



*Facultad de Ciencias Económicas
Carrera de Contador Publico Nacional*

Presentación de Tesis

Luciana B. Mitidieri

Prof. Tutor: CPN Daniel, Baldini

Prof. Titular del Seminario de graduación

Dr. Laura Cipriano

Abstract

Objetivos

General: Analizar las principales modificaciones producidas hacia el 2010 en el denominado monotributo o régimen simplificado.

Específicos: Desarrollar la incorporación de variantes en los parámetros para cada categoría, la unificación de las mismas y la introducción de causales de exclusión. Analizar el régimen sancionatorio, las retenciones a los monotributistas como así también la ampliación de facultades de la Afip. Describir la incorporación del régimen de información cuatrimestral y por último, mostrar los fines y espíritu estatal para las modificaciones introducidas al régimen simplificado.

Respecto de las modificaciones, se analiza los efectos positivos y negativos que las mismas les produjeron a los contribuyentes.

El desarrollo incluye vertientes teóricas y prácticas de los conceptos propios del Régimen Simplificado, a saber: categorías, recategorizaciones, exclusión, régimen sancionatorio, facultades de la Afip, régimen de retención y efectos en los contribuyentes.

Además incorpora en su parte final, datos estadísticos que tienen origen en la dirección de estudios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, analizándose entre otras cuestiones, el aumento de los ingresos producidos por el régimen a partir de la modificación.

Se analizan casos simulados sobre el impacto en las ganancias de los contribuyentes, por la variación de la cuota del monotributo.

El presente trabajo permite concluir, con la necesidad de una reformulación de las distintas normas que se han incorporado al Régimen y así beneficiar a los contribuyentes de menor estructura económica y de escasa recaudación fiscal.

Palabras claves:

monotributo – modificaciones – 2010 – efectos – contribuyentes

Área Temática

El Monotributo según la ley 26.565, DR 1/2010, RG Afip 2746 y RG 2888.

Tema

“El Nuevo Monotributo”: Análisis y efectos de las modificaciones introducidas en el 2010 para los contribuyentes del Régimen Simplificado.

Problema

¿Cuáles son las principales modificaciones del Régimen Simplificado y que efectos económicos tuvieron en los contribuyentes hacia el 2010?

Desagregación del problema

- Desarrollo de las incorporaciones y modificaciones de parámetros para la categorización.
- Unificación de categorías en el Régimen.
- Análisis de las nuevas causales de exclusión.
- Incorporación de posibilidades de Ingreso al Régimen
- Comparar el Régimen sancionatorio con la ley anterior.
- Determinar las facultades otorgadas a la AFIP.
- Describir el régimen de retención de IG e IVA para los monotributistas: Análisis de la ilegalidad de la misma.
- Mostrar los efectos producidos por la modificación del régimen: a los contribuyentes del monotributo y a los que pertenecían al régimen general.
- Analizar la el Régimen de Información Cuatrimestral para pequeños contribuyentes.
- Describir el espíritu y la finalidad estatal de las modificaciones introducidas.

Especificidad del problema

El Régimen Simplificado para Pequeño Contribuyentes de la ley 24977 y modificada por la ley 26565 tiene existencia desde noviembre de 1998.

Razonablemente la autodefinition de "régimen" lo define, ya que agrupa una serie de elementos que deben ser considerados articuladamente para su debido entendimiento y se encuentra como una parte concreta dentro del resto del sistema tributario insertándose en el mismo como todo un subsistema de aquel. ("Monotributo"; Análisis tributario profundizado, Frittayon Federico editorial la ley)

El Régimen sufrió varias modificaciones, una de las más importantes fue en el año 2004 donde la figura del responsable no inscripto desaparece y así gran cantidad de obligados pasan a formar parte del Monotributo.

La modificación introducida hacia el 2010 es una de los cambios con más impacto introducido desde su creación.

El presente trabajo trata los principales cambios normados por la ley 26565, el DR 01/2010 y la RG de afip 2746, adicionalmente con un compendio de normas analizadas. Se hace un análisis profundo de los incrementos en los montos e incorporación de los parámetros, categorización, exclusiones, régimen de retención y régimen sancionatorio.

En el desarrollo del capítulo I se estudia la parte general del régimen; definición, la naturaleza del tributo, el hecho imponible generador de la obligación tributaria y la determinación del impuesto.

Por ultimo en el capítulo II se analiza la temática expuesta, las modificaciones introducidas por el poder legislativo; su relación con los principios constitucionales, como así también, casos prácticos y el impacto en los costos fiscales de los contribuyentes, afectando las utilidades.

También, adicionalmente se presenta datos estadísticos emanados de la Administración Federal de Ingresos Públicos que permiten ver el incremento de los ingresos públicos por la recaudación del monotributo del 2009 comparativamente con el 2010.

Objetivo General

- Analizar las principales modificaciones en el Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, sus consecuencias en los mismos y efectos en el 2010.

Objetivos Específicos

- Determinar las incorporaciones de parámetros para las categorías y la unificación de las mismas.
- Describir los efectos de las modificaciones introducidas a los contribuyentes del Régimen Simplificado y los que pertenecían al Régimen General: Posibilidad de ingreso al RS para quienes renunciaron o quedaron excluidos.
- Desarrollar la introducción de causales de exclusión: momento de operación de la exclusión y exclusión de oficio.
- Comparar el régimen sancionatorio con ley anterior 24977/98.
- Análisis de las retenciones a los monotributistas: su ilegalidad y la relación con los principios de tributación.
- Desarrollo de las ampliaciones de las facultades otorgadas a la AFIP y consecuencias para los contribuyentes.
- Mostrar los fines y el espíritu estatal para la modificación de la norma como así también su implicancia en la recaudación fiscal.
- Análisis del Régimen Informativo Cuatrimestral incorporado por la RG 2888/10.

Fundamentación

La sanción de la norma ley 26565 a fines de noviembre del 2009 y publicada en el Boletín Oficial el 21 de diciembre de 2009,

“no tiene por objeto la creación de un nuevo impuesto sino que, como lo contempla el mensaje de la elevación del proyecto enviado por el Poder Ejecutivo Nacional, la experiencia recogida en la aplicación del aludido régimen condujo a la necesidad de modificarlo, a fin de otorgarle mayor equidad, procurando únicamente la inclusión de aquellos contribuyentes con baja capacidad contributiva”¹.

Con el dictado de la ley 26565 (BO: 21/12/2009), se pretendió responder a los reclamos de los contribuyentes y de los Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, referidos a la necesidad de adecuar los importes del Régimen Simplificado a la realidad vigente.

Sin embargo, no sólo se han adecuado dichos importes, sino que se han creado nuevas condiciones para ingresar y permanecer en el régimen. Adicionalmente, se han efectuado "aclaraciones" referidas a la imposibilidad de seguir perteneciendo al Régimen Simplificado, que lo han tornado en un sistema mucho más complejo que lo que ya era.

Desde la creación del Monotributo, se facultó al Poder Ejecutivo a aumentar los montos que definían la condición de pequeño contribuyente, con la finalidad de flexibilizar la aplicación del régimen en razón de posibles variaciones económicas de carácter coyuntural que pudieren generarse en el futuro. ²

La modificación introducida faculta al Poder Ejecutivo a incrementar hasta en un 50% los parámetros para determinar las categorías y los precios máximos unitarios de venta de cosas muebles.

Sin duda parece plausible esta iniciativa, ya que recoge los reclamos permanentes de los pequeños actores económicos que ante la falta de adecuación quedan expulsados del sistema, y no sólo ven mermado el ingreso de subsistencia de su grupo familiar sino que en un sinnúmero de casos pierden su cobertura en salud.

¹ Ver Rodríguez Marcelo D., “*el Nuevo Monotributo*”, Pág. 1

² Capastro, Miriam, ob. Cit. Errepar Pág. 15.

Pero si bien da solución a los efectos que la exclusión del régimen genera sobre los sujetos que revistan en la última categoría, quienes son expulsados por la mera repotenciación de los precios de los bienes o servicios transados por efectos de la inflación, paradójicamente, podría generar ciertas inequidades sobre los monotributistas de menor capacidad contributiva.

Analizando otra de las incorporaciones introducidas al régimen, la resolución general (AFIP) 2616 establece ciertas retenciones respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias para los sujetos inscriptos en el monotributo que se encuentren en las condiciones que describe la citada norma.³

A continuación trataremos de exponer los fundamentos jurídicos que indican que la norma dictada (RG 2616) por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) deviene a contramano con los principios constitucionales que gobiernan la tributación: legalidad, razonabilidad, y derecho de trabajar y ejercer industria lícita, de capacidad contributiva y de equidad e igualdad.

Este trabajo analiza las principales modificaciones que deben ser tenidas en cuenta en el régimen y las consecuencias en los contribuyentes alcanzados en función de lo previsto en el texto legal indicado, su decreto reglamentario 1/2010 (BO: 5/1/2010) y la resolución general (AFIP) 2746 (BO: 6/1/2010).

La finalidad de esta tesina es que los contribuyentes se informen sobre las nuevas modificaciones y los efectos tanto positivos como negativos producidos en sus ingresos por dichos cambios.

³ Valente Darío, *Práctica y Actualidad Tributaria tomo XVI*, Edición 2010, Edit. Errepar

Diseño Metodológico

El tipo de investigación a desarrollar de tipo explorativa y descriptiva.

El estudio exploratorio se efectúa normalmente cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado o que no ha sido abordado antes. Sirven para aumentar el grado de familiaridad con fenómenos desconocidos, obtener información sobre la posibilidad de llevar a cabo una investigación más completa sobre un contexto particular de la vida real, investigar problemas del comportamiento humano que se consideran de importancia, identificar conceptos y variables promisorias, establecer prioridades para investigaciones posteriores o sugerir afirmaciones (postulados) verificables⁴

El estudio descriptivo busca especificar las propiedades importantes de personas, grupos, o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis. Mide o evalúa diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar. Desde el punto de vista científico describir es medir. En un estudio descriptivo se seleccionan una serie de cuestiones y se mide cada una de ellas independientemente para describir lo que se investiga. Esto es, los estudios descriptivos miden de manera más bien independiente los conceptos o variables con los que tiene que ver. Su objetivo no es indicar cómo se relacionan las variables medidas. Los estudios descriptivos se centran en medir con la mayor precisión posible. Requieren considerable conocimiento del área que se investiga para formular las preguntas específicas que buscan responder.

Otra de las características de la investigación es que es de tipo sincrónica, es decir, se desarrolla en perfecta correspondencia temporal con otro proceso o causa.

La investigación va a utilizar fuentes secundarias. Las fuentes secundarias son textos basados en fuentes primarias, e implican generalización, análisis, síntesis, interpretación o evaluación. Las fuentes secundarias son aquellos documentos que no fueron escritos contemporáneamente a los sucesos estudiados.

⁴ Metodología de la investigación- Hernández Sampieri y otros- Pág. 60

Una fuente primaria no es, por defecto, más acreditada o precisa que una fuente secundaria. Las fuentes secundarias están sujetas a revisión de pares, están bien documentadas y están normalmente producidas a través de instituciones donde la precisión metodológica es importante para el prestigio del autor.

La investigación se realizará en la ciudad de Mar del Plata en el transcurso del 1º Semestre del 2011.

Universo de análisis:

- Las modificaciones que se introdujeron en el régimen simplificado, las cuales surgen de la ley 26565 y el decreto reglamentario 1/2010, las resoluciones generales 2616/09, 2745/10 y la 2888/10 (AFIP), disposición 110 y 242/2010, circular 5/2010 resultando importantes para determinar los efectos que produjeron en los contribuyentes.

Unidad de análisis:

- Será cada modificación introducida al régimen simplificado en el 2010 que permitan demostrar los efectos económicos producidos en los contribuyentes alcanzados.

Muestra:

- Dadas las características del problema tratado, no se analizará una muestra, sino las modificaciones más relevantes introducidas en el Régimen Simplificado ya enumeradas, que cumplan con los requisitos del universo y unidad de análisis. El criterio de relevancia se determina de acuerdo a la modificación que más efectos económicos produjo en los contribuyentes, es decir, en el aumento o disminución de la ganancia o del costo fiscal.

Instrumentos a utilizar:

- En esta investigación se utilizara la siguiente información para relevar datos:

1. Tipo de actividad.
 - 1.1 Venta de cosas muebles.
 - 1.2 Locación de servicios y otras.
2. Categoría del contribuyente.

3. Ingresos anuales.
4. Alquiler devengado.
5. Energía consumida.
6. Superficie afectada.
7. Precio unitario de venta.
8. Alquileres devengados.
9. Costo de mercadería vendida.

Parámetros a tener en cuenta para categorizar:

CATEGORÍA	INGRESOS BRUTOS ANUALES	SUPERFICIE AFECTADA	ENERGÍA ELÉCTRICA CONSUMIDA (ANUAL)	MONTO DE ALQUILERES DEVENGADOS (ANUAL)	CANTIDAD MÍNIMA DE EMPLEADOS
B	24.000	30M2	3.300 KW	\$ 9.000	0
C	36.000	45 M2	5.000 KW	\$ 9.000	0
D	48.000	60 M2	6.700 KW	\$ 18.000	0
E	72.000	85 M2	10.000 KW	\$ 18.000	0
F	96.000	110 M2	13.000 KW	\$ 27.000	0
G	120.000	150 M2	16.500 KW	\$ 27.000	0
H	144.000	200 M2	20.000 KW	\$ 36.000	0
I	200.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	0
J*	235.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	1
K*	270.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	2
L*	300.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	3

Se analizarán casos de contribuyentes en distintas situaciones “Simuladas” para demostrar los efectos producidos en sus costos y en consecuencia en sus resultados.

El Caso 1 y Caso 2, se compara los efectos entre la nueva ley de monotributo y la ley anterior, de la categoría más baja y la más alta en la actividad de compra y venta de cosas muebles.

El Caso 3 y el Caso 4, se compara los efectos entre la nueva ley de monotributo y la ley anterior, de la categoría más baja y la más alta en la actividad de locación de servicios.

Marco Teórico

La tesina se enfoca desde un enfoque microeconómico que permitirá desarrollar el análisis de de las modificaciones del Régimen Simplificado para los contribuyentes alcanzados. Se define a la microeconomía como la parte de la economía que estudia la asignación de los recursos escasos entre finalidades alternativas. La teoría microeconómica utiliza modelos formales que intentan explicar y predecir, utilizando supuestos simplificadores, el comportamiento de los consumidores y productores, y la asignación de los recursos que surge como resultado de su interacción en el mercado. En general el análisis microeconómico se asocia con la teoría de precios y sus derivaciones. Se considera que el mayor contribuyente al análisis microeconómico ha sido Alfred Marshall.⁵

En relación con las disciplinas que estudian la temática de este trabajo son el derecho y la economía.

La palabra Derecho proviene de directum, dirijo, con lo que se indica estar sujeto a una regla. Entendemos que el derecho es el ordenamiento social justo.

Según Arauz Castex, el derecho es la coexistencia humana normativamente pensada en función de justicia.

Para Borda, el derecho es el conjunto de normas de conducta humana establecidas por el Estado con carácter obligatorio y conforme a la justicia.

Para Salvat, es el conjunto de reglas establecidas para regir las relaciones de los hombres en sociedad, en cuanto se trate de reglas cuya observancia puede ser coercitivamente impuesta por los individuos.

Otras de las disciplinas que estudia la temática es la economía y podemos según los renombrados economistas como, Samuelson y Nordhaus, autores del libro "Economía", definir la economía como:

⁵ Robert h Frank, "*Microeconomía y Conducta*", Editorial. Mac Graw Hill.

"El estudio de la manera en que las sociedades utilizan los recursos escasos para producir mercancías valiosas y distribuirlas entre los diferentes individuos".⁶

La materia que analizan en general los procedimientos tributarios como así también los principios constitucionales siendo la rama más amplia es el derecho tributario. Y en su parte más específica, la materia teoría y técnica impositiva II, permite el estudio más profundo del régimen en cuestión.

Los antecedentes temáticos de la problemática de la investigación han sido tratados por numerosos doctrinarios del derecho tributario por ser un régimen que incorpora gran cantidad de contribuyentes al sistema, por lo tanto, con la necesidad de un estudio pormenorizado del mismo.

Autores como Rodríguez Marcelo en su obra "el nuevo monotributo" publicada en enero del año 2010 por la editorial Errepar trata de sintetizar los aspectos centrales de la reforma de la ley de Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes, como así también las disposiciones emanadas del Poder Ejecutivo Nacional.

En la obra del autor Frittayon Federico, "Monotributo Análisis Tributario" publicada en el año 2008 por la editorial La Ley, se hace un análisis más profundizado sobre el régimen desde un punto de vista tributario. Esto le permitió ahondar en el estudio de la naturaleza del régimen con la interpretación de la jurisprudencia, la doctrina y la opinión de la administración pública.

El contexto en el que se encuentra el tema analizado, es de constante actualización por parte de la doctrina, también de la jurisprudencia y de la legislación. Las modificaciones introducidas ha provocado el necesario estudio de cuestiones fundamentales que afectan a cada una de las economías del hogar de los contribuyentes en detrimento o no de sus ingresos.

Las modificaciones en el régimen permitieron la realización de libros como, "Monotributo" de Verrina Juan publicado en diciembre del año 2009 por la editorial Osmar Buyatti donde se analiza paso a paso la forma de determinar la obligación tributaria del contribuyente monotributista.

⁶ Economía, Decimoséptima Edición, de Samuelson Paul y Nordhaus William, Mc Graw Hill, Pág. 4.

No habría que dejar de mencionar los artículos que la Administración Federal de Ingresos Públicos ha puesto a disposición de los profesionales para el mejor entendimiento de la norma como por ejemplo el informe *“Régimen Simplificado para Pequeño Contribuyentes”* publicado del año 2006 por José Salim, Director de Estudios y Walter D`Angela, Jefe de Depto Estudios Económicos, donde hace un estudio sobre las características, implementación y evolución del Régimen con estadísticas para cada uno de sus análisis, permitiendo una mayor comprensión a niveles macroeconómicos.

Adicionalmente se ha publicado por el mismo organismo un informe titulado *“Evolución de los Regimenes Simplificados Para Pequeños Contribuyentes en la Republica Argentina”* presentado en un Encuentro Internacional de Áreas de estudios Económicos Tributarios realizado en Buenos Aires en el año 2006 donde se brinda información sobre el desarrollo histórico del monotributo. Así mismo se realizó un cuadernillo del Instituto Afip nombrado *“Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes – Monotributo”* donde se explica las características fundamentales del mismo, implementación práctica y además agrega preguntas y respuestas que pueden servir de solución a problemáticas que surgen en el ámbito profesional.

Específicamente sobre el problema tratado en este trabajo se han destacado los artículos publicados por la editorial Errepar como por ejemplo *“el Monotributo, la ilegalidad de las retenciones de los impuestos a las ganancias y al valor agregado”* del autor Valente Darío en el año 2010, donde se analiza cada uno de los principios del derecho tributario relacionado con esta nueva normativa. Otro artículo de gran interés es el de la autor Raúl Soto, *“Declaración jurada Informativa”* donde analiza y describe la resolución 2888 del año 2010 donde se obliga a ciertos contribuyentes del régimen a presentar declaraciones sobre su situación patrimonial.

Finalmente debemos destacar las tesis de la Universidad Fasta que permiten un análisis más detallado sobre ciertos aspectos del monotributo. Estas son *“el monotributo y la Crisis”* por Federico Pomero año 2002; *“Efectos Económicos generados por la diferencia de la Aplicación del Régimen General y El Régimen Simplificado”* por Trotta Maria Belén año 2008; *“Los profesionales y el Monotributo”* de Juan Miguel Acampora del año 2001 y *“la incidencia de la ley*

de monotributo en los resultados de un pequeño contribuyente” de Silvia Larroquet año 1998.

⁷Teoría de la empresa

La empresa, como organización productiva y social, desempeña un papel preeminente en la organización y vertebración del sistema económico, hecho que ha producido concepciones teóricas alternativas o complementarias sobre su naturaleza y funciones. Hablar de la empresa es entenderla en su referencia a las cuestiones industriales y comerciales como una realidad social e histórica basada en la inserción del capital en el proceso económico de producción, en las relaciones de empleo y de trabajo y en las interacciones que desarrolla el factor humano de la organización.

“La producción puede definirse de varias maneras. Una de ellas la define como cualquier actividad que crea utilidad futura o actual. También puede describirse como un proceso que transforma los factores de producción en productos. Entre los factores de producción los economistas han incluido tradicionalmente la tierra, el trabajo y el capital y la categoría más escurridiza de la iniciativa empresarial. Cada vez es mas frecuente añadir a esta lista factores como los conocimientos o la tecnología, la organización y la energía”⁸.

En esta tesina se realiza una descripción detallada de las diferentes aproximaciones teóricas en el análisis de la empresa desde el punto de vista económico y jurídico. En líneas generales, tanto la teoría económica como la teoría de la organización constituyen dos tradiciones relevantes que han hecho aportaciones significativas al estudio de la empresa. A ellas hay que añadir, en la actualidad, las aportaciones que ofrecen los intentos de convergencia de ambas elaboraciones teóricas en una economía de las organizaciones, y una nueva tradición teórica que se está constituyendo alrededor del concepto de

⁷ John P Gould y Edgard P Lazear “*Teoría Microeconomía*” Editorial: Fondo de Cultura Económica

⁸ Robert h. Frank “*Microeconomía y Conducta*” Editorial: Mac Graw Hill

estrategia.

Así pues, cualquier elaboración teórica de la empresa y las posibilidades de generalizar y obtener un conocimiento válido y aplicable a distintas situaciones, debe abarcar las aportaciones que efectúan dichas tradiciones.

La teoría de la empresa trata el estudio del comportamiento de las organizaciones empresariales, de cómo compran las materias primas, de las técnicas de producción, de las cantidades que producen, los costos que implican y de cómo fijan los precios, además de las políticas empresariales y societarias. La teoría tradicional supone que la empresa o negocio pretende maximizar beneficios. Las interpretaciones más recientes intentan tener en cuenta las complejas características de las empresas modernas, que suelen tener varias líneas de producción y en las que asumir decisiones se logra, en mayor o menor medida, de forma descentralizada. Así, según las concepciones modernas, las empresas prefieren aplazar el objetivo de la maximización de ganancias para lograr beneficios satisfactorios e intentan maximizar las ventas o el crecimiento de la empresa, además de minimizar costos.

La teoría basada en el comportamiento de la empresa reconoce que en las grandes compañías es inevitable que existan conflictos entre individuos y subgrupos, y que los objetivos de la organización dependan de las consecuencias de estos conflictos. Los defensores de esta teoría afirman que las empresas deberían tener varios objetivos (incrementar su producción, su cuota de mercado, el valor de sus acciones, costos variables, costos fijos, sus ventas y beneficios), y cada uno de estos objetivos un directivo responsable. Estos directivos diseñarán líneas de acción para alcanzar sus objetivos, pero en ocasiones habrán de llegar a acuerdos con los responsables de otros departamentos, que pueden tener objetivos diferentes. De las negociaciones entre los directivos surgirán los fines globales de la organización. Además, esta teoría defiende que, a diferencia de la teoría tradicional que suponía que la adopción de decisiones se hacía de modo racional, en la práctica los objetivos se alcanzan de forma imperfecta y, por lo tanto, pueden ser incompatibles con las políticas existentes. Por otra parte, esta teoría afirma que los objetivos pueden cambiar con el tiempo por diversas causas, como la experiencia acumulada o la falta de comunicación entre los altos ejecutivos y los ejecutivos

intermedios (en quienes se suelen delegar importantes decisiones), que a veces hacen difícil el cumplimiento de los objetivos impuestos por los altos directivos.⁹

La teoría del comportamiento de las empresas parte de dos supuestos. Uno es que los propietarios de las grandes empresas no tienen el control de las mismas; en otras palabras, serían los directivos de las empresas, y no los accionistas, los que imponen los objetivos reales de la empresa. El otro supuesto es que los directivos están más interesados en la producción y las ventas, por ejemplo, que en los beneficios, porque son la producción y las ventas las que demuestran su eficacia en la gestión.¹⁰

La teoría permite analizar con nuevas perspectivas el comportamiento de las grandes empresas, pero son muchos los economistas que afirman que el objetivo de maximización de beneficios resume mejor que todos los demás los intereses de las empresas.

Teoría del Tributo

Si bien no existe una teoría general de la tributación avalada universalmente por todos los autores, las doctrinas italiana y alemana han tratado de hacerlo satisfactoriamente.

Los que no están de acuerdo con esta afirmación consideran los distintos sistemas impositivos nacionales con las connotaciones político –económicas que se limitan en tiempo y espacio.

Los que convergen en la idea de una teoría general aíslan el sustrato jurídico común con conceptos generales sin tener en cuenta las aplicaciones prácticas ya que dejan su estudio a la ciencia de las finanzas y otras disciplinas.

El carácter del tributo aceptado actualmente, está concebido genéricamente como

⁹ “*Microeconomía Teoría y aplicaciones*” Editorial: Prentice Hall 5ª edición año 1992 Autor: Jack Hirshleifer y Amihai Glazer.

¹⁰ Introducción a la Microeconomía Editorial: Prentice Hall 3ª edición Autor: John Sloman

*“una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.*¹¹

Por su parte Blumenstein define:

*“Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”*¹²

Anteriormente las teorías privatistas concebían el impuesto como un derecho o carga real similar a la *obligatio ob reb* del derecho romano limitándolo al gravamen inmobiliario.

La doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares donde el primero proporcionaría servicios públicos y los otros los medios pecuniarios para solventarlos, trasladando al campo jurídico la doctrina económica de la contraprestación o precio del seguro derivando en una interpretación de orden privado.

La doctrina publicista aparece en Alemania e Italia vinculadas con la teoría orgánica del Estado y en donde se explica el tributo como una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado en virtud de su derecho de soberanía o del poder de imperio tal cual lo acepta la doctrina moderna del derecho financiero¹³ y la Corte Suprema de nuestro país.

Griziotti intenta conciliar las doctrinas contractualista y publicista admitiendo el elemento unilateral del tributo como consecuencia de la soberanía del Estado y lo complementa con la aquiescencia del contribuyente manifestada a través del cuerpo electoral. Esta condición, así como la capacidad contributiva -requisito para fundamentar el poder tributario del Estado- excede el campo jurídico y se centra sobre el de las finanzas que no admite la segregación y consideración independiente del aspecto jurídico integrado en el concepto jurídico de actividad financiera.

¹¹ Giuliani Fonrouge, “*Derecho Financiero*”, Pág. 315.

¹² Blumenstein, *Sistema*, Pág. 1.

¹³ Griziotti, *Principii*, Pág. 168 y ss; Giannini, *Istituzioni*, Pág. 35.

De acuerdo a esto la coerción que ejerce el Estado es elemento primordial del tributo ya que es creado sólo por su voluntad soberana, prescindiendo de la voluntad individual y motivo de distingo de los ingresos de tipo patrimonial.

La Corte Suprema de Justicia dice que

"Los tributos son prestaciones obligatorias que constituyen manifestaciones de voluntad exclusiva del Estado desde que el contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones".¹⁴

Así como el contribuyente debe satisfacer el derecho del Estado, también lo asiste el propio pues no sólo es sujeto de deberes y obligaciones en el ámbito tributario que pasivamente puede y debe participar en el control de los ítems que se le imputan ya que a toda obligación corresponde un derecho y el contribuyente es titular de él.

También este cuerpo ha sostenido que:

"Los impuestos no nacen de una relación contractual entre fisco y habitantes sino que es una vinculación de Derecho Público". "... No hay un acuerdo de voluntades ya que la imposición de impuestos y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública".

Correlativamente ha dicho que

"la satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia que impone la necesidad de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y la subsistencia de la República".

Si bien el común de las prestaciones es en dinero no es forzoso que eso suceda. Actualmente en Rusia y Méjico contemplan la prestación en dinero o en especie y en la producción de oro se sigue pagando en especie.-

También los hubo en nuestro país con fines de regulación económica (granos, yerba mate, vino) y también en Gran Bretaña donde el derogado impuesto sucesorio podía pagarse con tierras, muebles y objetos de arte al igual que el que lo siguió, a la transferencia de capital. Esta prestación pecuniaria es directa

¹⁴ "Fallo" 218-596 (la ley 61-801); 218-694; 226-22 (la Ley 71-151)

ya que ninguna de orden tributario podría revestir otra modalidad.¹⁵ (Giuliani Fonrouge Carlos, "Derecho Financiero"; Pág. 318)

El tributo no tiene como elemento característico la finalidad exclusiva de proporcionar medios al Estado para satisfacer sus necesidades financieras y menos para cubrir las cargas públicas. Si bien es su fin principal, no es el inicio ya que en algunos impuestos se busca obtener objetivos extra fiscales como los derechos aduaneros, o de actividades nocivas para la comunidad (latifundio, usura). M. Queralt y L. Serrano señalan entre otras ciertas características jurídicas del tributo:

Grava normalmente una determinada manifestación de capacidad económica.

- Constituye el más típico exponente de los ingresos públicos.
- Es un recurso generalmente de carácter monetario aunque en ocasiones puede consistir en la entrega de bienes no dinerarios.
- No constituye la acción de un ilícito.
- No tiene carácter confiscatorio.

Clasificación de los tributos

Einaudi dice que

*"toda clasificación es arbitraria, y no es preciso exagerar su importancia atribuyéndole más de la que corresponde a un útil instrumento de estudio y aclaración".*¹⁶

Las clasificaciones corrientes tienen su origen en la ciencia de las finanzas de la cual han derivado al ordenamiento jurídico ahondando en aspectos políticos, económicos o sociales antes que en los caracteres jurídicos.

En el aspecto jurídico todas las contribuciones tienen su fundamento en el poder tributario del Estado con las diferencias que radican en el hecho determinante del tributo.

No es fácil establecer la separación entre las diferentes categorías de tributos; principalmente cuando se trate de caracterizar la tasa ya que es dificultoso

¹⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, "Derecho Financiero", Vol. I, Editorial De Palma, Pág. 318.

¹⁶ Einaudi, *Principios*, Pág. 9.

distinguirlo del impuesto en algunos casos y de las contribuciones especiales en otros.

Al respecto la Corte Suprema ha especificado

“Si bien tasas e impuestos son dos cosas distintas lo son como pueden serlo dos especies de un mismo género, que es el de las contribuciones o derechos fiscales”.

Actualmente, la diferenciación es tenida en cuenta sin referirse al propósito de obtener "*ingresos*" o a la cobertura de "*gastos generales*" del Estado o "*cargas públicas*" porque en el Estado moderno el impuesto puede tener finalidades preponderantes o exclusivamente de orden extrafiscal.

Tampoco se alude a la capacidad contributiva como condición del impuesto. De acuerdo a estas consideraciones se puede concluir en que dentro de los tributos hay tres categorías: impuestos, tasa y contribuciones especiales.

Impuestos

Son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles.

El modelo de Código Tributario para América Latina define al impuesto como:

“Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda la actividad estatal relativa al contribuyente”¹⁷

Otra definición dada por el reconocido autor de derecho Tributario, Dino Jarach dice que impuesto es:

“el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva- independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere- o subjetivo, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas de familia, monto total de ingresos y fortuna”.¹⁸

¹⁷ Modelo OEA/BID Pág. 20 y 21.

¹⁸ Jarach, Dino, “Finanzas Públicas y Derecho Tributario”, Pág. 253.

De estas definiciones surgen los siguientes caracteres distintivos:

- Una obligación de dar dinero o cosa (prestación)
- emanada del poder de imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y la compulsión para hacerse efectivo su cumplimiento
- establecida por ley
- aplicable a personas individuales o colectivas
- que se encuentren en distintas situaciones previsibles como puede ser determinada capacidad económica, realización de ciertos actos, etc.

Tradicionalmente los impuestos se dividen en directos e indirectos aunque no hay coincidencia en el criterio de atribución a cada categoría.

Según la concepción más aceptada son directos los impuestos que afectan manifestaciones inmediatas o mediatas de capacidad contributiva; sin embargo hay quien considera (Giannini, Ingresso) que esas nociones deben completarse con la enunciación de las formas concretas en que se exterioriza la capacidad contributiva, lo cual conduce a reconsiderar la noción del objeto del impuesto y a decir que en los directos coinciden el objeto y la fuente.

Los impuestos directos se dividen a su vez en personales (subjetivos) y reales (objetivos) según tengan en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en sí misma sin atender a las circunstancias personales.

Estas divisiones han perdido nitidez ya que en la tributación contemporánea se combinan de tal modo el factor personal y el factor objetivo que carecen de validez antiguas atribuciones.

Por ejemplo el impuesto a la renta o a los réditos, típicamente personal ha evolucionado parcialmente en sentido objetivo (impuesto a las sociedades) y otros tradicionalmente reales como el inmobiliario han incorporado elementos de personalización (conjunto de riqueza). (Giuliani Fonrouge Carlos, "Derecho Financiero"; Pág. 324)

Tasas

Esta categoría tributaria también deriva del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga al impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado.

Así, podemos definir a la tasa como la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.

Se destaca especialmente el carácter obligatorio de la tasa; no es una prestación "*voluntaria*" o "*facultativa*" ya que lleva siempre implícita la coerción y la compulsión hacia el responsable ya que desde el momento que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar el pago aún cuando no haga uso de aquél, porque los servicios tienen en mira el interés general aunque puedan concernir especialmente a una persona determinada.

Hay que tener en cuenta que todos los servicios estatales son de interés general. Por eso no puede decirse que el fundamento de la tasa consista en un servicio prestado a favor del obligado ni en la utilidad o beneficio que le reporte, porque no siempre hay una ventaja individual.

Si bien no existe una diferencia sustancial entre el impuesto y tasa ya que son afines jurídicamente, es difícil establecer la distinción entre tasa y los ingresos de derecho privado.

Teniendo en cuenta que la polémica que suscita este tema escapa a los fines de este trabajos e puede resumir que, en la actualidad no puede fundarse la distinción en los fines tenidos en mira por el Estado al organizar los servicios, máxime cuando resulta difícil la frontera entre actividad pública y privada en las nuevas modalidades de acción financiera del Estado.

Tanto Giuliani Fonrouge¹⁹ como Giannini²⁰ coinciden que el mejor criterio de diferenciación radica en la naturaleza de la relación entre el organismo público y el usuario del servicio o la persona a quien interesa la actividad y que en ese sentido debe analizarse si hay de por medio una relación contractual (pago fundado en la voluntad de las partes) o una relación legal (pago por mandato de

¹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M., "*Derecho financiero*" Vol. 1, Editora De Palma Edición: 7º

²⁰ Gianini, "*I concetti fondamentali*", Pág. 97, 103 y ss.

la ley, independientemente de la voluntad individual). Si la relación es contractual habrá ingreso de derecho privado; si es legal será tasa.

A pesar de lo didáctico de la explicación es dificultoso reconocerlo en la práctica ya que cada vez es mayor la participación del Estado en la economía. De allí es que surjan situaciones intermedias (en parte impuestas y en parte negociables) y se haga complicado establecer que hay de voluntad en distintos casos.

Contribuciones especiales

Por su fisonomía jurídica se ubican en situación intermedia entre los impuestos y las tasas.

Esta categoría comprende gravámenes de distinta naturaleza.

Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

Según esta definición las contribuciones especiales adquieren mayor amplitud que la que le reconocen ciertos doctrinarios que la limitan a la llamada contribución de mejoras por considerar que gravámenes generales incluidos en esta categoría constituyen verdaderos impuestos. Otros incorporan también las prestaciones debidas por la posesión de cosas o el ejercicio de actividades que exigen una erogación o mayores gastos estatales, como en caso de utilización de caminos públicos.

Giuliani Fonrouge incluye no sólo las contribuciones relacionadas con la valorización de la propiedad sino también las de seguridad social y las vinculadas con fines de regulación económica o profesional.

Según esta interpretación amplia, el concepto de "*contribución especial*" incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (caminos, puentes, túneles, canales) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (juntas reguladoras, cámaras compensadoras, etc.), actividades de puerto, etc. (Giuliani Fonrouge Carlos, "Derecho Financiero"; Pág. 328)

Capítulo I

Nociones Básicas del Régimen Simplificado

Introducción

En el presente trabajo se tratara sobre las modificaciones que sufrió el régimen hacia el año 2010 por la ley 26565, el decreto reglamentario 01/2010 y las resoluciones generales (AFIP) 2616/09, 2746/10 y 2888/10.

Para hacer un análisis mas específico, es necesario partir de ciertos conceptos que son fundamentales para entender el problema planteado. Es por eso que a continuación haremos un breve desarrollo de conceptos que componen el denominado monotributo.

Definición

El Monotributo en su condición de Régimen Simplificado -creado en el año 1998 mediante Ley Nº 24.977-, ha pretendido y logrado simplificar el cumplimiento de la carga fiscal logrando así que los pequeños comerciantes, productores y profesionales tuvieran a disposición una herramienta que les permitiera abonar los tributos nacionales en forma simple, concentrándoles en un pago mensual fijo las obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social que emergen del ejercicio de una actividad gravada, dotando incluso al monotributista de una cobertura sanitaria aporte mediante.

El régimen simplificado reemplaza al Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado, al que se le adiciona las cotizaciones de Seguridad Social Obra Social. Anteriormente, los contribuyentes debían tributar indefectiblemente dichos impuestos bajo el régimen general, mediante la presentación de declaraciones juradas y cumpliendo con todas las exigencias formales de los contribuyentes de mayor envergadura.

Por lo expuesto, la simplificación de las obligaciones fiscales alcanza tanto a aspectos formales como materiales. El monotributo no sólo se cumple con una cuota mensual fija, sino que no exige DDJJ determinativas mes a mes, ni

registrações contables formales, facilitando de este modo la inclusión del monotributista en la economía formal, y ofreciéndole la posibilidad de acceder a una jubilación, a una obra social e, inclusive, a un crédito bancario.

A partir del 1 de enero de 2010 entró en vigencia el nuevo régimen establecido por la Ley 26.565, que incluye, entre otros cambios, un aumento en el importe de las cuotas, la ampliación de los topes de facturación, el otorgamiento de facultades a la AFIP, la incorporación de nuevas causales de exclusión, etc.

Como sucede con todo cambio normativo, la Ley 26.565 ha sido reglamentada por medio de un decreto reglamentario emitido por el Poder Ejecutivo, y unas resoluciones generales emitida por la Administración Federal de Ingresos Públicos, a los efectos de su implementación.

Características del régimen

Características de los pequeños contribuyentes

Las características particulares de los pequeños contribuyentes que hacen necesario brindarles un tratamiento diferenciado del resto son las siguientes:

- Constituyen un elevado número de contribuyentes que aportan una parte muy pequeña de recaudación.
- Poseen un deficiente nivel de organización.
- Tienen tendencia a operar en la economía informal.
- Es dificultoso imponerles obligaciones formales rigurosas.
- Cuentan con escaso asesoramiento profesional en la liquidación de tributos.

Definición de pequeños contribuyentes

A los fines de la incorporación al régimen, se consideran pequeños contribuyentes a las personas físicas que realicen ventas de cosas muebles, obras, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, y aquellas que integran cooperativas de trabajo y sus sucesiones indivisas, que entre otros parámetros facturen hasta \$ 300.000 anuales para la venta de cosas muebles y hasta \$ 200.000 anuales en el resto de los servicios. Asimismo se

encuentran comprendidas las sociedades de hecho y comerciales irregulares en la medida que tengan hasta un máximo de 3 socios.

Principales características del régimen integrado

El régimen consiste en un impuesto integrado sustitutivo del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado, y cotizaciones previsionales fijas que sustituyen al aporte mensual de autónomos.

También es considerado un Régimen optativo, por lo tanto es lógico que el contribuyente tenga que hacer explícita su opción de incluirse en el, caso contrario se entenderá que el mismo decide ingresar los impuestos correspondientes al régimen general. Así lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación, cuando un contribuyente pretendió impugnar la determinación de la AFIP por el Impuestos al Valor Agregado pretendiendo ser incluido en el monotributo.²¹

No pueden adherir al Régimen los integrantes de sociedades no comprendidas (Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada, Colectivas, etc.) ni los sujetos que se desempeñen en la dirección, administración o conducción de dichas sociedades, sin perjuicio de poder adherir al régimen por otra actividad que desarrollen paralelamente.

En resumen las características son:

- Simplificación: Pretende simplificar el sistema tributario.
- Sustitutivo: Ganancias, IVA y Autónomos.
- Integral: Sustituye todos los impuestos que prevé.
- Opcional: La alternativa es el régimen general.
- Complementario: No se desentiende del sistema tributario.
- Tributario: La cuota a ingresar es de un impuesto.

²¹ Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 21/04/2005, “*Jerson jorge A y otros*”

Naturaleza del Régimen Simplificado

Es un régimen tributario especial se define como especial porque como ha pasado en la gran cantidad de países se trato de disminuir la cantidad de contribuyentes de los impuestos principales. Vemos así que hay dos motivos importantes entre otros para crear este régimen:

- El escaso interés fiscal: los contribuyentes que integran este régimen generalmente son de gran cantidad numérica pero de una recaudación fiscal inferior a comparación con el régimen general.
- La simplificación: facilita la regulación de actividades desarrolladas por los pequeños contribuyentes (normas sencillas, fácil procedimientos, etc.) como así también en la determinación de la materia imponible, se propone lograr una fiscalización más efectiva.

Un tema a tratar en lo que respecta a la simplificación es que muchas veces tiene un costo que es la equidad. Al reducir la graduación del hecho imponible, al cambiar la base de medición, al cambiar la tasa progresiva por una proporcional o cambiarlo directamente por una suma fija , gradual o no, normalmente se alcanza de sobremanera la simplificación , pero se sacrifica equidad horizontal y vertical.

Concluimos entonces que como su propio nombre lo indica es un régimen especial y por lo tanto no puede desvincularse de los impuestos que reemplaza y con los cuales se complementan aunque sin dejar de lado que dicha vinculación no debe sobrepasar la independencia normativa que existe.²²

²² Frittayon Federico “*Monotributo Análisis tributario profundo*” Editorial La ley , 2008 Pág. 2

Hecho Imponible

El hecho imponible es un hecho de vida real que puede subsumirse en la definición abstracta del mismo. Se hace necesaria la existencia de un hecho concreto que se transformara en imponible por voluntad legal, en tanto y en cuanto el mismo cumpla los requisitos que haya puesto el legislador para que sea la figura pasible de imposición. La doctrina considera que este hecho tiene que tener como principio rector el principio de capacidad contributiva. La misma se define como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación.²³

El Hecho imponible en el monotributo

- **Aspecto objetivo:**

El **“ejercicio de una actividad”**:

- Venta de cosa mueble
- Locaciones y prestaciones de servicios
- Actividades primarias
- Los trabajos realizados por los integrantes de las cooperativas de trabajo.

Estas actividades se encuentran enumeradas en el art 2 de la ley. El decreto reglamentario por su parte se encarga de excluir algunas actividades como son las prestaciones e inversiones financieras, la compraventa de valores mobiliarios, las participaciones en las utilidades de cualquier sociedad no incluida en el régimen y la dirección, conducción o administración de las citadas sociedades.

- **Aspecto subjetivo:**

Este aspecto del hecho imponible vincula al hecho generador de la obligación tributaria con el sujeto que lo realiza. El segundo artículo de la ley se señala que podrán ser monotributistas:

²³ Jarach Dino “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” Editorial Cangallo, BSAS 1985, Pág. 302.

- las personas físicas
- las sucesiones indivisas continuadoras de causantes monotributistas.
- Integrantes de cooperativas de trabajo.
- Las sociedades de hecho y comerciales irregulares del Capítulo I, sección IV de la ley 19550.

El decreto Reglamentario agrega otros sujetos del servicio domestico.

- Aspecto Espacial:

“Los Hechos imposables definidos por la ley en su aspecto objetivo deben ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma. Otro limitador es el ámbito social formado por la sociedad humana sobre la cual el legislador extiende la potestad tributaria.”²⁴

- Aspecto Temporal:

Es el alcance de la obligación tributaria en el tiempo, en virtud de las circunstancias de hecho que el legislador adopta para establecer la ubicación temporal de los hechos imposables. A la hora de relacionar el tiempo con el monotributo es necesario detallar lo siguiente:

- El contribuyente debe analizar información histórica (12 meses anteriores), que será la base de medición del tributo.
- La información generara la obligación tributaria hacia el futuro.

Ya se ha dicho que el hecho imponible que grava el monotributo es el ejercicio de una actividad por parte de un pequeño contribuyente, que se mide por los ingresos, Kw consumidos, alquileres devengados y metros cuadrados destinados a la atención del público, de vencimiento mensual. Es decir debe existir una vinculación entre los parámetros y el tiempo.

²⁴ Jarach Dino “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” Editorial Cangallo, BSAS 1985, Pág. 386.

Determinación del Tributo

Ya hemos definido en los apartados anteriores todos los elementos necesario para configurar el hecho imponible ahora bien otro de los elementos fundamentales es la base imponible. Definida por Dino Jarach como:

*“la adecuación del monto del impuesto a la magnitud de los hechos económicos que constituyen los presupuestos legales de las obligaciones tributarias, implica una medición de los hechos imponibles, es decir la aplicación de una unidad de medida que permita transformar esos hechos en cantidades, a las que se aplicaran las alícuotas correspondientes”.*²⁵

Consideramos entonces que el legislador puede elegir distintos parámetros para medir el hecho imponible tal como: ingresos anuales, superficie, precio unitario de venta de cosas muebles, alquileres devengados, etc. Cuando la ley determine la base del valor monetario esta se denominara “monto imponible”.

Los legisladores al crear la ley de monotributo eligieron el hecho imponible, que es el desarrollo de una actividad por parte de un pequeño contribuyente, con la utilización de diferentes parámetros. Estos surgen propiamente del art 8 de la ley.

1) Ingresos Brutos anuales devengados

Considerado como el producido de las ventas, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena excluidas aquellas que se hubieran cancelado y neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. Serán ingresos brutos computables aquellos provenientes de actividades económicas alcanzadas por el régimen, aun cuando las mismas estén exentas o no gravadas en los impuestos a las ganancias o al valor agregado, y devengados en el periodo que corresponda en cada situación prevista.

²⁵ Jarach Dino “Finanzas Publicas y Derecho Tributario” Editorial Cangallo, BSAS 1985, Pág. 389.

Calculo de los ingresos Brutos

Ingresos brutos

Depuración

- Bonificaciones y Descuentos (art. 3º último párrafo)
- Impuestos internos y emergencia cigarrillos (DR 9º a y b)
- Impuestos combustibles líquidos (DR 9º c)
- Venta de bienes de uso (DR 10º)

De las actividades

- Sueldos y Jubilaciones (DR 11º a y b)
- Participación en sociedades no incluidas (DR 11º e)
- Dirección de Soc. No incluidas (DR 11º f)
- Actividad financiera y vta. De valores mobiliarios (DR 11º g)
- Participación en Soc. Incluidas (DR 7º)

Ingresos brutos de la **BASE IMPONIBLE**

2) Superficie afectada (m2)

El segundo de los parámetros esta constituido por la superficie afectada a la actividad medida en metros cuadrados.

El artículo 10 de la ley determina en que casos no se computara este parámetro como por ejemplo la actividad primaria; los contribuyentes que vivan en ciudades o poblaciones de hasta 40000 habitantes, etc.

El decreto reglamentario define lo que se considera como superficie afectada en el art 19 diciendo “debe considerarse como superficie afectada a la actividad, solo el espacio físico destinado a la atención al público”. En el DR se establece

las actividades que no deben considerar el parámetro, como por ejemplo las playas de estacionamiento, garajes, lavaderos de autos, clubes, gimnasio, salones de fiestas infantiles, etc.

3) Energía consumida

Este parámetro es el que mide la energía eléctrica que se consumiera en el plazo de un año calendario anterior. El mismo se mide en KW. Estos según el DR serán los resultantes de las facturas vencidas en el periodo revisado no importando los devengamientos ni los pagos.

4) Alquileres Devengados

El parámetro alquileres devengados, referido al costo asumido por el locatario por la utilización del inmueble en el que se desarrolla la actividad por la que adhirió al régimen comprende:

- toda contraprestación (en dinero o en especies) derivada de la locación, uso, goce o habitación de dicho inmueble, y
- los importes correspondientes a sus complementos (mejoras ²⁶ introducidas por el inquilino, gravámenes o gastos que haya tomado a su cargo el mismo).

5) Precio máximo unitario de venta de cosas muebles

Es el precio de contado de cada unidad del bien ofrecido o comercializado, sin importar los montos totales facturados por operación.

Cuantificación del Tributo

A efectos de cuantificar el tributo, se deberá seguir una serie de pasos a saber:

- 1) Establecer la base de medición de los 5 parámetros
- 2) Identificar el tipo de actividad que se lleva a cabo.

²⁶ Deberá entenderse por mejoras a todas aquellas erogaciones que no constituyen reparaciones ordinarias que hagan al mero mantenimiento del bien.

- 3) Identificar el tipo de sujeto.
- 4) Relacionar la base de medición con una categoría.
- 5) Ubicar la categoría en la tabla de graduación correspondiente.

CATEGORÍA	INGRESOS BRUTOS ANUALES	SUPERFICIE AFECTADA	ENERGÍA ELÉCTRICA CONSUMIDA (ANUAL)	MONTO DE ALQUILERES DEVENGADOS (ANUAL)	CANTIDAD MÍNIMA DE EMPLEADOS
B	24.000	30M2	3.300 KW	\$ 9.000	0
C	36.000	45 M2	5.000 KW	\$ 9.000	0
D	48.000	60 M2	6.700 KW	\$ 18.000	0
E	72.000	85 M2	10.000 KW	\$ 18.000	0
F	96.000	110 M2	13.000 KW	\$ 27.000	0
G	120.000	150 M2	16.500 KW	\$ 27.000	0
H	144.000	200 M2	20.000 KW	\$ 36.000	0
I	200.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	0
J*	235.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	1
K*	270.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	2
L*	300.000	200 M2	20.000 KW	\$ 45.000	3

Procedimiento de categorización

Una vez determinados los pasos se debe proceder a realizar la categorización correspondiente a efectos de determinar el monto del impuesto integrado que el sujeto deberá ingresar mensualmente junto con la cotización previsional fija.

Por ello, el régimen establece distintas categorías de contribuyentes o escalas de acuerdo con los ingresos brutos anuales, magnitudes físicas – como puede verse en el cuadro anterior- superficie afectada, energía consumida y alquileres devengados anualmente, asignando según se trate de locaciones y/o prestaciones de servicios o venta de cosa muebles.

Los sujetos quedaran obligados a ingresar mensualmente el impuesto integrado que resultara de la categoría en la que queden encuadrados en función al tipo

de actividad, a los ingresos, a las magnitudes físicas y a los alquileres devengados, asignados a la misma.

Las categorías son idénticas para todas las actividades incluidas en el régimen. Sin embargo, el impuesto integrado difiere según el tipo de actividad de que se trate a partir de la categoría D.

Se considerara al responsable correctamente categorizado, cuando se encuadre en la categoría que corresponda al mayor valor de sus parámetros, para lo cual deberá inscribirse en la categoría en la que no supere el valor de ninguno de los parámetros dispuestos para ella.

Capítulo II

Modificaciones más relevantes introducidas por la ley 26565, el DR 01/2010, la RG 2745, la RG 2888 y sus efectos en los contribuyentes del Régimen.

Introducción

La creación del régimen simplificado significó una solución para el pago de impuestos de una cantidad significativa de contribuyentes que carecían de dimensiones relevantes (económicas, administrativas, entre otras). También logró la inclusión en el circuito económico formal de muchos sujetos que hasta ese momento operaban fuera del mismo.

Para la administración tributaria resultó eficaz, permitiendo concentrar los recursos del Organismo Recaudador en aquellos contribuyentes que aportan la porción más significativa de la recaudación. Concretamente en el 2008 el RS aproximadamente tenía 1.900.000 contribuyentes que aportaban solo el 0,5% de recaudación total.

Hoy en día, la recaudación correspondiente al Monotributo Impositivo aumentó 22,7% en el primer trimestre de 2010 en comparación con el trimestre anterior.

El incremento en la recaudación obedece a los cambios de los monotributistas a categorías superiores como resultado de las recategorizaciones de mayo y septiembre de 2009 y enero 2010.

Incidieron además en la recaudación de ese trimestre los cambios realizados por la Ley 26.565 que redefinió las escalas y magnitudes físicas incorporando nuevas categorías con importes del impuesto integrado más elevado.

Se acreditaron en ese trimestre \$ 36,5 millones correspondientes a planes de facilidades de pago, en tanto este concepto alcanzó \$ 27,3 millones en igual trimestre del año anterior.²⁷

²⁷ Informes de recaudación – Primer Trimestre 2010 - Centro de Estadísticas de AFIP.

1) Cambios de Categorías

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) eliminó la categoría más baja del Monotributo y recategorizó automáticamente a todos los inscriptos en el régimen, en el marco de las modificaciones que entraron en vigencia a partir de 2010.

Las modificaciones en el régimen de monotributo, que implican recategorizaciones, ampliaciones en los topes de facturación y aumentos en los pagos al fisco y las obras sociales, comenzaron a regir el primer día hábil de 2010.

Según dispuso la ley aprobada por el Congreso, en el mes de enero del 2010 se aumento la suma fija del aporte jubilatorio, de \$35 a \$110, y la de la obra social, de \$46,75 a \$70.

Junto con esto, se eliminó la categoría más baja, de hasta \$12.000 de facturación anual, fusionándola con la siguiente que pasó a ser de \$24.000.

En este caso -en el que los contribuyentes estaban ubicados en la categoría A del anterior régimen (eliminada en la nueva ley)- la AFIP los reempadronó en forma directa en la categoría B, por lo que no tenían necesidad de realizar trámite alguno. La nueva ley también amplió los topes de facturación para ingresar o permanecer en el sistema.

Para la locación de servicios el tope se incrementó de \$72.000 a \$200.000, mientras que para el resto de las actividades, de 144.000 a \$300.000. Con este nuevo esquema, para el rubro profesionales, en la categoría más baja (hasta \$24.000 de facturación anual) el mínimo mensual subió a \$219, que se descompone en \$39 de impuesto, 70 de obra social y los restantes 110 de aporte jubilatorio.

Mientras que para la más alta (hasta \$200.000 de facturación anual) la mensualidad ser de \$1.780, compuestos por 1.600 de impuesto, 70 de obra

social y \$110 de aporte jubilatorio.

Para el resto de actividades, la categoría más baja es similar, mientras que para la más alta, hasta 300.000 pesos de facturación anual, la cuota mensual es de \$2.880.

Además, para las categorías más altas, las empresas o particulares cuyos ingresos brutos anuales se encuentren entre los 200.000 y 300.000 pesos, podrán permanecer en el régimen, siempre y cuando cuenten con una cantidad mínima de personal en relación de dependencia.

Se trata de un empleado para los que tengan ingresos de hasta \$235.000; dos empleados hasta los \$270.000 y tres empleados hasta los \$300.000 de facturación anuales.

Efectos

- **Positivos**

La modificación introducida en relación con las categorías puede arrojar ciertos efectos positivos para los contribuyentes.

Uno de ellos es la posibilidad de obtener un beneficio jubilatorio mayor a largo plazo, si bien ahora para el contribuyente es solo un costo previsional mayor sin obtener beneficio alguno, a largo plazo este aumento les favorecerá para su futuro retiro.

Otro efecto se produce en el incremento para los aportes en materia de salud que le permitirá obtener una mayor cobertura del contribuyente y de su grupo familiar.

- **Negativos**

Uno de los efectos inmediatos que se observa, es la exclusión de estos sujetos del RS, a causa de superar el parámetro máximo de ingresos brutos.

La Federación de Consejos profesionales de Ciencias Económicas pedía a la Administración Federal de Ingresos Públicos la necesidad cambiar los montos de las categorías ya que con el periodo inflacionario que estamos sobre

llevando las mismas habían quedado en absoluta desactualización. La inflación en nuestro país, indudablemente es un hecho fáctico. Podríamos decir que desde la salida de la convertibilidad de principios del 2002, los precios de la economía se han modificado de manera ascendente.

Una lectura de la realidad de hoy indica una divergencia en la cuantificación de estos cambios de precios. Para nuestro análisis habrá que rescatar que los precios se han incrementado notablemente en los últimos 5 años.

Seria lógico pensar que los pequeños contribuyentes están obteniendo ingresos brutos superiores a los generados antes de la salida de la convertibilidad, pero sin que eso implique un aumento de su nivel de actividad. A modo de ejemplo, se podría pensar en el comerciante que hoy en día esta vendiendo la misma cantidad de productos pero obteniendo una mayor facturación. Lo mismo ocurrirá con un prestador de servicios.²⁸

Otro efecto es el aumento en la carga tributaria, los contribuyentes deberán soportar un mayor costo fiscal, y esto dará como consecuencia un menor resultado económico así afectando paulatinamente la actividad de los mismos.

Unas de las mayores críticas recibidas en esta ley hacia los efectos que producen en los contribuyentes es que presenta una ausencia total de progresividad.²⁹

En la actualidad existe una coincidencia en la doctrina de que los tributos deben resultar equitativos y progresivos, también así en las leyes y principios tributarios vigentes en nuestra nación, cuestión que no se ve reflejada en las categorías.

A modo de ejemplo: alguien que obtiene ingresos por \$2000 pesos mensuales tributara el 10.95% de sus ingresos (\$39 de impuesto integrado y \$180 de seguridad social y obra social)

Mientras que alguien que obtiene ingresos por \$6000 pesos mensuales y venda cosas muebles solo tributara por el 6.23% de sus ingresos (\$194 de impuesto integrado y \$180 de SS y OS). Como se ve el régimen es totalmente regresivo.

²⁸ Revista 9 Impuestos 2008-A, "el monotributo y la necesidad de reformular sus parámetros" Ed. La Ley Pag.776

²⁹ Verrina Juan, "Monotributo 2010", Editorial Osmar Buyatti, Pág. 76

Una de las razón se le atribuye a que la modificación introducida aumento el monto fijo de obra social y aportes , al ser una suma fija siempre va a ser mas impactante el efecto sobre aquellos contribuyentes de categorías menores.

2) Nuevas causales de exclusión del Régimen y la posibilidad de reingreso.

Resulta evidente que el espíritu de la norma apunta a la inclusión en el régimen de aquellos sujetos con baja capacidad contributiva, y a evitar que quienes deban tributar por el régimen general se amparen en los beneficios del RS, situación comúnmente conocida como “enanismo fiscal”.

El artículo 20 del anexo de la ley establece, por ejemplo, que los contribuyentes quedan excluidos de pleno derecho del RS cuando:

- Adquieran bienes o realicen gastos, de índole personal, por un valor incompatible con los ingresos declarados y en tanto estos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente.
- Los depósitos bancarios resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización.
- El importe de las compras mas los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos 12 meses, totalicen una suma igual o superior al:
 - Al 80%, en el caso de venta de bienes, o
 - Al 40%, cuando se trate de locaciones y/o prestaciones de servicios, de los ingresos máximos fijados en la categoría I o J, K o L.

A partir de esta reforma, cuando AFIP constate, de acuerdo a la información obrante en sus registros o de las verificaciones que realice, que un contribuyente adherido al RS se encuentra comprendido en alguna de las causales de exclusión señaladas anteriormente, labrara el acta de constatación pertinente y le comunicara a este la exclusión de pleno derecho (exclusión de oficio). Es importante señalar que el impuesto integrado que se hubiere

abonado desde el acaecimiento de la causal de exclusión, se tomará como pago a cuenta de los tributos adeudados por el régimen general.

Posteriormente , los contribuyentes serán dados de alta de oficio o a su pedido, en los tributos – impositivos y de los recursos de la seguridad social – del régimen general de los que resulten responsables de acuerdo con su actividad, no pudiendo reingresar al régimen hasta después de transcurridos tres años calendario posteriores al de la exclusión.

- ¿A partir de qué momento opera la exclusión del régimen?

El nuevo artículo 21 del anexo de la ley establece que el acaecimiento de cualquiera de las causales indicadas en el apartado anterior producirá, sin necesidad de intervención alguna por parte de la AFIP, la exclusión automática del régimen desde la cero (0) hora del día en que se verifique la misma, debiendo el contribuyente solicitar el alta en los tributos -impositivos y de los recursos de la seguridad social- del régimen general de los que resulte responsable, de acuerdo con su actividad. En consecuencia, si por ejemplo un abogado adherido al RS obtiene un ingreso de \$ 320.000,00 en el mes de febrero de 2010, deberá ingresar por el régimen general todos los tributos que impacten sobre la aludida suma.

La modificación comentada pone punto final a una vieja controversia entablada sobre el tema, a partir de que el texto de la norma vigente señala que "el acaecimiento de cualquiera de las causales previstas en la norma motivará la exclusión automática del régimen desde el momento en que tal hecho ocurra". Sin perjuicio de que el Fisco ha sostenido que a los efectos de la exclusión, éstas hipótesis deben entenderse retrotraídas al momento de la generación de las causas que las han motivado, parte de la doctrina especializada sobre el tema, a la que adherimos, ha interpretado que tales efectos operan "desde" ese momento y, por lo tanto, debe entenderse que la exclusión se cristaliza a partir del mes siguiente.

Por último, entendemos que lejos de tener un carácter interpretativo, en el tema bajo análisis la reforma ha introducido una modificación sustancial al régimen de exclusión y, por lo tanto, sus efectos se deberán aplicar a partir de la vigencia de la misma.

Otras de las modificaciones introducidas que brindo un efecto muy positivo hacia los contribuyentes es la que permitió la posibilidad de reingreso al Régimen para quienes renunciaron o quedaron excluidos.

El artículo 4º de la ley establece que los contribuyentes que hayan renunciado o quedados excluidos del RS con anterioridad a la vigencia de esta ley, sin que hayan transcurridos tres años desde que ocurrió tal circunstancia, podrán ingresar al régimen en tanto reúnan los nuevos requisitos y condiciones previstos en su anexo. Dicha opción podrá ejercerse únicamente hasta el 30 de abril del 2010.

Después de más de 10 años sin modificación en los parámetros de categorización, resulta evidente que muchos contribuyentes han quedado excluidos del RS por superar tales parámetros. A partir del nuevo escenario, resulta auspicioso que se reabra la posibilidad, a estos sujetos, de adherir nuevamente al régimen.

Efectos

- **Positivos**

Uno de los mayores beneficios que se introdujo con esta modificación, es la posibilidad de incorporarse al Régimen para aquellos contribuyentes que habían sido excluidos y que por el término de tres años debían afrontar perjuicios muy altos que muchas veces no condecía con la actividad que realizaban. Algunas de las consecuencias de dichas exclusiones eran: aumento en la carga tributaria, carga administrativa mayor, no se podrán computar crédito fiscal alguno generado con anterioridad al periodo en el cual se produce la exclusión, aumentos en los pagos de seguridad social, se deberán utilizar sistemas de facturación, controladores fiscales o impresora fiscal como así también registración de las operaciones.

Con la modificación introducida se permitió hacer la apertura al RS a aquellos que estaban padeciendo de grandes costos fiscales con una estructura de negocio muy pequeña.

- **Negativos**

El hecho de incorporar mas cantidad de causales de exclusión como así también una exclusión de oficio por parte del la administración publica provoca un efecto negativo en los contribuyentes ya que la presunción por parte del ente genera un alta automática en los impuestos del régimen general, por lo tanto un mayor costo fiscal y administrativo para el contribuyente. En los casos que se enumeran estamos en presencia de presunciones del tipo iuris tantum³⁰, y por lo tanto, permiten la producción de la prueba en contrario, imponiéndole esa carga al contribuyente que pretende desvirtuarlas. De otra manera, la norma estaría desconociendo el derecho de defensa consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional, y en consecuencia, podría ser considerada inconstitucional.

Por lo tanto, el sujeto en cuestión, deberá justificar las causas que han motivado la realización de gastos y/o depósitos por valores incompatibles con los ingresos declarados. En cuestión a los porcentajes máximos fijados para las compras y los gastos inherentes al desarrollo de la actividad en relación con los ingresos brutos máximo fijados para cada categoría resulta muy poco arbitrario y objetivo y deberían considerar ciertas excepciones. Como por ejemplo un contribuyente que inicia su actividad deberá realizar gran cantidad de gastos que no se relacionaran con sus ingresos respectivos.

³⁰ Admite prueba en contrario.

3) Régimen sancionatorio

Análisis comparativo

	LEY 26.565	LEY 25.865
Hechos u omisiones del artículo 40 de la Ley 11.683	Clausura de 1 a 5 días	Multa de \$100 a \$3.000 y clausura de 1 a 5 días
Falta de respaldo de operaciones	Clausura de 1 a 5 días	Multa de \$100 a \$3.000, clausura de 1 a 5 días y exclusión de oficio
Falta de exhibición de la placa indicativa de su condición y su categoría ó del comprobante de pago	Clausura de 1 a 5 días	Multa de \$100 a \$3.000 y clausura de 1 a 5 días Ante la exhibición de uno sólo de los elementos, el juez administrativo decide la sanción (multa y clausura)
Falta de presentación de DJ o por ser inexactas omitieran el pago del impuesto	Multa del 50% del impuesto integrado que hubiera debido abonar	Multa del 50 al 100% de impuesto integrado que hubiera debido abonar
DJ engañosas u ocultaciones maliciosas		Multa de 2 a 10 veces el importe del tributo evadido
Categorización incorrecta	<ul style="list-style-type: none"> • Recategorización de oficio liquidación de deuda y sanción del 50% del impuesto omitido • Recurso de apelación del a 74 Decreto 1.397/79 • Aceptación de recategorización de oficio dentro de 15 días de notificación Multa del 25% del impuesto integrado que debiera abonar • Si recategoriza antes de notificación de deuda No hay Multa 	Procedimiento del art. 70 e impugnación del art. 76 ley 11.683
Exclusión de oficio	<p>Procedimiento antes explicado en lo pertinente</p> <ul style="list-style-type: none"> • Impuesto abonado desde acaecimiento de la causal de exclusión, pago a cuenta de tributos del Régimen Gral. 	<ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento del art. 16 y siguientes. ley 11.683 • Impuesto abonado desde acaecimiento de la causal de exclusión, pago a cuenta de tributos del Régimen Gral.

Efectos

- **Positivos**

Del análisis comparativo del nuevo régimen sancionatorio con el vigente hasta diciembre del 2009, podemos concluir que el legislador ha reducido sensiblemente el impacto monetario de los incumplimientos por parte de los contribuyentes.

La norma no contempla la aplicación de multas formales pecuniarias, reduce las aplicables por omisión y directamente elimina la presunción de dolo prevista en el anterior ordenamiento.

Por otra parte, se contempla la condonación de la multa por la falta de recategorización en tiempo y forma, cuando el sujeto haya regularizado la situación antes de la notificación de la deuda determinada por el fisco.

- **Negativos**

El régimen sancionador establecido en nuestra legislación positiva para los responsables del monotributo es mucho más amplio y rígido que el de los demás contribuyentes, situación que no se condice con su condición de pequeños contribuyentes de un Régimen Simplificado.

Es importante señalar también dentro de las modificaciones introducidas, que la única vía recursiva habilitada al contribuyente es la prevista en el artículo 74 del decreto 1397/79 y sus modificaciones, con efecto devolutivo.³¹ De esta manera, los contribuyentes tendrán vedada la posibilidad de recurrir dichas resoluciones a partir de la interposición de las vías impugnativas previstas en el artículo 76 de la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal. Solo podrán recurrir por el recurso de apelación ante el director general, que si bien permite la apelación, produce un efecto negativo hacia el contribuyente que tenía más cantidad de herramientas para recurrir ante una multa o sanción injustificada. Sin más, esta decir que el mayor perjuicio para un contribuyente es el agregado de “con efecto devolutivo” ya que el mismo produce que las apelaciones que recibe el juez o tribunal superior de las resoluciones del inferior hasta tanto no se resuelva, no suspende

³¹ se dice que la apelación de una sentencia tiene efecto devolutivo cuando su ejecución no se suspende mientras el tribunal o juez superior, respecto del que dictó la resolución apelada, decide si hace lugar o no a la apelación.

la ejecución de las mismas. En conclusión, si opera una clausura por la Administración Federal la misma va a perjudicar al contribuyente en sus ingresos, si bien este tema es un tema delicado en el cual no quiero ahondar ya que roza la inconstitucionalidad de la norma se considera que el contribuyente se va a ver muy afectado en su actividad y en sus derechos.

Parece que en los albores del nuevo milenio, lo que en el año 1998, por lo menos en la publicidad del Organismo Fiscal era "simple, muy simple", se ha transformado en un régimen de alta complejidad, con institutos sancionadores extremadamente duros en algunos casos, y en otros no acordes a derecho.³²

4) Ampliación de facultades de la AFIP

La norma faculta a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a modificar, una vez al año, los montos máximos de facturación, los montos de los alquileres devengados y los importes del impuesto integrado a ingresar, correspondientes a cada categoría de pequeño contribuyente, así como las cotizaciones previsionales fijas, en una proporción que no podrán superar el índice de movilidad de las prestaciones previsionales, previsto en el artículo 32 de la ley 21.241 y sus modificaciones y normas complementarias. Cabe aclarar, que no posee facultades para crear nuevas categorías sino para ajustar las existentes.

La ley faculta al Poder Ejecutivo Nacional a incrementar hasta el 50% los parámetros que determinan las categorías. Como se ha expuesto, debe existir una correlación entre el aumento de los parámetros y el impuesto integrado. Al respecto, también el RS también faculta al poder Ejecutivo Nacional, a modificar hasta el 10% los importes de impuestos para cada categoría.

Sin perjuicio de que, a partir de la vigencia del nuevo ordenamiento, se habrá de lograr una mayor flexibilidad en la adecuación de los parámetros fijados para la adhesión y cumplimiento del régimen, resulta preocupante que se le otorguen al poder Ejecutivo Nacional facultades privativas del Congreso Nacional, previstas en los artículos 4 y 17 de nuestra Constitución Nacional, en cuanto se refieren a

³² Alejandra Schneir Oscar A. Fernandez "Reg. Sancionatorio para los sujetos del régimen simplificado", Editorial Errepar

la definición y modificación de los aspectos componentes del hecho imponible de los tributos.

A partir de la reforma, también se facultó a la AFIP que cuando constate, a partir de la información obrante en sus registros o de las verificaciones que realice, que un contribuyente adherido al (RS) se encuentra comprendido en alguna de las causales señaladas en el punto anterior, labrará el acta de constatación pertinente -excepto cuando los controles se efectúen por sistemas informáticos-, y le comunicará a éste la exclusión de pleno derecho.³³

Efectos

- **Positivos**

La posibilidad de que la administración pueda actualizar los parámetros favorece a mantener un régimen relacionado con la realidad económica de los contribuyentes y con los periodos inflacionarios que afrontan, siempre y cuando la misma, utilice esta herramienta. Esto produciría ampliaciones en los topes de las categorías en forma continua, que no llevaría a que los contribuyentes se excluyan injustamente, como ha pasado hasta el 2010, por mantener los parámetros sin modificaciones a lo largo de 10 años. Como así también permite la incorporación de nuevos contribuyentes al Régimen Simplificado.

- **Negativos**

Si bien es un gran avance para los contribuyentes el hecho de permitir una actualización anual de los parámetros sin necesidad de una ley que sea tratada en el congreso, existe un efecto negativo en el contribuyente ya que los límites introducidos para modificar los mismos muchas veces no condice con los índices de inflación que afronta nuestro país. Por lo tanto, no serán realmente actualizados en relación con la economía del país. Los efectos de la inflación están excluyendo del régimen a sujetos que siguen siendo pequeños contribuyentes, desde la óptica económica. No efectuar cambios al respecto provoca que el RS quede obsoleto y tienda poco a poco a desaparecer. Atento a ellos, considero que sería conveniente que las próximas reformas otorguen facultad al Poder Ejecutivo de la Nación para incorporar nuevas categorías con los límites que se entiendan adecuados. También será necesaria, que esa

³³ Dr. Marcelo D. Rodríguez “Análisis de las modificaciones introducidas en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes”, Editorial Errepar

facultad, sea complementada con la posibilidad de adecuar los importes a pagar por cada categoría

5) Retenciones a los monotributistas

Por medio de la resolución general (AFIP) 2616 -régimen de retención a los sujetos adheridos al monotributo-, publicada en el Boletín Oficial el 1 de junio de 2009, se introduce un sistema de retenciones en los impuestos a las ganancias y al valor agregado a los sujetos adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, y cuya aplicación es a partir del 1 de mayo de 2010, se propone efectuar un análisis en cuanto a la legalidad de la citada norma administrativa tributaria.

La resolución general (AFIP) 2616 establece ciertas retenciones respecto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias para los sujetos inscriptos en el monotributo que se encuentren en las condiciones que describe la citada norma; concretamente, quienes hayan facturado, en el transcurso del mes de la operación de que se trate y de los últimos 11 meses inmediatos anteriores al momento del pago, respecto de operaciones con un mismo sujeto, un monto que supere la suma de \$ 200.000, cuando se trate de sujetos cuya actividad sea la de locaciones y/o prestaciones de servicios, y de \$ 300.000, cuando las operaciones comerciales sean de venta de cosas muebles.

En el caso del impuesto al valor agregado (IVA), según el artículo 7 de la resolución general, la retención se calculará sobre el importe de la operación y a la alícuota del veintiún por ciento (21%); es decir, se retendrá, sobre el monto de la operación, el ciento por ciento (100%) del IVA, débito fiscal.

En cuanto a la retención en el impuesto a las ganancias, el artículo 6 dispone que la misma sea del treinta y cinco por ciento (35%) del monto de la operación o del pago.

Efectos

- **Positivos**

Sin mas esta decir, que esta resolución no tuvo efecto positivo alguno en los contribuyentes solo le permite al estado el objeto de crear una especie de categoría de "sospechosos fiscales", y por fin, eliminar o disminuir la evasión tributaria en nuestro país, pero no menos cierto es que los medios elegidos por

la Administración Federal no justifican el fin perseguido, se ponen en juego garantías insoslayables de orden constitucional.

Si el fin es legítimo, que esté dentro del alcance o de los fines de la Constitución, que todos los medios sean los apropiados, que sean los que plenamente se adapten a ese fin, que no estén prohibidos pero coincidan con la letra y el espíritu de la Constitución, entonces son constitucionales.

- **Negativos**

Los efectos que producen en los contribuyentes son muchos y variados entre ellos existe una vulneración de los derechos del contribuyente y deviene a contramano con los principios constitucionales que gobiernan la tributación: legalidad, razonabilidad, y derecho de trabajar y ejercer industria lícita, de capacidad contributiva y de equidad e igualdad, todos emanados de la Constitución Nacional.

El **principio de legalidad** es la garantía fundamental en el diseño de nuestro sistema tributario; es decir, no debe existir obligación tributaria que no emane de una norma legal. Este principio deberá ser respetado en forma inflexible. Ello es así debido a que los impuestos producen detracciones en el patrimonio de los particulares a favor del Estado, obligación ésta que sólo puede surgir de una ley formal elaborada por los representantes del pueblo de la Nación Argentina, y por ende, que habilite al poder público a obrar en ese sentido.

Sólo la ley puede establecer los contenidos objetivos y subjetivos del tributo (base imponible, sujetos, determinación y exenciones, entre otros). El Poder Ejecutivo es el habilitado para dictar los "reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes de la Nación" [art. 99, inc. 2), CN.³⁴

La facultad reglamentaria debe ejercitarse cuidando de no alterar el espíritu de las leyes de la Nación [art. 86, inc. 2), de la Carta Magna], precepto que no sólo alcanza a los decretos que dicte el Poder Ejecutivo en virtud de dicha norma, sino también a resoluciones que emanan de organismos de la Administración.

³⁴ Ver fallos "Chryse SA c/AFIP-DGI" - CSJN - 4/4/2006, "Video Club Dreams c/Instituto Nacional de Cinematografía" - CSJN - 6/6/1995 - Fallos: 318:1154 y "Eves Argentina SA" - CSJN - 14/10/1993

La ley del impuesto al valor agregado (IVA) establece que dicho tributo será el que surja de detracer, del denominado "débito fiscal" (art. 11), el "crédito fiscal" (art. 12). De esta diferencia puede surgir un saldo a favor del contribuyente, en el caso de que el crédito fiscal (por compras, importaciones, locaciones y/o prestaciones de servicios) de un mes supere al débito fiscal (por ventas o locaciones y/o prestaciones de servicios) del mismo período, situación ésta perfectamente posible. También es factible que exista un saldo a favor derivado de las retenciones y/o percepciones sufridas a cuenta del impuesto, situación que sucederá cuando las retenciones y/o percepciones sufridas superen el saldo a favor del Fisco por aplicación del débito fiscal menos el crédito fiscal. En este escenario, y según lo establece el segundo párrafo del artículo 24 de la ley del tributo, dichas retenciones en exceso constituirán un pago sin causa. Por ende, el saldo a favor que surja será de libre disponibilidad y podrá ser compensado con otras obligaciones del mismo contribuyente, transferido a terceros o devuelto por el Fisco Nacional.

La ley del IVA es clara en cuanto establece cuál será el importe que los contribuyentes deben ingresar al Fisco Nacional, pues lo establecido en el artículo 7 de la resolución general (AFIP) 2616 no respeta el mecanismo de liquidación e ingreso del impuesto, sino que impone una carga extremadamente desproporcionada, imponiendo una obligación tributaria superior a la creada por la propia ley del impuesto, ya que establece que la retención a la que estará sujeto un contribuyente, que se encuentre en las condiciones establecidas en el artículo 1 de la resolución en cuestión, será del ciento por ciento (100%) de la alícuota general del tributo, omitiendo lisa y llanamente la detracción del crédito fiscal computable.

En el caso del impuesto a las ganancias, la ley establece, en los artículos 1 y 2, que estarán gravados las ganancias, los beneficios, las rentas o los enriquecimientos obtenidos por los sujetos pasivos del gravamen, sin olvidar que dicho impuesto es de carácter personal (para personas físicas y sucesiones indivisas), lo que también ha de tenerse en cuenta al momento de liquidar o determinar el tributo, las deducciones generales y las deducciones personales que admite la ley del tributo en sus artículos 22, 23 y 81, así como también la deducción general admitida por el artículo 16 de la ley 26063, que dichos sujetos tributan el impuesto bajo la teoría de la fuente, en la que han de cumplirse en forma conjunta todos y cada uno de los requisitos o presupuestos

establecidos por la ley para que una determinada renta quede sujeta a imposición, y por último, que la alícuota a la que estarán sometidos será la correspondiente a lo dispuesto en el artículo 90 (progresiva por escalones).

Lo que está claro, y sin necesidad de mayor análisis, es que la ley de impuesto a las ganancias no grava las ventas, los importes de las operaciones, los pagos, o los ingresos de los sujetos, ni mucho menos a sujetos de otro régimen tributario, lo que pone de relieve que la resolución general (AFIP) 2616 no se ajusta a lo establecido por el legislador nacional, sino que el Ente Fiscalizador ha establecido, a través del artículo 6 de la mencionada resolución general, que el porcentaje sujeto a retención será directamente sobre el importe de la operación, obviando de manera arbitraria e ilegítima lo establecido por la ley de impuesto a las ganancias, y también dejando fuera de consideración que todo ingreso se condice con un costo y/o gasto para poder obtenerlo.

Importante es resaltar que la Administración Federal entiende que, en todos los casos en los que un sujeto adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes haya facturado, en el transcurso del mes de la operación de que se trate y de los últimos 11 meses inmediatos anteriores al momento del pago, a un mismo sujeto importes por encima de los valores máximos de ingresos de las respectivas tablas (art. 8 del Anexo de la L. 26565), ello hace indefectiblemente que dicho sujeto se encuentre excluido del citado régimen de tributación. Esto es total y absolutamente desacertado, ya que seguidamente analizamos algunas situaciones -esto no implica que no puedan existir otras- en las que esta presunción "iure et de iure" por parte del Fisco, que no admite prueba en contrario.

Es dable concluir que podría darse el caso de un sujeto que, estando bien encuadrado en el Régimen Simplificado bajo las condiciones establecidas en dicho régimen, quede sometido de manera arbitraria, ilegítima e ilegal a este régimen de retención, lo que traería como consecuencia una violación a lo dispuesto por el legislador nacional en el artículo 6 de la propia ley, en cuanto establece que "las operaciones de los pequeños contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado se encuentran exentas del impuesto a las ganancias y del IVA".

Nótese con claridad que la resolución en crisis no sólo hace sujetos pasivos del IVA y del impuesto a las ganancias a contribuyentes que no lo son, sino que

éstos están adheridos a un régimen de tributación distinto, con lo cual parecería que la Administración Tributaria Nacional está creando sujetos tributarios por medio de una resolución general, algo totalmente inaceptable en el ámbito del derecho tributario sustantivo, y por ende, violatorio del principio de legalidad.³⁵

Conforme con este principio tributario sustantivo, queda excluido todo margen de discrecionalidad de parte del Organismo Recaudador, ya que la ley sólo autoriza a la Administración Tributaria a instituir ingresos a cuenta que, por un lado, aseguren una equitativa, regular y progresiva percepción de la renta pública en paralelo con su devengamiento y, por otro, producen un efecto analgésico en el contribuyente, derivado del fraccionamiento de las obligaciones, o de que los ingresos, en el particular caso de las retenciones, se ven acompañados por la percepción, por parte del obligado legal tributario, de créditos propios de su giro, facilitando actitudes de mayor disposición y acatamiento de los sujetos pasivos frente al deber de contribuir.

Como se observa, la resolución general (AFIP) 2616 viola el principio de legalidad ("no hay impuesto sin ley", "nullum tributum sine lege" o "no taxation without representation"), que en materia tributaria ha de ser inexorablemente imprescindible para que el tributo en cuestión no sea tachado de inconstitucional, ilegal, ilegítimo o arbitrario.

Lo expuesto no implica que los regímenes de retenciones tengan que ser dispuestos por ley. Sí, en cambio, que no pueden desbordar la obligación tributaria que pesa sobre el contribuyente, puesto que, de otra manera, la Administración Tributaria vendría a disponer del patrimonio de los contribuyentes del Régimen Simplificado en contra de lo previsto en la Constitución de la Nación Argentina.

La **razonabilidad** es una forma de control judicial que excede a la inconstitucionalidad formal, pues aun cuando una norma pudiera ser formalmente constitucional, podría ser declarada irrazonable e inconstitucional por dicha razón.³⁶

³⁵ Ver autos "Juan Antonio Brocchiero" - CSJN - 20/9/1974 - Fallos: 289:457

³⁶ Ver Sola, Juan V.: "Tratado de derecho constitucional" - LL - 2009 - T. I - pág. 795

Debe existir una adecuación medio-fin, ambos deben vincularse con la proporcionalidad, no debe afectarse o degradarse la sustancia de los derechos subjetivos y, finalmente, el poder público debe ser ejercido con límites precisos y previsibles.

Atento a que los sujetos del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -monotributo-, que se encuentren en las condiciones establecidas por la disposición del Organismo Recaudador, serán pasibles del régimen de retención allí establecido, el cual absorbe una parte sustancial de la renta de dichos sujetos, ya que la retención será del treinta y cinco por ciento (35%) -para el caso del impuesto a las ganancias- sobre el ingreso bruto, lo que, traducido a porcentajes de ingresos netos, podríamos encontrarnos con una alícuota duplicada, pues luego de deducir los gastos, la retención ascenderá al setenta por ciento (70%), aproximadamente.

A su vez, por esta mecánica, se instituye -como ya se mencionó- una suerte de "empréstito forzoso", al convertir a los monotributistas en prestamistas obligados y crecientes al Fisco Nacional de saldos a su favor en los impuestos a las ganancias y al valor agregado, que sólo podrán recuperarse a través de un tortuoso procedimiento administrativo de repetición, o de ulteriores recursos judiciales.

El sometimiento del contribuyente al régimen de retención instaurado por la resolución general (AFIP) 2616 se traduce en un cercenamiento del derecho a trabajar y de ejercer industria lícita, ya que este sujeto sufrirá una amputación de sus ingresos del cincuenta y seis por ciento (56%) en concepto de los impuestos al valor agregado y a las ganancias, situación en la que no podrá desarrollar su actividad en forma normal: la retención, en verdad, habrá de evaporar su ganancia y absorberá parte de sus costos y/o gastos. Todo esto, ni más ni menos, implica coartar un derecho de raigambre constitucional establecido en el artículo 14 de la Ley Suprema, como el de trabajar y ejercer industria lícita, y por el lado de la Administración Federal, en apropiarse de una parte sustancial del ingreso del sujeto.

La capacidad tributaria es la manifestación más importante del poder de coacción del Estado. Este poder fiscal tiene la facultad de imponer a los individuos y a las empresas gravámenes a los que solamente pueden hacer frente mediante una transferencia al Estado de recursos económicos o de los

derechos financieros en los que están los recursos que llevan consigo poderes efectivos de ejecución bajo la genuina definición del poder tributario. Éste es sencillamente un poder de apropiación por parte del Estado, y el papel que cumplen las normas fiscales es el de limitar y dirigir el poder coercitivo del Estado.

En ambos casos (IVA e impuesto a las ganancias), las retenciones entrañan un pago alejado de la verdadera capacidad contributiva que el Congreso de la Nación determinó gravar, por lo que la resolución en análisis deviene confiscatoria, en pugna con la garantía de la inviolabilidad de la propiedad privada, consagrada por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Los principios de **equidad e igualdad** lo encontramos explícitamente en el artículo 4 de la Constitución Nacional, el cual establece que "el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General...". Es contundente el mencionado texto al establecer que los tributos deben responder a un análisis equitativo en su implementación, y que su aprobación debe ser indudablemente por medio de una ley emanada del Congreso Nacional; caso contrario, estaríamos en presencia de una violación al mentado principio. Importante es resaltar que el diseño de la política tributaria como herramienta de política económica, en el ámbito de competencia nacional, es función privativa del Congreso de la Nación, actuando el Poder Ejecutivo solamente en ejercicio de sus funciones referidas a la promulgación de leyes, a la reglamentación de las mismas, o en cumplimiento de funciones delegadas y en tanto la delegación no afecte el principio de legalidad al establecer la ley, con claridad, el parámetro impositivo.

El artículo 16 de la Ley Fundamental consagra el segundo de los principios, el cual reza que "todos sus habitantes son iguales ante la ley. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". La igualdad de todos ante la ley parece abolir las diferencias. Se consagra allí la igualdad formal, la igualdad en paridad de condiciones. Ahora bien, si nos adentramos al principio de igualdad en materia tributaria, implica que la igualdad debe estar en la ley, no solamente que todos somos iguales ante la ley, es decir asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categoría de personas. Atento

esto, es pertinente mencionar que la resolución bajo análisis no ha respetado estos principios, ya que al imponer una carga sumamente gravosa para determinados sujetos -monotributistas-, ha creado una desigualdad e inequidad manifiesta.

La resolución general (AFIP) 2616, al transgredir la regla de igualdad, base del impuesto y de las cargas públicas, discriminando a los contribuyentes -y más aún a los pequeños contribuyentes, o los de menores recursos-, genera una retención desproporcionada a la obligación fiscal, legal y efectiva resultante de la tarifa del tributo.

En conclusión podemos decir que el contribuyente se encuentra fuertemente afectado en sus intereses frente a este nuevo régimen que se implementó. Pero consideramos que la Administración Federal posee todas las herramientas legales necesarias para una adecuada fiscalización, verificación y recaudación de los tributos nacionales, las cuales están plasmadas en la ley 11683 de procedimiento tributario nacional. En consecuencia, no necesita recurrir a este tipo de régimen para lograr su tarea.

6) Declaración Informativa Cuatrimestral RG 2888

Dadas las particularidades del régimen, se originó el dictado de otras normas modificatorias, complementarias y aclaratorias por parte del Organismo, lo que lo llevó a determinar su sustitución por otra resolución reglamentaria, la resolución general (AFIP) 2746.

Esta última norma dispuso, en su artículo 14, la obligación para el pequeño contribuyente adherido al Régimen Simplificado de presentar, a la finalización de cada cuatrimestre calendario, una declaración jurada informativa.³⁷

El tercer párrafo del mencionado artículo de la resolución general (AFIP) 2746 se ve sustituido por la resolución general (AFIP) 2888.

Tengamos presente lo dispuesto anteriormente y su nueva redacción:

³⁷ De Soto, Raúl. “Declaración de monotributo Informativa” Editorial Errepar Año 2010 Tomo XVIII

Artículo 14, tercer párrafo, de la resolución general (AFIP) 2746 (sustituido)

“Asimismo, a la finalización de cada cuatrimestre calendario el pequeño contribuyente estará obligado a presentar una declaración jurada informativa en la forma, plazos y condiciones que oportunamente establecerá este Organismo, en la cual deberá consignar, entre otros, los datos que, respecto de cada concepto, se indican a continuación:

a) Consumo de energía eléctrica: número del medidor y denominación del prestador del servicio.

b) Local o establecimiento: datos del propietario, nomenclatura catastral del inmueble afectado o locatario (datos del locador y fecha del timbrado del contrato de locación).”

Artículo 14, tercer párrafo, de la resolución general (AFIP) 2746 [nueva redacción según RG (AFIP) 2888:

“Asimismo, a la finalización de cada cuatrimestre calendario el pequeño contribuyente estará obligado a presentar una declaración jurada informativa en la forma, plazos y condiciones que establece la resolución general (AFIP) 2888.”

Pues bien, con el dictado de su resolución general (AFIP) 2888 (BO: 12/8/2010), la Administración reglamenta las formalidades a observar por los referidos contribuyentes a efectos de dar cumplimiento a la mencionada declaración, disponiendo la forma, plazos y demás condiciones que se deberán tener. La información que contengan las declaraciones juradas informativas estará referida a cada cuatrimestre calendario.

Deberán ser presentadas por aquellos contribuyentes del Régimen Simplificado que, a la finalización de cada cuatrimestre calendario al que corresponda la información:

a) se hallaren comprendidos en las categorías "F", "G", "H", "I", "J", "K" o "L";

b) sean empleadores, aunque no se encuentren comprendidos en las categorías antes mencionadas.

Ante la posibilidad de que un contribuyente incluido en este régimen de información dejara de cumplir con la condición que lo incluyó en el mismo, de igual forma tendrá que continuar informando bajo este régimen durante los siguientes 6 cuatrimestres calendario a partir del último cuatrimestre informado.

Esto se dispone a los efectos de tratar de evitar que los contribuyentes obligados se categoricen por debajo de la categoría "F", o bien pasen del trabajo formal al informal, con el propósito de dejar de informar de inmediato. Esto hace suponer que si ello ocurriera, la AFIP ha de controlar "de cerca" dichos cambios y a tales efectos obliga a continuar informando.

La información cuatrimestral deberá ser remitida hasta el último día hábil del mes siguiente al de la finalización del cuatrimestre calendario de que se trate.

La falta de presentación de la información relativa a este régimen dará lugar a la aplicación de las sanciones previstas en la ley 11683 (t.o. 1998) y sus modificaciones.

Datos a informar

Respecto de cada cuatrimestre calendario, corresponderá que se informen - entre otros- los datos que expondremos a continuación. Ello, en la medida en que resulten aplicables a los sujetos obligados, según la actividad que desarrollen los mismos. Por ejemplo, existen datos a proporcionar sólo por profesionales y transportistas.

A) Referidas a la documentación

Documentación que respalda las operaciones efectuadas durante el	1. Forma de emisión, indicando si se efectúa por sistema manual o por controlador fiscal.
	2. Número de la primera y última factura o documento equivalente emitido.

cuatrimestre	3. Monto de las operaciones del período.
--------------	--

B) Proveedores

En relación con los proveedores, se deberá informar	1. CUIT de los 5 principales proveedores en función del monto de las operaciones.
	2. Monto de compras efectuadas a dichos proveedores.
	3. Cantidad de facturas o documentos equivalentes emitidos por el proveedor al pequeño contribuyente.

C) Clientes

En relación con los clientes, se deberá suministrar	1. CUIT, CUIL o CDI de los 5 principales clientes en función del monto de las operaciones.
	2. Monto facturado a dichos clientes.
	3. Cantidad de facturas o documentos equivalentes emitidos a dichos clientes.

D) Local o establecimiento en el que se desarrolla la actividad

En este caso, se debe tener en cuenta la obligación de informar fundamentalmente sobre 2 aspectos:

- a) Condición de propietario o inquilino, o si la actividad se desarrolla sin local o establecimiento fijo.
- b) Número de partida y de inscripción dominial, de corresponder.

En el caso de que el contribuyente sea inquilino, deberá suministrar	CUIT, CUIL o CDI del propietario del inmueble.
	Monto de los alquileres devengados en el cuatrimestre.
	Fecha de inicio del contrato de locación.
	Fecha de finalización del contrato de locación.

E) Energía eléctrica

Con respecto a la energía eléctrica empleada en su actividad, el contribuyente deberá informar	Números de las facturas cuyos vencimientos para el pago se hayan producido en el cuatrimestre.
	CUIT de la empresa proveedora del servicio de suministro eléctrico.
	Kilovatios consumidos en el cuatrimestre.
	CUIT del titular del servicio (sujeto a cuyo nombre se emite la factura).

Además de los datos enumerados hasta aquí, los que deberán proporcionar al Fisco todos los contribuyentes, en el caso especial de profesionales y transportistas, la resolución general (AFIP) 2888 les impone obligaciones informativas adicionales:

a) Profesionales

Deberán informar especialmente sobre	Fecha de la primera matriculación -en caso de que tuviera más de 1-. De no estar matriculado, fecha de expedición del título profesional.
	CUIT del Consejo o Colegio Profesional en el que se encuentre matriculado.

b) Transportistas

Deberán informar especialmente sobre	Condición del titular del vehículo u otra.
	Monto que se abona en concepto de alquiler, de corresponder.
	CUIT de la compañía aseguradora del vehículo.
	Dominio del vehículo.
	Monto de la prima del seguro.
	Número de póliza del seguro del vehículo.

Efectos

• **Positivos:**

Excluye a las categorías inferiores, creando esto una situación favorable, donde su carga tributaria es menor hacia aquellos que menos tienen. Sin embargo, no debemos olvidar que los defectos que siempre se le ha marcado al monotributo

-comenzando por el "enanismo fiscal"- pueden quedar evidenciados fácilmente en contribuyentes que, al mantenerse en categorías bajas y no efectuar por ello ninguna acción al momento de las recategorizaciones, permanecen fuera del control del Organismo Fiscal.

• **Negativo:**

Sabido es que en los últimos tiempos la AFIP viene exigiendo cada vez más informaciones a los contribuyentes, lo que les ocasiona a éstos un exceso de carga administrativa y cuyos costos deben soportar.

7) Espíritu y Finalidad Estatal del Régimen Simplificado

Los regímenes simplificados persiguen, en general, una disminución de la presión fiscal indirecta de los contribuyentes facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y por otro lado, mejoran la asignación de recursos de la Administración Tributaria, permitiendo la implementación de procesos sistemáticos de control masivo.

En la República Argentina, el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, conocido como Monotributo, fue creado en el año 1998 mediante la Ley N° 24.977, con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas y previsionales de los pequeños contribuyentes, incorporar a los trabajadores informales a la seguridad social y reducir al máximo posible la carga y el costo que los trámites, presentaciones y pagos representan para el contribuyente.

El primer argumento para el diseño del régimen fue que muchas veces el incumplimiento obedece a dificultades administrativas de los contribuyentes. La "informalidad involuntaria" tiene que ver con el propio sistema tributario, su complejidad y el alto costo que conlleva el cumplimiento de las formalidades (presión fiscal indirecta).³⁸

³⁸ Salim, José y D'Angela Walter. "Evolución de los R Simplificados en la Republica Argentina", Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP. Pág. 5

La evolución de los contribuyentes activos en el Monotributo, entendiendo por activos a los inscriptos que no han presentado el formulario de baja, muestra la capacidad que tiene el régimen para incorporar al sistema formal a los responsables que, por su tamaño y características, tienen una alta propensión a la informalidad.

Por su parte, el análisis de los pagos permite observar el grado de morosidad que presenta el sistema.

El número de contribuyentes activos presenta una tendencia creciente desde la creación del régimen.

El promedio mensual de contribuyentes activos en lo que va del año 2006 alcanzó a 1.873.798 monotributistas, con una tasa de crecimiento interanual de 19,4% para ese año.³⁹

**Promedio mensual de contribuyentes activos y cantidad de pagos
Años 1998 a 2006**

Periodo	Contribuyentes Activos		Cantidad de pagos		Relación pagos / activos (%)
	Contribuyentes activos	Variación interanual (%)	Cantidad de pagos	Variación interanual (%)	
1998	642.167	-	635.771	-	99,0
1999	849.499	32,3	604.501	-4,9	71,2
2000	1.039.399	22,4	555.716	-8,1	53,5
2001	1.225.254	17,9	480.422	-13,5	39,2
2002	1.305.456	6,5	345.937	-28,0	26,5
2003	1.425.599	9,2	440.547	27,3	30,9
2004	1.472.231	3,3	738.207	67,6	50,1
2005	1.569.124	6,6	1.029.549	39,5	65,6
2006 1/	1.873.798	19,4	1.143.311	11,0	61,0

1/ Corresponde al promedio del periodo enero a septiembre.

Recaudación

Del mismo modo que los pagos, la recaudación está altamente relacionada con el ciclo económico.

³⁹ Salim, José y D`Angela Walter. "Evolución de los R Simplificados en la Republica Argentina", Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP. Pág. 7.

Régimen simplificado para pequeños contribuyentes. Monotributo
Recaudación años 1998 a 2006
 En millones de pesos

Período	Recaudación Monotributo			Variación interanual	Recaudación Total Recursos Tributarios	Participación Monotributo / Total Recursos Tributarios
	Impositivo	Previsional	Total			
1998 1/	99,6	62,2	161,8		50.036,5	0,3%
1999	385,4	276,3	661,7	309,0	47.643,0	1,4%
2000	353,6	321,6	675,2	2,0	49.102,4	1,4%
2001	302,4	304,3	606,6	-10,1	45.403,4	1,3%
2002	223,3	231,3	454,5	-25,1	50.475,5	0,9%
2003	282,7	294,7	577,4	27,0	72.243,5	0,8%
2004	499,4	456,0	955,4	65,5	98.284,7	1,0%
2005	756,9	591,6	1.348,5	41,2	119.252,4	1,1%
2006 2/	872,0	664,0	1.536,0	13,9	148.000,0	1,0%

1/ Corresponde a los meses de octubre a diciembre.
 2/ Noviembre y diciembre, estimado.

40

El Monotributo implica para los pequeños contribuyentes una simplificación de sus obligaciones tributarias y una reducción de la presión fiscal directa. Por otro lado permitió incorporar un gran número de contribuyentes a la economía formal, que acceden así a servicios de salud y beneficios de previsión social.

En materia de administración tributaria, el Monotributo permite una mejor asignación de los recursos focalizando el control en los contribuyentes medianos y grandes, sin desatender por ello a los pequeños responsables.

En sentido contrario, debe considerarse que el régimen presenta una alta morosidad, debido a las características particulares de este tipo de contribuyentes. Por otra parte, existe una tendencia a la subcategorización de los responsables. Este problema, no sólo disminuye los ingresos del Monotributo sino que al haber contribuyentes que por su tamaño deberían estar en el régimen general, se socava la base imponible de IVA y del Impuesto a las Ganancias.

Es tarea de la Administración Tributaria evitar, mediante cruzamientos informáticos y pequeñas verificaciones, la subcategorización y reducir la morosidad, promover el cumplimiento voluntario y crear conciencia tributaria en los contribuyentes.

⁴⁰ Salim, Jose y D`Angela Walter. "Evolución de los R Simplificados en la Republica Argentina", Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP.

Implementación del régimen

Objetivos

Enmarcado en la estrategia de segmentación o estratificación de contribuyentes se diseñó el Monotributo con el objeto de:

- optimizar los recursos de la Administración Tributaria,
- promover la incorporación al sistema de contribuyentes que operan en la economía informal,
- reducir la presión fiscal indirecta y el costo de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El primer argumento para el diseño del régimen fue que muchas veces el incumplimiento obedece a dificultades administrativas de los contribuyentes. La "informalidad involuntaria" tiene que ver con el propio sistema tributario, su complejidad y el alto costo que conlleva el cumplimiento de las formalidades.

Diseño

El proceso de implementación en la Argentina se realizó de la siguiente manera:

Se definieron las actividades involucradas y los niveles de ingresos máximos para ser considerado pequeño contribuyente y se extrajo de las declaraciones juradas de IVA y Ganancias aquellos contribuyentes cuyos ingresos anuales no superaban dicho límite.

A ese universo, se lo clasificó por tramo de ingreso y se seleccionó una muestra sobre la cual se relevaron las características distintivas de los contribuyentes de cada tramo. A partir de dicho relevamiento, se definieron las magnitudes físicas que caracterizaban a cada tramo como requisito para pertenecer al mismo, completando así la definición de los pequeños contribuyentes y las distintas categorías.

Estrategia de comunicación

Diseñados los aspectos técnicos del Monotributo, la estrategia de comunicación se basó, a través del desarrollo de una importante campaña publicitaria, en

destacar los beneficios del sistema para los contribuyentes, entre los que sobresalen:

- Facilidad de cumplimiento.
- Disminución de los costos para el contribuyente.
- No-sujeción a regímenes de retención.
- Seguridad y certeza de los pagos a realizar.
- Posibilidad de disponer de beneficios previsionales.

De esta manera se buscó la incorporación de contribuyentes marginales (incentivados por los beneficios previsionales) y lograr que aquellos contribuyentes inscriptos que no cumplían con sus obligaciones, tributaran al menos la cuota del régimen.

Resultados de su implementación

Los resultados obtenidos en la implementación del régimen simplificado fueron altamente satisfactorios.⁴¹

Espíritu de las modificaciones introducidas por la Ley 26565

Una de las más importantes era la necesidad de actualizar los parámetros y darle una respuesta a los consejos profesionales y a los contribuyentes que hace varios años piden la variación de los mismos. Tratando así de incorporar mayor contribuyentes a la economía formal del país y al sistema tributario.

El monotributo no es el mayor recaudador para el estado pero el mismo abarca aproximadamente a 1.100.000 inscriptos considerándolos una parte relativamente significativa para el estado, como puede verse a continuación.

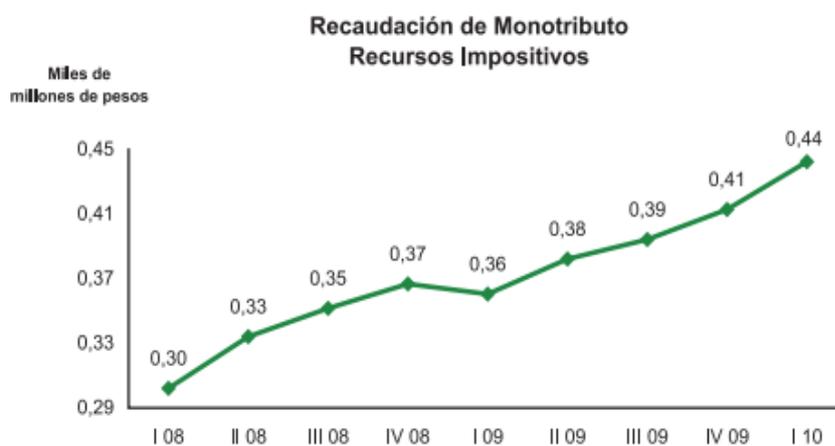
⁴¹ Salim, José y D'Angela Walter "Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes" Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP. Pág. 9.

Informe 1º Trimestre 2010 – Monotributo

La recaudación correspondiente al Monotributo Impositivo aumentó 22,7% en el primer trimestre de 2010, representando el 0,5% de la recaudación total.

El incremento en la recaudación obedece a los cambios de los monotributistas a categorías superiores como resultado de las re categorizaciones de mayo y setiembre de 2009 y enero 2010.

Incidieron además en la recaudación de este trimestre los cambios realizados por la Ley 26.565 que redefinió las escalas y magnitudes físicas incorporando nuevas categorías con importes del impuesto integrado más elevado. Se acreditaron en este trimestre \$ 36,5 millones correspondientes a planes de facilidades de pago, en tanto este concepto alcanzó \$ 27,3 millones en igual trimestre del año anterior.



42

⁴² Informe de Recaudación 1º Cuatrimestre 2010. Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP. Pág. 23.

**COMPARATIVO DE LA RECAUDACION AÑOS 2009 Y 2010
Enero 2010 y 2009.**

Miles de pesos corrientes

CONCEPTO	ACUMULADO EN EL MES			
	Enero 2010 (20 días hábiles)	Enero 2009 (21 días hábiles)	Diferencia Valores absolutos	%
TOTAL GENERAL	31.660.848	26.341.993	5.318.855	20,2
IMPUESTOS 1/	16.892.941	13.742.547	3.150.393	22,9
IVA Bruto 2/	8.672.321	7.256.199	1.416.122	19,5
Pagos directos y retenciones - Impositivo	6.131.968	5.172.336	959.632	18,6
Pagos directos y retenciones - Aduanero	2.540.354	2.083.864	456.490	21,9
IVA Neto de Devoluciones	8.255.321	6.706.199	1.549.122	23,1
Ganancias	4.967.366	3.950.091	1.017.275	25,8
Pagos directos y retenciones - Impositivo	4.772.674	3.764.583	1.008.091	26,8
Retenciones - Aduanero	194.692	185.508	9.184	5,0
Cuentas Corrientes Ley 25413	1.944.885	1.694.725	250.159	14,8
Combustibles líquidos y GNC	633.985	560.158	73.827	13,2
Combustibles líquidos (excepto gas oil, diesel oil y kerosene)	335.333	268.323	67.010	25,0
GNC y otros combustibles (gas oil, diesel oil y kerosene)	131.993	148.950	-16.956	-11,4
Impuesto al Gas oil	128.419	105.349	23.070	21,9
Fondo hídrico de Infraestructura	25.843	21.280	4.564	21,4
Recargo consumo de gas	12.395	16.256	-3.860	-23,7
Internos	743.275	554.084	189.192	34,1
Tabacos	419.988	353.135	66.853	18,9
Resto	323.287	200.949	122.339	60,9
Adicional de emergencia sobre cigarrillos	65.812	51.573	14.239	27,6
Bienes personales	96.557	62.273	34.284	55,1
Ganancia mínima presunta	164.153	59.559	104.594	175,6
Monotributo - Recursos Impositivos	134.036	117.296	16.740	14,3
Resto	114.550	86.589	27.961	32,3
Impuesto por radiodifusión por TV y AM/FM	31.054	15.044	16.010	106,4

43

1/ Recaudación neta de devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos.

3/ Incluye facilidades de pago y agentes de retención.

5/ No incluye recaudación por Impuestos a las Ganancias, al Valor Agregado, Internos y Combustibles.

2/ Recaudación bruta, sin restar devoluciones, reintegros fiscales y reembolsos.

4/ Pendiente de distribución.

Fuente: Administración Federal de Ingresos Públicos

⁴³ Comparativo de la recaudación año 2009 y 2010 Enero- Depto Estudios Económicos, Dirección de Estudios AFIP.

Análisis de Casos Simulados⁴⁴

Aclaraciones previas: Los casos se solucionan teniendo en cuenta que no existen efectos correspondientes a la inflación y que para el análisis de las utilidades netas todos los valores permanecen constantes excepto los importes ingresados por la cuota de monotributo. El contribuyente permanece en su categoría a lo largo de todo el año sin hacer recategorizaciones por superar los parámetros.

Caso 1

El Sr Pablo Domínguez posee un negocio de venta de golosinas, se adjuntan los siguientes datos a considerar para el análisis:

- los ingresos brutos anuales obtenidos ascendieron a \$11.000
- KW anuales consumidos fueron de 1500
- Superficie afectada 10m²
- Alquiler devengado: no poseía porque ejercía la actividad en el garaje de su casa.
- Gastos Varios 5% de los Ingresos Brutos
- CMV es el 50% de los Ingresos Brutos.

Análisis según ley anterior: Actividad----- Otras actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía
F	Hasta \$12000	Hasta 20 m ²	Hasta 2000 kw

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 33 + \$ 46,75 + \$ 35

Cuota a pagar = \$ 114,75

⁴⁴Juan Verrina “Monotributo Régimen Simplificado 2010” Editorial Osmar Buyatti Librería Editorial Edición diciembre 2009

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 11.000

C.M.V \$ 5500

Gcia Neta \$ 5500

Gastos 5% \$ 550

Cuotas Monotributo **\$ 1377** (Cuota Monotributo Cat F cuota = \$114,75 x 12 meses = \$1377)

Utilidad Neta **\$3.573**

Análisis según ley 26565: Actividad -----Resto de las actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía	Precio de Vta. U.	Alquiler anual
B	Hasta \$24.000	Hasta 30 m2	Hasta 3300 kw	\$2.500	\$9.000

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 39 + \$ 70 + \$ 110

Cuota a pagar = \$ 219

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 11.000

C.M.V \$ 5500

Gcia Neta \$ 5500

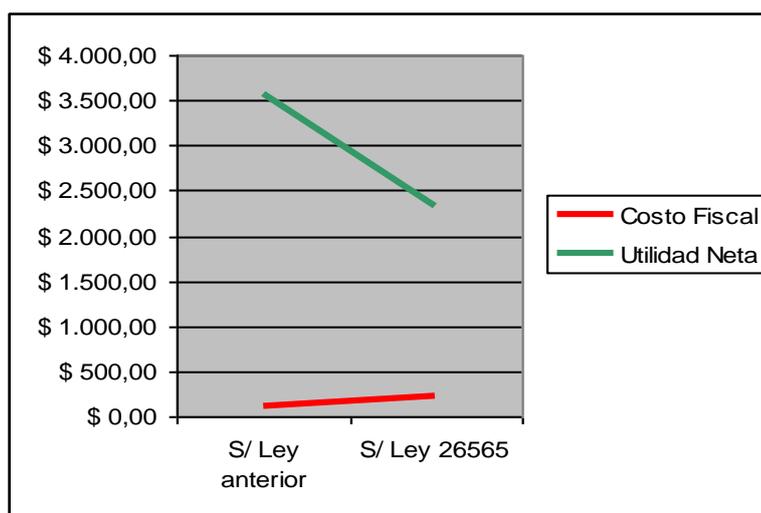
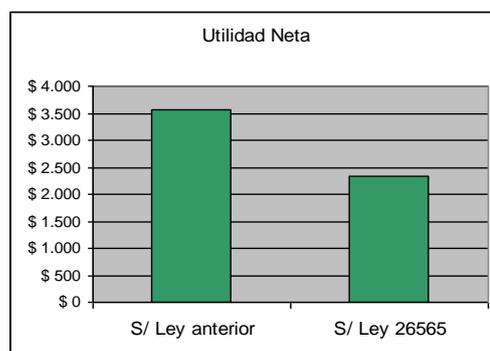
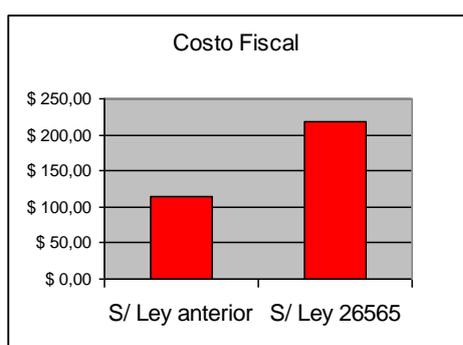
Gastos 5% \$ 550

Cuotas Monotributo **\$ 2.628** (Cuota Monotributo Cat B cuota = \$ 219 x 12 meses = \$2.628)

Utilidad Neta **\$2.322**

Cuadro Comparativo CAT mas baja

	S/ Ley anterior	S/ Ley 26565	Variación	%
Costo Fiscal	\$114,75	\$219	↑ \$104,25	↑ 90,80%
Utilidad Neta	\$3.573	\$2.322	↓ \$1251	↓ 35,01%



En relación con el ejemplo podemos decir que el costo fiscal que afronta el contribuyente ha aumentado considerablemente en un 91% de lo que debía pagar el año anterior en la misma categoría provocando un aumento en los costos fiscales y administrativos que en este tipo de sector de la economía resulta gravemente gravoso. Con relación con la utilidad la misma se vio menos afectada que el costo pero tuvo un detrimento del 35% en las ganancias netas provocado así una desinversión por parte del contribuyente afectado, además al ser las ganancias anuales de poca significación resulta un impacto importante para la economía del hogar del mismo.

Caso 2⁴⁵

El Sr Rodrigo Araujo posee un negocio de venta de materiales de construcción, se adjuntan los siguientes datos a considerar para el análisis:

- los ingresos brutos anuales obtenidos ascendieron a \$ 144.000 (ciento cuarenta y cuatro mil pesos)
- KW anuales consumidos fueron de 19000
- Superficie afectada 150 m²
- Alquiler devengado: \$3.500 mensuales.
- Gastos Varios 5% de los Ingresos Brutos
- CMV es el 50% de los Ingresos Brutos.

Análisis según ley anterior: Actividad----- Otras actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía
M	Hasta \$144.000	Hasta 200 m ²	Hasta 20.000 kw

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 505 + \$ 46,75 + \$ 35

Cuota a pagar = \$ 586,75

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 144.000

C.M.V (\$ 72.000)

Gcia Neta \$ 72.000

Alquileres Devengados (\$42.000)

Gastos 5% (\$ 3.600)

Cuotas Monotributo **(\$ 7.041)** (Cuota Monotributo Cat M cuota = \$586,75 x 12 meses = \$ 7.041)

⁴⁵ Juan Verrina "Monotributo Régimen Simplificado 2010" Editorial Osmar Buyatti Librería Editorial Edición diciembre 2009

Utilidad Neta **\$19.359**

Análisis según ley 26565: Actividad -----Resto de las actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía	Precio de Vta. U.	Alquiler anual
I	Hasta \$200.000	Hasta 200 m2	Hasta 20000 kw	\$2.500	\$45.000

(El contribuyente queda afectado a esta categoría para no superar el parámetro alquiler incorporado por la ley.)

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 1240 + \$ 70 + \$ 110

Cuota a pagar = \$ 1420

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 144.000

C.M.V (\$ 72.000)

Gcia Neta \$ 72.000

Alquileres Pagados. (\$42.000)

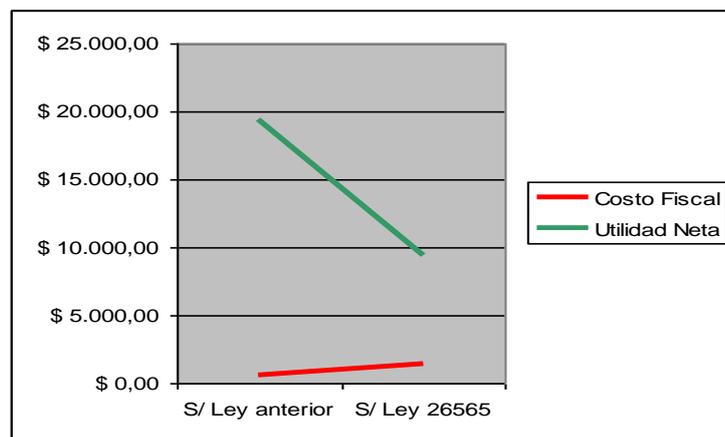
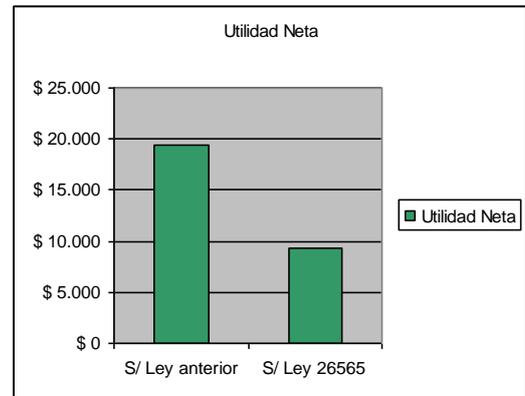
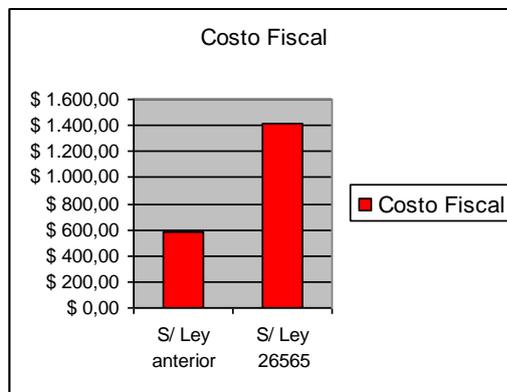
Gastos 5% (\$3.600)

Cuotas Monotributo **(\$ 17.040)** (Cuota Monotributo Cat I cuota = \$ 1420 x 12 meses = \$17.040)

Utilidad Neta **\$9.360**

Cuadro Comparativo CATEGORIA de otras actividades más alta

	S/ Ley anterior	S/ Ley 26565	Variación	%
Costo Fiscal	\$586,75	\$1.420	↑ \$833,25	↑ 142%
Utilidad Neta	\$19.359	\$9.360	↓ \$9.999	↓ 51,65%



En el presente ejemplo donde se analiza el tratamiento de la ley anterior con la que esta en vigencia para un contribuyente con un ingreso anual de categorías superiores notamos que el costo fiscal aumento en un porcentaje exorbitante resultando del 142% de aumento a la cuota que venia pagando el mismo contribuyente. Este aumento se debe a que se ha incorporado un parámetro a tener en cuenta, el alquiler, considerando que se encuentra muy lejano a lo que es la realidad económica y favoreciendo a aquellos que son propietarios de inmuebles. Grave critica me merece ya que la política fiscal debería gravar a aquellos que poseen mayor capacidad contributiva o sino por lo menos igualarlo incorporando un valor locativo o valor presunto para aquellos contribuyentes que fuesen propietarios y no perjudicar en demasía a aquellos que alquilan sin posibilidad desintegramo la posibilidad de ahorro.

Con relación a la utilidad la disminución es de un 51% algo a tener en cuenta a la hora de plantear una política fiscal sin que afecte el circuito financiero del país.

A modo de conclusión con respecto a las clasificación de las actividades, los presentes ejemplos están categorizados de acuerdo a las tablas de la actividad compra y venta de bienes muebles. Si hacemos una comparación de los efectos producidos entre las categorías mas bajas con las categorías más altas, notamos que en las categorías más altas hubo un fuerte aumento en las cuotas del monotributo como así también una gran disminución en las utilidades gracias a los ajustes incorporados. El principal efecto positivo y a analizar es que la nuevo monotributo incorporo a contribuyentes al régimen permitiendo que aquellos que se habían excluidos por desactualización de los parámetros se reincorporen como la inserción de nuevos contribuyentes con mayores ingresos hasta la suma de 300.000 con un mínimo de empleados estipulado por ley.

Caso 3⁴⁶

El Sr María López Del Rio, es arquitecta y posee un estudio de arquitectura donde ejerce su actividad, se adjuntan los siguientes datos a considerar para el análisis:

- los ingresos brutos anuales obtenidos ascendieron a \$ 11.000 (once mil pesos)
- KW anuales consumidos fueron de 1500
- Superficie afectada 10 m²
- Alquiler devengado: \$350 mensuales.
- Gastos Varios 1% de los Ingresos Brutos

Análisis según ley anterior: Actividad----- Prestaciones y/o locaciones de SS

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía
A	Hasta \$12.000	Hasta 20 m ²	Hasta 2.000 kw

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 33 + \$ 46,75 + \$ 35

Cuota a pagar = \$ 114,75

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 11.000

Alquileres devengados (\$4.200)

Gastos 1% (\$ 110)

Cuotas Monotributo **\$ 1377** (Cuota Monotributo Cat A cuota =\$114,75 x 12 meses = \$ 1.377)

Utilidad Neta **\$5.313**

⁴⁶ Juan Verrina “Monotributo Régimen Simplificado 2010” Editorial Osmar Buyatti Librería Editorial Edición diciembre 2009

Análisis según ley 26565: Actividad ----- Prestaciones y/o locaciones de SS

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía	Alquiler anual
B	Hasta \$24.000	Hasta 30 m2	Hasta 3.300 kw	\$9.000

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 39 + \$ 70 + \$ 110

Cuota a pagar = \$ 219

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 11.000

Alquileres Pagados (\$ 4.200)

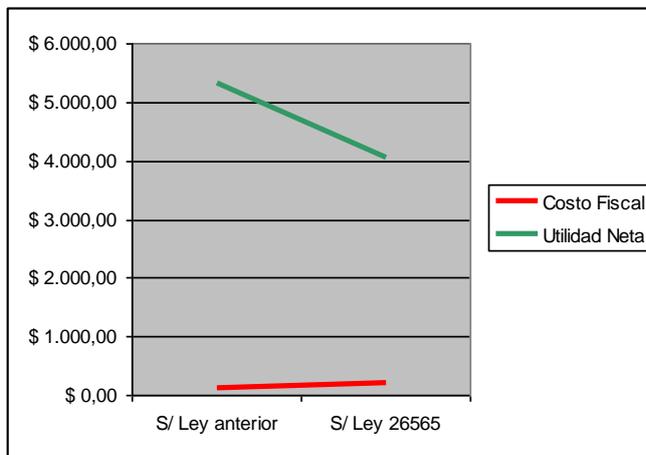
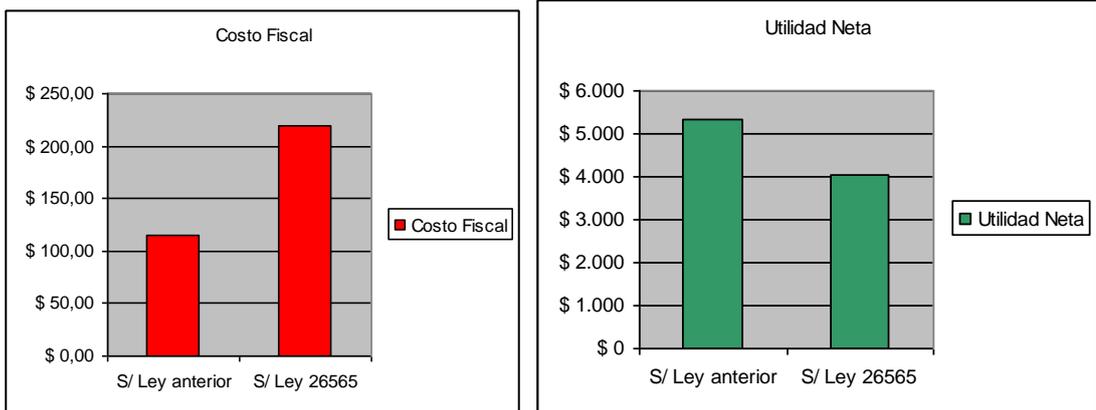
Gastos 1% (\$110)

Cuotas Monotributo **(\$ 2.628)** (Cuota Monotributo Cat B cuota = \$ 219 x 12 meses = \$2.628)

Utilidad Neta **\$ 4.062**

Cuadro Comparativo CATEGORIA de Prestaciones y locaciones de SS mas baja

	S/ Ley anterior	S/ Ley 26565	Variación	%
Costo Fiscal	\$114,75	\$219	↑ \$104,25	↑ 90,84%
Utilidad Neta	\$5.313	\$4.062	↓ \$1251	↓ 23,54%



Del análisis del caso 3 se determina que, el contribuyente de una prestación y/ o locación de servicios de la categoría más baja sufre un aumento en su cuota de una año a otro del 91%. Pese a que los consejos profesionales veían la necesidad de una actualización de los montos de los parámetros para no resultar excluidos los contribuyentes que se vieron afectados por la inflación, el aumento en los componentes fijos de obra social y aportes jubilatorios perjudicaron en gran medida a los de menores categorías. Ya que el mismo es un costo fijo que deben afrontar sin entrara a considerar si tienen una estructura de negocio que lo posibilite o no. Con relación a la utilidad neta se disminuyo en un 24% en relación con las ganancias del año anterior.

Caso 4⁴⁷

El Sr Cortes Carlos es abogado y ejerce su profesión en un estudio jurídico, se adjuntan los siguientes datos a considerar para el análisis:

- los ingresos brutos anuales obtenidos ascendieron a \$ 72.000 (setenta y dos mil pesos)
- KW anuales consumidos fueron de 9000
- Superficie afectada 30 m²
- Alquiler devengado: \$600 mensuales.
- Gastos Varios 1% de los Ingresos Brutos

Análisis según ley anterior: Actividad----- Prestaciones y/o Locaciones de SS

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía
E	Hasta \$72.000	Hasta 85 m ²	Hasta 10.000 kw

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 210 + \$ 46,75 + \$ 35

Cuota a pagar = \$ 291,75

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 72.000

Alquileres Devengados (\$7.200)

Gastos 1% (\$ 720)

Cuotas Monotributo (**\$ 3.501**) (Cuota Monotributo Cat M cuota = \$291,75 x 12 meses = \$ 3.501)

Utilidad Neta **\$60.579**

⁴⁷ Juan Verrina “Monotributo Régimen Simplificado 2010” Editorial Osmar Buyatti Librería Editorial Edición diciembre 2009

Análisis según ley 26565: Actividad -----Resto de las actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía	Alquiler anual
E	Hasta \$72.000	Hasta 85 m2	Hasta 10000 kw	\$18.000

Cuota Monotributo = Imp. Integrado + Obra Social + Aporte Jubilatorio

Cuota Monotributo = \$ 210 + \$ 70 + \$ 110

Cuota a pagar = \$ 390

Estado de resultado

Gcia bruta \$ 72.000

Alquileres Pagados. (\$7.200)

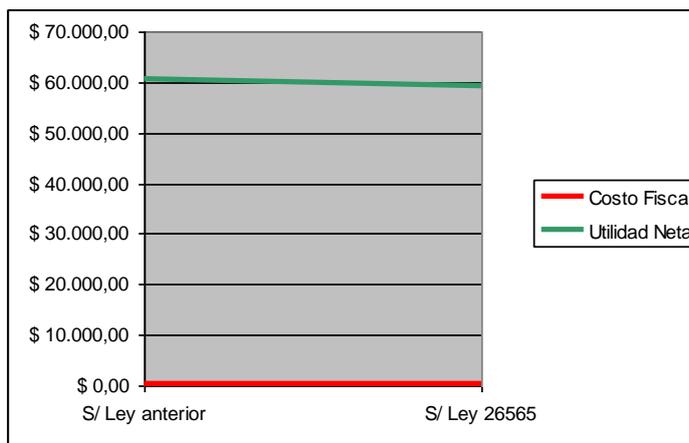
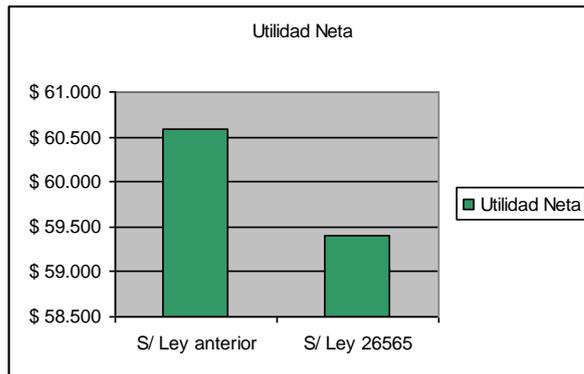
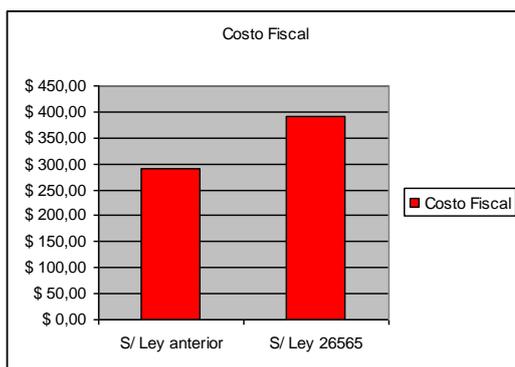
Gastos 1% (\$720)

Cuotas Monotributo **(\$ 4.680)** (Cuota Monotributo Cat E cuota = \$ 390 x 12 meses = \$4.680)

Utilidad Neta **\$59.400**

Cuadro Comparativo CATEGORIA prestaciones y/o locaciones de SS más alta

	S/ Ley anterior	S/ Ley 26565	Variación	%
Costo Fiscal	\$291,75	\$390	↑ \$98,25	↑ 33,67%
Utilidad Neta	\$60.579	\$59.400	↓ \$1179	↓ 1,95%



Del análisis del caso 4, se puede ver que el contribuyente que queda encuadrado en las actividades dentro de prestación y/o locaciones de servicios sufrió un aumento del 33,67% de la cuota en el monotributo, correlativamente con una disminución de las ganancias netas en un 1,95% en relación con las ganancias del ejercicio anterior.

Podemos concluir, diciendo que las actividades de prestaciones y/o locaciones de las categorías más bajas sufren un efecto negativo en sus costos y utilidades mayores que las categorías más altas donde su impacto económico y financiero es menor. Esto se debe a que las categorías menores afrontan costos fijos iguales a las categorías más altas teniendo un ingreso menor, resultando desventajoso ya que no hay una progresividad en relación a algunos componentes del monotributo con los ingresos de los contribuyentes.

Conclusión

Como se trato de desarrollar en el presente trabajo, el objetivo general del mismo fue mostrar los efectos que han producido en las economías del contribuyente las modificaciones más relevantes introducidas por la reforma del 2010 al Régimen Simplificado. A lo largo del II Capitulo se puntualizo en cada unos de los objetivos específicos de la presente tesina abordando las modificaciones y los efectos producidos como así también los casos prácticos que permiten ver porcentualmente el grado de afectación.

Quien quiera ser monotributista debe analizar permanentemente los parámetros de inclusión, de permanencia y de exclusión, los que nos lleva a preguntarnos si se han cumplido los objetivos de simplicidad del régimen, tal como fuera diseñado en el año 1998.

Es probable que el objetivo original haya sido tener una norma sencilla y de fácil aplicación, pero que, con el correr de los tiempos, se ha transformado en un esquema complicado.

Para concluir podemos decir que, las modificaciones introducidas en el Monotributo implican para los pequeños contribuyentes, hoy en día, una detracción importante de sus ingresos para aquellos comerciantes que no poseen una estructura económica que permita afrontar estos aumentos.

Por otro lado ha permitido incorporado causales de exclusión que podrían resultar perjudiciales para los contribuyentes afectados.

Se considera que es necesario un régimen que contemple la estructura de los pequeños contribuyentes para permitir un desarrollo equitativo en la economía del país. Si bien es un régimen simplificado las diferentes normas y resoluciones que se están dictando están perjudicando a un tributo que se creo para ser simple y de fácil liquidación por parte del contribuyente.

A modo de conclusión, el Régimen Simplificado es necesario para cualquier sistema tributario, porque permite la incorporación a la economía formal de un país a aquellos pequeños contribuyentes. En nuestro país hay una tendencia por complejizar el régimen en relación a su liquidación, la incorporación de presunciones de exclusión, regímenes de retenciones, regímenes de

información, etc., que son obstáculos para el desarrollo de las economías pequeñas creándoles una mayor carga tributaria y administrativa.

Por lo antes dicho, es necesaria la reformularse las distintas normas que se han incorporado al Régimen y así beneficiar a los contribuyentes que menores ingresos tienen y que no son una parte fundamental de la recaudación Fiscal.

Bibliografía

Libros

- Teoría Microeconomía Editorial: Fondo de Cultura Económica Autor: John P Gould y Edgard P Lazear.
- Microeconomía y Conducta Editorial: Mac Graw Hill Autor: Robert H Frank.
- Microeconomía Teoría y aplicaciones Editorial: Prentice Hall 5ª edición año 1992 Autor: Jack Hirshleifer y Amihai Glazer.
- Introducción a la Microeconomía Editorial: Prentice Hall 3ª edición Autor: John Slogan
- Metodología de la investigación- Hernandez Sampieri y otros- Capitulo 4 - pagina 60
- Monotributo: análisis Tributario profundizado, Frittayón, Federico Editora La Ley, Edición: 1ª ed.
- Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho TRIBUTARIO Argentino , Martín, José María Editora La Ley, Edición: Edición no especificada
- Finanzas públicas y derecho Tributario, Jarach, Dino Editora Cangallo.
- Finanzas públicas y Derecho Tributario ,Jarach, Dino Editora Abeledo-Perrot, Edición: 3ª ed
- Estudios de derecho constitucional Tributario García Belsunce, Horacio A.; Casás,; Corti,; Beltrán,; Bulit Goñi,; Spisso,; Villegas, Editora Depalma
- Derecho Tributario: parte general Tomo I: consideraciones económicas y jurídicas García Vizcaíno, Catalina Editora De Palma Edición: 2º ed.
- Derecho Tributario general Martín, José María; Rodríguez Usé, Guillermo F. Editora Depalma Edición: 2º
- Derecho Tributario: económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal Soler, Osvaldo H. Editora La Ley Edición: Edición no especificada.

- Diccionario de Cs Jurídicas, Políticas y Sociales. Autor M. Ossorio Editorial Heliasta.

Artículos y Notas

- Declaración de monotributo informativa, autor: De Soto, Raúl A. Publicación: Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.) Boletín: XVIII Año: 2010 Editorial Errepar.
- Cómo ser monotributista y no fracasar en el intento. Año nuevo..., normas nueva y, una vez más, la improvisación presente. Autores: Campastro, Miriam C. Publicación: Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.) Boletín: XVII pag: 15 edición: Enero 2010 Editorial Errepar.
- Monotributistas: la ilegalidad de las retenciones en los impuestos a las ganancias y al valor agregado Autor: Valente, Darío Publicación: Práctica y Actualidad Tributaria (P.A.T.): XVII Pág.: 3 Mes: Mayo Año: 2010 Editorial Errepar
- Régimen sancionatorio para los sujetos del régimen simplificado (monotributo) Por Alejandra Schneir Oscar A. Fernandez Fuente Errepar Publicación en revista doctrina tributaria de Errepar Diciembre 2000.
- El Monotributo y la necesidad de adecuación de sus parámetros. Autor Gualtieri, Orlando. Suplemento 1 enero 2006- Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley Volumen 2006-4 Pág. 140 a 142.
- El Monotributo y su impacto social. Autor: Fiorotto, Osvaldo Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley Volumen 1999-B Pág. 2492 a 2502.
- Monotributo. Análisis y efectos del nuevo régimen para pequeños contribuyentes. Autores: Collosa Alfredo, Duelli Javier y Franchi Carlos. Boletín impositivo, Bs As, AFIP – Volumen 21 Pág. 707 a 723.

- Análisis de reciente jurisprudencia en el monotributo. Autor: Fenochietto Ricardo. Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley volumen 2000-A Pág. 860 a 872.
- Análisis preliminar del Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes. Autores: Rolando Felix y Saladino Andres. Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley volumen 1998-B Pág. 2069 a 2077.
- Acerca del régimen simplificado para pequeños contribuyentes y sus preocupantes connotaciones. Autor: Olego de lilisenda, Perla. Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley Volumen 1998-B Pág. 2178 a 2190.
- Se hizo justicia con el “peligroso” monotributo y cayo el principio de “automaticidad sancionatoria”. Autor: Malvestiti, Daniel. Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley Volumen 2001-B Pág. 2171 a 2177.
- El monotributo y la necesidad de reformular sus parámetros de exclusión por ingresos. Autor: Alvariñas Patricio. Impuestos-Revista de Jurisprudencia, Doctrina y Legislación - Bs As Editorial La Ley volumen 2008-A Revista 9 Pág. 775 a 780.
- Monotributistas: La ilegalidad de las retenciones en el impuesto a las ganancias y al valor agregado. Autor: Valente Darío. Practica y Actualidad Tributaria tomo XVII edición Mayo 2010.

Paginas Webs

- http://www.perfil.com/contenidos/2009/04/14/noticia_0004.html Fuente: DYN 14/04/2010 Nota: Cómo serán los cambios en el Monotributo

- <http://www.iprofesional.com/notas/80643-Expertos-adelantan-claves-de-la-inminente-reforma-al-Monotributo.html> nota: Contadores | Lunes 13 de Abril de 2009 Expertos adelantan claves de la inminente reforma al Monotributo
- http://www.legalmania.com.ar/derecho/regimen_sancionatorio.html
- http://www.legalmania.com.ar/derecho/nuevo_aumento_impositivo.htm Nota: Por Felipe Nicolás Yaryura Tobías 11/05/00
- <http://es.encarta.msn.com> : definiciones de tributo
- www.econlink.com.ar (Diccionario de Economía)
- www.afip.gov.ar (Biblioteca de términos legales)
- http://www.cpba.com.ar/Actualidad/Noticias_Consejo/2010-09-06_Retendran_la_mitad.html Nota: los ingresos a los monotributistas que no cumplan con la AFIP 06-09-2010 | Noticias | Consejo
- http://www.cpba.com.ar/Actualidad/Noticias_Economicas/2010-09-13_La_AFIP_anticipa_avanzada_sobre_monotributistas_que_superen 09-2010 | Noticias | Económicas Fuente: IProfesional Nota: La AFIP anticipa avanzada sobre monotributistas que superen tope.