



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
2021 - Año de Homenaje al Premio Nobel de Medicina Dr. César Milstein

Dictamen firma conjunta

Número: IF-2021-12849643-APN-DNI#MEC

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Viernes 12 de Febrero de 2021

Referencia: Reunión Virtual del 10 de febrero de 2021.

DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS:

En la reunión celebrada de forma virtual el 10 de febrero de 2021, se abordaron desde el punto de vista técnico las consultas planteadas por diversas entidades profesionales respecto de las disposiciones contenidas en:

- La Ley N° 27.605 de Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia, y su reglamentación aprobada por el Decreto N° 42/2021.
- El Proyecto de Ley del Régimen de Sostentamiento e Inclusión Fiscal para Pequeños Contribuyentes, en trámite por ante el Honorable Congreso de la Nación.

En este encuentro han participado:

a) Por el Ministerio de Economía:

- La Subsecretaria de Ingresos Públicos, Cdora. Claudia Balestrini.
- El Subsecretario de Coordinación Tributaria Federal, Lic. Agustín Lódola.
- El Jefe de Gabinete de la Secretaría de Hacienda, Lic. Juan Francisco Campodónico.
- El Director Nacional de Impuestos, Cdor. Juan José Imirizaldu.
- El Director Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Lic. Marcelo Calissano.
- La Directora de Imposición Indirecta de la Dirección Nacional de Impuestos, Cdora. Ana Paula Locurscio.
- La Directora de Imposición Directa de la Dirección Nacional de Impuestos, Cdora. Marisa Oberkersch.

b) Representantes de las siguientes entidades profesionales:

- Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.
- Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas
- Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas.

A continuación, se transcriben las preguntas formuladas con las respuestas elaboradas por esta Dirección Nacional además de acompañarse un cuadro resumen de las previsiones contenidas en el Proyecto de Ley del Régimen de Sostenimiento e Inclusión Fiscal para Pequeños Contribuyentes.

LEY N° 27.605 - DECRETO N° 42/2021. APOORTE SOLIDARIO Y EXTRAORDINARIO PARA AYUDAR A MORIGERAR LOS EFECTOS DE LA PANDEMIA.

Artículo 1° de la Ley.- La entrada en vigencia de la Ley 27.605 es el 18/12 ¿se entiende entonces que deben tomarse los activos existentes al cierre del 17/12?

Deben considerarse los bienes existentes el 18/12/20 tal como lo indica la ley.

Artículos 2° de la Ley y 1° del Decreto.- Balance Especial. Con respeto a los contribuyentes que deban valorar su participación confeccionando un balance especial al 18/12/2020 se consulta:

a) ¿Deberá aprobarse por Asamblea y contar con la legalización correspondiente? Atento a la dificultad administrativa que representa su confección. ¿La Administración Federal tiene previsto establecer un mecanismo simplificado a efectos de la determinación del aporte?

b) ¿Su confección será a valores históricos o ajustados por inflación para los contribuyentes que se encuentran obligados a practicarlo conforme a la normativa vigente?

a) No obstante que la inquietud formulada será transmitida a la AFIP, la norma reglamentaria hace expresa alusión a la confección de un balance especial el que, por su carácter probatorio, requiere su elaboración de acuerdo a las normas profesionales vigentes y su ulterior aprobación (ver respuesta siguiente).

b) La Ley 27.605 determinó que, a los fines del Aporte, los bienes deben ser valuados acuerdo a los términos establecidos en el título VI de la ley 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de la primera de las citadas normas legales. Ahora bien, siendo que las tenencias en acciones y participaciones, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, tributan bajo el esquema dispuesto por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo 25 de la ley que lo rige, en cabeza de la sociedad, resultaba necesario, a los efectos del Aporte, adecuar las disposiciones del citado impuesto, toda vez que sobre los bienes en cuestión el aportante debe incluirlos en su propia determinación.

Así, a través del artículo 1° del Decreto 42/2021 se vino a precisar cómo se deben valorar los bienes que nos ocupan.

Por su parte, también debemos tener presente que bajo el esquema de liquidación previsto en el mencionado artículo sin número a continuación del artículo 25, se había planteado el interrogante sobre qué balance es el que se debe tomar como base para el cálculo del impuesto por parte de la sociedad, si el histórico o el ajustado por

inflación.

Sobre este punto, se recuerda que a través del Dictamen (DAT) 60/2003, el organismo recaudador entendió que “...la valuación, de las acciones y participaciones societarias a que hace referencia el régimen instaurado por el artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, deberá realizarse sobre la base del balance contable sometido a la asamblea de accionistas u órgano equivalente”. El criterio mencionado se encuentra replicado en el ABC de Preguntas Frecuentes:

“ID 218190

Para la liquidación de este impuesto, ¿se debe considerar el balance contable histórico o el confeccionado en moneda constante?

04/11/2005 12:00:00 a.m.

La base imponible de dicho tributo deberá determinarse sobre la base del balance elaborado de acuerdo a las normas contables profesionales vigentes.

Fuente: Dictamen (DAT) N° 60/03”.

Siendo ello así, y atento que para la valuación de los bienes sujetos al Aporte de la Ley 27.605 se deben tomar en consideración las pautas del impuesto sobre los bienes personales, se entiende aplicable el criterio vertido a través del mencionado acto de asesoramiento del Fisco.

Artículos 2° de la Ley y 1° del Decreto.- Valuación de la tenencia de participaciones societarias en el país.

a) El artículo 1° del Decreto 42/2021 establece las pautas de valuación para las Sociedades Regidas por la Ley General de Sociedades - Ley 19.550. ¿Cuál es el criterio a considerar a efectos de valuar la participación en Sociedades Anónimas Simplificadas (SAS)?

b) No resulta claro el alcance del concepto “no arrojar aporte a ingresar” como condición para utilizar el VPP que surja del último Balance cerrado con anterioridad al 18/12/2020.

c) ¿Cuál es el tratamiento aplicable a los movimientos de las cuentas particulares producidos con posterioridad a la fecha de cierre del último balance y el 18/12/2020 en caso de valuar la participación a VPP? ¿Los aportes irrevocables efectuados con posterioridad a la fecha de cierre del último balance y el 18/12/2020 deben incorporarse en la base de cálculo?

a) La Ley 27.605 determinó que, a los fines del Aporte, los bienes deben ser valuados acuerdo a los términos establecidos en el Título VI de la Ley 23.966, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias, independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen y sin deducción de mínimo no imponible alguno, a la fecha de entrada en vigencia de la primera de las citadas normas legales.

Ahora bien, siendo que las tenencias en acciones y participaciones, a los efectos del impuesto sobre los bienes personales, tributan bajo el esquema dispuesto por el artículo incorporado sin número a continuación del artículo

25 de la ley que lo rige, en cabeza de la sociedad, resultaba necesario, a los efectos del Aporte, adecuar las disposiciones del citado impuesto, toda vez que sobre los bienes en cuestión el aportante debe incluirlos en su propia determinación. Así, a través del artículo 1° del Decreto 42/2021 se vino a precisar cómo se deben valuar los bienes que nos ocupan.

Por su parte, debemos tener presente que el citado artículo 1° refiere al mismo universo de bienes que los previstos en el artículo sin número a continuación del artículo 25 del impuesto sobre los bienes personales: acciones o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones.

Con ello aclarado, se recuerda que en el Espacio de Diálogo de la AFIP con Entidades Profesionales (Reunión del 27 de agosto de 2020, Acta N° 36), se efectuó la siguiente consulta:

“6. Impuesto sobre los Bienes Personales - Acciones y Participaciones Societarias - SAS... Las Sociedades por acciones simplificadas (SAS) fueron creadas por la Ley 27.349. Se consulta si las mismas ¿deben considerarse alcanzadas por las disposiciones de la responsabilidad sustituta, o si por el contrario los socios deben incluir como gravadas en su DDJJ personal, su participación en dichas sociedades?”, habiéndose respondido que:

Mediante la Ley N° 27349 se crearon las sociedades por acciones simplificadas y reguló determinados aspectos referidos a la constitución y funcionamiento de las mismas que el legislador consideró pertinente. En tal sentido, en el marco de dicho plexo legal se previó puntualmente que todas aquellas cuestiones que involucren a dichas sociedades y que no se encuentren dentro de la regulación específica dispuesta por aquélla, se regirán por la Ley N° 19.550 –Ley de Sociedades Comerciales-.

En efecto, el artículo 33 de la norma legal en trato crea "...la sociedad por acciones simplificada, identificada en adelante como SAS, como un nuevo tipo societario, con el alcance y las características previstas en esta ley. Supletoriamente, serán de aplicación las disposiciones de la Ley General de Sociedades, 19.550, t. o. 1984, en cuanto se concilien con las de esta ley”.

Como puede observarse, la Ley 27.349 prevé que las SAS no sólo se rigen por su ley especial de creación -en aquellos aspectos específicos previstos por el legislador- sino también por la Ley 19.550, la cual opera, con carácter residual, en todos los aspectos no alcanzados por aquélla.

Así pues, se interpreta que sin perjuicio de que las SAS se encuentren reguladas por los términos de la Ley 27349, revisten asimismo el carácter de sociedades regidas por la Ley 19.550.

De este modo, puede apreciarse que las SAS quedan alcanzadas por el régimen de responsabilidad sustitutiva previsto en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 25 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, atento a que el mismo alcanza a las sociedades "regidas por la Ley General de Sociedades Ley 19.550, t.o.1984 y sus modificaciones".

Por lo expuesto, cabe entender que a los efectos del artículo 1° del Decreto 42/2021, las participaciones en sociedades anónimas simplificadas deben valuarse de conformidad a sus previsiones.

b) Uno de los métodos de valuación para las acciones y participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades 19.550, T.O. 1984 y sus modificaciones, previstos en el artículo 1° del Decreto 42/2021, por los que puede optar el aportante, es el de considerar el patrimonio neto de la sociedad del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18/12/2020. No obstante, la disposición reglamentaria contempló

dos situaciones que conllevan a que el sujeto no pueda optar por dicho método –debiendo valorar su participación de conformidad al balance especial que se efectúe el 18/12/2020-, a saber:

- cuando, utilizando el método descrito en primer término, la incorporación de las acciones o participaciones no arrojará aporte a pagar, y/o
- si el aportante hubiera modificado el porcentaje de su participación entre la fecha de cierre del último ejercicio comercial y el 18 de diciembre de 2020.

La pregunta se encuentra orientada a la primera de las limitaciones señaladas, la cual como se indicó, procedería cuando la incorporación de las acciones y/o participaciones en el patrimonio del aportante, valuadas de conformidad con la metodología descrita en el primer párrafo, no arroje aporte a ingresar por resultar la valuación de la totalidad de los bienes, inferior al monto mínimo exento al que alude el segundo párrafo del artículo 2° de la Ley 27.605.

c) Los métodos optativos de valuación a los que se refiere el primer párrafo del artículo 1° del Decreto 42/2021 importan **la elección de dos situaciones estáticas en el tiempo**, es decir, o sea opta por (i) considerar la diferencia entre el activo y el pasivo al 18/12/2020, de conformidad a la información que surja del balance especial confeccionado a esa fecha, o (ii) se toma el patrimonio neto de la sociedad del último ejercicio comercial cerrado con anterioridad al 18/12/2020.

El segundo método no podrá utilizarse si se verifica alguna de las circunstancias mencionadas en el primer párrafo de la pregunta anterior.

Artículo 2° de la Ley.- ¿Los bienes que gozan del tratamiento exentivo por leyes especiales como la Ley 19.640, bienes de diplomáticos extranjeros, ciertos títulos públicos, etc., deben considerarse en la base de determinación?

El artículo 2° de la ley determina que, para los sujetos alcanzados por el Aporte, se deben considerar los bienes comprendidos y valuados de acuerdo a los términos establecidos en el Título VI de la Ley 23.966, t.o. en 1997 y sus modificaciones, “...*independientemente del tratamiento que revistan frente a ese gravamen...*”.

Al respecto, cabe hacer notar que la expresión transcrita en el párrafo anterior, no alude al tratamiento que posean tales bienes en la propia ley del tributo sino que menciona el tratamiento que los mismos pueden revestir frente al citado impuesto. De ello se colige que resultan alcanzados por el aporte los bienes que pudieran gozar de alguna exención frente al impuesto sobre los bienes personales, tanto en la propia ley del tributo que lo rige, como así también si aquélla emana de leyes especiales.

Con relación a la Ley 19.640, la exención que ésta comprende sólo rige, conforme el inciso j) de su artículo 4°, para impuestos nacionales que pudieran crearse en el futuro y ello con las limitaciones que fija su artículo 3°. Por lo tanto, al no estar frente a ese supuesto, esos bienes sí deben considerarse en la determinación del Aporte.

Artículo 2° de la Ley.- Valuaciones.

- a) A los fines de la valuación de los automotores y de la tenencia de moneda extranjera en el país y de los valores con cotización, ¿la AFIP pondrá a disposición los respectivos valores al 18/12/20?
- b) Inmuebles: para valuarlos se toma la VF del 2017 y se actualiza hasta el 30/11/2020, ¿o van a publicar índice al 17/12/2020?
- c) ¿Se va a publicar una tabla para valuar los automóviles, títulos públicos, obligaciones negociables, monedas extranjeras, etc., tal como sucede con Bienes Personales?

Las inquietudes formuladas serán transmitidas a la AFIP.

Artículos 2° de la Ley y 3° del Decreto.- Responsabilidad sustituta para personas humanas o sucesiones indivisas residentes del exterior.

El artículo 3° del Decreto 42/2021 establece que podrá ser designado un único responsable sustituto. En algunos supuestos resulta complejo concentrar la diversidad de tenencias en una única persona que posea el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de la totalidad de los bienes alcanzados. Se sugiere contemplar este supuesto en las disposiciones operativas para facilitar la liquidación por varios agentes.

El último párrafo del artículo 2° de la Ley 27.605 prevé que *“En su caso, las personas humanas residentes en el país, explotaciones unipersonales ubicadas en el país o las sucesiones allí radicadas que tengan el condominio, posesión, uso, goce, disposición, tenencia, custodia, administración o guarda de bienes sujetos al aporte, que pertenezcan a los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b), ambos de este artículo, deberán actuar como responsables sustitutos del aporte, según las normas que al respecto establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía”*.

Por su parte, el artículo 3° del Decreto 42/2021 dispuso que *“Los sujetos mencionados en el segundo párrafo del inciso a) o en el inciso b) del artículo 2° de la Ley de Aporte Solidario y Extraordinario para Ayudar a Morigerar los Efectos de la Pandemia N° 27.605, deben designar un único o una única responsable sustituto o sustituta a los efectos de cumplir con las obligaciones pertinentes a la determinación e ingreso del aporte”*.

La previsión reglamentaria tuvo por objeto aclarar la situación de las personas humanas y sucesiones indivisas, que: (i) siendo nacionales, tienen domicilio o residencia en “jurisdicciones no cooperantes” o en “jurisdicciones de baja o nula tributación”, o (ii) se trate de residentes en el exterior que no encuadren en el punto anterior; en ambos casos, cuando posean en el país más de un sujeto que podría actuar como responsable sustituto del aporte, en los términos del último párrafo del artículo 2° de la Ley 27.605.

En efecto, de verificarse esa situación, **el aportante debe (no es optativo)** elegir un único responsable sustituto a los efectos de cumplir con la obligación de determinación e ingreso del aporte, consolidando la totalidad de los bienes que pertenezcan a aquél.

La disposición reglamentaria tuvo en miras evitar, por un lado, el posible ahuecamiento de la base del aporte, toda vez que si se consideran las tenencias individuales de cada posible responsable sustituto podría no arrojar aporte a ingresar, como así también, los problemas relativos al fraccionamiento y cómputo del monto mínimo exento al que se refiere el segundo párrafo del artículo 2° de la Ley 27.605.

Artículos 3° de la Ley y 2° del Decreto.- El artículo 2° del Decreto 42/2021 reglamenta el artículo 3° de la Ley 27.605 y si bien no hace especificación alguna, se pregunta si los bienes aportados a los denominados “trust irrevocables” se encuentran comprendidos en los alcances reglamentarios.

El artículo 3° de la ley no exceptúa de su marco de aplicación a los “trust irrevocables” por lo que éstos quedan comprendidos dentro de su alcance, debiendo declararse como propios e incluir en la base de determinación del aporte, los bienes aportados a esa estructura, por un porcentaje equivalente al de su participación al 18/12/20.

Artículos 3° de la Ley y 2° del Decreto.- El artículo 2° del Decreto 42/2021 dispone que los residentes en el país deberán incluir los bienes aportados a trusts, fideicomisos o fundaciones de interés privado y demás estructuras análogas como también las participaciones a cualquier tipo de ente ya sea directa e indirecta hasta tercer grado. A tal fin, deberán considerar un porcentaje equivalente al de su participación. En los supuestos que las estructuras señaladas no confeccionen Estados Contables. ¿Cuál es la fecha a considerar para practicar la valuación?

A los fines de la valuación, debe considerarse el 18/12/2020.

Artículos 4, 5 y 6° de la Ley y 5°, 6° y 7° del Decreto.- Alícuota Aplicable. Repatriación.

a) Los contribuyentes que no posean activos financieros en el exterior se encuentran impedidos de cumplir con el requisito de la repatriación, en tal supuesto corresponde determinar el aporte utilizando la escala establecida en el artículo 4° de la Ley 27.605.

b) En el caso de un sujeto residente en el país que tiene en el exterior un inmueble importante y una cuenta bancaria, repatriando el 30% del saldo de la cuenta bancaria, ¿pasa a estar gravado por el total de los bienes en el exterior a la tasa local?

c) Los aportes en una sociedad del exterior, ¿son activos financieros y, por ende, forman parte de la base a repatriar?

a) En el supuesto de que el aportante no tuviera activos financieros en el exterior, y resultare titular de bienes en el exterior, por estos últimos deberá determinar el aporte tomando con consideración la tabla contenida en el

artículo 5°.

b) La repatriación del 30% de los activos financieros ocasiona que el 100% de los bienes situados en el exterior queden alcanzados por la tabla prevista en el artículo 4° de la Ley.

c) Sí, se los considera activos financieros (excepto que se trate de las participaciones a las que se refiere el art. 7° del Decreto 42/2021), toda vez que el último párrafo del artículo 6° de la Ley 27.605 señala que se “... *consideran activos financieros del exterior, aquellos mencionados en el tercer párrafo del artículo 25 del título VI de la ley 23.966, de impuesto sobre los bienes personales, texto ordenado en 1997 y sus modificatorias.*” La mencionada norma, dentro del concepto de “activos financieros” enumera, entre otras, a “... *las participaciones societarias y/o equivalentes... en todo tipo de entidades, sociedades o empresas, con o sin personería jurídica, constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior incluidas las empresas unipersonales...*”.

Artículos 4°, 5° y 6° de la Ley y Artículos 5°, 6° y 7° del Decreto.- Una vez repatriados los fondos del exterior:

a) ¿Permanecen en su moneda de origen?

b) ¿En este último caso, debe liquidarse en pesos al ingresar?

c) ¿Pasado el 31/12/21, los fondos repatriados se pueden liquidar en el Mercado Único y Libre de Cambios (MULC)?

d) Cuando los fondos repatriados se colocan como aporte en una sociedad, ¿pueden permanecer en dólares en una cuenta de la sociedad?

a) El artículo 6° del Decreto 42/2021 señala que el importe repatriado debe permanecer en una cuenta abierta a nombre de su titular (caja de ahorro, cuenta corriente, plazo fijo u otras), en entidades comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 y sus modificaciones, hasta el 31/12/21, inclusive, o, una vez cumplida la repatriación y efectuado el mencionado depósito, esos fondos se afecten, en forma parcial o total, a cualquiera de los destinos taxativamente enumerados. Por lo tanto, si se opta por la primera opción (permanencia en la cuenta) quedan depositados en su moneda de origen.

b) La venta en el mercado único y libre de cambios es uno de los destinos que se le puede otorgar a los fondos, una vez efectuada la repatriación.

c) Sí, se pueden liquidar con posterioridad a esa fecha, e incluso antes, conforme lo mencionado en el punto anterior.

d) El inciso d) del segundo párrafo del artículo 6° del Decreto 42/2021 señala que una de los destinos de los fondos repatriados es el de efectuar un aporte a las sociedades regidas por la Ley General de Sociedades 19.550, texto ordenado en 1984 y sus modificaciones, en las que el aportante tuviera participación a la fecha de entrada en vigencia de la Ley 27.605 y siempre que la actividad principal de aquellas no fuera financiera. A los fines de concretar tales aportes, sí, pueden permanecer en una cuenta de la sociedad, en dólares.

Artículo 5° del Decreto.- ¿Cuál es la fecha exacta que establece el artículo 5 del Decreto 42/2021? Si se prorrogara por el Poder Ejecutivo Nacional, ¿sería por 60 días hábiles más?

Se trata de 60 días hábiles contados desde la entrada en vigencia de la ley. Finalizado ese período de tiempo, de prorrogarse, y tal como lo establece el artículo 5° del decreto, se dispondrá un nuevo plazo -dentro del máximo permitido por el artículo 6° de la ley- en días hábiles administrativos.

Artículos 4°, 5° y 6° de la Ley y 5°, 6° y 7° del Decreto.- Destino de los bienes repatriados. Aporte a sociedades.

Respecto de la limitación a la distribución de sociedades que hubieran recibido como aporte el producido de los bienes repatriados se consulta si se encuentra previsto formular alguna adecuación reglamentaria que considere la situación de los socios que no repatriaron y se verían perjudicados durante todo el año 2021 al no poder percibir utilidades.

La consulta no involucra aspectos que hagan a la interpretación de las disposiciones vigentes sino a una propuesta de modificación de la norma reglamentaria.

Sociedad conyugal.

Ni la Ley 27.605 ni el Decreto 42/2021 formulan aclaraciones respecto del tratamiento aplicable a los bienes de la sociedad conyugal. De aplicarse el criterio del Impuesto a las Ganancias y Bienes Personales, cada cónyuge debería computar a efectos del aporte los bienes propios y los adquiridos con el ejercicio de su actividad en su totalidad. De aplicarse las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación cada cónyuge deberá computar los bienes propios y el 50% de los bienes adquiridos con el ejercicio de su actividad (gananciales).

Los integrantes de la sociedad conyugal deben atribuir los bienes, a los fines del Aporte, de conformidad a la atribución que realizan para la liquidación del impuesto sobre los bienes personales.

Créditos fiscales por anticipos, pagos a cuenta, retenciones y percepciones.

Hay que determinar la obligación fiscal al 17/12/2020 para poder determinar ese excedente. ¿Podría evaluarse establecer un tratamiento similar al dispuesto para los bienes del hogar (artículo 4 del DR) y no gravarlos por

ser pago a cuenta de impuestos?

La consulta no involucra aspectos que hagan a la interpretación de las disposiciones vigentes sino a una propuesta de modificación de la norma reglamentaria.

PREGUNTAS SOBRE PROYECTO DE LEY DE MONOTRIBUTO.

Artículos 2° y 3°.- Frente a la reciente prórroga de la suspensión de las exclusiones y recategorizaciones por controles sistémicos del Régimen Simplificado se consulta: ¿Cuál será la postura que adoptará la Administración Federal frente a aquellos sujetos que estando obligados a excluirse o recategorizarse al 31/12/2020 no lo hicieron?

Los sujetos que, estando obligados a excluirse al 31/12/2020, no lo hicieron, conforme a los artículos 2° y 3° del proyecto de ley, se encontrarían en la siguiente situación:

a) Si la suma de sus ingresos brutos no excedió, en ningún momento hasta el 31/12/2020, el 25% del límite máximo de ingresos correspondiente a la última categoría aplicable: se tendrán por cumplidos los requisitos para mantenerse en el régimen simplificado en la medida que se abonen las sumas indicadas en el segundo párrafo del artículo 3° del proyecto.

Ello significa que no se considerarán excluidos del Monotributo, ni se les impondrán sanciones derivadas de una exclusión no comunicada, ni se les exigirá el ingreso del IVA, IG o recursos de la seguridad social bajo el régimen general.

b) Si la suma de sus ingresos brutos excedió, en algún momento hasta esa fecha, el referido porcentaje: el contribuyente continuará considerándose excluido del Monotributo desde las 0 horas del día en que haya acaecido la causal de exclusión, tal como lo prevé el RS en la actualidad. Ello significa que deberá tributar las obligaciones sustituidas por el régimen general desde ese momento.

No obstante, conforme al artículo 6° del proyecto, si sus ingresos no superaron el 50% del límite de ventas totales anuales previsto en la Resolución (SEPYME) 220/2019 para micro empresas, podrá determinar el IVA y el Impuesto a las Ganancias correspondientes a los periodos transcurridos desde la exclusión y hasta el 31/12/2020 de manera parcialmente presunta, conforme al mecanismo allí indicado.

Ahora bien, **tratándose de sujetos obligados a recategorizarse que no lo hicieron,** el proyecto no prevé ninguna dispensa ni franquicia, es decir que estos sujetos deberán las diferencias de impuesto integrado y SIPA que podrían corresponderles por la falta de recategorización conforme a las disposiciones generales del régimen simplificado, con más intereses resarcitorios y sanciones que pudieran resultar de aplicación. En efecto, en el segundo párrafo del artículo 2° del proyecto se deja expresamente asentado que los contribuyentes debieron encontrarse correctamente categorizados al 31/12/2020, previéndose que, para el caso de haber superado los ingresos máximos de la última categoría aplicable, dicha condición se entenderá cumplida de encontrarse categorizados en la máxima categoría de la actividad.

Artículo 2°.-

a) ¿Podrán acceder al beneficio quienes al 31/12/2020 se encontraban en situación de exclusión por haber superado el parámetro ingresos pero no se excluyeron en virtud de la suspensión sistémica del procedimiento prorrogada por la Resolución General (AFIP) 4918?

b) ¿Cuál es la situación de los contribuyentes que no superaron los parámetros de la máxima categoría pero al 31/12/2020 revestían una categoría inferior?

c) ¿Cuál es la situación de los sujetos que quedaron excluidos de pleno derecho desde el 01/03/2020 al 31/03/2020, ambas fechas inclusive, que quedaron comprendidos en un período de “ventana” entre el dictado de la Resolución General (AFIP) 4600 y la Resolución General (AFIP) 4687 y modificatorias?

a) Sí, en efecto, esa ha sido la intención del proyecto, siempre que cumplieren las condiciones estipuladas.

b) Si la pregunta está orientada a una situación de defecto en la categorización, el proyecto no contempla dispensa alguna, conforme al segundo párrafo del artículo 2°. Por lo tanto, resultarían aplicables las disposiciones generales del RS en materia de categorización errónea.

c) En primer lugar, cabe aclarar que la suspensión del procedimiento de exclusión de oficio por controles sistémicos no obsta a la aplicación de las restantes disposiciones del régimen simplificado en la materia. Es decir que, en principio, el hecho de que el Fisco no aplique un procedimiento sistémico para excluir a un contribuyente no enerva la circunstancia de que ese contribuyente está excluido de pleno derecho desde las 0 horas de haberse verificado la causal de exclusión.

Ahora bien, en el artículo 2 del proyecto se tienen por cumplidos los requisitos para la permanencia en el régimen simplificado para todos los sujetos que hayan permanecido inscriptos en él al 31/12/2020 y cuyos ingresos no hayan superado en más de un 25% el límite de la categoría máxima. Ello resulta independiente de la vigencia o no de la suspensión de exclusión por controles sistémicos. Nótese, incluso, que el excedente de ingresos podría haberse producido en un periodo previo a la RG (AFIP) 4600/2019.

Por lo tanto, si un contribuyente quedó excluido del Régimen Simplificado en el lapso señalado, pero mantuvo su inscripción al 31/12/2020, puede mantenerse en el Monotributo o pasar al régimen general, aplicando eventualmente el tratamiento previsto en el artículo 6° del proyecto, según su nivel de ingresos.

Artículo 2°.- La redacción es de difícil interpretación. No queda claro el alcance de la norma, ya que puede tener distintas interpretaciones. Aclarar concepto de “correctamente categorizado” y a quienes comprende el último párrafo.

El concepto de “correctamente categorizado” está definido en el cuarto párrafo del artículo 9 del Anexo a la Ley

24.977 que reza: “Se considerará al responsable **correctamente categorizado**, cuando se encuadre en la categoría que corresponda al mayor valor de sus parámetros -ingresos brutos, magnitudes físicas o alquileres devengados- para lo cual deberá inscribirse en la categoría en la que no supere el valor de ninguno de los parámetros dispuestos para ella.”

El último párrafo del artículo 2° del proyecto plantea dos supuestos: (i) contribuyentes que no superaron los parámetros máximos (pero pueden haber quedado inmersos en alguna otra causal de exclusión del artículo 20 del Anexo a la Ley 24.977) y (ii) contribuyentes que superaron tales parámetros. Para los primeros, se deja expresamente dicho que, tal como hoy dispone el RS, deben estar correctamente categorizados (en los términos antes transcritos) y, por el primer párrafo del mismo artículo, se les considerarán cumplidos los requisitos para la permanencia en el Régimen Simplificado al 31/12/2020 (quedando excluidos en 2021 si la causal de exclusión se mantiene).

Para el segundo grupo, se indica que se considerarán correctamente categorizados si están inscriptos en la categoría máxima. Ello así, ya que, de no incluirse esta última previsión, conforme al cuarto párrafo del artículo 9° del Anexo, estos contribuyentes no están correctamente categorizados. En efecto, el mayor valor de sus parámetros no los ubica en ninguna de las categorías en las que puedan encontrarse inscriptos. A este segundo grupo también se les considerarán cumplidos los requisitos para la permanencia al 31/12/2020, pero si el parámetro superado fue el de ingresos, se exige para ello que no se haya producido un excedente en más del 25% del límite máximo de la categoría aplicable. Ello no obsta a que, si el parámetro superado fue, por ejemplo, el de superficie afectada, estos contribuyentes queden excluidos en 2021 de mantenerse la situación.

Artículo 3°.- El exceso del parámetro ingresos del 25% respecto de la máxima categoría establecida en el Proyecto de Ley no resulta suficiente para acompañar el efecto de la inflación.

Dicho porcentaje no intenta reflejar el efecto inflacionario, ya que se refiere a un excedente de ingresos que podría haberse producido en cualquier período fiscal previo al 31/12/2020, respecto de la máxima categoría aplicable, en cada momento, a la actividad.

Sin perjuicio de ello, se recuerda que, conforme al artículo 52 del Anexo a la Ley 24.977, la actualización de los parámetros procede en forma anual, en enero de cada año, considerando, en ese momento, la variación del Índice de Movilidad de las Prestaciones Previsionales del año calendario anterior. Es decir que, si bien la inflación incide -de una manera indirecta- en la fluctuación del referido índice, no es la variable de ajuste considerada en el marco del Monotributo y su incidencia relativa se refleja a partir del año siguiente.

Artículo 3°.- A efectos de acceder al beneficio del Régimen de Sostenimiento e Inclusión Fiscal para contribuyentes cuyos ingresos brutos hubieren excedido en hasta un 25% el límite superior de la máxima categoría, el artículo 3° del texto del Proyecto no especifica la fecha a partir de la cual se haya producido el exceso.

Ello obedece a que se contemplan los casos en que el excedente se haya producido en cualquier periodo fiscal hasta el 31/12/2020. Nótese que, en el primer párrafo del artículo 3°, se remite (para la consideración de los ingresos) al inciso a) del artículo 20 del Anexo a la Ley 24.977, en tanto allí se exige, en definitiva, un control diario del nivel de ingresos. A su vez, los pagos previstos en los incisos a) y b) del segundo párrafo del artículo 3°, tienen en consideración los períodos transcurridos desde aquel en que se verificó el excedente (puede ser cualquier periodo previo).

Artículo 3°.- Solicitamos confirmar cuál es el período a tomar en cuenta para comparar el 25%.

Podría haber dos interpretaciones porque la ley no es clara y es un aspecto a reglamentar.

- Que el importe a considerar sea el del mes en que el contribuyente excede alguno de los parámetros y sale del monotributo.
- Considerar el monto total facturado para la última categorización, es decir, el año calendario 2020 y en función de dicho período definir cuánto se ha excedido de los límites aplicables.

Tal como se desprende de la respuesta anterior, el límite del 25% implica que el contribuyente sólo puede permanecer en el RS, bajo las condiciones previstas en el proyecto, si en ningún período de 12 meses -en los términos del inciso a) del artículo 20 del Anexo a la Ley 24.977- transcurrido hasta el 31/12/2020 sus ingresos brutos superaron en más de dicho porcentaje al monto máximo previsto para la mayor de las categorías que resultó de aplicación a su actividad.

Es decir, que el análisis no debiera limitarse al mes en que el contribuyente excedió el referido monto máximo por primera vez, ni tampoco al año calendario 2020, sino que exige un control diario del nivel de ingresos.

Artículo 3°.- Se consulta si las disposiciones reglamentarias contemplarán especificaciones referidas al cálculo de la diferencia del 25% sobre la categoría máxima (H o K), que le corresponda ingresar al contribuyente, dado que, el valor acumulado va variando en forma diaria en los términos del artículo 20 inc. a) del Anexo de la Ley 24.977?

Tal como se indica en la pregunta, la comparación de ingresos brutos obtenidos con el máximo de la categoría aplicable ya resulta exigible conforme a las disposiciones actuales del Régimen Simplificado. El contribuyente deberá limitarse a evaluar si el excedente que debió detectar conforme a las normas generales superó o no, en algún momento, el límite del 25% previsto en el proyecto.

Esa evaluación le permitirá determinar si puede permanecer en el Monotributo (no superó nunca el 25% de la categoría máxima aplicable a cada periodo), si debe inscribirse en el régimen general pero puede tributar por el procedimiento previsto en el artículo 6° del proyecto (superó el 25% de la categoría máxima, pero no superó el 50% del límite de ventas para micro empresas) o si quedó incluido lisa y llanamente sin ninguna franquicia en el régimen general (superó el 50% del límite de ventas para micro empresas).

A efectos de esta evaluación, el proyecto no contempla un procedimiento que se aparte, en medida alguna, del inciso a) del artículo 20 al que se remite.

Artículo 3°.- El inc. a) del artículo 3 del Proyecto señala que la diferencia de cuota entre la categoría máxima y la que se encuentre el contribuyente, debería ser ingresada en sus tres componentes (Impuesto Sustitutivo, SIPA y Obra Social). Existen contribuyentes que no están obligados al ingreso del componente previsional (v.g. Empleados en relación de dependencia, rentistas, etc.). Siendo que no se formulan aclaraciones al respecto se consulta: ¿Todos los contribuyentes deberán ingresar SIPA y Obra Social, aunque no sean sujetos obligados?

No, debe entenderse que el inciso se refiere a los conceptos que hubiese correspondido ingresar conforme a las disposiciones generales del Régimen Simplificado.

Artículo 3°.- Mejorar redacción del inciso a) para que quede claro que lo que se pretende que se abone es la diferencia entre el monto del impuesto integrado más los aportes al SIPA más los aportes al RNOS, correspondientes a la categoría máxima; menos los ingresados por tales conceptos por el contribuyente.

Se trata de la situación de contribuyentes que no hayan excedido en más de un 25% hasta el 31/12/2020 los ingresos máximos de la última categoría. Pueden permanecer en el RS abonando determinado importe. El inciso en cuestión reza:

*“Abonar la suma que resulte de detraer del impuesto integrado, los aportes al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y los aportes al Régimen Nacional de Obras Sociales correspondientes a la categoría máxima, los importes que, por iguales conceptos, fueron ingresados **conforme a la categoría que hubieren revestido a la fecha en la que se hubiera producido el excedente**. Lo dispuesto en este inciso será de aplicación desde el mes en el que se hubiese excedido, **por primera vez**, el límite superior de ingresos brutos correspondiente a la máxima categoría de la actividad y hasta el mes de diciembre de 2020, ambos inclusive, debiendo permanecer categorizado en aquella durante todo ese plazo.”*

Si bien en la consulta no se efectúa una sugerencia concreta, siguiendo la terminología empleada parecería que se recomienda reemplazar la expresión “conforme a la categoría que hubieren revestido a la fecha en la que se hubiera producido el excedente”, por “por tales conceptos por el contribuyente”.

El distingo radicaría en que la expresión utilizada en el proyecto contempla el supuesto en que el contribuyente estuviese incorrectamente categorizado al momento de generarse el excedente, considerando que la diferencia entre el monto que pudiera haber ingresado por una categoría incorrecta y el que le hubiera correspondido ya es exigible por norma general y no es un monto nuevo que se exija en esta ocasión. Esta consideración genera impacto, por ejemplo, en la determinación de intereses resarcitorios y sanciones.

Artículo 3°.- Respecto del inciso b) del artículo 3 el Proyecto no surge del texto a partir de cuándo tomar la diferencia entre los ingresos brutos devengados y el límite superior de la categoría a los efectos de la aplicación del coeficiente 0,1.

a) De ser la fecha de exclusión. ¿Debiera tomarse el límite total o proporcional?

b) De considerarse todos los ingresos del período 2020 y confrontarlos con el límite máximo de la categoría superior (H o K). ¿Qué ocurre si esa exclusión se produjo en período/s anterior/es a 2020?

Se brindarán precisiones por reglamentación y el Fisco asistirá sistémicamente al contribuyente para el cálculo de esta suma. Sin perjuicio de ello, cabe señalar que el monto a abonar estará incidido por los excedentes de ingresos que se hubiesen producido en cualquier momento hasta el 31/12/2020, sin limitarse al año 2020, y que la proporcionalidad operará en función del plazo de vigencia de cada uno de los límites superiores que haya resultado de aplicación.

Artículo 3°.- También, es necesario reformar el inciso b) ya que determinar el monto a ingresar en un 10% del importe resultante de la diferencia entre los ingresos reales y los correspondientes a la última categoría según la actividad, puede resultar demasiado oneroso. En su lugar, se puede pensar en una escala progresiva de tantas veces el impuesto integrado en función del quantum del excedente.

El inciso en cuestión reza:

*“Ingresar en concepto de impuesto integrado un monto adicional que se determinará en función de multiplicar el coeficiente de CERO COMA UNO (0,1) sobre la diferencia entre los **ingresos brutos devengados** y el límite superior de ingresos brutos de la máxima categoría que corresponda según la actividad desarrollada por el o la contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 8° del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificatorias y complementarias, considerando el plazo de vigencia de cada uno de los referidos límites superiores. A su vez, quienes se encuentren obligados u obligadas a ingresar las cotizaciones previstas en el artículo 39 del referido Anexo, deberán abonar igual importe adicional en concepto de aporte a la seguridad social, que se destinará en partes iguales al Sistema Integrado Previsional Argentino (SIPA) y al Régimen Nacional de Obras Sociales. Lo dispuesto en este inciso será de aplicación desde el día en que se hubiese verificado el excedente y hasta el 31 de diciembre de 2020, ambos inclusive.”*

La progresividad en la consideración de la alícuota a aplicar sobre el excedente podría tornar sumamente compleja la instrumentación de la medida, ya que, teniendo en cuenta la envergadura de los contribuyentes involucrados, la determinación se hará por sistema de AFIP.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta que, conforme se prevé expresamente en el último párrafo de este artículo, este pago es OPCIONAL ya que, si resulta muy oneroso, el contribuyente puede elegir inscribirse en el régimen

general desde el momento en que le hubiera correspondido, cumpliendo con las obligaciones tributarias del resto de los contribuyentes.

Artículo 3°.- Respecto de la exclusión de la que habla el último párrafo de este artículo, sería saludable que fuese a partir del 1° del mes calendario siguiente a aquel en que se superó el límite. Recordemos que estos contribuyentes no tienen una asistencia permanente de un profesional sino que recurren a él solo en determinadas oportunidades del año, cuando deben recategorizarse, por lo que no llevan un control permanente de su situación y resulta bastante difícil darse cuenta en forma oportuna de haber superado el límite anual. Además, existe un impedimento sistémico para que un mismo contribuyente pueda revistar en monotributo y en el régimen general en un mismo período mensual.

El párrafo en cuestión reza: *“En caso de no optar por permanecer en el Régimen Simplificado conforme lo previsto en el párrafo anterior, los y las contribuyentes allí mencionados y mencionadas se considerarán excluidos y excluidas de ese régimen desde las CERO (0) horas del día en que se haya excedido el límite superior de ingresos brutos de la máxima categoría que correspondió a la actividad, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 6° de esta ley.”*

El párrafo no hace más que reproducir las disposiciones del artículo 21 del Anexo a la Ley 24.977 en cuyo tercer párrafo se prevé que, cualquier sea el motivo que la cause *“La exclusión tendrá efectos a partir de la cero (0) hora del día en que se produjo la causal respectiva”*.

Por lo tanto, cualquier modificación que se introduzca entraría en contradicción con la mecánica general del RS.

Artículo 4°.- El límite temporal del que habla el primer párrafo debería extenderse hasta el final del mes siguiente al de vigencia de la nueva ley, por los mismos argumentos señalados en el último párrafo del análisis precedente del art. 3.

En el párrafo en cuestión se contempla la situación de *“Los sujetos que hubiesen comunicado su exclusión al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y solicitado el alta en los tributos del Régimen General de los que resultasen responsables, hasta el último día del mes siguiente a aquel en el que hubiese acaecido la causal de exclusión, en las formas previstas para ello, o que hayan renunciado, en ambos casos, desde el 1° de octubre de 2019 y hasta el 31 de diciembre de 2020, ambas fechas inclusive”*.

Este artículo viene a otorgar un beneficio (posibilidad de reincorporación al RS o reducción de IVA) a “contribuyentes cumplidores”, es decir, a aquellos que, previendo que quedarían excluidos del RS por superar los parámetros máximos de ingresos, renunciaron o comunicaron su exclusión voluntariamente. Conforme al régimen general, en el caso de exclusión voluntaria, la comunicación debió efectuarse *“...dentro de los QUINCE (15) días hábiles administrativos de acaecido tal hecho”* (artículo 49 de la RG AFIP 4309/2018). Con lo cual, el proyecto

está considerando “cumplidores” incluso a quienes comunicaron dicha situación algunos días después.

Por ende, este artículo no introduce novedad alguna con relación a ese punto, debiendo el contribuyente excluido cumplir con las obligaciones generales desde las 0 horas del día de la exclusión (artículo 21 del Anexo de la Ley 24.977).

Tratándose del supuesto de renuncia, conforme al artículo 19 del Anexo de la Ley 24.977, sus efectos se producen a partir del mes siguiente al que ésta es efectuada.

Artículo 4°.- Además de ello, se hace necesario compatibilizar las condiciones establecidas en el último párrafo del artículo 4° con las del artículo 12 en cuanto a la forma de contar los 3 años: en uno se lo hace a partir del mes siguiente a ejercida la opción mientras que en el otro es a partir del primer mes del año siguiente al de la renuncia o exclusión.

En el artículo 4° se prevé que los contribuyentes **que cumplieron en el pasado** (excluyéndose voluntariamente o renunciando al RS) y que desean permanecer en el régimen general, gozarán de reducción de IVA *“durante los TRES (3) primeros años contados, excepcionalmente, a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que se ejerza la opción”* de permanecer en el régimen general.

En cambio, en el artículo 12 (se incorpora el artículo 21.2 al Anexo) también se contempla el caso de contribuyentes “cumplidores”, pero se refiere a aquellos que comuniquen su exclusión voluntaria al Régimen Simplificado o renuncien **a partir del 1/1/2021** (conforme al copete del artículo 12). En esos casos, se concede la reducción de IVA para *“los hechos imponderables que se perfeccionen a partir del primer período fiscal del año calendario siguiente al que tenga efectos la referida exclusión o renuncia”*.

La diferencia planteada por el proyecto es intencional, ya que los contribuyentes comprendidos en el artículo 4° renunciaron al Régimen Simplificado o comunicaron su exclusión **desde el 1/10/2019 y hasta el 31/12/2020, es decir, con efectos para el pasado**. Por lo tanto, si se repitiese igual cláusula que la consignada en el artículo 12 (reducción de IVA desde el año calendario siguiente al que tenga efectos la exclusión o renuncia) **se afectarían periodos fiscales ya perfeccionados** (y sólo podría instrumentarse el beneficio vía repetición). En efecto, el contribuyente comprendido en el artículo 4° es aquel que, al momento de publicarse la ley, ya se encuentra inscripto en el régimen general y ejerce la opción de **quedarse** en él (con reducción de IVA **a futuro**) o volver al Régimen Simplificado.

Por otro lado, el plazo para el inicio del beneficio en el caso de los contribuyentes del artículo 12 (desde el año siguiente al que tiene efectos la exclusión o renuncia) se encuentra en línea con el tratamiento dispuesto en los artículos 7° y 9° del mismo proyecto. Así, si un contribuyente renuncia o comunica exclusión con efectos durante 2021, puede determinar el IVA y el IG de ese año computando un crédito fiscal y una deducción adicional, respectivamente (artículo 7°) y en 2022 comienza a gozar la reducción de IVA. Si un contribuyente renuncia o comunica exclusión con efectos durante 2022 o algún año posterior, puede computar en el IVA y en el Impuesto a las Ganancias de ese primer año una suma adicional de Crédito Fiscal y deducción determinada en función de su actividad pasada (artículo 9°) y a partir del año siguiente, reducir el IVA. **Es decir, el proyecto está armado para que no haya superposición de beneficios en un mismo año.**

Artículo 4°.- Debe mejorarse la redacción de la norma por cuanto tanto en los incisos a) y b) de este artículo se citan a los artículos 19, 21 y segundo agregado a continuación de 21 por esta misma Ley, sin aclararse dicha situación. Puede acarrear confusión, por cuanto esas modificaciones se encuentran en artículos posteriores (arts. 10, 11 y 12).

Se entiende que la técnica legislativa empleada es la correcta, si se tiene en consideración que los artículos a los que allí se remite entrarán en vigor en el mismo momento que éste.

Artículo 6°.- La inscripción retroactiva de la que habla el primer párrafo “in fine” debería ser a partir del mes siguiente al de producirse la exclusión, por los argumentos antes expuestos.

En este artículo se contempla el caso de contribuyentes “incumplidores” que, habiendo superado en más de un 25% el tope de ingresos para la máxima categoría, permanecieron en el monotributo al 31/12/2020. A tales contribuyentes se les concede la posibilidad de cumplir de manera simplificada con las obligaciones del régimen general (determinación del Crédito Fiscal y Gastos de manera presunta) y de contar con un crédito fiscal/deducción especial adicionales.

Tratándose de contribuyentes “incumplidores”, tal como se dijo previamente, no se altera el momento a partir del cual, conforme al artículo 21 del Anexo de la Ley 24.977, debieron comenzar a tributar por el régimen general, ya que se exige que declaren “el alta en los tributos del Régimen General de los que resulten responsables con efectos desde las **CERO (0) horas del día en que se hubiera producido la causal de exclusión.**”

Artículo 6°.- En cuanto a lo previsto en el apartado ii) del inciso a) respecto del cómputo de crédito fiscal de IVA, para facilitar y homogeneizar el cálculo debería hacerse sobre la base de la aplicación de la alícuota general ya que, de todos modos, existe un tope para su cálculo.

En ese apartado se prevé que el contribuyente podrá adicionar al crédito fiscal determinado conforme al apartado que le precede “*Un importe equivalente a una doceava parte de la suma que resulte de aplicar el CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado que le hubiera correspondido al o a la contribuyente sobre el límite superior de ingresos brutos correspondiente a la categoría máxima que, conforme el artículo 8° del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, resultó aplicable en función de su actividad*”.

El límite previsto en el último párrafo de ese mismo inciso se aplica al crédito fiscal en su conjunto, esto es, al que resulte de adicionar al determinado en base a la presunción del apartado *i* (17,35% de las compras) la suma

adicional antes mencionada. Ese límite es el **“SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75 %) del débito fiscal determinado para el período fiscal de que se trate, conforme el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones”**.

Dado que el contribuyente deberá determinar el débito fiscal sobre base cierta, tanto para su declaración en los períodos fiscales involucrados como para el cálculo del límite en cuestión, no se avizora la dificultad para determinar la alícuota aplicable a su actividad.

Artículo 6°.- Asimismo, dado que esta norma prevé una situación excepcional para facilitar la regularización retroactiva del IVA y Ganancias de los sujetos que no podían permanecer en el RS, resulta oportuno establecer que los importes a pagar que surjan, luego de computar las deducciones, no estén sujetos al pago de intereses resarcitorios siempre que se cancelen hasta una determinada fecha al contado o mediante un plan de pagos especial.

Si bien se trata de una definición que excede la competencia técnica-tributaria de la Dirección Nacional de Impuestos, cabe advertir que el artículo contempla el caso de contribuyentes “incumplidores” que excedieron el límite máximo de la última categoría del RS en más de un 25%, por lo que no fue la intención, en la elaboración de la disposición, condonar intereses resarcitorios.

Artículo 7°.- Del mismo modo que lo planteado en el punto anterior, el cómputo de IVA a que se refiere el inciso a) debería hacerse considerando la alícuota general del tributo.

Se remite al análisis efectuado en los puntos anteriores.

Artículo 7°.- Respecto de la deducción adicional en el Impuesto a las Ganancias que contempla el inciso b) resultaría saludable que se tome el monto completo sin proporcionarlo por los meses en que se encuentra inscripto, del mismo modo que se hace con las deducciones personales (Cfr. ID 556341 Consultas frecuentes AFIP).

En ese inciso se estableció una deducción adicional **“por un importe equivalente al CINCUENTA POR CIENTO (50 %) del límite superior de ingresos brutos correspondiente a la categoría máxima que, conforme el artículo 8° del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, resulte aplicable en función de la actividad”**, agregándose que **“El referido límite será proporcional a los meses en los que correspondió declarar el gravamen para el caso en que el alta en el impuesto a las ganancias haya tenido efectos con posterioridad al inicio de un año calendario.”**

La proporcionalidad exigida [que también se incluyó en el apartado ii) del inciso b) del artículo 6, por lo que, cualquier cambio, debería involucrar -también- el análisis de ese artículo] pretende graduar la deducción en función del tiempo en que el pequeño contribuyente se encontró excluido del RS durante el año 2021. Ello así, ya que esta deducción adicional más los gastos reales deducibles de la categoría de renta que corresponda deben ser comparados con el límite que resulte de considerar el “*SETENTA Y CINCO POR CIENTO (75 %) del importe que surja de la sumatoria de las ganancias brutas de las cuatro categorías de Impuesto a las Ganancias, determinadas conforme a las disposiciones de la ley de ese gravamen, o hasta el monto del referido gasto real, el que resulte mayor*”.

Es decir, que la proporcionalidad es ineludible para la comparabilidad de los datos, ya que los gastos reales de las categorías y las ganancias brutas también responderán a los meses del año 2021 en los que el contribuyente haya estado inscripto en el impuesto. Por otro lado, la falta de proporcionalidad generaría inequidades respecto de contribuyentes que deban declarar en el primer período fiscal del IG, rentas obtenidas en un período más largo de tiempo.

La Consulta Frecuente que se invoca reza:

“ID 556341

¿Se deben prorratear las deducciones personales en caso de haber estado inscripto en el impuesto por un plazo menor a doce meses?

13/12/2019 12:00:00 a.m.

Las deducciones personales son computables en su totalidad.

Cuando se trate de importes deducibles en concepto de cargas de familia, el cómputo procederá en forma proporcional considerando los períodos mensuales en que ocurran o cesen las causas que originen su deducción (nacimiento, casamiento, defunción, etc.).

Fuente: Art. 31 Ley N° 20.628”

Como se dijo, la proporcionalidad exigida para la deducción en trato obedece a otra justificación, sin guardar relación alguna con el criterio adoptado por el legislador para el caso de deducciones personales.

Artículo 7°.- Atento al alto impacto que puede alcanzar el saldo a ingresar por ambos impuestos para los sujetos que pasan al régimen general, al no haber estado alcanzados por retenciones ni percepciones, se propone incluir un artículo donde se faculta a la AFIP a establecer un plan de pagos especial para regularizar las obligaciones de IVA y Ganancias que surjan de esta opción en, al menos 36 meses. El mismo debería contemplar también el impacto de este cambio en las deudas generadas con el Régimen de Trabajadores Autónomos, las que también deben estar incluidas en este plan de facilidades. En todos los casos, deben quedar condonados los intereses devengados por estas deudas hasta la fecha de consolidación, lo que debe estar expresamente contemplado en el texto de esta ley para que pueda AFIP aplicarlo. De este modo se lograría una transición más ordenada y accesible.

El artículo en trato se refiere a contribuyentes que hubieran renunciado o quedado excluidos, del Régimen Simplificado, **durante 2021** y que deben inscribirse en el régimen general, conforme al artículo 21 del Anexo a la Ley 24.977, con efectos a partir de las 0 horas del día en que se produjo la causal de exclusión. Por lo tanto, no se avizora la problemática planteada, ya que no se estaría previendo la regularización de períodos fiscales pasados (como en el caso del artículo 6) sino la determinación de impuestos a futuro, en períodos fiscales en los que el contribuyente podría sufrir retenciones y percepciones por el régimen general como cualquier otro responsable.

Por igual motivo, no se comprende cuál es la deuda a regularizar que se menciona y a la que podría incluirse en un plan de facilidades de pago.

Artículos 6° y 7°.- ¿El crédito fiscal especial, dispuesto en el Procedimiento Transitorio de acceso al Régimen General, resulta de aplicación mensual (doceava parte) o se trata de un importe aplicable por única vez?

En el artículo 6° del proyecto se contempla el caso de contribuyentes que quedaron excluidos del régimen simplificado antes del 31/12/2020. Allí se prevé que, para la determinación del crédito fiscal en el IVA, se considerará un “crédito fiscal presunto” calculado sobre la base de las adquisiciones que, en cada periodo fiscal, se la hayan facturado al contribuyente (apartado i) más un importe equivalente a una doceava parte del 50% de la alícuota del IVA sobre el límite máximo de ingresos (apartado ii). La suma de estos dos conceptos debe compararse con el 75% del DF del periodo fiscal de que se trate. Este procedimiento aplica para cada periodo fiscal transcurrido desde la exclusión.

En el artículo 7° se prevé el caso de contribuyentes excluidos durante 2021 y se indica que podrá adicionarse, al crédito fiscal determinado conforme a la Ley de IVA, el segundo de los conceptos señalados (“una doceava parte...”), manteniendo la comparación con el 75% del Débito Fiscal de cada período.

Artículos 6° y 7°.- A efectos del cómputo de los débitos fiscales: ¿se toma el valor facturado en los comprobantes tipo “C” como importe neto gravado (más IVA) o como total facturado (menos IVA)? Sería oportuno contemplarlo en la norma. Si bien el artículo 6° del Anexo de la Ley 24.977 indica que las operaciones de los Monotributistas son exentas y por lo tanto no contendrían IVA en su facturación, el tema siempre ha generado controversias.

Tal como se indica en la pregunta, conforme al artículo 6° del Anexo a la Ley 24.977 y al último párrafo del artículo 1° del DR 1/2010, las ventas/prestaciones/locaciones/obras efectuadas por Monotributistas se encuentran exentas de IVA. Por lo tanto, el débito fiscal debe ser determinado considerando como base imponible la atribuible a la operación de acuerdo con el artículo 10 de la Ley de IVA y sin asumir que la facturación efectuada por el pequeño contribuyente ha incluido dicho impuesto en ninguna medida.

Artículo 8°.- No resulta coherente con el contenido del artículo la fecha del 01/01/2022 incluida en el último párrafo. Parecería imposible que ésta fuera posterior al período de 3 años que allí se menciona.

El plazo en cuestión se dirige a contribuyentes “incumplidores”, por haber permanecido en el RS **al 31/12/2020** pese a haber excedido sus ingresos en más de un 25% el límite máximo de la categoría superior del RS **en cualquier periodo previo**. Conforme al artículo 6°, tales contribuyentes deben inscribirse en el régimen general, con efectos desde las 0 horas del día en que se haya verificado la causal de exclusión, pudiendo determinar el IVA y el Impuesto a las Ganancias de manera parcialmente presunta y adicionando un Crédito Fiscal y una deducción especial, respectivamente.

En el artículo 8° se prevé, entonces, que no podrán reingresar al RS *“hasta después de transcurridos TRES (3) años calendario posteriores a aquel en que tenga efectos la exclusión o hasta el 1° de enero de 2022, lo que fuera posterior.”*

Si el contribuyente resultó excluido **en cualquier periodo anterior al 1/1/2018**, los tres años calendarios posteriores a la exclusión habrían finalizado con anterioridad al 1/1/2022, por lo que, en tales casos, la referida fecha, efectivamente, resultaría posterior y es correcta su inclusión en el artículo.

Artículo 9°.- ¿El “Procedimiento Permanente de Transición al Régimen General” resulta de aplicación en el caso de exclusiones voluntarias y de oficio?

El artículo 21.1 que se incorpora al Anexo de la Ley, por el artículo 9° del proyecto, resulta aplicable a ambos supuestos. Nótese que la terminología empleada es diferente a la utilizada en el artículo 21.2 (que se incorpora por el artículo 12), limitado este último a los casos en que se haya comunicado la exclusión (voluntaria).

Artículo 9°.- En el ámbito del “Procedimiento Permanente de Transición al Régimen General”:

- a) ¿Resulta procedente el saldo técnico a favor del contribuyente que pudiera generarse como consecuencia de computar el crédito fiscal correspondiente a los 12 meses anteriores a la fecha de exclusión o renuncia?
- b) De tratarse de una exclusión de oficio, esta permitiría computar créditos fiscales que hayan sido facturados a través de la nueva modalidad de facturación.

a) Sí, efectivamente, en el artículo 21.1 que se incorpora por el artículo 9° del proyecto no se prevén limitaciones en cuanto al traslado del saldo a favor del contribuyente que podría originarse por el cómputo en trato.

b) Se entiende que se está haciendo alusión a la discriminación del IVA facturado a monotributistas que se implementaría por el artículo 14 del proyecto. De ser así, debe tenerse en cuenta, por un lado, que dicho artículo surtirá efectos “a partir de la fecha que se establezca en la reglamentación” y, por el otro, que el procedimiento

dispuesto por el nuevo artículo 21.1 tendrá efectos a partir del 1/1/2022 permitiéndose computar el IVA “facturado y discriminado” en los 12 meses anteriores a la fecha en que la exclusión surtió efectos.

Por lo tanto, el beneficio previsto en el artículo 21.1 precisamente se dirige al IVA que haya sido discriminado conforme a la nueva modalidad de facturación, por lo que, no limitándose a exclusiones voluntarias, la respuesta sería afirmativa. Ello así, claro está, en la medida que se verifiquen los demás requisitos aplicables para el cómputo de estas sumas como crédito fiscal.

Artículo 10.- No resulta claro el alcance de esta disposición. ¿Se adiciona un año a los 3 que contempla el artículo 19?

El artículo incorpora un segundo párrafo al artículo 19 del Anexo a la Ley 24.977 que impide el reingreso al RS, en caso de renuncia, por 3 años calendario, posteriores al de que ésta tenga efectos.

Se agrega: *“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, para el caso en el que se haya gozado de los beneficios dispuestos en el primer o en el segundo artículo incorporado sin número a continuación del artículo 21 de esta ley, dicha opción no podrá ejercerse hasta transcurrido al menos UN (1) año calendario desde la finalización del último período fiscal en el que hayan gozado de forma completa de alguno de esos beneficios”.*

El artículo 21.1 que se incorpora prevé que los contribuyentes excluidos o que renuncien desde el 1/1/2022 podrán adicionar en el primer período fiscal que tributen por el régimen general, un Crédito Fiscal adicional en el IVA y una deducción especial en el Impuesto a las Ganancias. En el artículo 21.2 se prevé, para quienes comuniquen su exclusión o renuncien desde el 1/1/2021, una reducción de IVA a partir del año calendario siguiente al que eso suceda.

Por lo tanto, el artículo 10 viene a extender el plazo de reingreso al RS hasta un año calendario después del último en el que se haya gozado de los beneficios comentados. Así, por ejemplo, un contribuyente que renunció en 2021 goza de reducción de IVA en 2022, 2023 y 2024, pero no puede reingresar al RS el 1/1/2025 (como sucedería hasta hoy), sino que recién puede hacerlo el 1/1/2026. Ello, a efectos de evitar que el pase al régimen general lo sea al sólo efecto de beneficiarse con los incentivos proyectados.

Artículo 11.- Debe mejorarse la redacción de esta norma ya que resulta confusa. ¿“Nuevo quinto párrafo” del art. 21 significa que el anterior quinto párrafo pasa a ser sexto? No creemos que se sustituya puesto que de ser así debería haberse previsto “Sustitúyase el quinto párrafo...”. Además, resulta imprescindible la vigencia del actual quinto párrafo.

La norma incorpora *“...como nuevo quinto párrafo del artículo 21 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, con efectos a partir del 1° de enero de 2021, inclusive, el siguiente:*

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, para el caso en el que se haya gozado de los beneficios dispuestos en el primer o en el segundo artículo incorporados sin número a continuación del artículo 21 de esta ley, dicho reingreso no podrá efectuarse hasta transcurrido al menos UN (1) año calendario desde la finalización del último período fiscal en el que hayan gozado de forma completa de alguno de esos beneficios”.”

El artículo 21 actualmente contiene cinco párrafos, el quinto de los cuales dispone: *“El impuesto integrado que hubiere abonado el contribuyente desde el acaecimiento de la causal de exclusión, se tomará como pago a cuenta de los tributos adeudados en virtud de la normativa aplicable al régimen general”.*

La inclusión del término “nuevo” es, efectivamente, a efectos de evitar una interpretación en el sentido de que se ha producido una sustitución del actual, ya que simplemente, tal como se ha entendido, el quinto actual se transformaría en sexto.

Con lo cual, la interpretación que se hace del texto proyectado es correcta, no ameritando, entonces, su modificación.

Artículo 12.- Segundo párrafo del segundo artículo incorporado a continuación del 21 por esta norma: debería ser inmediato y no esperar a gozarlo a partir del año siguiente.

El beneficio previsto en el artículo 21.2 rige para los contribuyentes que comuniquen su exclusión al RS o renuncien desde el 1/1/2021. Por otro lado, conforme al artículo 7° del proyecto, los contribuyentes excluidos o que renuncien en 2021 podrán acceder, durante ese año, a una determinación especial del IVA y del IG. Para quienes sean excluidos o renuncien desde el 1/1/2022, el artículo 21.1 que se incorpora por el 9° del proyecto consagra otro beneficio para la liquidación del primer período fiscal de esos gravámenes.

Los tres artículos señalados están en línea y guardan coherencia entre sí. Es por eso que el beneficio del artículo 21.2 no es inmediato, ya que durante el primer año de la exclusión o renuncia el contribuyente tendrá otros beneficios (artículo 7° o 9° del proyecto, según el caso).

Artículo 12.- Segundo párrafo del segundo artículo incorporado a continuación del 21 por esta norma: aclarar cuál es el concepto de “saldo deudor”. Entendemos que se refiere al llamado “saldo técnico” de IVA resultante de la diferencia entre débitos y créditos fiscales.

La expresión “saldo técnico” no surge de la ley de IVA. Si bien es utilizada doctrinariamente para aludir a la diferencia entre débitos y créditos fiscales, el primer párrafo del artículo 24 de la ley del gravamen sólo contempla el caso de saldo a favor del contribuyente, no hallándose allí regulada la diferencia entre Débitos Fiscales y Créditos Fiscales que resulte a favor del fisco, ni prevista una expresión que la identifique a lo largo de la ley del impuesto.

Por lo tanto, no sería técnicamente correcto emplear la expresión sugerida, más allá de que la interpretación que se hace es correcta.

Por otro lado, no se entiende cuál sería la precisión adicional que se requiere, ya que en el propio artículo 21.2 que se incorpora se define el concepto de “saldo deudor” como aquel que resulta “...*al detracer del débito fiscal determinado conforme a lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones, el crédito fiscal que pudiera corresponder, establecido de conformidad con los artículos 12 y 13 de esa misma ley.*”

Artículo 12.- Segundo párrafo del segundo artículo incorporado a continuación del 21 por esta norma: contemplar cómo opera la reducción cuando existen traslados de saldos técnicos a favor.

Tal como se indicó en el punto anterior, el “saldo deudor” a reducir deviene de restar al Débito Fiscal el Crédito Fiscal, sin contemplarse la detracción del saldo a favor del contribuyente que provenga de periodos fiscales pasados, precisamente, para no reducir/anular el beneficio.

Artículo 14.- Nuestra propuesta es que el importe del IVA se encuentre discriminado en toda factura o comprobante equivalente emitido en favor de todo tipo de adquirente cualquiera sea su situación frente al IVA. Los controles sistémicos con los que cuenta el organismo fiscal evitan la posibilidad de fraude fiscal.

El artículo proyectado sólo exige la discriminación del IVA facturado a Monotributistas, sin introducir alteraciones en cuanto a otros sujetos (consumidores finales/exentos), porque se vincula con el beneficio consagrado en el artículo 9° (nuevo artículo 21.1 del RS) que permite a los monotributistas que pasen al régimen general computar como Crédito Fiscal en el IVA del primer período fiscal en el que deban declarar ese tributo, el impuesto que les fue facturado durante un periodo en el que eran monotributistas.

Ello no quita que, en una futura reforma a la ley de IVA, pueda contemplarse la propuesta realizada.

Artículo 14.- En otro orden, deberá otorgarse un plazo especial de al menos 6 meses desde la vigencia de la ley para que puedan instrumentarse los cambios y adecuarse los sistemas de emisión de comprobantes.

Es por tal motivo que el artículo en comentario, conforme a su copete, tendrá efectos “...*a partir de la fecha que se establezca en la reglamentación que al respecto se dicte*”. Por lo tanto, el plazo en cuestión será evaluado en una futura reglamentación.

Artículo 15.- A efectos de otorgar estabilidad al sistema y razonabilidad a los valores que el mismo contempla, debe preverse la actualización permanente en función de la variación en el Índice de Precios al Consumidor que publica el INDEC.

En cuanto a la transitoriedad de la medida, cabe aclarar que las disposiciones del artículo 15 del proyecto (actualización por variación de haber mínimo garantizado) resultan limitadas al año 2021 porque sólo en el año 2020 se produjo la suspensión del índice de movilidad de las prestaciones previsionales al que debería atenderse, conforme a la remisión efectuada en el artículo 52 del Anexo a la Ley 24.977.

En efecto, de acuerdo con la Ley 27.609, a partir de marzo 2021 ya volvería a publicarse el mencionado índice, que podría emplearse en enero 2022, al no modificarse la remisión contenida en el referido artículo 52.

Por otro lado, la evaluación de la propuesta de modificar el índice de actualización actualmente aplicable (IMP) reemplazándolo por el IPC, involucra cuestiones que exceden la competencia técnico-tributaria de la Dirección Nacional de Impuestos. Sin perjuicio de ello, puede mencionarse que los valores sujetos a esa actualización no son uniformes en cuanto a su naturaleza, tratándose, en algunos casos, de precios o ingresos, en otros, de montos de impuestos e incluso, de cotizaciones al SIPA y a la Obra Social. Se entiende que la remisión a un índice previsional sin distinciones resultaría consistente con al hecho de que, conforme al artículo 55 del Anexo a la Ley 24.977, el 70% de la recaudación del impuesto integrado se destina a la ANSES y de que, a diferencia del IPC, el IMP incluye la consideración de la evolución de diversas variables (salarios, recursos tributarios y de otra naturaleza).

Artículo 15.- Se sugiere utilizar el mismo índice que se usa para las deducciones personales establecidas en el artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, es decir, la variación anual de la Remuneración Imponible Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE) correspondiente al mes de octubre del año anterior.

Tal como se indicó en el punto precedente, el artículo 15 del proyecto viene tan sólo a regular la actualización correspondiente al mes de enero de 2021, teniendo en cuenta la suspensión del IMP durante el año 2020 que resultaba de aplicación conforme al artículo 52 del Anexo a la Ley 24.977.

Por otro lado, se reitera que la elección del índice de actualización aplicable excede la competencia de la Dirección Nacional de Impuestos, sin perjuicio de lo cual se aprecia que la diferente naturaleza de los valores comprendidos en el mecanismo de actualización podría ameritar la consideración de variables no limitadas al RIPTE. En tal sentido, nótese que el IMP al que actualmente remite el referido artículo 52 considera, además de la evolución del RIPTE y del índice general de salarios (agregado este último en el ámbito del HCN a efectos de incluir el impacto del trabajo no registrado), la variación de los recursos tributarios y totales de la ANSES.

Artículo 15.- Para acceder al Régimen de Sostenimiento e Inclusión Fiscal es requisito encontrarse correctamente categorizado al 31/12/2020. Teniendo en cuenta que este beneficio contempla la permanencia en el Monotributo de sujetos cuyos ingresos brutos hubieren excedido en hasta un 25% el límite superior de la máxima categoría se consulta: ¿cuál es la situación actual de los Monotributistas que con posterioridad al 31/12/2020 y hasta la entrada en vigencia de la Ley modificatoria, superan los parámetros de las categorías máximas en virtud de que las mismas no fueron actualizadas?

Conforme al artículo 15 del proyecto la actualización de los parámetros de ingresos brutos y alquileres devengados para la permanencia en el régimen surtirá efectos desde el 1/1/2021. Ello significa que tales contribuyentes no habrán quedado excluidos del Monotributo en la medida de no exceder los nuevos valores. En consistencia con ello, por la RG (AFIP) 4918/2021 se volvieron a suspender las exclusiones por controles sistémicos, esta vez, hasta el 1/4/2021.

Otras consultas:

- a) Si bien se prevén ciertos beneficios respecto del IVA para quienes transitan al régimen general, no son tantos los contemplados para el Impuesto a las Ganancias. Creemos que allí debe mejorarse la implementación de esta transición previendo, por ejemplo, una reducción importante en el impuesto resultante de los 3 primeros años de permanencia en el régimen general.
- b) ¿Se consulta si está previsto algún mecanismo de permanencia en la Obra Social, luego de ocurrida la exclusión o renuncia del contribuyente al Régimen Simplificado?
- c) Intermediarios. Se sugiere modificar el concepto de "ingreso bruto devengado" excluyendo las sumas correspondientes a reintegros de gastos y similares que pudieran producirse como consecuencia de la operatoria por cuenta de terceros. En estas situaciones es fundamental segregar los conceptos a efectos de evitar distorsiones en la categorización.
- d) El cómputo del plazo en años calendarios para el reingreso al Monotributo con el agregado de un año más para los que adhieran al Régimen de transición resulta excesivo. Un contribuyente que pasa al Régimen General debe esperar como mínimo 4 años para volver al Régimen Simplificado.
- e) Entre los parámetros de exclusión, se encuentra el porcentaje de compras que para proveedores de servicios, es un 40% sobre los ingresos. Es importante analizar la factibilidad de elevar dicho porcentaje a los efectos de no ocasionar que la contratación de un empleado por dicho contribuyente derive en la obligación de salir del régimen. Se sugiere elevar al 80% como en caso de proveedores de bienes o no incluir en la base de gastos los sueldos y cargas sociales devengadas.

a) Sin perjuicio de que la cuestión planteada excede la interpretación técnico-tributaria del proyecto, debe considerarse que, tratándose en todos los casos de personas humanas, la magnitud de un beneficio consistente en la reducción del impuesto a las ganancias determinado estaría incidida por los niveles de escala de alícuota y deducciones personales aplicables en cada caso.

b) El proyecto no introduce ninguna modificación a las disposiciones actualmente aplicables sobre la materia.

c) Se entiende que se estaría haciendo referencia a la definición consagrada actualmente en el tercer párrafo del artículo 3° del Anexo a la Ley 24.977, en el que se prevé que *“A los efectos del presente régimen, se consideran ingresos brutos obtenidos en las actividades, al producido de las ventas, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas **por cuenta propia o ajena**, excluidas aquellas que hubieran sido dejadas sin efecto y neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza”*.

De ser ello así, se advierte que el análisis de los alcances y de la razonabilidad de dicha previsión excede el objetivo del proyecto bajo estudio, sin perjuicio de que la cuestión planteada pueda ser evaluada frente a futuras reformas del régimen simplificado.

d) Debe tenerse en cuenta que, para los contribuyentes de menor envergadura que renuncien o comuniquen su exclusión al Régimen Simplificado, en el proyecto se prevé la reducción del IVA por tres años calendario (artículo 12), además del cómputo de créditos fiscales adicionales en el IVA y deducciones especiales en el IG para el año en que tenga efectos la exclusión o renuncia (artículos 7° y 9°, según el caso). Por lo tanto, el mantenimiento en el régimen general será acompañado de beneficios. Considerando ello, la extensión del plazo para reingreso al Régimen Simplificado que se prevé en el proyecto tiene por objetivo evitar que el pase al régimen general se motive únicamente en el goce transitorio de los beneficios que se proyectan.

e) Se entiende que se estaría haciendo referencia a la causal de exclusión contemplada actualmente en el inciso j) del artículo 20 del Anexo a la Ley 24.977, que reza: *“El importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce (12) meses, totalicen una suma igual o superior al ochenta por ciento (80%) en el caso de venta de bienes o al cuarenta por ciento (40%) cuando se trate de locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecución de obras, de los ingresos brutos máximos fijados en el artículo 8° para la Categoría H o, en su caso, en la categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del citado artículo.”*

De ser ello así, se advierte nuevamente que el análisis de los alcances y de la razonabilidad de dicha previsión excede el objetivo del proyecto bajo estudio, sin perjuicio de que la cuestión planteada pueda ser evaluada frente a futuras reformas del Régimen Simplificado.

Ley 27.202, art. 10. Se plantea la incorporación de un artículo que ponga en vigencia el Monotributo Deportivo:

“Dentro de los 30 días de entrada en vigencia de la presente Ley, la Secretaría de Seguridad Social del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social y la Subsecretaría de Ingresos Públicos de la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas establecerán las categorías del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y de Autónomos, en las que efectuarán los aportes los agentes del deporte y la actividad física comprendidos en los artículos 41 y 42 de la Ley 20655. Una vez dictada la reglamentación, la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá dictar las normas necesarias en un plazo no menor a 30 días y adaptará el link del Portal Monotributo disponible dentro de su WEB a los efectos de que quienes encuadren en el citado régimen puedan adherir al mismo.”

La medida propuesta resulta ajena a los objetivos perseguidos por el proyecto en trámite aunque se toma nota de la inquietud manifestada a los fines de analizar las problemáticas que podrían derivarse de lo dispuesto en el Capítulo XI de la Ley 20.655, en la que se insertan los artículos cuya entrada en vigencia se requiere, en el entendimiento que merecerían un análisis que involucre su compatibilización con otras normas vigentes.

Por último, se pone a disposición la siguiente síntesis de las principales disposiciones contenidas en el Proyecto de Ley del Régimen de Sostenimiento e Inclusión Fiscal para Pequeños Contribuyentes:

Artículo	Destinado a...	Beneficio y condiciones para acceder
2°	Los monotributistas que deberían haber quedado excluidos en cualquier período anterior al 31/12/20.	<p>No quedan excluidos del monotributo, cualquiera fuere la causal de exclusión.</p> <p>Caso particular:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si los ingresos brutos, en algún momento, superaron el importe de la categoría máxima del monotributo, aplicable en función de la actividad, pero nunca lo excedieron en más de un 25% (ver segundo párrafo del artículo 3°). <p>Caso excluido:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los contribuyentes cuya suma de ingresos brutos, en algún momento, superó el 25% del importe de la categoría máxima del monotributo aplicable en función de la actividad (ver primer párrafo del art. 3°).
3°, segundo y tercer párrafo	Los monotributistas que deberían haber quedado excluidos en cualquier período anterior al 31/12/20 ya que sus ingresos brutos, en algún momento, excedieron el límite previsto para la categoría máxima de monotributo, pero sin superarlo en más de un 25%.	<p>No quedan excluidos del monotributo siempre que, en forma conjunta:</p> <p>a. Abonen la diferencia de impuesto integrado y aportes previsionales entre la categoría máxima y los ingresados según la categoría que hubieren revestido a la fecha en la que se hubiera producido el excedente. El pago deberá efectuarse por el mes en que se produjo el excedente por primera vez y por todos los meses siguientes hasta diciembre de 2020, debiendo entenderse incluido el contribuyente durante todo ese plazo en la máxima categoría aplicable.</p>

			<p>b. Paguen, en concepto de impuesto integrado, un monto adicional equivalente a 0,1 sobre la diferencia entre los ingresos brutos devengados y el límite superior de la categoría máxima, vigente en cada momento, considerando el plazo de vigencia de cada uno de los referidos límites superiores. El mismo monto adicional deberá ser ingresado en concepto de aporte a la seguridad social (SIPA y obra social), en caso de corresponder. El pago deberá efectuarse en función de las diferencias generadas desde el mes en que se produjo el excedente y hasta el 31/12/2020.</p> <p>Los monotributistas que no opten por permanecer en el régimen dando cumplimiento con lo anterior, se considerarán excluidos de éste desde las cero (0) hora del día en que se haya excedido el límite de ingresos brutos de la máxima categoría que correspondió a la actividad, siendo de aplicación lo dispuesto en el art. 6°. A su vez, de gozar de los beneficios previstos en este último artículo NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta después de transcurridos 3 años calendario posteriores al de la exclusión o hasta el 1 de enero de 2022, lo que fuera posterior. (artículo 8°)</p>
<p>4°, 8° y 12</p>	<p>SUJETOS CUMPLIDORES</p>		<p>Podrán optar por:</p>
	<p>Aquellos que comunicaron su exclusión al monotributo y solicitaron el alta de los tributos en el Régimen General renunciaron al RS, entre el 1/10/19 y el 31/12/20, cuyos ingresos brutos devengados bajo el Régimen General en ese período...</p>	<p>NO superen, en ningún momento, en más del 25% el importe de los ingresos brutos de la categoría máxima del monotributo.</p>	<p>a. IVA: reducción del saldo deudor que pudiera surgir, en cada período fiscal, de la diferencia entre débitos y créditos fiscales, equivalente al 50% en el primer año; 30% en el segundo año; y 10% en el tercer año, desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se ejerza la opción (rige 36 meses) - art. 12.</p> <p>Los sujetos que hubieren gozado de este beneficio NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta después de transcurridos 3 años calendario, posteriores al de la exclusión o renuncia o 1 año calendario posterior a la finalización del último período fiscal en el que hayan gozado dicho tratamiento de forma completa, lo que fuera posterior. (artículo 8°)</p> <p>b. Volver al monotributo, siempre que encuadren en la definición y condiciones de “pequeño contribuyente” que prevé la ley que regula el RS.</p>

		<p>Sí superen, en algún momento, en más del 25% el importe de ingresos brutos de la categoría máxima del monotributo, pero no excedan el 50% del límite de ventas totales anuales previsto para la categorización como Micro Empresas (art. 5°).</p>	<p>Podrán optar por una reducción del saldo deudor de IVA que pudiera surgir, en cada período fiscal, de la diferencia entre débitos y créditos fiscales, equivalente al 50% en el primer año; 30% en el segundo año; y 10% en el tercer año, desde el primer día del mes siguiente a aquel en que se ejerza la opción (rige 36 meses) -art. 12.</p> <p>En tal caso, NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta después de transcurridos 3 años calendario posteriores al de la exclusión o renuncia o 1 año calendario posterior a la finalización del último período fiscal en el que hayan gozado dicho tratamiento de forma completa, lo que fuera posterior. (artículo 8°).</p>
<p>6° y 8°</p>	<p>Los monotributistas que deberían haber quedado excluidos en cualquier período anterior al 31/12/20 y que sus ingresos brutos, en algún momento, Sí superaron en más del 25% el importe de ingresos de la categoría máxima del monotributo, pero no el 50% del límite de ventas totales anuales previsto para las Micro Empresas, en la medida que lo informen a la AFIP...</p>	<p>Por los hechos imponibles perfeccionados a partir de que la exclusión haya surtido efectos y hasta el 31/12/2020, podrán:</p> <p>a. En el IVA, en cada período fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Calcular el débito fiscal sobre base cierta. • Calcular el crédito fiscal sobre base presunta, considerando: 17,35% del monto total (con IVA) de las compras de bienes, locaciones o prestaciones de servicios gravadas con IVA (se presume una tasa del 21%, sin distinción) + crédito fiscal adicional (equivalente a una doceava parte de la suma que resulte de aplicar el 50% de la alícuota del IVA que corresponda al contribuyente sobre el límite superior de ingresos brutos de la categoría máxima de Monotributo que corresponda a la actividad). <p>Límite de crédito fiscal presunto + adicional: hasta el 75% del débito fiscal real del período que se trate.</p> <p>Estos son los únicos créditos fiscales computables.</p> <p>b. En el impuesto a las ganancias, en cada período</p>	

		<p>fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar las ganancias sobre base cierta. • Determinar las deducciones sobre base parcialmente presunta, del siguiente modo: (i) para facturas emitidas por RI por compras de bienes, locaciones o prestaciones de servicios se deduce el 82,65% del monto total facturado (con IVA) -en reemplazo del gasto real-, (ii) se agrega una deducción especial del 50% del límite superior de ingresos de la categoría máxima de Monotributo que corresponda a la actividad, la cual deberá proporcionarse si el alta en el impuesto tuvo efectos con posterioridad al inicio de un año calendario y (iii) se admiten las restantes deducciones previstas en la ley del tributo. <p>Límite de gastos presuntos + deducción especial: hasta el 75% del importe que surja de la suma de las ganancias brutas de las cuatro categorías del gravamen.</p> <p>Los sujetos que hubieren gozado de estos beneficios NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta después de transcurridos 3 años calendario, posteriores al de la exclusión o hasta el 1 de enero de 2022, lo que fuera posterior. (artículo 8°)</p>
<p>7°, 10, 11 y 12</p>	<p>Los monotributistas que resultaren excluidos o hayan renunciado a fin de obtener el carácter de RI en el Régimen General, durante el año 2021; pero siempre que no tengan ingresos que excedan el 50% del límite de ventas totales anuales previsto para las Micro Empresas.</p>	<p>Por los hechos imponible perfeccionados durante el año calendario 2021, podrán:</p> <p>a. En el IVA, en cada período fiscal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Calcular el débito fiscal sobre base cierta. • Adicionar al crédito fiscal real un crédito fiscal presunto equivalente a una doceava parte de la suma que resulte de aplicar el 50% de la alícuota del IVA que corresponda al contribuyente sobre el límite superior de ingresos brutos de la categoría máxima de Monotributo que corresponda a la actividad. <p>Límite de crédito fiscal real + adicional: hasta el 75% del débito fiscal real del período que se trate o el 100% del crédito fiscal real, lo mayor.</p>

		<p>b. En el impuesto a las ganancias:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Determinar las ganancias sobre base cierta. • Adicionar a las deducciones de la base imponible que admite la ley del tributo una deducción especial equivalente al 50% del límite superior de ingresos de la categoría máxima de Monotributo que corresponda a la actividad, la cual deberá proporcionarse si el alta en el impuesto tuvo efectos con posterioridad al inicio de un año calendario. <p>Límite de la deducción adicional + gastos reales deducibles de la categoría de renta que corresponda: hasta el 75% del importe que surja de la suma de las ganancias brutas de las cuatro categorías del gravamen o hasta el monto de los gastos reales deducibles de dichas categorías, lo mayor.</p> <p>Todos los sujetos, excepto los excluidos por AFIP, también tendrán el beneficio de reducción del saldo deudor de IVA que pudiera surgir por diferencia entre débitos y créditos fiscales, en cada período fiscal, equivalente al 50% en el año 2022; 30% en el año 2023; y 10% en el año 2024 (art. 12).</p> <p>Los sujetos que hubieren gozado de estos beneficios NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta el 1 de enero de 2025 (3 años calendario desde la exclusión en 2021) o hasta el 1 de enero de 2026 para el caso en que hayan gozado de la reducción del saldo deudor de IVA (artículos 10 y 11).</p>
<p>9°, 10, 11 y 12</p>	<p>Procedimiento permanente de transición al Régimen General.</p> <p>Contribuyentes que resulten excluidos o renuncien al monotributo a fin de obtener el carácter de RI en el Régimen General, a partir del año 2022; siempre que no tengan ingresos</p>	<p>Para los hechos imponibles perfeccionados durante el primer período fiscal finalizado con posterioridad a dejar el monotributo:</p> <p>a. Determinación de IVA sobre base cierta, pero se permite adicionar al crédito fiscal real el IVA que les fue facturado por compras de bienes, locaciones o prestaciones de servicios efectuadas en los 12 meses anteriores a dejar el monotributo, que hubiesen estado vinculadas con la misma actividad por la que se declara el impuesto.</p>

	<p>que excedan el 50% del límite de ventas totales anuales previsto para las Micro Empresas.</p>	<p>b. Determinación de IG sobre base cierta, pero se permite deducir como gasto de la categoría que corresponda el monto neto del IVA que les fue facturado por compras de bienes, locaciones o prestaciones de servicios efectuadas en los 12 meses anteriores a dejar el monotributo, en la medida que hubieren estado vinculadas con la misma actividad por la que se declara el impuesto.</p> <p>Todos los sujetos, excepto los excluidos por AFIP, también tendrán el beneficio de reducción del saldo deudor de IVA que pudiera surgir de la diferencia entre débitos y créditos fiscales, en cada período fiscal, equivalente al 50% en el primer año; 30% en el segundo año; y 10% en el tercer año, desde el primer período fiscal del año calendario siguiente al que tenga efectos la exclusión o renuncia (rige 36 meses) -art. 12.</p> <p>NO podrán reingresar al Régimen Simplificado hasta después de transcurridos 3 años calendario, posteriores al de la exclusión o renuncia o 1 año calendario posterior a la finalización del último período fiscal en el que hayan gozado de alguno de los beneficios descriptos en los párrafos precedentes de forma completa, lo que fuera posterior. (artículos 10 y 11)</p>
--	--	---

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.02.12 19:02:28 -03:00

Marisa Oberkersch
Directora
Dirección de Imposición Directa
Ministerio de Economía

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2021.02.12 19:04:30 -03:00

Ana Paula Locurscio
Director
Dirección de Imposición Indirecta
Ministerio de Economía

Juan José Imirizaldu
Director Nacional
Dirección Nacional de Impuestos
Ministerio de Economía