

Los cambios al Monotributo introducidos por la Ley Nro. 25.865 y el Decreto Nro. 806/04.¹

*Silvia Guadalupe Catinot
Ricardo Fenochietto*

<i>1. El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.</i>	3
1.1. Delegación de facultades al Poder Ejecutivo Nacional y exclusión de ciertas actividades.....	3
1.2. Delegación de facultades a la AFIP.....	4
1.3. Impuesto a la ganancia mínima presunta.....	4
1.4. Quiénes pueden ingresar.....	4
1.5. Ingresos brutos.....	5
1.6. Recursos de la Seguridad Social.....	5
1.6.1. Para empleadores.....	5
1.6.2. Para trabajadores independientes.....	6
1.6.3. Beneficios.....	6
1.6.4. Exenciones.....	7
1.7. Categorías e impuesto a ingresar.....	7
1.8. Cómo categorizarse.....	9
1.9. Categorización de oficio.....	11
1.10. Sociedades de hecho y comerciales irregulares.....	11
1.11. Inscripción en el RSPS.....	12
1.12. Recategorización.....	14
1.13. Fecha y forma de pago.....	15
1.13.1. Reintegro.....	15
1.14. Opción, renuncia y cese.....	16
1.15. Baja retroactiva y baja automática.....	16
1.16. Exclusiones.....	17
1.17. Facturación.....	18
1.18. Exhibición de identificación y comprobante de pago.....	19
1.19. Normas referidas al IVA.....	19
1.20. Normas referidas al impuesto a las ganancias.....	20
1.21. Régimen especial de fiscalización.....	21
<i>2. Pequeños contribuyentes eventuales (PCE).</i>	22
2.1. Exclusión del régimen.....	22
2.2. Régimen de facturación y registración.....	22
2.3. Régimen de pago y vencimientos.....	22
<i>3. Asociados a cooperativas de trabajo.</i>	23

El 19/01/04 se publicó en el Boletín Oficial la Ley N 25.865 que introdujo importantes modificaciones a la Ley del impuesto al valor agregado, reemplazó el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (en adelante RSPC)², derogó y reemplazó el Régimen Especial de Seguridad Social para Pequeños Contribuyente Eventuales (en adelante PC Eventuales) y estableció un régimen de facilidades de pago para las deudas del RSPC y para aquéllas derivadas de aportes previsionales de los trabajadores autónomos.

A su vez, el 25/06/04 se publicó en el Boletín Oficial el Decreto N 806/04 (en adelante el DR) con el objeto de reglamentar la Ley N 25.865; el 28/6/04 la Resolución General de la AFIP N° 1695 (en adelante la RG 1695) que implementa el nuevo gravamen, el 1/7/04 la Resolución General de la AFIP N° 1697 (en adelante la RG 1697) que adecua el régimen de registración y facturación vigente a las nuevas normas y la Resolución General AFIP N° 1699 (en adelante la

¹ Este artículo fue publicado en la Revista Impuestos Nro 15. Agosto de 2004.

² Ello implicó el reemplazo del Anexo de la Ley N 20.977.

RG 1699) a efectos de dictar un texto unificado de las distintas resoluciones generales dictadas con relación al régimen en cuestión.

Conforme el artículo 20 de la Ley N 25.865, las disposiciones contenidas en su Título I (modificaciones a la ley del IVA y al RSPC) surtirán efecto a partir de la fecha que disponga el Poder Ejecutivo Nacional (en adelante PEN), la que no podrá superar los 180 días contados desde la fecha de publicación oficial. A través del artículo 95 del Decreto N 806/04 se dispuso que las disposiciones contenidas en el Título I de dicha ley y del decreto resultarán de aplicación a partir del 1 de junio de 2004 inclusive, sólo respecto de la obligación indicada en el artículo 86³, del empadronamiento previsto en el artículo 87⁴ y de la adhesión al RSPC por inicio de actividades. Las restantes disposiciones de dicho Título y del DR entrarán en vigencia a partir del 1 de julio de 2004, inclusive.

En síntesis, el nuevo régimen mejora algunos aspectos que eran defectuosos en el régimen vigente, a saber:

1. Establece que quienes ejercen profesiones universitarias, cuyos ingresos brutos hubieran sido iguales o inferiores a \$36.000, amparados o no en una medida judicial, podrán mantener su condición de Responsable No Inscripto (en adelante RNI), hasta que las nuevas normas del texto legal cobren vigencia.

2. Como corresponde, los artículos de la ley del IVA que, en los hechos, habían sido derogados por un decreto del PEN se eliminan por medio de una ley.

3. En algunos aspectos es más simple, pues no establece la obligación de declarar personal en relación de dependencia en determinadas categorías, y no prevé un régimen especial para agropecuarios (más allá de algunas distinciones que efectúa para los productores primarios).

4. En algunos aspectos es más equitativo dado lo siguiente:

a. No establece distinción entre profesionales. Estos, como el resto de los contribuyentes, podrán sustituir su aporte autónomo, lo cual constituye una significativa rebaja de la elevada presión tributaria que éstos soportaban en comparación al resto de los contribuyentes.

b. Se establece la figura de la renuncia retroactiva, lo cual evita a quienes omitan denunciar la baja oportunamente convertirse en deudores del Fisco, por más que no realicen actividad.

c. Dispone que se encuentran exentos de efectuar aporte autónomo los sujetos que, simultáneamente con la actividad por la cual adhieran al RSPC, se encuentren realizando una actividad en relación de dependencia y aporten en tal carácter al régimen nacional o a algún régimen provincial previsional.

Sin embargo, puede decirse que mantiene o agudiza algunos defectos del régimen anterior:

a. Incrementa su complejidad al prever que la recategorización se efectúe en forma cuatrimestral, contrariando la naturaleza del propio régimen.

b. Aumenta sensiblemente la presión en los aportes y contribuciones a la seguridad social para los empleadores con trabajadores en relación de dependencia, lo que constituye un nuevo cambio de reglas.

³ Los RNI que no reúnan las condiciones para adherir al RSPC o no lo hagan hasta el 30/6/04, plazo extendido hasta el 20/7/04 (RG 1695, art. 7°), deberán liquidar el IVA por el régimen general a partir del 1/07/04.

⁴ Plazo extendido hasta el 20/7/04 por el art. 1° de la RG 1695.

El presente trabajo tiene por finalidad describir los aspectos más relevantes del nuevo RSPC, sin incluir las normas de procedimiento, medidas precautorias y sanciones incluidas en el Capítulo XI del Anexo de la Ley N 20.977 (en adelante el Anexo). En la sección 1 analizaremos las disposiciones aplicables a los pequeños contribuyentes (en adelante PC) que adhieran al RSPC. En la sección 2 las que alcanzan a los PC eventuales. Por último, en la sección 3 haremos una breve síntesis de las que alcanzan a los integrantes de las cooperativas de trabajo. A efectos didácticos y para una mejor comprensión y ubicación del lector en las normas, cada vez que lo creamos conveniente indicaremos entre paréntesis el artículo de la ley 25.865, el de su Anexo, el del DR o el de las resoluciones generales donde se encuentra la disposición que analizamos, anteponiendo a ellos la siglas L, A, DR o RG respectivamente (ej.: L, art. 17 = art. 17 de la ley 25.685; A, art. 17 = art. 17 del Anexo; DR, art. 17 = art. 17 del DR RG, art. 17 = art. 17 de la RG 1695). Asimismo, en algunas oportunidades indicaremos también el párrafo del artículo a través de las siguientes siglas: pp = primer párrafo; sp = segundo párrafo; tp = tercer párrafo; cp = cuarto párrafo.

1. El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes.

1.1. Delegación de facultades al Poder Ejecutivo nacional y exclusión de ciertas actividades

Se delega en el PEN la facultad de (i) incrementar hasta en un 50% los parámetros para determinar las categorías, (ii) modificar en un 10% los importes del impuesto integrado o (iii) bonificar en hasta un 20% el impuesto integrado a aquellos contribuyentes que cumplan con una determinada modalidad de pago o con sus obligaciones formales y materiales en término (A, arts. 12, tc y cp y art. 10, sp).

SC A su vez, y sin que se le hubiera delegado tal facultad, el PEN, a través del segundo párrafo del artículo 1° del DR, excluye del RSPC los ingresos provenientes de prestaciones e inversiones financieras y compraventa de valores mobiliarios y los provenientes de participaciones en sociedades no incluidas en el mismo. Ello no se ajusta a derecho al menos por dos motivos:

1. Esta disposición no complementa ni reafirma algo establecido por la ley, sino que en cierta forma contradice su espíritu. Si el legislador excluyó a otros sujetos (por ej., a quienes realicen importaciones) y no a quienes obtuvieran ingresos provenientes de prestaciones financieras y compraventa de valores, es porque no fue su voluntad excluir a estos últimos.

2. El artículo 18 del Anexo de la Ley 20.977 que en esta oportunidad se sustituye facultaba “..al Poder Ejecutivo Nacional para incluir o excluir actividades del presente Régimen Simplificado por el término de un año a partir de la fecha de publicación de la presente ley”. En oportunidad de analizarlo al ser sancionada la ley ya nos inclinamos por sostener que esa concesión de facultades era lo suficientemente amplia como para no cumplir con el artículo 76 de nuestra Carta Magna “..que prohíbe la delegación legislativa en el Poder Ejecutivo, salvo en determinadas materias de administración o de emergencia pública, con plazo fijado para su ejercicio y dentro de las bases de delegación que el Congreso establezca.” No se le fijaba ninguna otra base, tope o limitación que no sea el plazo de un año desde la publicación de la ley. Sino se ajustaban a derecho las exclusiones del PEN, como consecuencia de la amplia delegación del Legislativo, mucho menos aquéllas que ahora se efectúen sin tal delegación.

El RSPC implica menor presión tributaria que los gravámenes que sustituye. Consecuentemente la no inclusión de una actividad determinada, implica crear a quienes la ejerzan un impuesto, que sólo puede ser creado mediante una ley.

1.2. Delegación de facultades a la AFIP

Se faculta a la AFIP para dictar las normas de implementación de este gravamen, verificar por medio de jubilados y estudiantes el cumplimiento de este régimen, y suscribir convenios con las provincias, municipios y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para la aplicación, percepción y fiscalización de este gravamen (A arts. 53, 54, 55 y 56). A su vez, a través del DR el PEN le delega la facultad de establecer:

a. Que los sujetos adheridos deban actuar como agentes de retención y/o percepción (DR, art. 28, pp). Esto es realmente novedoso por cuanto es costumbre delegar tal responsabilidad a los grandes contribuyentes; y también es discutible desde la legalidad puesto que tal facultad debería surgir por imperio de una ley.

1. El procedimiento para identificar las actividades económicas por las cuales se efectúa la adhesión al RSPC y de determinar las actividades a las que no resultarán de aplicación los parámetros: superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida o precio máximo unitario de venta (DR, art. 20).

1.3. Impuesto a la presunta.

Se dispone que quienes adhieran al RSPC se encuentran exentos del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta desde su entrada en vigencia (L, art. 17), es decir, desde el 1/7/2004 (DR, art. 95). Algo completamente razonable, pues este tributo funciona como un complemento del impuesto a las ganancias⁵, del cual se encuentran exentos quienes adhieran al RSPC. Se aclara que la exención rige a partir del primer día del mes siguiente al de la adhesión, debiendo, en su caso, determinarse e ingresar el impuesto proporcional correspondiente hasta el mes de la adhesión (DR, art. 90).

1.4. Quienes pueden ingresar.

El artículo 2° del Anexo de la Ley N 24.977 (con las modificaciones de la Ley N 25.865) establece que se considera PC a las personas físicas (incluidas las que realicen una actividad primaria y las integrantes de las cooperativas de trabajo, en los términos que establece la ley), a las sucesiones indivisas y a las sociedades de hecho e irregulares que tengan un máximo de 3 socios, siempre que no superen los parámetros máximos de categorización (superficie ocupada, energía consumida y precio unitario máximo de venta⁶), no realicen importaciones y en el año calendario inmediato anterior hubieran obtenido ingresos brutos iguales o inferiores a:

- a. \$ 72.000 para el caso de quienes presten servicios, y
- b. \$ 144.000 para quienes vendan cosas muebles, realicen obras o actividades primarias.

Consecuentemente, quedaron excluidos del régimen y deben desempeñarse como Responsables Inscriptos en el IVA (en adelante RI) las sociedades con personería jurídica (SA; SRL; SCA, etc) y quienes, pese a no superar dichos montos de ingresos brutos, superen el máximo de algún parámetro categorizador.

⁵ Ello independientemente a que sea el impuesto a las ganancias el que se pueda computar como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta y no viceversa.

⁶ Mientras que el régimen sustituido establece un precio máximo de venta por cada categoría (por ej., \$100 para la 0 y \$ 870 para la VII), el nuevo régimen establece un solo precio máximo de \$ 870, únicamente para el supuesto de venta de cosas muebles.

Quienes presten servicios y además vendan cosas muebles o realicen obras o una actividad primaria deben categorizarse por la actividad principal (entendiendo como tal aquella por la que se obtenga los mayores ingresos brutos) y pagar por la totalidad de los ingresos. Si la actividad principal es la prestación de servicios quedarán excluidos del régimen si los ingresos brutos del conjunto de actividades superan los \$ 72.000; si la actividad principal en cambio es otra, quedarán excluidos si dichos ingresos superan los \$1 44.000 (A, art. 3, pp). Además, a efectos de la inclusión y categorización, no sólo se deberán acumular los ingresos brutos sino también las magnitudes físicas y considerar los topes previstos para la actividad principal (DR, art. 6°).

El DR también aclara que:

1. Los trabajadores del servicio doméstico que no puedan encuadrarse en el Régimen Especial de Seguridad Social establecido por el Título XVIII de la ley 25.239, podrán adherir al RSPC, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en el Anexo.
2. La sucesión indivisa continuadora de un PC incluido en el RSPC podrá permanecer en el mismo.

1.5. Ingresos brutos.

Conforme lo dispuesto por el último párrafo del artículo 3° del Anexo deben considerarse tanto los ingresos obtenidos por cuenta propia como los obtenidos por cuenta ajena, neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza. EL DR aclara que:

1. Los ingresos brutos a considerar son los devengados en cada período considerado y **no** los percibidos (DR, art. 8).
2. Deben incluirse los impuestos nacionales, excepto (i) el impuesto interno a los cigarrillos (tanto el regulado por el art. 15 de la ley 24.674 como el de emergencia establecido por la ley 24.625) y (ii) el impuesto a los combustibles líquidos y el gas natural, establecido por esta última norma (DR, art. 9).
3. No deben considerarse los ingresos correspondientes a la venta de bienes de uso, entendiendo por tales aquéllos cuyo plazo de vida útil supera la dos años y en tanto hayan permanecido como mínimo doce meses desde su habilitación en el patrimonio del PC (DR, art. 10).
4. No deben computarse como ingresos brutos los provenientes de cargos públicos, sueldos en relación de dependencia, jubilaciones nacionales o provinciales, la dirección o participación en sociedades no comprendidas en el RSPC, ni los provenientes de prestaciones e inversiones financieras y compraventa de valores mobiliarios. Respecto de estos ingresos, se deberá cumplir con las obligaciones previsionales e impositivas generales establecidas (DR, art. 11)..

1.6. Recursos de la Seguridad Social.

1.6.1. Para empleadores.

El empleador que opte por el RSPC deberá ingresar los aportes y contribuciones a la seguridad social (SIJP, INSSJP, Seguro de Salud, Asignaciones Familiares, Fondo Nacional de Empleo y ART) de su personal en relación de dependencia por el régimen general. Esto constituye un incremento de presión respecto del régimen anterior por el que debía aportarse obligatoriamente \$ 80 por trabajador, importe que comprendía los aportes y contribuciones al

Seguro de Salud y las contribuciones al SIJP⁷. Los PC que hubieran adherido al RSPC con anterioridad al 30/6/04 deberán efectuar los aportes por el régimen general a partir del 1/7/04; A su vez, quienes lo hagan con posterioridad deberán hacerlo a partir de ese momento.

1.6.2. Para trabajadores independientes

Se incluye a quienes ejercen profesiones liberales:

1. Sustituyen su aporte autónomo por uno de \$57 [art. 40, incs. a) y b) A] conformado por:

- a. \$35 con destino al Régimen Previsional Público del SIJP, y
- b. \$22 al Sistema Nacional del Seguro de Salud instituido por las leyes 23.660 y 23.661, de los cuales el 10% se destinará al Fondo Solidario de Redistribución (DR, art. 63).

El PC podrá asimismo efectuar un aporte adicional de:

a. \$19 con destino al Régimen de Obras Sociales por la incorporación de cada integrante del grupo familiar (A, art. 40, inc. c) de los cuales el 10% se destinará al Fondo Solidario de Redistribución (DR, art. 63).

b. \$33 e incorporarse al Régimen de Capitalización del SIJP (A, art. 41). Quienes ejercieran esta opción podrán también efectuar aportes voluntarios adicionales conforme lo previsto por los artículos 56 y 57 de la ley 24.241 y sus modif. (DR, art. 67)⁸ (Ricardo: fijate que el art. 67 habla de la opción del art. 41 del Anexo y que conforme la redacción dada a este último hay dos opciones. En principio, pareciera que para ambas funciona el aporte adicional. Me parece que en la cita deberíamos hacer más hincapié en esto que en lo que dice la RG) También podrá optar con dicho aporte por permanecer en el régimen de reparto con la totalidad de los beneficios públicos, incluida la Prestación Adicional por Permanencia.

Dichos aportes adicionales resultan de pago obligatorio y por el mismo importe, hasta el mes en que el PC comunique las modificaciones que hubieren tenido lugar, mediante transacción en la página "web" de la AFIP (DR, art. 62 y RG 1699, art. 30).

Las cotizaciones previsionales no podrán ser objeto de fraccionamiento, excepto en el supuesto de:

- a. Los trabajadores jubilados con anterioridad al 15 de julio de 1994 (ver punto 1.6.4, apartado 2, de este trabajo).
- b. Los PC Eventuales (ver punto de este trabajo).
- c. Casos en los que haya existencia de pagos a cuenta o retenciones sufridas o concesión de planes de facilidades de pago (DR, art. 61).

1.6.3. Beneficios.

Los aportes efectuados por el PC darán derecho al goce de las siguientes prestaciones:

1. PBU, retiro por invalidez o pensión por fallecimiento (sin perjuicio de las que puedan corresponder al trabajador en el SIJP por los períodos que hubiera aportado al régimen general, DR, art. 70),

⁷ Para mayor detalles al respecto ver Ricardo Fenochietto: Régimen de regularización y modificaciones en el IVA y en el Monotributo. Revista Impuestos, N° 3, febrero de 2004, pág. 32.

⁸ El art. 31 de la RG 1699 ratifica esta prerrogativa, pero sin especificar que alcanza sólo a los trabajadores que opten por efectuar el aporte adicional al régimen de capitalización. No obstante ello, los art. 56 y 67 de la ley 24.241, son de aplicación para el régimen de capitalización únicamente.

2. la prestación correspondiente al régimen de capitalización, si efectuara los aportes correspondientes,
3. las prestaciones del INSSJP (PAMI) y
4. las prestaciones del Sistema Nacional de Seguro de Salud (obra social). Al momento de adhesión, el PC podrá elegir la obra social que le efectuará las prestaciones.

Para acceder a dichas prestaciones el PC deberá estar al día con sus aportes, pudiendo el agente del Seguro de Salud disponer su desafiliación ante la falta de 3 pagos mensuales y consecutivos, o 5 alternados.

Si el PC adhiere por vez primera al RSPC en esa oportunidad podrá elegir adherirse al régimen de capitalización abonando los \$ 33 adicionales por mes, en los términos el art. 41 del Anexo y la obra social. En este último caso, de corresponder, deberá unificar su aporte destinándolo a la obra social a la que aporta su cónyuge. A tal fin deberá identificar la CUIT o CUIL que habiliten la unificación (DR, art. 80).

Una vez que el PC hubiera optado por una obra social (sea que elija en esta oportunidad por el RSPC o antes del 30/6/04) y deseara cambiarla deberá hacerlo por los mecanismos reglados a tales efectos (DR, art. 87), resultando de aplicación las disposiciones del Decreto N 504/98 y sus modif. (RG 1699, art. 10). Es decir, el PC que ya adhirió al RS podrá ejercer la opción de cambio de obra social una vez por año, haciéndose efectiva a partir del primer día hábil del tercer mes posterior a la presentación de la solicitud.

1.6.4. Exenciones

Se encuentran exentos de efectuar los aportes enunciados en el punto 1.6.2 de este trabajo los trabajadores autónomos:

1. Menores de 18 años.
2. Que al 15 de julio de 1994 fuera beneficiarios de prestaciones de jubilación ordinaria o por edad avanzada, o a esa fecha reunieren los requisitos para obtener dichos beneficios. Si se hubieran jubilado por el nuevo régimen (ley 24.241 y sus modif.) sólo deberán efectuar el aporte de \$ 35 con destino al Régimen Previsional Público, sin derecho a beneficio ni reajuste.
3. Que, simultáneamente con la actividad por la cual adhieren al RSPC, se encuentren realizando actividad en relación de dependencia y aporten en tal carácter al régimen nacional o a algún régimen provincial previsional.
4. Profesionales universitarios que por esa actividad se encontraren obligatoriamente afiliados a uno o más regímenes provinciales para profesionales. No obstante, podrán adherir voluntariamente al régimen de recursos de la seguridad social para PC, en cuyo caso deberán aportar la totalidad de las cotizaciones previsionales fijas (DR, art. 60).
5. Quienes se encuentren obligados con otros regímenes provisionales (ampliación del beneficio de manera genérica dispuesta por el art. 32 de la RG 1699).
6. Que adhieran exclusivamente por su condición de locadores de bienes muebles o inmuebles (DR, art. 59). Estos también podrán adherir voluntariamente al Régimen Especial de los recursos de la seguridad social (RG 1699, art. 33).

1.7. Categorías e impuesto a ingresar.

A través del artículo 8° del Anexo se establecen las categorías del nuevo régimen:

Categorías por locaciones y/o prestaciones de servicios

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía Eléctrica Consumida Anualmente
A	Hasta \$ 12.000	Hasta 20 m ²	Hasta 2.000 KW
B	Hasta \$ 24.000	Hasta 30 m ²	Hasta 3.300 KW
C	Hasta \$ 36.000	Hasta 45 m ²	Hasta 5.000 KW
D	Hasta \$ 48.000	Hasta 60 m ²	Hasta 6.700 KW
E	Hasta \$ 72.000	Hasta 85 m ²	Hasta 10.000 KW

Categorías del resto de las actividades

Categoría	Ingresos Brutos	Superficie Afectada	Energía Eléctrica Consumida Anualmente
F	Hasta \$ 12.000	Hasta 20 m ²	Hasta 2.000 KW
G	Hasta \$ 24.000	Hasta 30 m ²	Hasta 3.300 KW
H	Hasta \$ 36.000	Hasta 45 m ²	Hasta 5.000 KW
I	Hasta \$ 48.000	Hasta 60 m ²	Hasta 6.700 KW
J	Hasta \$ 72.000	Hasta 85 m ²	Hasta 10.000 KW
K	Hasta \$ 96.000	Hasta 110 m ²	Hasta 13.000 KW
L	Hasta \$ 120.000	Hasta 150 m ²	Hasta 16.500 KW
M	Hasta \$ 144.000	Hasta 200 m ²	Hasta 20.000 KW

A su vez se establecen los siguientes importes a ingresar en forma mensual en reemplazo de los impuestos sustituidos y por aporte como trabajador autónomo:

Impuesto a ingresar por el nuevo régimen y por el que se sustituye

Ing. Brut. anuales	Nuevo régimen ⁹										Régimen a sustituir	
	Prestación de servicios					Resto de las actividades					Categoría	Importe mensual ¹⁰
	Categoría	Imp	Jub.	OS	Total	Categoría	Imp	Jub.	OS	Total		
12.000	A	33	35	22	90	F	33	35	22	90	0	88
24.000	B	39	35	22	96	G	39	35	22	96	I	94
36.000	C	75	35	22	132	H	75	35	22	132	II	130
48.000	D	128	35	22	185	I	118	35	22	175	III	173
72.000	E	210	35	22	267	J	194	35	22	251	IV	249
96.000	Excluidos del régimen, deben desempeñarse como RI en el IVA y liquidar ganancias por el régimen general					K	310	35	22	367	V	339
120.000						L	405	35	22	462	VI	428
144.000						M	505	35	22	562	VII	519

Como puede observarse, el nuevo régimen implica mayor presión tributaria sobre todo en las categorías más elevadas (el incremento asciende a \$ 43 en la mayor). Quienes realicen una actividad primaria o presten servicios sin local fijo, se categorizarán exclusivamente por el nivel

⁹ La columna Imp (Impuesto) indica el importe que debe abonarse en sustitución del impuesto a las ganancias e IVA. Las demás (Jub = jubilación y OS = Obra Social) el aporte que deben efectuar los trabajadores autónomos. Como se explicó en 1.6.1, los aportes y contribuciones por los trabajadores independientes son los del régimen general.

¹⁰ Incluye el impuesto integrado, que varía de acuerdo a cada categoría, más \$ 55 fijo de recursos de la seguridad social.

de ingresos brutos. Las sociedades sólo podrán categorizarse a partir de la Categoría D o J, en adelante.

La ley 25.865 eliminó la exigencia establecida por el artículo incorporado a continuación del 7° al Anexo de la ley 24.977 por la ley 25.239, a través del cual se exigía para las categorías IV y superiores contar con una cantidad mínima de personal para poder ingresar al régimen.

1.8. Cómo categorizarse.

Se considerará correctamente categorizado al responsable, cuando se encuadre en la categoría que corresponda al mayor valor de sus parámetros, ingresos brutos o magnitudes físicas, para lo cual deberá inscribirse en la categoría en la que no supere el valor de ninguno de los parámetros dispuestos para ella (A, art. 9°, sp). Así como en el régimen anterior, si por dos parámetros el PC quedaba comprendido en una categoría y por otro en una superior, entonces deberá tributar por esta última.

A los efectos de la categorización correspondiente a la entrada en vigencia del régimen, deberán considerarse los ingresos brutos devengados y la energía eléctrica consumida durante los doce meses calendarios anteriores al mes de abril de 2004 inclusive, y la superficie ocupada y el precio máximo de venta al 30/4/04 (RG, 1695 art. 22).

Como norma general, a la finalización de cada cuatrimestre deberán considerarse los niveles de los parámetros correspondientes a los últimos doce meses si el contribuyente realizó la actividad en todos ellos. Pero además deberán observar lo establecido por el artículo 2 del Anexo: los ingresos brutos devengados y el nivel de los parámetros categorizadores durante el año calendario anterior no deberán superar los niveles máximos establecidos en los artículos 3 y 8 del Anexo (por ej. \$ 72.000 de ingresos brutos devengados para servicios durante el año 2003 y superficie máxima y consumo de energía durante el mismo período hasta 85 m² y 10000 kw durante el mismo período). Es decir, que si los ingresos brutos de un abogado, durante el período 1/5/03 al 30/4/04 son \$ 70.000, pero los del período 1/1/03 al 31/12/03 fueron \$ 75.000 resultará excluido, no podrá optar por el RS.

Energía eléctrica consumida. La energía consumida que debe considerarse a los efectos de la categorización es la que surge de las facturas cuyos vencimientos hayan operado en el período que corresponda considerar según se trate de adhesión o recategorización (DR, art. 16, pp y RG 1699, art. 12). Si el contribuyente posee más de una unidad de explotación deberá sumar los consumos de cada una de ellas (DR, art. 16, sp).

Superficie afectada. A los efectos de la categorización sólo debe considerarse como superficie afectada el espacio físico destinado a la atención del público; en consecuencia, no corresponde considerar aquella en la que no se realice la actividad (por ejemplo depósitos, estacionamientos, jardines, accesos a los locales, etc.). A su vez, cuando se posea una o más unidades de explotación deberá, de corresponder, sumarse las superficies afectadas de cada unidad de explotación. (DR art 17).

De tratarse de actividades que por su naturaleza no requieran lugar físico para su desarrollo, el responsable se categorizará considerando exclusivamente los ingresos brutos (DR art 21).

Precio unitario máximo de venta. Es el precio de contado de cada unidad del bien ofrecido o comercializado (DR, art 18).

Local o establecimiento con más de un responsable. Como el RSPC genera menor presión tributaria que la que recae sobre un contribuyente que debe liquidar los impuestos que éste sustituye (IVA y ganancias) conforme disponen los respectivos regímenes, pueden eludirse o evadirse las obligaciones tributarias de estos últimos gravámenes incluyendo en el RSPC a personas o sociedades, cuyos ingresos o restantes parámetros superan los límites máximos, mediante su subdivisión en varias personas. Por ejemplo, una SA de tres socios que vende cosas muebles por \$300.000 al año podría disolverse legalmente pero en los hechos continuar funcionando como una sociedad en un mismo espacio físico y cada uno de los socios inscribirse en el RSPC.

Para evitar tal procedimiento, no se admitirá más de un responsable por un mismo local o establecimiento, excepto cuando los PC desarrollen las actividades en espacios físicamente independientes, subdivididos y de carácter autónomo (DR, art. 19). A los fines de la categorización, debe considerarse:

a. De tratarse de actividades que se realicen en forma simultánea en un mismo establecimiento.

1. Superficie: el espacio físico destinado por cada uno de los sujetos, exclusivamente, al desarrollo de su actividad.

2. Energía eléctrica: la consumida por cada uno de los sujetos o, en su caso, la asignada por ellos proporcionalmente a cada actividad.

b. De tratarse de utilización del local o establecimiento en forma no simultánea:

1. La superficie del local o establecimiento afectado a la actividad, y

2. La energía eléctrica consumida en forma proporcional al número de sujetos.

Actividades que por su naturaleza no requieran lugar físico para su desarrollo. En este supuesto el responsable deberá categorizarse considerando exclusivamente los ingresos brutos.

Actividades a las que no resultarán de aplicación los parámetros. A través del art. 20 del DR se faculta a la AFIP a determinar, para cada caso, las actividades a las que no resultarán de aplicación los parámetros: superficie afectada a la actividad, energía eléctrica consumida o precio máximo unitario de venta. En uso de dichas facultades la AFIP, a través del artículo 13 de la RG 1699, dispuso que:

a. El parámetro “superficie afectada a la actividad” no fuera aplicable en los siguientes casos:

1. Servicios de playas de estacionamiento, garajes y - lavaderos de automotores.

2. Servicios de prácticas deportivas (clubes, gimnasios, canchas de tenis y "paddle", piletas de natación y similares).

3. Servicios de diversión y esparcimiento (billares, "pool", "bowling", salones para fiestas infantiles, peloteros y similares).

4. Servicios de alojamiento y/u hospedaje prestados en hoteles, pensiones, etc. (excepto en alojamientos por hora).

5. Explotación de carpas, toldos, etc. en playas o balnearios.

6. Servicios de "camping" y guarderías náuticas.

7. Servicios de enseñanza, instrucción y capacitación y los prestados por jardines de infantes, guarderías y jardines materno - infantiles.

8. Servicios prestados por establecimientos geriátricos y hogares para ancianos.
 9. Servicios de reparación, mantenimiento, conservación e instalación de equipos y accesorios, relativos a rodados, sus partes y componentes.
 10. Servicios de depósito y resguardo de cosas muebles.
 11. Locaciones de bienes inmuebles.
- b. El parámetro energía eléctrica consumida no fuera aplicable en:
1. Lavaderos de automotores.
 2. Expendio de helados.
 3. Servicios de lavado y limpieza de artículos de tela, cuero y/o de piel, incluso la limpieza en seco, no industriales.
 4. Explotación de kioscos.
 5. Explotación de juegos electrónicos, efectuada en localidades cuya población resulte inferior a cuatrocientos mil (400.000) habitantes, de acuerdo con los datos oficiales publicados por el I.N.D.E.C., correspondientes al último censo poblacional realizado.

1.9. Categorización de oficio.

La figura de la categorización de oficio, aunque con algunas diferencias, existía en el régimen que se sustituye. De acuerdo con lo establecido por el artículo 11 del Anexo, cuando la AFIP verifique que las operaciones de los contribuyentes inscriptos en el RSPC no se encuentran respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, obras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o por la emisión de sus respectivas facturas o documentos equivalentes se presumirá, salvo prueba en contrario, que los mismos tienen ingresos brutos anuales superiores a los declarados en oportunidad de su categorización, lo que dará lugar a:

1. Que se los excluya de oficio a cuyo fin la AFIP deberá aplicar el procedimiento de determinación de oficio (art. 16 de la ley 11683, t.o. 1998 y sus modif.), no pudiendo reingresar al régimen hasta después de transcurridos 3 años calendarios posteriores al de la exclusión¹¹.
2. Que la exclusión del régimen se efectúe con independencia de las sanciones de clausura que pudieran corresponder por aplicación del artículo 40 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.).

Las resoluciones de recategorización deberán exigir las diferencias de impuesto a partir del segundo mes siguiente al del último mes del cuatrimestre en el que se produjo el hecho que motiva la recategorización (DR, art. 35).

1.10. Sociedades.

1. Sólo podrán categorizarse las sociedades de hecho y comerciales irregulares a partir de la Categoría D o J, en adelante (A, art. 9° up), en la medida que tengan un máximo de tres socios.
2. Como en el régimen anterior, el importe a pagar se incrementará en un 20% del impuesto integrado (no del total) por cada uno de los socios integrantes de la sociedad.
3. Cada uno de los socios deberá efectuar un aporte autónomo (A, art. 42).

¹¹ Cuando corresponda la exclusión de oficio, por las causas indicadas en los Artículos 11 y 21 del Anexo, en el acto que así lo disponga se procederá a la determinación de los impuestos y de los recursos de la seguridad social adeudados por el contribuyente.

4. Para que las sociedades puedan adherir, ellas y la totalidad de sus integrantes, individualmente considerados, deberán reunir las condiciones para ingresar al RSPC (A, art. 2°, tp y DR, art. 7° sp).

5. El incremento o disminución de la cantidad de socios durante el cuatrimestre calendario no modificará el impuesto determinado para dicho período (DR, art. 26).

Los socios o quienes ejerzan la dirección y/o administración de sociedades comprendidas pero no adheridas al RSPC, y de aquéllas no comprendidas en el mismo, no podrán adherir en forma individual por su condición de integrantes de dichas sociedades (DR, art 4°).

Las sociedades comprendidas o no en el RSPC se consideran personas distintas (más allá de lo establecido por el derecho común) de sus socios. Por ello, en otras actividades que estos últimos realicen, no deberán computar a los fines de su categorización los ingresos de sus participaciones sociales (DR, art 7°, pp).

1.11. Inscripción en el RSPS.

Inicio de actividades. Conforme lo dispuesto por el artículo 7° de la RG 1699, los sujetos que no posean CUIT deberán obtenerla, mediante la presentación del F 183/F (en el caso de personas físicas o sucesiones indivisas) o 183/J (en el caso de sociedades de hecho o irregulares)¹² antes de inscribirse en el RSPC.

La categorización se realizará sobre la base del espacio ocupado. De no contarse con tal referencia, deberá efectuarse sobre la base de una estimación razonable. Luego de cuatro meses el PC deberá anualizar los ingresos brutos y la energía consumida, quedando en la misma categoría, recategorizado o excluido del régimen a partir del sexto mes (A, art. 13, sp). El DR aclara que dicha anualización deberá efectuarse cuando la finalización del período aludido (los cuatro meses) coincida con la finalización de un período cuatrimestral completo (30 de abril, 31 de agosto o 31 de diciembre). De no resultar coincidente se mantendrá la categorización hasta el momento de la primera recategorización (DR, art. 14, pp).

Supongamos que un PC inicia actividades el 6/3/2004, momento en el que adhiere al RSPC. El 5/7/2004 se cumplen los primeros cuatro meses de actividad. Sin embargo, deberá esperar hasta el 31/8/04 para recategorizarse, analizando para ello los ingresos brutos y la energía consumida entre el 6/3 y el 31/8/04.

Inscripción posterior al inicio de actividades. Cuando la inscripción se produzca con posterioridad al inicio de actividades, pero antes de transcurridos 12 meses, el contribuyente deberá proceder a anualizar los ingresos brutos obtenidos y la energía eléctrica consumida en el período precedente al acto de inscripción, valores que juntamente con la superficie afectada a la actividad determinarán la categoría en que resultará encuadrado (A, art. 14).

Cuando hubieren transcurridos 12 meses o más desde el inicio de actividades se considerarán los ingresos brutos y la energía eléctrica consumida acumulada de los últimos 12 meses anteriores a la inscripción y la superficie afectada a la finalización del cuatrimestre (RG 1699, art. 15).

En los dos supuestos descriptos en los párrafos anteriores, el art. 29 del DR delega en la AFIP la facultad de determinar el momento a partir del cual surtirá efectos la adhesión al RSPC. A través del artículo 6° de la RG 1699, dicho organismo dispuso que fuera a partir del primer

¹² La documentación que debe presentarse para la obtención de la clave se detalla en el art. 8° de la RG 1699.

día del mes siguiente a aquél en que se presentó el formulario de adhesión, excepto cuando se trate de inicio de actividades, en cuyo caso será a partir de dicho momento.

El artículo 86 del DR establece que a partir del 1/7/04 los RNI que no hubieran adherido al RSPC al último día de junio de 2004, o que no reúnan las condiciones para adherir al mismo, quedan obligados, a cumplir con los deberes y obligaciones de los RI en IVA. El exiguo plazo para ejercer la opción dado que el DR se publicó en el Boletín Oficial el 25/6/04 generó el reclamo de los contribuyentes y de las organizaciones de profesionales. En virtud de ello, la AFIP extendió el plazo de adhesión hasta el 20/7/04 (RG 1695, art. 7). En dicha oportunidad, el PC, deberá recibir el formulario F. 152 (credencial de pago) y el F 184/F (formulario de adhesión). El F. 152 contendrá el Código Único de revista (CUR) del contribuyente, el cual será válido hasta la siguiente recategorización (RG 1699, art. 25).

Reempadronamiento. Los sujetos adheridos al RSPC con anterioridad al 30/6/04, siempre que cumplan con las condiciones establecidas por el nuevo régimen, deberán reempadronarse en la AFIP. Quienes no cumplan con dicho reempadronamiento hasta el 20/7/04 (RG 1655, art. 1º) serán dados de baja del RSPC. Esto no obstará a que el contribuyente reingrese al RSPC cuando reinicie sus actividades (DR, art. 87).

Dicho reempadronamiento se podrá efectuar en las entidades bancarias habilitadas o mediante transferencia electrónica de datos, en cuyo caso el sistema emitirá la constancia de pago y el formulario de adhesión (F 152 y F 184/F respectivamente, para las personas físicas)¹³. Dichos formularios podrán obtenerse también en cualquiera de las dependencias de la AFIP.

Confirmación de domicilio y clave de confirmación. Luego del empadronamiento al RSPC, salvo en el caso de efectuarse en entidad bancarias, la AFIP remitirá al domicilio denunciado por el contribuyente una clave de confirmación. Esta clave servirá para que el PC confirme vía transferencia electrónica su adhesión al RSPC. El incumplimiento de ello impedirá la obtención de la constancia de opción; aunque ello podrá subsanarse en la agencia en la cual el contribuyente se encuentre inscripto, a efectos de rectificar o ratificar el domicilio (RG 1699, art. 4º)¹⁴.

Responsables inscriptos. Los RI que reúnan las condiciones del Anexo también podrán adherir hasta el 20/7/04 al RSPC, con efectos a partir del 1/7/04 (RG 1695, art. 8º). La adhesión deberá efectuarse mediante transferencia electrónica de datos (F 184/F en el caso de personas físicas y sucesiones indivisas y 184/J en el de sociedades, RG 1695, art. 9º).

Sujetos que adquieran la condición de RI en el IVA. Los sujetos que adquieran la condición de RI deberán cumplir con los requisitos establecidos en la RG N° 10 (RG 1695, art. 7º). No podrán optar nuevamente por el RSPC hasta que transcurran tres años calendarios de efectuada la renuncia, siempre que se produzca a efectos de obtener el carácter de RI en el IVA por la misma actividad (A, art. 20).

En síntesis pueden adherir al RSPC:

1. Quienes hayan adherido al régimen con anterioridad al 1/7/04, siempre y cuando cumplan con los requisitos para hacerlo. Es decir, si una persona, como contribuyente individual,

¹³ Las sociedades de hecho, las irregulares y los condominios, comprendidos en el RSPC sólo se podrán empadronar mediante transferencia electrónica y recibirán el F 184/J como constancia de presentación y el F 153 para el pago.

¹⁴ El art. 5º de la RG 1699 detalla la documentación que deberá presentarse a los efectos de acreditar la existencia y veracidad del domicilio fiscal.

explotaba un restaurante, y no supera el límite máximo de los parámetros categorizadores: ingresos brutos, energía eléctrica y espacio ocupado podrá optar por reempadronarse en el RSPC. Cabe recordar que la adhesión siempre es optativa, pudiendo elegir la condición de RI. En cambio, si sus ingresos brutos, energía consumida y espacio ocupado superan los límites máximos, entonces no puede ejercer opción alguna debiendo desempeñarse como RI.

2. Quienes ejercen profesiones y se desempeñaban como RI, correspondiendo los mismos comentarios del punto anterior. Por ejemplo, si los ingresos por el período 1/5/03 al 30/4/04 o del año 2003 no superan los \$ 72.000, ni los niveles de los límites máximos de los otros parámetros pueden optar entre el RSPC o ser RI. De lo contrario, obligatoriamente deben desempeñarse en esta última condición.

3. Quienes se desempeñan como RI. La adhesión al RSPC implicará la baja automática como RI (RG 1699, art. 58). Se aclara que los sujetos que hubieran renunciado al RSPC con anterioridad al 1/7/04 podrán adherir al mismo en cualquier momento (DR, art. 85).

4. El PC Eventual cuando resultara excluido del régimen eventual (ver punto 2 de este trabajo) por superar los \$12.000 de ingresos anuales o por renuncia podrá optar por liquidar los impuestos y los recursos de la seguridad social por los regímenes generales o por el RSPC. Pero no podrá volver reingresar en el régimen eventual hasta que hayan transcurridos tres años calendarios (DR, art. 40).

Es decir que:

1. Al desaparecer la figura del RNI si (i) no se superan los máximos de los parámetros categorizadores y (ii) no se está excluido del RSPC podrá optarse entre este régimen o ser RI.

2. Lo mismo rige para los *Monotributistas* en oportunidad de la recategorización en julio de 2004.

3. En cualquier oportunidad los PC (hayan sido RI o RNI o *Monotributistas recategorizados* en julio de 2004) que adhieran al RSPC pueden optar por la figura del RI (no es necesario esperar a la finalización del cuatrimestre).

4. En cambio, los RI no pueden optar en cualquier oportunidad por el RSPC. En efecto, los sujetos que adquieran la condición de RI no podrán optar nuevamente por el RSPC hasta tres años calendarios posteriores de efectuada la renuncia, siempre que se produzca a efectos de obtener el carácter de RI por la misma actividad (A, art. 20).

5. Es importante destacar que la Ley N 25.865, a través de su artículo 1, derogó el Título V de la ley de IVA (t.o. 1997 y sus modif.). El artículo 31 de dicho Título disponía que debía permanecer cinco años como RI quien se había desempeñado previamente como RNI o tres años si inicialmente se incluía en dicha categoría.

Realización de actividades exentas en el IVA o en el impuesto a las ganancias. Se aclara que los PC podrán adherir al RSPC por actividades que se encuentren exentas de estos impuestos (RG 1655, art. 1°, pp). Es decir, si una persona obtiene ingresos por el alquiler de dos inmuebles destinados a vivienda, por \$ 1.000 mensuales cada uno, podrá optar por el RSPC, pese a que dicho ingreso se encuentra exento del IVA (Ley de IVA, art. 7, pto. 22). Es más, probablemente le convenga pues lo que pague por el RSPC será menos de lo que debiera tributar en concepto de impuesto a las ganancias.

Cambio de actividad. Si el PC prestara un servicio determinado y cambiara a otra actividad consistente en venta de cosas muebles, obras o actividad primaria, entonces deberá recategorizarse (A, art. 15).

1.12. Recategorización.

Mientras que el régimen anterior preveía, salvo en el supuesto de inicio de actividades, que la categorización se hiciera a la finalización de cada año calendario, el nuevo régimen prevé que la recategorización se efectúe en forma cuatrimestral (A, art. 9). Ello desnaturaliza aún más una de las finalidades del régimen, la pretendida simplificación que parece nunca alcanzar.

El DR dispone que tal recategorización procederá sólo cuando el PC haya desarrollado actividades como mínimo durante un cuatrimestre completo (DR art. 13). En caso de haberlas desarrollado durante un lapso menor, dicho período se acumulará al cuatrimestre siguiente (DR, art. 14, pp).

En cuanto a las rectificaciones efectuadas por errores o por recategorización de oficio, el reglamento determina que éstas tendrán efecto retroactivo al momento en que tuvieron lugar los hechos que las ocasionaron (art. 12, DR).

Sujetos no obligados a recategorizarse. Conforme determina el artículo 16 de la RG 1699, los responsables no están obligados a recategorizarse:

1. Cuando deban permanecer en la misma categoría del RSPC.
2. Desde el mes de inicio de actividad, inclusive, hasta que no haya terminado un cuatrimestre calendario completo.

Plazo para efectuar la recategorización. La recategorización en el RSPC se efectuará hasta el día 7 de los meses de mayo, setiembre y enero, respecto de cada cuatrimestre concluido en los meses de abril, agosto y diciembre, respectivamente (RG 1699, art. 17). Sin duda un lapso muy pequeño, el cual debería ser ampliado al menos treinta días, con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La falta de categorización en término implicará la ratificación de la categoría declarada con anterioridad (RG 1699, art. 19).

1.13. Fecha y forma de pago.

El ppago de este gravamen deberá efectuarse en forma mensual, facultándose a la AFIP para que determine el plazo, la forma y las condiciones relativas a dicho ingreso. Dicho organismo puede establecer regímenes de retención (A, art. 15).

A través del artículo 25 de la RG 1655, la AFIP estableció que el primer pago que deberá realizarse es el correspondiente al mes de julio de 2004, cuyo vencimiento opera el 20 de julio de 2004. Dicho ingreso deberá efectuarse en cualquier entidad bancaria habilitada mediante la presentación del formulario F. 152 o F. 153, según el caso. A su vez, a través del artículo 28 de la RG 1699, la AFIP dispuso que los demás pagos deberán efectuarse hasta el día 7 del correspondiente mes (es decir, setiembre de 2004 hasta el 7/9/04) mediante depósito en cuenta, ante cualquier entidad bancaria habilitada, transferencia electrónica de fondos, débito en cuenta a través de cajero automático, débito directo en cuenta bancaria o débito directo en cuenta de tarjeta de crédito (RG 1699, art. 28).

1.13.1. Reintegro

A los PC que cumplan en tiempo y forma con el ingreso del impuesto integrado y, en su caso, de las cotizaciones previsionales correspondientes a los doce meses calendarios, así como con las obligaciones materiales y formales, se les reintegrará un importe equivalente al impuesto integrado mensual (DR art. 27, pp), de acuerdo a las condiciones que establezca la AFIP. En el caso de inicio de actividades, dicho reintegro procederá reducido en un 50%, siempre que la cantidad de meses ingresados fuera al menos seis y todos los que debieron ingresarse lo hicieran en tiempo y forma (DR art. 26, sp y tp). Asimismo, la AFIP (EG 1699, art. 35) dispuso que el

reintegro se efectuará en el mes de enero de cada año y limitó el beneficio a aquellos contribuyentes que hayan efectuado sus pagos mediante las siguientes modalidades:

- a. débito directo en cuenta bancaria.
- b. débito automático mediante la utilización de tarjeta de crédito.
- c. débito automático mediante la utilización de tarjeta de débito.

En este sentido, la AFIP acreditará anualmente a los trabajadores autónomos, en la forma que ella determine, hasta el importe equivalente al aporte mensual de su categoría, en la medida que hubiera cancelado en tiempo y forma la totalidad de los aportes del año que le hubiera correspondido pagar (DR, art. 89, pp). Como en el supuesto de los impuestos, dicho reintegro se reducirá en un 50%, siempre que la cantidad aportes ingresados en tiempo y forma fuera al menos seis y todos los que debieron ingresarse se ingresaran en tiempo y forma (DR art. 89, sp). En este caso la AFIP no ha determinado en qué oportunidad efectuará este reintegro, así como tampoco si establecerá las mismas limitaciones que para el impuesto integrado. Entendemos que se trata de un olvido y que atendiendo a la economicidad del sistema, debería hacerlo conjuntamente con dicho impuesto integrado.

1.14. Opción, renuncia y cese.

El nuevo régimen es optativo como el anterior y la inscripción incorpora al PC a dicho régimen a partir del mes siguiente al de ejercicio de la misma, salvo inicio de actividades, en cuyo caso los efectos se producen desde la fecha de adhesión.

1. Puede renunciarse en cualquier momento. La renuncia producirá efectos a partir del primer día hábil del mes siguiente, momento a partir del cual deberá cumplirse con los regímenes impositivos (IVA y/o impuesto a las ganancias) y de seguridad social de los que resulte responsable (A, art. 20 y DR, art. 33). No podrá optarse nuevamente por el RSPC hasta tres años calendarios posteriores al de efectuada la misma, siempre que se produzca a efectos de obtener el carácter de RI por la misma actividad (A, art. 20). Sin embargo, los sujetos que hubieran renunciado al RSPC con anterioridad al 1/7/04 podrán adherir al mismo en cualquier momento (DR, art. 85).

2. La baja por cese deberá formalizarse en la forma que determine la AFIP y operará a partir del primer día del mes inmediato siguiente al de la solicitud. Quienes se dieran de baja por cese podrán reinscribirse en el RSPC cuando reinicien esa actividad u otra (DR, art. 31 y RG 1699, art 21). La solicitud de baja por cese producirá efectos a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se presentó (RG 1699, art 21); es decir, deberá pagarse este último mes en forma completa.

Toda modificación de datos (como cambio de domicilio o de integrantes de la sociedad) y/o solicitud de cancelación de la inscripción (sea por cese, renuncia o exclusión) deberá efectuarse mediante la presentación del formulario de declaración jurada F 183/F (en el caso de personas físicas o sucesiones indivisas) o F 183/J para el caso de sociedades (RG 1699, art 20).

1.15. Baja retroactiva y baja automática.

Baja retroactiva. Así como en el régimen anterior, el impuesto deberá ingresarse hasta el mes en que el contribuyente renuncie. Sin embargo, se faculta a la AFIP a regular la baja retroactiva, disponiendo que no podrá exigírsele al contribuyente requisitos que no guarden relación directa con los requeridos al momento de tramitarse el alta. De esta manera se procura dar solución a los problemas administrativos suscitados por y a los contribuyentes que, cesando actividad, omitían denunciar el cese de manera inmediata.

La AFIP reglamentó el procedimiento disponiendo que los PC que hubieren cesado en sus actividades, podrán solicitar la baja retroactiva (F. 183/F o F. 183/J, según corresponda) hasta el 31/7/04, ante la dependencia del organismo en la que se encuentren inscritos, mediante la presentación de una nota con carácter de declaración jurada conforme a lo previsto en la RG N° 1128 (Multinota) (RG 1699, art. 53). Dicha nota deberá ser acompañada por alguno de los elementos que se detallan a continuación:

- a. Baja de la habilitación municipal.
- b. Constancia de inicio del trámite de baja de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos.
- c. Documentación respaldatoria del cese del contrato de locación.
- d. Constancia de baja o suspensión de la matrícula.
- e. Constancia de trabajo en relación de dependencia.

No obstante, cuando el PC no contara con alguno de los elementos antes indicados, podrá fundamentar los motivos de su solicitud, la que será evaluada por el juez administrativo interviniente.

Baja automática. A su vez, la AFIP podrá disponer (es decir, que no está obligada a hacerlo), ante la falta de ingreso del impuesto integrado y/o de las cotizaciones previsionales, por un período de 10 meses consecutivos, la baja automática de pleno derecho del RSPC. No obstante ello, el PC podrá reincorporarse al RSPC si regulariza las sumas adeudadas (DR, art. 32 y RG 1699, art 22). La baja automática producirá efectos a partir de la notificación que efectúe el juez administrativo interviniente, en los términos del artículo 100 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.)

1.16. Exclusiones.

Como sucedía en el régimen anterior quedarán excluidos los contribuyentes:

1. Cuyos parámetros categorizadores superen los límites de la última categoría.
2. Cuyo precio unitario máximo de venta (sólo para quienes vendan cosas muebles) supere los \$ 870.
3. Que adquieran bienes o realicen gastos no compatibles con los ingresos declarados.
4. Hayan perdido su calidad de sujetos del presente régimen.

Asimismo, en el nuevo régimen se dispone que estarán excluidos los que:

1. Realicen más de tres actividades simultáneas o posean más de tres unidades de explotación, ampliándose así el universo de contribuyentes que pueden optar por el mismo. En el régimen anterior para quedar excluido bastará con tener más de una unidad de explotación o actividad comprendida en el régimen (A, art. 21, inc. f). El DR aclara que debe entenderse por:

a. Unidad de explotación. Cada espacio físico (local, establecimiento, oficina, etc.) donde se desarrolla la actividad o un rodado cuando éste constituya la actividad por la cuál se solicita la adhesión (un taxi, remise, etc.); inmueble en alquiler o la sociedad de la que forma parte el PC [DR, art. 15, inc. a)].

b. Actividad económica. Las ventas, obras y locaciones de servicios que se realicen dentro de un mismo espacio físico o fuera de él con carácter complementario y las locaciones de bienes muebles o inmuebles (DR, art. 15, inc. b). Asimismo, se considera actividad económica aquella por la que no se utilice un espacio físico.

2. Realizando la actividad de prestación de servicios o locaciones se hubieran categorizado como si realizaran las restantes actividades [A, art.21, inc. g)]. En nuestra opinión, una razonable interpretación de la norma lleva a concluir que esta exclusión sólo procede siempre que los niveles de algunos de los parámetros categorizadores superen los límites

máximos para los prestadores de servicios. Por ejemplo, si los ingresos brutos de un restaurante durante 2.003 fueron \$100.000 y se categoriza en la categoría L, entonces el responsable resulta excluido del régimen; pero si su ingresos son \$10.000 y se categoriza en la F, entonces no debería considerarse excluido, sino que debería modificar sus datos.

El artículo 23 del DR agrega que los PC no deberán tener más de tres fuentes de ingresos, entendiendo por tales a cada una de las actividades económicas o a cada una de las unidades de explotación afectadas a la actividad.

EL DR también aclara que cuando por aplicación de lo dispuesto en los artículos 11 y 21 del Anexo resultara excluida la sociedad del RSPC, sus consecuencias alcanzarán también a los socios, pero solamente por su carácter de integrantes de la sociedad y no por otras actividad que éstos realizan (DR art. 22).

Desde el momento en que se produjera la causal de exclusión los responsables deberán dar cumplimiento a las obligaciones emergentes de los impuestos sustituidos por los regímenes generales sin necesidad de intervención alguna por parte de la AFIP (A, art. 21, último párrafo).

Ejercicio de actividades en relación de dependencia y percepción de jubilaciones. El nuevo régimen, igual que aquel al que reemplaza, no es incompatible con el ejercicio de actividades en relación de dependencia o con la percepción de prestaciones de algún régimen nacional o provincial (A, art. 23)¹⁵.

Lapso por el cual el sujeto excluido no podrá reingresar al RSPC. La exclusión del PC del RSPC, cualquiera fuera la causa, impedirá a los sujetos reingresar al mismo hasta después de transcurridos tres años calendario posteriores al de la exclusión.

Exclusión de oficio. Cuando corresponda la exclusión de oficio, por las causas indicadas en los Artículos 11 y 21 del Anexo, en el acto que así lo disponga se procederá a la determinación de los impuestos y de los recursos de la seguridad social adeudados por el contribuyente.

Comunicación de la exclusión a la AFIP. De producirse alguna de las causales de exclusión previstas en el artículo 21 del Anexo, el responsable deberá comunicar dicha circunstancia a la AFIP, dentro de los quince días hábiles administrativos desde aquél en que hubiere acaecido el hecho, mediante la presentación del formulario de declaración jurada F 183/F, en el caso de personas físicas o sucesiones indivisas o F 183/J para el caso de sociedades (RG 1699, art 23).

1.17. Régimen de facturación.

Quienes opten por el régimen deberán emitir factura por las operaciones que realicen. En ningún caso darán derecho a cómputo de crédito fiscal y no deberán tampoco generar débito fiscal. Actualmente, deben emitir facturas tipo “C” en todos los casos, debiéndoseles emitir una tipo “B” o “C”, según la condición del vendedor, locador o prestador (“B” cuando es un RI y “C” cuando es un RNI, no responsable, sujeto exento o responsable del RSPC).

A través del artículo 3° de la RG 1697 se dispone que aquellos sujetos que hasta el 30/06/04, inclusive, se hallaban obligados a utilizar facturas o documentos equivalentes clase C y como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley N° 25.865, cambien su

¹⁵ EL RSPC anterior no era incompatible con el ejercicio de actividad en relación de dependencia por así disponerlo el último párrafo del art. 23 del Anexo de la ley 24.977, ni con la percepción de jubilaciones (RG AFIP 619, art. 62).

condición dentro del RSPC o se trate de los RNI que adhieran al citado régimen, debiendo emitir la misma clase de comprobantes con distinta leyenda, podrán continuar utilizando los que tuvieren impresos a la fecha de entrada en vigencia de la presente, hasta el 31/7/04 inclusive, o hasta su agotamiento, lo que ocurra con anterioridad.

Asimismo, los sujetos comprendidos en el párrafo anterior que utilicen el equipamiento electrónico, denominado controlador fiscal, deberán adecuar el mismo conforme a la modificaciones dispuestas, hasta el 31/07/04, inclusive.

A su vez, quienes se desempeñan como RNI o como *Monotributistas* y se inscriban hasta el 20/7/04 como RI, podrán continuar utilizando las facturas tipo C que posean en existencia hasta el 31/7/04 o hasta su agotamiento, lo que fuera anterior. Quienes ejerzan dicha opción, emitirán los citados comprobantes sin discriminación del impuesto al valor agregado, por lo que las operaciones documentadas por los mismos no darán lugar a cómputo de crédito fiscal alguno.

En ambos casos, se trata de un lapso sumamente corto. Considerando la relación entre la cantidad de sujetos que deberán adecuar sus facturas y la cantidad de imprentas oferentes, resulta recomendable extender el mencionado plazo al menos por 60 días más.

1.18. Exhibición de identificación y comprobante de pago.

Se deberá exhibir en lugar visible tanto la placa indicativa de inscripción como el comprobante de pago correspondiente al último mes vencido¹⁶. Ambas presentaciones se consideran inseparables. La sola exhibición de la primera no es suficiente para no recibir las sanciones de multa y clausura (A, art. 26)¹⁷. Se aclara que la obligación de presentar el comprobante de pago procederá exclusivamente cuando el PC utilice una forma de pago que habilite su cumplimiento (DR, art 34). Consecuentemente, no será obligatorio cuando el PC utilice como modalidad de pago el débito automático (RG 1699, art.27).

Tanto la constancia de opción como la de pago del último mes vencido deberán exhibirse en la vidriera del local; sólo cuando el local no tuviera vidriera podrán exhibirse en otro lugar visible, en el área de atención al público (RG 1699, art. 27).

1.19. Normas referidas al IVA

Como el resto de los sujetos que realicen actividades exentas del IVA, los inscriptos en el RSPC deben pagar el gravamen en sus adquisiciones y no lo podrán computar como crédito fiscal cuando adquieran la condición de RI por haber quedado excluidos o haber renunciado al régimen.

Como quienes adhieran al RSPC por sus ventas, locaciones y prestaciones no deben generar (adicionar) débito fiscal, dichas operaciones nunca darán origen a cómputo de crédito fiscal alguno.

¹⁶ Se aclara a través del último párrafo del art. 26 del Anexo que la constancia de pago a exhibirse debe ser la correspondiente a la categoría en la cual el PC debe estar categorizado, por lo que la constancia de pago de otra categoría incumple tal obligación.

¹⁷ La redacción del apartado II del inciso b) del artículo 29 del Anexo a la ley 24.977, antes de la reforma introducida por la ley 25.865, requería para la configuración de la infracción la falta de exhibición de la placa indicativa de la condición de PC o la constancia de pago del RSPC del último mes. La CSJN (causa Toso, Gabriel s/apelación del 3/10/2002) interpretó que la contravención se configuraba con la omisión conjunta de ambos elementos y no de uno sólo. Las sanciones se tornan más severas, pues queda claro que con el nuevo régimen la falta de exhibición de solo uno de estos elementos alcanzará para que se configure la infracción

1.20. Normas referidas al impuesto a las ganancias.

Los adquirentes, locatarios y prestatarios de los sujetos comprendidos en el RSPC sólo podrán computar como gasto hasta el 10% de las operaciones realizadas en un ejercicio fiscal con un mismo proveedor y para el conjunto de ellos hasta un 30% (A, art 30 pp). A su vez, se facultó al PEN a reducir tales porcentajes hasta el 2% y 8% respectivamente, de manera diferencial por zonas, categorías y actividades y en función de las categorías y actividades establecidas en el “*artículo 82 y concordantes del presente anexo*” (A, art. 30 sp)¹⁸. Si existiera un remanente no podrá trasladarse a ejercicios futuros.

En uso de las facultades delegadas el PEN redujo dichos importes al 2% respecto de un mismo proveedor y a un 8% para el conjunto de ellos. Dichos porcentajes deben aplicarse sobre el total de las operaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal. La reducción opera para todas las zonas, regiones y actividades sin distinción.

Se elevan así, aunque no de manera tan significativa como lo establecía el primer párrafo del artículo 30 del Anexo de la ley 25.865, los límites máximos del 1% y 5% establecidos en el régimen anterior (art. 30 del Anexo de la ley 24.977 vigente hasta la modificación de la ley 25.865). Ello es bueno considerando que esta limitación perjudica a los sujetos que optan por el RSPC, toda vez que los agentes económicos responsables del impuesto a las ganancias buscan operar con sujetos que se desempeñen como RI o exentos del IVA, cuando las operaciones que con ellos realicen superen dichos límites.

La limitación no se aplicará cuando el PC opere como proveedor o prestador de servicios para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la AFIP¹⁹. Ello no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, al que nos referimos en la sección 2 de este trabajo.

En este sentido, la AFIP, a través del artículo 36 de la RG 1699, dispuso que revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal cuya cantidad resulte superior a:

- a. Veintitrés, de tratarse de compras, o
- b. Nueve, de tratarse de locaciones o prestaciones²⁰.

Ingreso en momento distinto al inicio del año. Quienes adhieran al RSPC con posterioridad al inicio del año calendario o cierre del ejercicio comercial, deberán presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias incluyendo en ella el resultado atribuible al período comprendido entre dicho inicio o cierre y el último día del mes en que ejercen la opción, ambos inclusive (DR, art. 37).

¹⁸ Nótese que el Anexo de la ley 20977 incorporado por la ley 25.865 tiene sólo 57 artículos, no entendiéndose a cual artículo se remite.

¹⁹ La exclusión de la limitación a los sujetos con quienes se realicen operaciones recurrentes es otra ocasión donde la ley recepciona lo reglamentado anteriormente por el organismo recaudador. En efecto, con el fin de atenuar los efectos negativos que producía lo dispuesto por el artículo 30 del Anexo de la ley 24.977, la AFIP, primero a través de la RG 226/98 (BO 13/10/98) y luego de la derogación de esta RG por intermedio del artículo 59 de la RG (AFIP) 619/99, determinó que los límites del 1% y 5% sólo serían aplicables respecto de las operaciones realizadas con sujetos proveedores, con los que el adquirente, locatario o prestatario realice transacciones no recurrentes.

²⁰ Es decir, no se producen cambios respecto del régimen anterior, pues la RG 619/99, en su artículo 59, establecía que revisten el carácter de no recurrentes cuando la cantidad de las realizadas en el ejercicio fiscal, con cada proveedor, resultara inferior a:

1. Veinticuatro de tratarse de compras, o
2. Diez de tratarse de locaciones o prestaciones

Si el contribuyente optara por ingresar al RSPC por una sola de las actividades que realiza, por la restante deberá seguir liquidando el impuesto a las ganancias, efectuando también los anticipos correspondientes (RG 1699, art. 37, sp). Las ganancias obtenidas por la actividad o actividades incluidas en el RSPC, deberán consignarse como exentas en la declaración jurada, cuyo vencimiento operará de acuerdo al cronograma general (RG 1699, art 40) .

Renuncia en un momento distinto al último día del año. A su vez, cuando se renuncia al RSPC, se debe determinar el impuesto a las ganancias por el período comprendido entre el primer día hábil del mes siguiente al de la renuncia o finalización del ejercicio (ambas inclusive) y el último día del año.

A tal fin, se prevé que las deducciones por amortización se computarán en forma proporcional a la cantidad de meses que abarque el mencionado lapso o desde la adquisición hasta el cierre (DR, art. 38). Nótese que esta aclaración se efectúa para este supuesto y no para el caso descrito en el párrafo anterior. No obstante ello, consideramos que en ambos casos se estaría verificando la existencia de ejercicios no anuales por lo que el cómputo de las amortizaciones debería efectuarse siguiendo el mencionado procedimiento. Recordemos que en el caso de ejercicios irregulares o no anuales, las amortizaciones ordinarias de bienes muebles deben computarse proporcionalmente al período que comprende al respectivo ejercicio²¹. Dicha norma se refiere a las amortizaciones sobre bienes muebles. Sin embargo no existe razón alguna para aplicar a ellos un procedimiento distinto respecto de los bienes inmuebles.

En el caso de presentación de declaraciones juradas del impuesto a las ganancias correspondientes a períodos inferiores al año, tanto en el supuesto de ingreso en momento distinto al inicio del año como en el de renuncia en un momento distinto al último día del año, las deducciones previstas en el artículo 23 inc. b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modif.)²² serán computables en su totalidad, excepto cuando ocurran o cesen las causas que determinen su cómputo (nacimiento, casamiento, defunción, etc.), en cuyo caso las deducciones se harán efectivas por períodos mensuales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24 de dicha ley.

Sujetos comprendidos en los Sistemas Integrados de Control General y Especial. Los contribuyentes adheridos al RSPC y comprendidos en los Sistemas Integrados de Control General y Especial, establecido por la RG N° 3.423 (DGI) y sus modif., quedan excluidos de los alcances dispuestos por la mencionada norma, a partir del primer día hábil del mes calendario inmediato siguiente a aquél en que hayan efectuado la adhesión al régimen. Dicha exclusión no comprende las obligaciones de:

a. Información de los sujetos inscritos en el Registro Fiscal de Imprentas, Autoimpresores e Importadores (RG AFIP N° 100 y sus modif.).

b. Planes de facilidades de pago por los cuales la AFIP establezca que serán controlados por el aludido sistema.

1.21. Régimen especial de fiscalización.

A partir de la vigencia de la ley 25.865 se deroga el régimen especial de Fiscalización establecido por el artículo 24 del Anexo de la ley 24.977²³. Sin embargo, podrá seguir

²¹ Art. 1 de la Resolución General N 1.297 de fecha 8 de agosto de 1969.

²² Inciso que sólo incluye las cargas de familia, no así el mínimo no imponible o la deducción especial

²³ Los artículos 24 y subs. del Anexo de la Ley 24.977 fueron introducidos para establecer las normas particulares del RSPC en cuanto al régimen de fiscalización especial (bloqueo fiscal) para determinados

invocándose por los pagos correspondientes a los últimos doce meses calendarios anteriores a la entrada en vigencia de la primera ley, en los términos del artículo 92 del DR.

2. Pequeños contribuyentes eventuales (PCEventuales).

El artículo 33 del Anexo los define como a las personas físicas mayores de 18 años cuya actividad se desarrolla en forma eventual u ocasional, que hayan obtenido en el año calendario inmediato anterior ingresos brutos inferiores o iguales a \$12.000 y que además:

1. No perciban ingresos de empresas.
2. La actividad no la desarrollen en locales o establecimientos estables (pudiendo sí efectuarla en la casa habitación del PC).
3. No sean empleadores, ni importadores.

Se aclara que para optar por este régimen deberá desarrollarse exclusivamente (i) una actividad (ii) de manera independiente (iii) con carácter eventual u ocasional (DR, art. 40). Esta actividad es incompatible con el desarrollo de otra actividad (sea independiente o en relación de dependencia).

El empadronamiento o adhesión a este régimen se efectuará mediante la presentación del F 158 en cualquier entidad bancaria.

2.1. Exclusión del régimen.

Cuando el PC resultara excluido por superar los \$12.000 de ingresos anuales o por renuncia podrá optar por liquidar los impuestos y los recursos de la seguridad social por los regímenes generales o por el RSPC. Pero no podrá volver reingresar en el régimen de PC Eventual hasta que hayan transcurridos tres años calendarios (DR, art. 40).

2.2. Régimen de facturación y registración.

Mediante el artículo 1° (punto 1) de la RG 1697 se incorpora un segundo párrafo al artículo 2° de la RG (AFIP) 1415 que en los hechos implica que los PCE deberán observar las disposiciones contenidas en esa RG, sobre facturación y registración, que son aplicables, en general, al resto de los contribuyentes y responsables, debiendo consignar en las facturas y demás documentos que emitan la leyenda Pequeño Contribuyente Eventual. No obstante ello se los exime de utilizar controladores fiscales (RG 1697, art. 1°, pto., 2).

2.3. Régimen de pago y vencimientos.

Los sujetos que opten por este régimen deberán efectuar únicamente un aporte con destino al Régimen Previsional Público del SIJP. A tal efecto, deberán aportar el 5% de los ingresos brutos de cada una de las operaciones que realicen, el que les será retenido en la forma que disponga la AFIP. Anualmente, deberán comparar los importes ingresados con los que debieron ingresar (\$35 por mes). Si el primer importe fuera inferior, deberán ingresar la diferencia hasta el día 20 de enero del año siguiente. De no efectuarse dicho ingreso, el monto de la deuda expresado en meses no se considerará a los efectos de su jubilación. Si fuera superior gozarán de un crédito a su favor medido en meses y fracción, computable en el ejercicio

contribuyentes establecido por los artículos incorporados a continuación del 112 de la ley 11683 (t.o. 1978 y sus modif.).

siguiente. Se entenderá por ingresos brutos los devengados en el año calendario, sin incluir los provenientes de jubilaciones (DR, art. 43).

Conforme se determina en el segundo párrafo del art 25 de la RG 1695 el PC Eventual efectuará el primer pago, correspondiente a los meses de julio y agosto de 2004, hasta el 20/09/04, utilizando para ello el formulario F 154.

Los beneficios que recibirán los PC Eventuales por estas contribuciones son la PBU y el retiro por invalidez o pensión por fallecimiento. No efectuarán aportes al régimen de salud y, consecuentemente, no podrán acceder a dichas prestaciones.

3. Asociados a cooperativas de trabajo.

El Título VI de la ley 25.865 (5 artículos) regula el régimen especial para estos contribuyentes, quienes podrán incorporarse al RSPC. Aquellos que obtuvieran ingresos por un importe inferior a \$12.000 quedarán eximidos del pago del impuesto integrado, debiendo efectuar únicamente los aportes previsionales.

Asimismo, los asociados a cooperativas de trabajo, cuyas modalidades de prestación de servicios y de ingresos encuadren en las especificaciones correspondientes, podrán inscribirse en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales.

En todos los casos (tanto respecto del impuesto integrado como de los aportes) la cooperativa de trabajo deberá actuar como agente de retención.