente (Hasta)	Impuesto mensual a ingresar
1	\$84.000	30 m2	3.300 Kw	\$31.500	\$240
2	\$126.000	45 m2	5.000 Kw	\$31.500	\$350
3	\$168.000	60 m2	6.700 Kw	\$63.000	\$490
4	\$252.000	85 m2	10.000 Kw	\$63.000	\$700
5	\$336.000	110 m2	13.000 Kw	\$78.000	\$980
6	\$420.000	150 m2	16.500 Kw	\$78.750	\$1.260
7	\$504.000	200 m2	20.000 Kw	\$94.500	\$1.540
8	\$700.000	200 m2	20.000 Kw	\$126.000	\$2.000

En el momento de la adhesión, el contribuyente debe encuadrarse en la categoría que le corresponda, siempre y cuando no se superen los límites que estos parámetros correspondientes a los cuatro meses anteriores a la fecha de inscripción al Régimen debidamente anualizados estos límites.

Los contribuyentes no podrán ingresar al Régimen Simplificado en el caso de que alguno de sus parámetros resulte superior a aquellos establecidos en la Ley Impositiva, o cuando el contribuyente posea personal declarado con trabajo en relación de dependencia.

Además, los contribuyentes que opten por este Régimen deberán realizar, al finalizar cada cuatrimestre calendario, una recategorización teniendo: los ingresos brutos acumulados, la energía eléctrica consumida y los alquileres devengados en los doce (12) meses inmediatos anteriores, así como la superficie afectada a la actividad en ese momento, en caso de que alguno de esos parámetros superen o sean inferiores a los límites de su categoría actual. En caso de que corresponda la recategorización, ésta surtirá efectos a partir del segundo mes inmediato siguiente de cumplido el cuatrimestre respectivo.

Se considera que el contribuyente se encuentra correctamente categorizado cuando se encuadre en la categoría que corresponda al mayor valor de sus parámetros y siempre que no supere ninguno de los mismos.

A raíz de la Resolución N° 110/2017 A.T.E.R., establece que la recategorización ha de efectuarse en los períodos de: enero-abril, mayo-agosto y septiembre-diciembre por cuatrimestre vencido respecto de cada cuatrimestre calendario anterior, operando su vencimiento el 31 de mayo, el 30 de septiembre y el 31 de enero, respectivamente.

El trámite de la recategorización se efectúa de manera presencial en la oficina de Representación Territorial más cercana con el Formulario A-23 adjuntando Constancia de A.F.I.P. actualizada.

La forma de ingresar el impuesto en este régimen es mensual y deberá abonarse el mismo aunque no se hayan efectuado actividades ni obtenido bases imponibles computables. Además, deberá ingresarse hasta el mes en que el contribuyente renuncie al mismo (y pase al Régimen General) o hasta que efectúe el cese definitivo de la actividad.

Uno de los efectos fundamentales que produce estar inmerso en este Régimen Simplificado y que, muchas veces es olvidado por los contribuyentes es lo siguiente: quienes tributen mediante este sistema no pueden ser objeto de retenciones ni percepciones, por ende, deben presentar al agente de retención y/o percepción el comprobante de pago de la última cuota vencida para su categoría al momento de la operación, según de esta manera lo determina el Art. 187 del Código Fiscal.

El Art. 189 establece las causales de exclusión de este Régimen:

- A) Por exceder los parámetros establecidos por la Ley Impositiva.
- B) Por inscripción en el Régimen General o en el Convenio Multilateral (dando por sentado que no se puede estar en más de un régimen inscripto).

En estos casos la exclusión tendrá efecto a partir del primer día hábil del mes siguiente, debiendo dar cumplimiento a su obligación impositiva en el marco del Régimen que corresponda.

C) Por encuadramiento fraudulento en cualquiera de las categorías. En estos casos el fisco tiene la potestad de dar de alta de oficio en el Régimen que el contribuyente resulte responsable, ya sea el Directo o del Convenio Multilateral, desde la fecha en que les hubiere correspondido ingresar, no pudiendo reingresar al mismo hasta después de transcurridos tres (3) años posteriores a la fecha de toma de conocimiento de las causales de exclusión por parte de la Administradora.

#### 5.1.6 Exenciones

Si bien la actividad bajo estudio bajo ningún punto de vista se encuentra exenta del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, podemos enumerar ciertas actividades similares que se encuentran amparadas con este beneficio legal.

Ellas son:

- Actividad hotelera vinculada al turismo, producto de inversiones desarrolladas en establecimientos radicados en la provincia de Entre Ríos, durante los primeros cinco (5) años a partir del inicio de la actividad (Art. 194 inc. i).
- Los ingresos provenientes de la locación de viviendas comprendidas en el Régimen de la Ley Nacional N° 21.771 y mientras sea de aplicación la exención respecto del Impuesto a las Ganancias. (Art. 194 inc. p).
- El ingreso proveniente de la locación de inmuebles con destino a vivienda, siempre que el locador sea una persona humana y que la suma de los importes mensuales de los alquileres no supere el monto que establece la Ley Impositiva, o sea, cuatro mil (\$4.000) mensuales. (Art. 194 inc. v).

## Capítulo 5.2. Tratamiento en el Impuesto de Sellos

### 5.2.1. Introducción

Como los derechos y obligaciones de las partes que intervienen en este tipo de negocios se efectúan mediante un contrato escrito, es importante hacer mención este tipo de impuesto provincial que se devenga por el solo hecho de la existencia material del mismo formalizado entre ausentes, produciendo efectos en la provincia de Entre Ríos cuando de ese texto o como consecuencia de ellos las prestaciones deban ser ejecutadas o cumplidas tanto en la autoridad administrativa como también así en la judicial.

### 5.2.2. Hecho Imponible

- **Aspecto Objetivo:** Se encuentra establecido en el Art. 195 del Código Fiscal, es decir este impuesto grava a los contratos que se estipulan de manera onerosa estableciendo lo siguiente:

*“por los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, por los contratos a título oneroso formalizados entre ausentes (...) se pagará un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y a las que establezca la ley impositiva.*

*Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro instrumento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.*

- **Aspecto Subjetivo:** Los contribuyentes de este impuesto son todos aquellos que realicen operaciones o formalicen actos y contratos onerosos. Así lo determina el Art. 204 del Código Fiscal, el cual esta reforzado con el Art. 205, que estipula:

*“Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o más personas, todas serán consideradas contribuyentes para la ley,*

*quedando obligadas solidariamente por el total del impuesto, sin perjuicio del derecho de cada uno de repetir de los demás intervinientes la cuota que le correspondiere de acuerdo con su participación en el acto, y en su defecto en partes iguales, salvo convenio en contrario”.*

A su vez, el Art. 206 del mismo cuerpo normativo establece un caso particular que puede darse excepcionalmente diciendo:

*“si alguno de los intervinientes estuviese exento del pago de gravámenes por disposición de este Código o leyes especiales, la obligación fiscal se considerará en este caso divisible y la exención se limitara a la cuota que corresponda a la persona exenta”.*

- **Aspecto Temporal:** Consagrado en el Art. 197 del Código Fiscal establece que el impuesto se devengará por el solo hecho de la existencia física del contrato o instrumento legal, por ende desde el momento en que ambas partes, locador y locatario firman el mismo, se debe pasar a establecer la liquidación del tributo.
- **Aspecto territorial:** Se encuentran sujetos al pago de este impuesto los contratos celebrados en la provincia de Entre Ríos como también así aquellos en los que efectuados en otra jurisdicción deban producir efectos en esta.

A propósito, este último caso sucede cuando en los respectivos instrumentos conste que a la fecha de celebración del contrato los bienes objeto de la transacción se encuentran radicados en territorio de la provincia.

Es decir que, independientemente de donde se confeccione el contrato de locación, si el bien inmueble a locar se encuentre radicado dentro de la provincia, se configura el aspecto territorial y por ende se debe tributar este impuesto.

### 5.2.3. Base imponible

La base imponible va a estar determinado por el valor total pagado por la locación el cual resulta de multiplicar el valor total de días de vigencia del contrato por el precio de cada día locado.

El Código Fiscal prevé que en aquellos casos en que no se hayan fijado plazo alguno de duración del contrato, se tomara como base imponible el total de los alquileres durante el plazo mínimo de duración que a tal efecto establece el Código Civil o las leyes especiales. Vale aclarar que este asunto no tiene mayor relevancia dado que por lo general la mayoría de los contratos que se firman por alquiler temporario contienen de manera taxativa el día de inicio y de finalización del mismo.

### 5.2.4. Alícuota

La alícuota se encuentra definida en la Ley Impositiva N° 9.622, en su artículo N° 12 inc. 9) y lo establece en diez por mil (10 o/oo).

### 5.2.5. Impuesto determinado. El Pago

Este impuesto es determinado por el Organismo Recaudador mediante el Sistema de Administración Tributaria (SAT). El mismo consiste en el siguiente procedimiento: El contribuyente debe incorporarse a dicho sistema a fin de que el Ente Recaudador determine el impuesto y expida el volante de pago el cual deberá cancelar.

El vencimiento para el pago de dicho volante dependerá en función si dicho acto privado se realiza dentro de la provincia o fuera de dicha jurisdicción. En el primer caso el vencimiento operará a los 15 días hábiles siguientes a la fecha de su celebración mientras que en el segundo, dentro de los 15 días hábiles en que se hagan valer, se ejecuten o se cumplan en esta jurisdicción



## Capítulo 5.3. Tratamiento en el Impuesto Inmobiliario

### 5.3.1. Introducción

Este impuesto provincial se encuentra establecido en el “Libro segundo - Parte especial- Título I” del Código Fiscal (T.O 2014), y grava la tenencia de la tierra en la provincia de Entre Ríos.

Reviste la característica particular que es liquidado por el Departamento Inmobiliario y la Dirección de Catastro del Organismo Recaudador, que trabajan de manera conjunta confeccionando los padrones y legajos de contribuyentes afectados por el gravamen, actualizando dicha información de manera constante con el fin de determinar el impuesto.

La base imponible de cada inmueble surge de los avalúos que cada inmueble tenga en función al lugar de donde se encuentren ubicados, es decir, si se encuentra en una zona urbana, sub-rural o rural.

### 5.3.2 Hecho Imponible

- **Aspecto Objetivo:** El impuesto grava la tenencia del dominio sobre cada uno de los inmuebles que el sujeto tenga dentro de la provincia de Entre Ríos. Tal es así que el Art. 132 del Código Fiscal establece que:

*“Por cada inmueble situado dentro de la Provincia se deberá abonar un impuesto anual.*

*A los efectos del impuesto establecido en este Título se considerara único inmueble al conjunto de partidas de una misma planta, lindantes o no, pertenecientes a un mismo contribuyente”.*

- **Aspecto Subjetivo:** El contribuyente de este impuesto será la persona que tenga el dominio del inmueble, como también así los poseedores a título de dueño y los usufructuarios del mismo.

Un caso especial es para los nudos propietarios que se consideran responsables solidarios respecto a este impuesto.

- **Aspecto Temporal:** Es un impuesto anual.

No obstante ello es importante destacar lo que establece el Art. 143 del Código Fiscal, el cual se transcribe a continuación para su mejor comprensión:

*“Sin perjuicio de ello, la Administradora podrá establecer anticipos al impuesto del año corriente antes de que se establezca legalmente el impuesto para dicho año. Los anticipos que se dispongan estarán referidos al impuesto del año anterior y podrán establecer tratamientos diferentes para las distintas categorías de contribuyentes.*

*Una vez establecido el impuesto legalmente deberá efectuarse el pago final o de reajuste.*

*La Administradora establecerá el plazo y condiciones de pago de las obligaciones mencionadas precedentemente, pudiendo disponer su pago íntegro o en cuotas, ajustables o no, como así también, dictará las restantes normas de aplicación”.*

- **Aspecto Territorial:** Este impuesto grava los inmuebles situados dentro del territorio de la provincia de Entre Ríos.

### 5.3.3 Base Imponible

Está constituida por la valuación fiscal de cada inmueble o por la suma de valuaciones que resulten del conjunto de partidas de una misma planta ya sea estas lindantes o no, pertenecientes a un mismo contribuyente, determinadas de conformidad con las normas de la legislación catastral.

Al respecto, la Ley N° 8.672 en su Art. 1 establece que: la valuación parcelaria es el justiprecio de los bienes inmuebles, obtenidos mediante el conjunto de los actos administrativos dispuestos para tal fin y que servirá de base para establecer los montos imposables de aquellas obligaciones fiscales que expresamente lo determinaren.

Es importante remarcar que a los efectos valuatorios, las parcelas se clasifican en: urbanas, subrurales y rurales cuyas especificaciones se encuentran consagradas en los artículos: N° 3, N° 4 y N° 5 de este mismo cuerpo normativo.

La encargada de determinar de qué tipo de parcela se trata es la Dirección de Catastro en función dichas especificidades allí consagradas como también así de considerar de manera independiente los valores de la tierra libre de mejoras y los valores de toda otra mejora o construcción realizada sobre el inmueble. Para determinar el valor de las mejoras se aplica el costo de reposición presente siguiendo el esquema establecido en el Art. 10° de la Ley N° 8.672.

#### 5.3.3.1 Valor unitario básico

El valor unitario básico está conformado por dos elementos: el valor de la tierra libre de mejoras y el valor de las mejoras. Ambos son elaborados por la Dirección de Catastro o por las respectivas Municipalidades o Juntas de Gobierno. Un caso especial es el valor de las parcelas rurales ya que dicha valuación la hace el área específica de la Secretaria Ministerial de Asuntos Agrarios.

El Poder Ejecutivo es el encargado de fijar la mecánica y fecha de aprobación de los mismos los cuales pueden ser actualizados hasta la puesta en vigencia de las valuaciones fiscales.

A solo efecto de su aprobación, la Dirección de Catastro sugiere al Poder Ejecutivo los valores unitarios básicos o los coeficientes de actualización de los valores unitarios básicos respecto del año anterior.

Es decir que, el Poder Ejecutivo realiza la aprobación de: las zonas, los valores unitarios básicos, los coeficientes, y la fecha de vigencia de las valuaciones fiscales.

Así, para el año 2017, se sancionó el Decreto N° 30/2017 que establece las tablas de valuación fiscal y las alícuotas para el pago del impuesto inmobiliario.

### 5.3.3.2 Sistemas posibles para determinar las valuaciones

La valuación de los inmuebles puede establecerse en base a:

1) Las declaraciones juradas que presenten los responsables: Estas, deben ser presentadas por los propietarios o los poseedores a título de dueño de los inmuebles, las cuales podrán ser verificadas por la Dirección de Catastro.

Estas declaraciones juradas podrán ser rectificadas en caso de error de concepto o de cálculo y los datos allí declarados podrán ser comprobados por parte de la Dirección de Catastro en base a los datos o elementos que ésta posea como también así podrá delegar dicha función a las Municipalidades o Juntas de Gobierno.

Además, la Ley otorga la potestad a la Dirección de Catastro de rectificar de oficio la valuación de los inmuebles cuando aquella resulte incorrecta por haberse fundado en datos erróneos contenidos en la última declaración jurada presentada por el responsable o considerados en las determinaciones de oficio realizadas anteriormente.

Ante la falta de presentación de la declaración jurada o en el caso de que la misma se la presente pero fuese incompleta, la Ley establece que la Dirección de Catastro será la encargada de determinar la valuación fiscal del inmueble en base a la información que posea.

2) De oficio: es aquella valuación que esta practicada con la intervención y control de la Dirección de Catastro, quien se encarga de fijar los valores unitarios básicos teniendo en cuenta los esquemas de determinación de: el valor de la tierra libre de mejoras, la aplicación del método de costo de reposición para la determinación del valor de las mejoras y los coeficientes de actualización de los valores unitarios básicos.

3) Una combinación parcial o total de ambos sistemas.

### 5.3.4 Beneficios para contribuyentes pagadores

El Art. 64 del Código Fiscal faculta al Poder Ejecutivo a realizar descuentos de hasta el quince por ciento (15%) sobre este impuesto, correspondiente a

inmuebles por los cuales se haya tributado el impuesto fiscal anterior o como beneficio del pago anticipado.

Así, para el año 2017, según lo establecido en el Decreto 30/2017 se enumeran distintos tipos de descuentos en función a diferentes casos en particular, a saber:

- Art. 6: se otorga un descuento del diez por ciento (10%) en concepto de buen pagador para todos aquellos contribuyentes que hubiesen ingresado al 31/12/2016 el impuesto correspondiente al periodo fiscal 2016.

- Art. 7: se otorga un descuento del dos por ciento (2%) en concepto de "Pronto Pago" para aquellos contribuyentes que ingresen el impuesto correspondiente al año 2017 hasta la fecha en que A.T.E.R. haya establecido como vencimiento para su pago.

- Art. 8: se otorga un descuento del dos y medio por ciento (2,5%) para los contribuyentes que hubiesen optado por ingresar el "Anticipo Único" en el ejercicio fiscal 2017 hasta la fecha en que A.T.E.R. haya establecido como vencimiento para su pago.

El conocimiento de estos descuentos resultan ser de suma importancia para los contribuyentes a la hora de realizar una buena planificación fiscal ya que en el caso de ser tomados lograrían una reducción importante del tributo a abonar, mas aún sabiendo que las subas de los mismos tuvieron un ascenso que va desde el veinticinco por ciento (25%) al cuarenta por ciento (40%) respecto al año anterior.

## Capítulo 6. Tratamiento en las Tasas Municipales

Los Municipios como bien sabemos no pueden crear impuestos porque dicho atributo solo está en poder del Estado provincial. Sin embargo, prestan servicios a los usuarios (contribuyentes) cuya particularidad es del tipo directo lo que se explica con tres elementos:

- **Real:** En el sentido que este mismo debe existir.
- **Efectivo:** El contribuyente debe recibir el servicio de manera correcta.
- **Potencial:** El estado dispone su voluntad de brindar el servicio a disposición del contribuyente pero si este no lo utiliza debe abonarlo de todos modos. Tal es así que el Art. 4 del Código Tributario Municipal (T.O 2004) en su último párrafo establece:

*“el cobro de las tasas procederá por el solo hecho de encontrarse organizado el servicio respectivo y serán exigibles aún a quienes no resulten beneficiarios directos de éste”:*

Divisible: la prestación brindada por el estado municipal puede ser costeadada individualmente.

Individual: quien recibe el servicio es el usuario que la obtiene.

El organismo encargado de la recaudación, fiscalización, determinación (en algunos casos), devolución, aplicación de sanciones por infracciones fiscales y el cobro judicial de los tasas municipales establecidas en el Código Tributario Municipal, está a cargo de la Dirección de Rentas u Organismo Fiscal Municipal.

La determinación de las obligaciones fiscales puede determinarse vía:

- Presentación jurada del contribuyente ante el Organismo Fiscal en los tiempos y forma que éste determine,
- Liquidación administrativa que es cuando la obligación tributaria es determinada por la administración en función a los datos que los contribuyentes le hayan aportado o directamente en función a los que ella tenga en su poder o,
- Mediante determinación de oficio que se realiza cuando no se hayan presentado declaración jurada alguna o se presumiera inexactitud o falsedad

en los datos declarados por el contribuyente, pudiendo realizar tal determinación sobre base cierta o sobre base presunta.

En caso de que los contribuyentes no cumplan con sus obligaciones fiscales, el Código Tributario Municipal prevé ciertas sanciones, las cuales pueden ser de tres tipos:

- Incumplimiento a los deberes formales: las mismas se encuentran tipificadas en el Art. 30 y en el Decreto N° 125/2017. Las multas que por ella se impongan serán establecidas sin sumario previo.
- Omisión a las obligaciones fiscales establecidas en el Art. 31 y,
- Defraudación fiscal establecida en el Art. 32.

En el caso particular de estas dos últimas, las multas que por ellas se impongan, el Organismo Fiscal deberá disponer una instrucción de sumario notificando al presunto infractor a los fines de que éste puede ejercer el derecho de defensa y, en el plazo de diez (10) días ofrezca y produzca las pruebas. Vencido este término, este mismo organismo, podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución.

A continuación exponemos las tasas municipales afectadas a la actividad de los bungalows.

## **Capítulo 6.1 Tratamiento en Tasa General Inmobiliaria**

El concepto de Tasa General Inmobiliaria se encuentra definido claramente en el Anexo III Código Tributario Municipal en su Art. 1°, al establecer que:

*“es la contraprestación pecuniaria que debe efectuar el Municipio por los servicios de barrido, riego, carpido, recolección de residuos, abovedamientos, zanjas, arreglos de calles, desagües y alcantarillas, su conservación y mantenimiento, forestación y poda de árboles y demás servicios por los que no se prevean gravámenes especiales, siendo obligatorio su pago por los propietarios de inmuebles que se benefician directa o indirectamente con todo o algunos de los servicios enumerados”.*

Claramente vemos que la norma hace obligatorio el pago del servicio a todos los contribuyentes que sean tan solo propietarios de inmuebles, independientemente si resultan ser beneficiados o no con el servicio, como también así sin establecer en qué medida ellos hacen uso y goce de los mismos, realzando la característica anteriormente descrita de directo y potencial.

Esta Tasa es liquidada por el Departamento Ejecutivo Municipal (D.E.M.), tomando como base, la valuación fiscal municipal del inmueble en función a la zona donde se encuentre ubicado el mismo, ya que en base a esa delimitación geográfica<sup>13</sup>, el municipio establece el nivel de insumos utilizados en la prestación del servicio público brindado.

Más específicamente, este Departamento se encarga de actualizar la unidad fiscal municipal (UFM) que es un coeficiente de actualización que surge de las diferencias incrementales producidas entre un periodo y otro, con la incidencia proporcional que cada uno tiene en relación a los insumos utilizados para realizar el servicio como ser: personal, energía eléctrica, combustible, cemento, broza y el índice de la construcción según el I.N.D.E.C.

Sin entrar en detalle en la técnica pura de determinación de la Tasa, tarea que, como ya dijimos anteriormente es realizada por el Departamento Ejecutivo Municipal, existen importes mínimos fijados en el Art. 3 en función al rango de avalúo de la propiedad y de acuerdo a la zona de ubicación del inmueble. Estos mínimos van a determinar la Tasa siempre que, por aplicación de las alícuotas establecidas en este último artículo, el Organismo obtenga cifras inferiores a dichos mínimos.

Esta Tasa se devenga anualmente, pero tal como prevé el Código Tributario Municipal en el Anexo III Art. 9, el pago de la misma puede requerirse en base a anticipos que fije la Ordenanza Impositiva Anual. Esta misma, para el Año 2017 en su Art. 1, establece que se la percibirá mediante anticipos mensuales, los cuales van a ser determinados en forma proporcional al total anual.

---

<sup>13</sup> Según la Ordenanza General Impositiva Año 2017 en su Art.3 anexo I, establece las zonas en: Zona A, Zona B, Zona C, Zona D, Zona E, Zona f y Zona AB.



Sin embargo, quien fija el calendario impositivo para el año 2017 es el Decreto N° 281/2016 en su Art. 1. El mismo, establece los vencimientos de manera bimestral (se paga los meses de enero, marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre) otorgando dos fechas de vencimiento. En el caso de que el contribuyente la abone en el primero de ellos, obtiene un descuento del 10% pero, si lo realiza en el segundo, no cuenta con dicho beneficio.

## **Capítulo 6.2 Tratamiento en Tasa por Servicios Sanitarios**

El concepto de Tasa por Servicios Sanitarios se encuentra definido claramente en el Anexo III Código Tributario Municipal en su Art. 12, al decir que:

*“es la prestación pecuniaria que debe efectuarse al Municipio por los Servicios Sanitarios de agua corriente y/o desagües cloacales y/o desagües pluviales”.*

El municipio tiene el derecho de cobrar esta Tasa a aquellos contribuyentes que tengan inmuebles y siempre que los mismos posean los servicios mencionados anteriormente independientemente de si dicho sujetos hacen uso o no de los mismos. Es decir, el Organismo tiene todo el derecho de cobrarla por el solo hecho de prestar el servicio, a partir del periodo siguiente al de la habilitación de los mismos, independientemente que el usuario lo ocupe o no.

Al igual que la Tasa General Inmobiliaria, ésta es liquidada por el Departamento Ejecutivo Municipal (D.E.M.) tomando como base la valuación fiscal municipal del inmueble.

Esta Tasa también tiene importes mínimos, los cuales están establecidos en el Art. 7 en función a: si se trata de un edificio con agua y cloacas, con agua solamente o con cloacas solamente; si se trata de un baldío con agua y cloacas, o si es un baldío con agua, o un baldío con cloacas; o en el mejor de los casos, si se trata de un edificio con cloacas y doble conexión de agua o si, por el contrario, se trata de un edificio con agua y doble conexión de cloacas. Todo ello teniendo en consideración el tamaño de la propiedad: si se trata de un terreno de hasta 400 metros cuadrados y mejoras de hasta 100 metros

cuadrados o si se trata de un terreno de más de 400 metros cuadrados y/o mejora de más de 100 metros cuadrados.

Esta Tasa se devenga anualmente, pero tal como prevé el Código Tributario Municipal en el Anexo III Art. 14, el pago de la misma puede requerirse en base a anticipos que fije la Ordenanza Impositiva Anual. Esta misma, para el año 2017 en su Art. 1 ordena que se la percibirá mediante anticipos mensuales, los cuales van a ser determinados en forma proporcional al total anual.

Según lo que fija el Decreto N° 281/2016 en su Art. 2, el cual determina el calendario impositivo para el año 2017, el vencimiento para el pago de dicha Tasa operara los meses de febrero, abril, junio, agosto, octubre y diciembre con una única fecha de vencimiento.

Es de destacar que todos los años el calendario impositivo que se establece por Decreto del Poder Ejecutivo viene ordenando los vencimientos tanto de la Tasa General Inmobiliaria como la de Servicios Sanitarios, ambas de manera bimestral, con el fin de que se cobra un mes una de ellas y el mes próximo otra.

Un caso particular del cobro de dicha Tasa lo establece el Art. 15 del Anexo III del Código Tributario Municipal, quien le da el derecho a la Municipalidad de instalar medidores (a cargo del propietario) en cualquier inmueble con el propósito de cobrar el servicio en función al consumo que realice el contribuyente. Hay que destacar que este medio de determinación de la Tasa hoy en día se encuentra en desuso.

## **Capítulo 6.3 Tratamiento en Tasa por Inspección Sanitaria, Higiene, Profilaxis y Seguridad**

### 6.3.1. Concepto

Esta Tasa prevista en el Anexo III Art. 19 del Código Tributario Municipal, la define como:

*“la prestación pecuniaria que debe realizar el Municipio por los servicios de:*

- a) *Registro y control de actividades empresarias, comerciales, profesionales, científicas, industriales, de servicios y oficios y toda otra actividad que fuera ejercida a título oneroso;*
- b) *De prestación de salubridad, de moralidad, seguridad e higiene,*
- c) *Servicios por los que no se prevean gravámenes especiales”.*

Es vulgarmente conocida como “Tasa de Comercio”, donde cualquiera sea el sujeto<sup>14</sup> que desarrolle una actividad de las enunciadas en el inciso a), en forma habitual y a título oneroso estará obligado a abonarla, pudiéndose prestar el servicio de oficio o a solicitud del contribuyente.

Respecto a la forma de determinación de la misma, esta es determinada por el contribuyente en carácter de declaración jurada considerando como base imponible el total de ingresos devengados durante el periodo fiscal, salvo disposiciones especiales.

Ahora bien, ¿qué se entiende por ingresos brutos respecto a la normativa municipal?. Este punto está determinado taxativamente en Anexo III del Código Tributario Municipal en su Art. 22 al decir que:

*“se entenderá por ingresos brutos el valor o monto total devengado en concepto de venta de bienes, remuneraciones obtenidas por prestación de servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses por préstamos de dinero o plazos de financiación, alquileres o en general, el de las operaciones realizadas”.*

Como se podrá observar, la definición es bastante amplia, estableciendo una órbita muy general de actividades que encuadran en dicha definición, cuyo propósito es la de captar a la gran mayoría de actividades económicas lucrativas que se desarrollan dentro del municipio. Como se podrá observar, respecto a la actividad de alquileres, la norma hace mención explícita de la misma.

---

<sup>14</sup> El Anexo III del Código Tributario Municipal. Título II, Art. 28 establece: “son contribuyentes de tasa prevista en este TITULO, las personas físicas y jurídicas que desarrollen actividades gravadas”.

### 6.3.2. Permiso de uso y habilitación

Antes de que el contribuyente inicie la actividad, por imperio del Art. 29 del Código Tributario Municipal, deberá solicitar y obtener el permiso de uso y habilitación del lugar donde va a desarrollar la misma.

Dicha habilitación es otorgada por el Municipio a partir de una inspección que este hace con el fin de constatar si el lugar cumple con los requisitos establecidos en las normas pertinentes. Previa inspección por parte del organismo municipal, el contribuyente debe abonar un anticipo correspondiente al periodo de inicio de actividades cuyo monto será el importe mínimo establecido en la Ordenanza Tributaria Municipal. De acuerdo a lo que establece la Ordenanza General Impositiva para el año en curso, en el Art. 32 inc. h) la inscripción en la Oficina Municipal de Turismo para el alquiler de alojamiento para fines turísticos es de \$84,50 por unidad.

Dicha habilitación es importante porque ante la falta de la misma no exime al contribuyente del pago de la Tasa y a su vez, origina un incumplimiento a los deberes formales.

### 6.3.3. Base imponible

Como se dijo anteriormente, el criterio general para determinar la base de la Tasa es del devengado, salvo disposiciones especiales. Una de ellas, es para aquellos contribuyentes que no tengan la obligación de llevar libros y formular balances en forma comercial, en donde dicha base se constituirá en función al total de los ingresos percibidos en el periodo fiscal tal como sucede en el caso de alquiler de bungalows realizados por una persona humana.

Tal como sucede también en otros tributos, en el caso particular que la base tenga incluido los siguientes conceptos, el contribuyente podrá hacer uso de su deducción y apartarlo de la misma, como los son:

a) El débito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, correspondiente al período liquidado, siempre que se trate de contribuyentes inscriptos en este gravamen y en la medida que tales débitos correspondan a operaciones alcanzadas por la Tasa, y

b) El monto de descuentos y bonificaciones acordadas a los compradores o locatarios y las devoluciones efectuadas por éstos.

#### 6.3.4. Período Fiscal.

Al igual que sucede en el Impuesto a los Ingresos Brutos, el período fiscal de la Tasa es el año calendario. Es decir, el contribuyente debe presentar una declaración jurada anual donde se exponga la tasa correspondiente al período liquidado. Sin embargo, la cancelación del gravamen se realiza mediante pagos mensuales a cuenta y un pago final correspondiente al saldo de la presente Tasa.

El vencimiento de su pago mensual para el período fiscal 2017, se encuentra establecido en el Decreto N° 281/2016 en su Art. 1.

En caso de efectuarse el pago posterior a la fecha de vencimiento, el contribuyente estará obligado a pagar intereses resarcitorios.

#### 6.3.5. Técnica de liquidación.

Una vez determinada la base atribuible al periodo que se liquida se le aplica la alícuota correspondiente a la actividad gravada, y se le deduce de este resultado las retenciones y/o percepciones efectuadas por el mismo periodo, obteniendo de esta manera el “Total de Tasa”.

A dicho Total de Tasa se le debe adicionar el Fondo Municipal.

Ahora, ¿qué es el Fondo Municipal?. Para responder a este interrogante debemos remitirnos al Art. 98 del Código Tributario Municipal que consagra:

*“los contribuyentes del Fisco Municipal quedan obligados al pago de los tributos especiales para la integración del Fondo Municipal de Promoción de la Comunidad y Turismo que establezca la Ordenanza Tributaria Anual”.*

Y al respecto el Art. 59 de la Ordenanza General Impositiva para el año 2017, fija como Tributo Adicional Especial para la integración del Fondo Municipal de

Promoción de la Comunidad y Turismo a cargo de los contribuyentes, el 12% (doce por ciento) del importe que corresponda tributar por todo concepto.

La alícuota general a aplicar es del 15%. (Quince por mil por ciento) aunque no será de aplicación en los casos en que se establezcan cuotas fijas o alícuotas diferenciales dependiendo de la actividad que se trate.

Es de destacar que la actividad de locación de inmuebles no se encuentra comprendida dentro de aquellas actividades que tienen alícuotas diferenciales establecida en el Art. 16 de la Ordenanza General Impositiva como también así no está dentro de las actividades que cuentan con cuotas fijas establecidas en el Art. 18 del mismo cuerpo normativo.

Para el caso particular de los alquileres de alojamientos turísticos residencial se establece un mínimo de \$84,50 por unidad para el periodo fiscal 2017.

#### 6.3.6. Multa por incumplimiento a los deberes formales

En el caso de presentar la declaración jurada de manera intempestiva, generará para el contribuyente una multa por incumplimiento a los deberes formales. Este tipo de incumplimiento se encuentra tipificado en el Art. 16 inc. b) del Código Tributario Municipal y el quantum está fijado en el Decreto N° 125/17 en el Art. 1 punto II) al establecer que esta infracción tiene la pena del 5% del valor que corresponda ingresar, pero con distintos aristas según la situación, a saber:

- La multa se reducirá a la tercera parte cuando el contribuyente presente de manera voluntaria en el término de quince (15) días corridos de operado el vencimiento de la declaración jurada omitida y realice el pago,
- La multa se reducirá a la mitad cuando la presentación haya sido requerida por la Dirección u Organismo Fiscal y el contribuyente la presente en el término fijado y realice el pago,
- La multa se reducirá al cincuenta por ciento cuando el contribuyente espontáneamente realice la presentación y el pago.

Sin embargo, en todos estos casos, la multa nunca podrá ser inferior a \$100 (cien pesos).

### 6.3.7. Caso particular no residencia en la ciudad de San José

Muchas inversiones referidas a bungalows con fines turísticos son llevadas a cabo por personas que tienen pocos años de residencia en la ciudad. La Ordenanza General Impositiva del Año 2017 prevé en su Art. 19 esta situación estableciendo que:

*“todo contribuyente que tenga menos de 2 (dos) años de residencia en la ciudad de San José y que inicie sus actividades en el período comprendido entre el primer día del mes de Noviembre y el último día del mes de enero, deberá abonar al solicitar la habilitación, la tasa mínima correspondiente a tres anticipos en concepto como pago a cuenta...”.*

*Quien fijará cuales son las actividades sujetas al pago precedente es el Departamento Ejecutivo.*

## **Conclusión**

Durante el trabajo se describió y analizó el tratamiento de los distintos impuestos a los que se encuentra sometido el alquiler de bungalows con fines turísticos, desde el punto de vista de los tres ámbitos jurisdiccionales: Nacional, Provincial y Municipal.

Como sabemos, la actividad en sí, depende del nivel de inversiones que desarrollan las personas humanas. Por lo general estas se realizan con el fin de obtener una rentabilidad deseable para el inversor.

Se debe destacar que todos aquellos sujetos que se inicien en dicha actividad no pueden dejar de hacer el análisis impositivo correspondiente. Los tributos deben ser considerados como un factor determinante a la hora de tomar la decisión de si es conveniente o no llevar a cabo la inversión según sea rentable o no la misma, dada la gran presión tributaria con la que se encuentra inmerso nuestro país en la actualidad y que se viene propagando desde ya hace mucho tiempo.

Para tomar decisiones correctas es conveniente tener información precisa de los distintos costos a asumir y, para ello, es necesario saber cuáles son las distintas alternativas que tiene el contribuyente de manera de adoptar el mecanismo impositivo que más se adecúe a sus necesidades.

La actividad del Contador Público hoy en día debe ir más allá de ser un simple liquidador de impuestos. Una tarea fundamental será la de desarrollar políticas de planificación fiscal, tendiente a disminuir de manera legal el efecto financiero y/o económico de la carga tributaria del cliente, para lo cual se necesita tener un conocimiento acabado y profundo de la normativa legal tributaria en sus tres dimensiones, tal como se describió en el presente trabajo.



## **Bibliografía**

### **Libros y Publicaciones**

- ❖ Bavera, M. Josefina y Monetto, Cristián M. (2011) "Monotributo". 4ta. Edición. Ed. Errepar.
- ❖ Diez, Gustavo E. (2008). "Impuesto a las Ganancias". 4ta. Edición. Ed. La Ley.
- ❖ Felice, Marcos A. (2017). "El Nuevo Monotributo 2017". Doctrina Tributaria. Ed.Errepar. (Abril/2017).
- ❖ Marchevsky, Rubén A. (2006). "Impuesto al Valor Agregado. Análisis Integral". 1era. Edición. Ed. Errepar.
- ❖ Ortega, Alejandro D. (2015). "Régimen Informativo de Compras y Ventas Versus Factura Electrónica". Práctica y Actualidad Tributaria (PAT). Ed.Errepar. (Julio/2015).
- ❖ Rapisarda, Mario J. (2017). "Monotributo, Modificaciones para el Año 2017". Ed.Errepar.
- ❖ Reig, Enrique J. (2008). "Impuesto a las Ganancias Teórico Practico" 11va. Edición. Ed. Macchi.
- ❖ Soto, Raúl A. (2014). "Los alquileres temporarios de inmuebles de veraneo y recreo". Práctica y actualidad tributaria (PAT). Ed. Errepar. (Noviembre/2014).

### **Normativa aplicable al ámbito nacional:**

#### **Leyes Impositivas y Decretos Aplicables:**

- ❖ Ley N° 20.628 (T.O. 1997). Impuesto a las ganancias sus modificatorias, su Decreto Reglamentario (DR.1344/1998) y sus modificaciones.
- ❖ Ley N° 26.944 Código Civil y Comercial de la Nación. (B.O. 1/10/2014)
- ❖ Ley N° 23.905 Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. (B.O. 18/02/1991).
- ❖ Ley N° 23.349. Impuesto al Valor Agregado y sus modificatorias. (B.O. 25/08/1986), su Decreto Reglamentario (DR. 692/1998) y sus modificatorias.
- ❖ Ley N° 25.345. Prevención de la Evasión Fiscal. (B.O. 19/10/2000).

- ❖ Ley N° 11.683. Ley de Procedimiento Tributario (T.O. 1998), (B.O. 20/07/1998).
- ❖ Decreto N° 858. (B.O. 18/07/2016).
- ❖ Ley N° 23.966 (T.O. 1997). Impuesto sobre los Bienes Personales y sus modificatorias, su Decreto Reglamentario (DR. 127/1996) y sus modificatorias.
- ❖ Ley N° 27.260. Programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados. (B.O. 22/07/2016).
- ❖ Ley N° 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) Monotributo. (B.O. 06/07/1998).
- ❖ Ley N° 26.565. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) Monotributo. (B.O. 21/12/2009) y sus modificatorias,, su Decreto Reglamentario (DR: 1/2010) y sus modificatorias.
- ❖ Ley N° 27.346. Modificación Impuesto a las Ganancias. (B.O. 27/12/2016).
- ❖ Ley N° 23.905. Impuesto a la Transferencia de Inmuebles de Personas Físicas y Sucesiones Indivisas. (B.O. 18/02/1991).
- ❖ Decreto N° 806/2004. Decreto Reglamentario del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. (B.O. 25/06/2004).
- ❖ Decreto N° 1.397. Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario. (B.O. 25/07/1979).
- ❖ Ley N° 24.241. Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones. (B.O. 18/10/1993).
- ❖ Ley N° 26.063. Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones-Seguridad Social. Impuesto a las Ganancias. (B.O. 09/12/2005).

### **Resoluciones Generales (RG) – A.F.I.P.:**

- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.527 (B.O: 01/03/1985)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.141 (B.O: 09/10/2006)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 1.032 (B.O: 22/06/2001)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 680 (B.O: 17/09/1999)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.168 (B.O: 11/12/2006)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.820 (B.O: 05/05/2010)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.779 (B.O: 12/06/2015)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.687 (B.O: 23/10/2014)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.950 (B.O: 01/11/2016)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.749 (B.O: 11/03/2015)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.685 (B.O: 22/10/2014)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.485 (B.O: 04/09/2008)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.067 (B.O: 29/03/2011)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 1.361 (B.O: 25/10/2002)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.034 (B.O: 18/02/2011)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.457 (B.O: 06/06/2008)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 4.084 (B.O: 30/06/2017)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 1.415 (B.O: 13/01/2003)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 4.042 (B.O: 08/05/2017)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.997 (B.O: 23/02/2017)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.990 (B.O: 08/02/2017)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.487 (B.O: 05/09/2008)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.328 (B.O: 11/05/2012)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.982 (B.O: 06/01/2017)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 3.936 (B.O: 14/09/2016)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 2.109 (B.O: 14/08/2006)
- ❖ RG A.F.I.P. N° 4.063 (B.O: 07/06/2017)

### **Dictámenes, Circulares y Consultas A.F.I.P.:**

- ❖ Dictamen D.A.T.y.J: 7/1980. Boletín Impositivo: 07/05/1980.
- ❖ Dictamen D.A.T.: 53/1993. Boletín Impositivo: 15/02/2010.
- ❖ Dictamen D.A.T.: 10/2010. Boletín Impositivo: 15/02/2010.
- ❖ Dictamen D.A.L.: 19/2003. (B.O. 27/03/2003).
- ❖ ABC Consultas Frecuentes A.F.I.P. ID 18618466.
- ❖ Dictamen D.A.T.: 7/2005. (B.O. 7/2/2005).
- ❖ ABC Consultas Frecuentes A.F.I.P. ID 135429.

### **Normativa aplicable al ámbito provincial:**

- ❖ Código Fiscal de la Provincia de Entre Ríos (T.O. 2014).
- ❖ Ley N° 9.622. Ley Impositiva para el año 2014.
- ❖ Decreto N° 724/2017 M.E.H.F (B.O.18/04/2017).
- ❖ Resolución N° 62/2017 A.T.E.R. (B.O. 03/04/2017).
- ❖ Resolución N° 110/2017 A.T.E.R. (B.O. 03/04/2017).
- ❖ Ley N° 8.672 de Valuaciones. (B.O. 01/01/1993).
- ❖ Decreto N° 30/2017 A.T.E.R. (B.O. 23/01/2017).

### **Normativa aplicable al ámbito municipal:**

- ❖ Código Tributario Municipal. (T.O. 2004).
- ❖ Ordenanza General Impositiva N° 33/2016 H.C.D. (B.O. 29/11/2016).
- ❖ Decreto Municipal N° 281/2016. (B.O. 30/11/2016).
- ❖ Decreto Municipal N° 125/17. (B.O. 26/06/2017).

### **Sitios Web**

- ❖ <http://definicion.de/bungalow>
- ❖ <http://www.dab.com.ar/articles/97/el-monotributo-y-los-alquileres-de-inmuebles.aspx>