



Universidad Nacional del Comahue  
Facultad de Economía y Administración  
Especialización en Tributación Cohorte 2018

*TRABAJO FINAL DE ESPECIALIZACIÓN*

PROBLEMAS RELATIVOS A LA EXCLUSIÓN DE OFICIO DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO

**Autor: RUDELI, JULIO CÉSAR**

**2020**

## **RESUMEN**

En esta investigación intentaré demostrar que hay problemas y dificultades para los contribuyentes excluidos del Régimen Simplificado de impuestos y son pasados al régimen general, donde quedará expuesta la necesidad de generar mecanismos o un protocolo de actuación para quienes deban atravesar esta situación. Partiendo de definiciones y caracterizaciones básicas de ambos regímenes en el inicio, pasaré a una etapa de tratamiento en sí de las exclusiones y las problemáticas generadas a partir de una exclusión de oficio en donde veremos las actuaciones del fisco, de distintos contribuyentes, las vías recursivas, diversos fallos de diferentes instancias, dificultades de adaptación al nuevo régimen, costos que deben afrontar los contribuyentes excluidos y algunas conclusiones sobre las medidas que se deberían adoptar para lograr que el paso de un régimen al otro a partir de una exclusión deje de ser un problema grave concluyendo que se debe buscar una transición gradual y ordenada que amortigüe las consecuencias del cambio con el foco en que cada contribuyente pueda continuar con su actividad rentable evitando el cese de la misma.

## **INDICE**

RESUMEN .....	1
DESARROLLO .....	4
INTRODUCCIÓN .....	4
• PROBLEMA QUE GENERA LA INVESTIGACIÓN .....	4
• OBJETIVOS DE ESTUDIO .....	5
• MARCO TEÓRICO .....	5
CAPÍTULO I .....	7
Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) .....	7
I. I. Definiciones y conceptos básicos. ....	7
I.II. Características y limitaciones. ....	7
CAPÍTULO II .....	10
Régimen General de Impuestos .....	10
II. I. Definiciones, conceptos básicos y características. ....	10
CAPÍTULO III .....	11
Exclusión del Monotributo .....	11
III. I. Introducción. Primeras nociones y definiciones.....	11
III.II. Causales de Exclusión.....	12
III.III. Desarrollo de causales. Ejemplos. Jurisprudencia.....	14
III.IV. Tipos de Exclusión.....	21
III.IV. A. Exclusión por controles sistémicos. ....	22
II.IV.B. Exclusión por fiscalización presencial. ....	22
III. V. Efectos de la exclusión. Análisis de casos y jurisprudencia.....	23
III. VI. Apelación. Vías recursivas.....	24
III. VII. Consecuencias y problemáticas a partir de una exclusión.....	25
III.VII. A. Determinación de Débitos y Créditos fiscales de los sujetos excluidos.....	26

III.VII. B. Inscripción al régimen previsional general argentino.....	29
III.VII. C. Otras consecuencias.....	30
CONCLUSIONES .....	33
BIBLIOGRAFÍA.....	33
DOCTRINA .....	35
JURISPRUDENCIA.....	37

## **DESARROLLO**

### **INTRODUCCIÓN**

- **PROBLEMA QUE GENERA LA INVESTIGACIÓN**

En la República Argentina, aquellas personas que realicen sus actividades comerciales o profesionales de manera autónoma tienen que inscribirse en un régimen general de impuestos o para aquellos que califican como pequeños contribuyentes tienen la opción de inscribirse en un régimen simplificado denominado Monotributo.

Dentro del Monotributo hay una escala de categorías en la cada contribuyente del régimen debe seleccionar una de acuerdo a determinados parámetros y según la categoría que corresponda se abonará un monto de cuota integrado por un componente impositivo y un componente previsional que aumentan a medida que el contribuyente aumenta de categoría y un monto fijo de aporte a la obra social que el monotributista elija, que es el mismo para todas las categorías del régimen simplificado. Para mantenerse dentro del régimen simplificado es necesario ser caracterizado como pequeño contribuyente y no caer en alguna de las causales de exclusión. Cuando un monotributista, por el desarrollo de su actividad identifica que ha caído en algunas de esas causales debería renunciar al régimen o podrá ser excluido del régimen por parte de la AFIP.

Al ser excluido del Monotributo, un contribuyente se encontrará con algunas dificultades que le generará el paso al nuevo régimen que pueden impactar en el desarrollo de su actividad y sin duda en la rentabilidad de su negocio, en sus costos impositivos, costos de asesoramiento y funcionamiento entre otros. Esos inconvenientes se pueden acrecentar para el caso de que la exclusión sea realizada de oficio por parte de AFIP ya que en muchos de esos casos son realizados de manera retroactiva con ajustes o determinaciones de impuestos retroactivos realizados por la AFIP que suelen tener un costo elevado para los contribuyentes, además de distintas multas que puedan caer según las actuaciones del monotributista que se excluye.

- **OBJETIVOS DE ESTUDIO**

A través del estudio de la legislación vigente, información contenida en distintos fallos, doctrina de distintos tributaristas, conocimiento personal y análisis de casos reales, se pretende analizar las causales de exclusión de los contribuyentes del régimen simplificado de impuestos y pasados al régimen general además de todos los problemas que se generan a partir de una exclusión de oficio por parte del organismo fiscalizador.

Además se verán las consecuencias para el contribuyente excluido, los pasos que se pueden seguir luego de una exclusión, las vías recursivas que tienen los contribuyentes para apelar a la resolución tomada por AFIP, posibilidades de retorno al régimen simplificado, los costos generados por las exclusiones retroactivas más los nuevos costos de pertenecer al régimen general, la emisión y recepción de comprobantes de nuevos tipos diferentes a los que se emiten y reciben desde el Monotributo.

Se analizarán temas técnicos impositivos como las determinaciones de débitos y créditos fiscales, re imputaciones de pagos realizados para los casos de exclusiones retroactivas y la posibilidad de retorno al Monotributo.

Intentaré demostrar la necesidad de crear un protocolo de actuación y medidas particulares que se necesitan para lograr que la exclusión de oficio del Monotributo sea para el contribuyente un paso que se pueda llevar adelante de una forma ordenada acorde a la capacidad contributiva del sujeto excluido.

- **MARCO TEÓRICO**

A partir de las definiciones y conceptualizaciones tanto del régimen simplificado para pequeños contribuyentes como del régimen general, obtenidas de lo establecido en las leyes y decretos reglamentarios, se estudiarán las causales de exclusión del Monotributo y sus consecuencias. El análisis de la llamada Ley de Monotributo 24.977 con sus modificaciones en las Leyes 25.239, Ley 25.865, Ley 26.565 y Ley 27.430 más los D.R. 4.166, 4.309 y 4.600 podrá abordar las características que tiene el Monotributo y cuáles son los

casos que generan la exclusión en el régimen simplificado (contempladas en el artículo 20 de la Ley del Monotributo) y su paso al régimen general tributario impositivo y previsional argentino. También analizaré distintos fallos y doctrina que me permitirán dar distintos enfoques a lo establecido.

## **CAPÍTULO I**

### ***Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo)***

#### **I. I. Definiciones y conceptos básicos.**

El Monotributo es un régimen simplificado de impuestos creado por la Ley 24.977 en el año 1998 y modificado por distintas leyes y resoluciones generales de AFIP a lo largo de su existencia, se creó apuntado a pequeños contribuyentes y trabajadores independientes. Es un régimen en el que se unifican los componentes impositivos como el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Ganancias con los componentes previsionales como los aportes jubilatorios y los de obras sociales en una única cuota mensual con el fin de facilitar a esos contribuyentes la posibilidad de cumplir con sus obligaciones impositivas y al mismo tiempo obtener una cobertura médica y acceso a una futura jubilación.

#### **I.II. Características y limitaciones.**

Una de sus principales características es la simplificación de varios sistemas en una única cuota que queda compuesta por el componente impositivo, el previsional y el de obra social. Está dividido en diferentes categorías nombradas por letras denominando con la Letra A a la categoría más baja, con la letra H a la categoría más alta para aquellos contribuyentes que se dedican a la prestación de servicios o alquileres y con la letra K a la categoría más alta para aquellos que se dedican a la comercialización de cosas muebles.

Se pueden inscribir en el Monotributo aquellas personas que tengan una actividad comercial y se dediquen a la venta de cosas muebles, presten servicios, personas que integran una cooperativa o quienes forman parte de una sucesión indivisa que continúen realizando la actividad del monotributista fallecido hasta el mes en que se dicte la declaratoria de herederos, se declare la validez del testamento o se cumple un año desde el fallecimiento del causante (lo que suceda primero).

Un contribuyente inscripto en el régimen simplificado puede desarrollar hasta tres (3) actividades distintas de manera simultánea o poseer no más de tres (3) locales.

No se pueden inscribir en el Monotributo aquellos que han realizado una importación de cosas muebles y/o servicios para su posterior comercialización durante los últimos doce (12) meses, tampoco lo podrán hacer aquellos que realicen más de tres (3) actividades, tengan más de tres (3) locales o vendan bienes muebles cuyo valor unitario supere el monto de pesos veintinueve mil ciento diecinueve con cincuenta y seis centavos (\$29.119,56), valor actualizado según art. 149 de la Ley 27.430.

Tampoco podrán inscribirse en el régimen simplificado aquellos socios integrantes de una Sociedad Anónima, socios de una Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Colectiva, etc o quienes desempeñan tareas en administración, conducción o dirección de esas sociedades por el desarrollo de esa actividad; si podrán inscribirse en el Monotributo aquellos que además de la dirección o administración de sociedades realicen otras actividades que cumpla con los requisitos para ingresar a ese régimen (por ejemplo si tiene alquileres). Por último, no podrán optar por este régimen simplificado las sociedades regularmente constituidas.

Al momento de la inscripción en el Monotributo la determinación de la categoría de un contribuyente dependerá de los diferentes parámetros establecidos para cada una de ellas.

La categorización de cada contribuyente está acotada por 4 parámetros que tienen sus cotas con valores anualizados. Esos parámetros son:

- Monto anual devengado de Ingresos Brutos (facturación anual).
- Superficie afectada: expresada en metros cuadrados.
- Monto anual de alquileres devengados.
- Consumo de energía: expresada en Kw.

Cada contribuyente monotributista tiene que llevar adelante una recategorización que se debe realizar en los meses de enero y julio de cada año (son semestrales) y sus efectos comienzan a regir a partir del mes siguiente, es decir, en los meses de febrero y agosto posteriores al cumplimiento de la gestión. La categoría de cada monotributista es la que determina el monto del componente impositivo y previsional, el de obra social es un monto

fijo igual para todas las categorías. Cabe aclarar aquí que el componente impositivo es el único que varía dentro de cada categoría según sea un contribuyente vendedor de cosas muebles o prestadores de servicios; los otros 2 componentes no tienen esa diferencia.

En cada recategorización, los contribuyentes monotributistas deben anualizar su información y eso determinará la categoría en la que se encuadren, con lo cual el resultado puede ser que se deba mantener en la misma categoría, o que corresponda recategorizar ya sea tanto para subir (y pagar una cuota mensual de mayor valor) como para bajar, pasando a alguna categoría menor (y abonar una cuota mensual de menor valor).

En la actualidad, los monotributistas prestadores de servicios y locadores se podrán encuadrar en las categorías desde la A hasta la H y aquellos que se dedican a la compra venta de cosas muebles pueden encuadrarse hasta la categoría K. Una vez que se supere algunos de los límites superiores de cualquiera de los parámetros de esas categorías, entonces esos contribuyentes deberán pasar al régimen general de impuestos.

Ser un contribuyente monotributista tiene sus ventajas como lo son la poca carga administrativa (no es necesario presentar ninguna declaración jurada de impuestos), tener un régimen de simplificación tributaria económico y accesible para poder cumplir con las obligaciones impositivas, de la Seguridad Social y Seguro de Salud (que se abona en una cuota mensual fija) y hay un incentivo al cumplimiento que establece el reintegro de un pago mensual si se cumple con el pago en tiempo y forma durante un año calendario con tarjeta de crédito o débito automático.

También tiene sus desventajas como lo son la imposibilidad de tomar los créditos fiscales del IVA de las compras, se dificulta el acceso al crédito con entidades bancarias u otras entidades financieras y se está limitado a 3 locales y/o actividades.

## **CAPÍTULO II**

### ***Régimen general de impuestos***

#### **II. I. Definiciones, conceptos básicos y características.**

*“Se consideran Contribuyentes del Régimen General a aquellas personas, físicas o jurídicas, sujetos de alguno de los siguientes tributos: Impuesto a las Ganancias, al Valor Agregado, sobre los Bienes Personales, a la Ganancia Mínima Presunta, y a todo otro impuesto nacional que sea recaudado y fiscalizado por AFIP.”<sup>1</sup>*

No es necesario que el contribuyente esté inscripto en todos esos impuestos detallados previamente sino que es suficiente con que sea sujeto pasivo de alguno de ellos, debido a que, por ejemplo, pueden existir exenciones que beneficien al contribuyente y eso no implicaría una salida del régimen general. Es necesario aclarar también que si se es responsable inscripto, que es lo opuesto al Monotributo, es necesario registrarse como trabajador autónomo para poder realizar los aportes a la Seguridad Social.

Estar inscripto en el régimen general tiene sus ventajas como la posibilidad de computar los créditos fiscales del IVA de las compras, no existen limitaciones de sucursales, puntos de ventas, establecimientos, consumo de energía o medidas de espacio físico y siendo una PyME en los términos de la Ley 24.467 se tienen más posibilidades de acceder a distintas líneas de créditos.

También tiene sus desventajas como por ejemplo la mayor carga administrativa debido a la obligatoriedad de presentación de declaraciones juradas mensuales y anuales, el aumento del costo impositivo y su incidencia económico-financiera en la estructura del contribuyente, aumento de costos de asesoramiento impositivo y además están sometidos a un mayor control y fiscalización por parte de la AFIP.

---

<sup>1</sup> Fuente: <https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/impositiva/>

## **CAPÍTULO III**

### ***Exclusión del Monotributo***

#### **III. I. Introducción. Primeras nociones y definiciones.**

Como ya he enunciado anteriormente, es un paso que puede ser dramático para los contribuyentes y a menudo suele generar inconvenientes.

La actividad impositiva de un contribuyente monotributista es tranquila y en general sus obligaciones se reducen a las recategorizaciones (que se deben hacer de manera semestral) y al pago de la cuota mensual que varía según la categoría. Esas razones y los bajos costos impositivos es lo que alienta a los monotributistas a mantenerse dentro del régimen simplificado.

La doctrina ha coincidido en caracterizar al Monotributo como un paraíso fiscal, no solo por su baja carga administrativa sino también por su simplicidad y bajo costo. Estas características seducen a los contribuyentes para inscribirse en el régimen simplificado e intentar mantenerse dentro de los parámetros realizando todo tipo de maniobras que hacen que a los mismos se los pueda describir como “enanos fiscales” que evitan el régimen general de impuestos. A pesar de ser un régimen simple, cada contribuyente debería tomar los recaudos necesarios de llevar registro ordenado de sus operaciones y un adecuado asesoramiento impositivo para evitar cometer “errores” que deriven en una exclusión del Monotributo.

Un contribuyente puede pasar del Monotributo al régimen general de tres maneras distintas, que son la renuncia al Monotributo, la exclusión de oficio o de manera automática.

Para que se materialice la exclusión del régimen simplificado es necesario que se produzca alguna de las causales de exclusión enumeradas en el art. 20 de la Ley 26.565.

### III.II. Causales de Exclusión.<sup>2</sup>

Estas causales nacieron en la Ley 24.977, modificadas por las Leyes 25.865, Ley 26.565, Ley 26.940 y Ley 27.430, reglamentadas por diferentes y sucesivas Resoluciones Generales (AFIP) y actualmente por la Resolución General (AFIP) 4309 vigente desde septiembre del 2018, un monotributista quedará excluido cuando:

- 1- La suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto -incluido este último- exceda el límite máximo establecido para la Categoría H o, en su caso, para la Categoría K, conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 8.
- 2- Los parámetros físicos o el monto de los alquileres devengados superen los máximos establecidos para la Categoría H.
- 3- El precio máximo unitario de venta, en el caso de contribuyentes que efectúen ventas de cosas muebles, supere la suma establecida en el inciso c) del tercer párrafo del artículo 2 (actualmente está en \$ 29.119,56<sup>3</sup>).
- 4- Adquieran bienes o realicen gastos, de índole personal, por un valor incompatible con los ingresos declarados y en tanto aquellos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente.
- 5- Los depósitos bancarios, debidamente depurados -en los términos previstos en el inc. g) del art. 18 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificatorias, resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización.
- 6- Hayan perdido su calidad de sujetos del presente régimen o hayan realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines.

---

<sup>2</sup> Fuente: art. 155 Ley 27430.-

<sup>3</sup> Fuente: art. 149, Ley 27.430.

- 7- Realicen más de tres (3) actividades simultáneas o posean más de tres unidades de explotación.
- 8- Realizando locaciones y/o prestaciones de servicios, se hubieran categorizado como si realizaran venta de cosas muebles.
- 9- Sus operaciones no se encuentren respaldadas por las respectivas facturas o documentos equivalentes correspondientes a las compras, locaciones o prestaciones aplicadas a la actividad, o a sus ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios.
- 10- El importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce meses, totalicen una suma igual o superior al 80% de los ingresos brutos máximos establecidos para la categoría K en el caso de venta de productos, ó al 40% de los ingresos brutos establecidos para la categoría H cuando se trate de prestación de servicios.
- 11- Resulte incluido en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente.

Estas causales se han ido modificando y actualizando con el paso del tiempo acompañando las nuevas reglamentaciones del régimen. Por ejemplo, hasta el 31 de mayo del año 2018, una de las causales de exclusión era que no se alcance con la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia requeridas para las categorías J, K o L según corresponda, exigencia modificada por la Ley 27.430 la cual eliminó la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia para los contribuyentes del régimen simplificado razón por la cual la causal de exclusión de no alcanzar la cantidad mínima de trabajadores en relación de dependencia quedaba obsoleta.

La última causal enumerada, que hace referencia a que un contribuyente que sea incluido en el REPSAL desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente, fue incorporada al texto anterior del Anexo (como art. 20, inc. I) de la Ley 24.977 sustituido por la

Ley 26.565) por el artículo 44 de la Ley 26.940 de Promoción de Trabajo Registrado y Prevención de Fraude Laboral.

### III.III. Desarrollo de causales. Ejemplos. Jurisprudencia.

En el acápite anterior detallé 11 causales por las cuales un contribuyente puede ser excluido del régimen simplificado y puede ser pasado al régimen general. La causal detallada en el punto 1 establece que la suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto -incluido este último- exceda el límite máximo establecido para la Categoría correspondiente. Esta causal de exclusión, si bien parece muy clara, ha generado grandes controversias entre AFIP y contribuyentes. Como vemos en el fallo de la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (que confirma lo dictaminado por la Sala A del Tribunal Fiscal Nacional), autos caratulados “Ferreiro, Carlos Alberto s/recurso de apelación”, del 15 de febrero del 2010, en el que el tribunal estableció que la causal de exclusión no debe ni puede operar en el mismo momento en el que el contribuyente supera el monto de los ingresos brutos establecidos por la ley sino que lo debe hacer desde el mes siguiente al que el hecho acontezca. En ese fallo se sostuvo que el hecho imponible (cobro de honorarios profesionales) en el Monotributo es mensual y cuando la norma dispone adhesión, renuncia o baja del régimen sus efectos se producen a partir del primer día del mes siguiente. En sentido contrario se expidió la Sala I de la C.N.A.C.A.F. en el fallo del 30 de abril del 2013 en la causa “Monedutti, Carlos Anibal s/recurso de apelación”, que revocó el fallo del T.F.N. donde la controversia fue si la exclusión debía operar desde el 11 de septiembre de 2003 como sostiene el fisco o desde el 1 de octubre del mismo año, como sostiene el contribuyente. De acuerdo a la definición del hecho imponible realizada por la sala A del T.F.N. en uno de los considerandos, el presupuesto del hecho imponible debe entenderse con una periodicidad mensual y la obligación tributaria que se genera se vincula con ese período. Sin embargo, la Cámara entendió que la exclusión debía operar desde el momento de acaecido el hecho que genera la misma.

El fallo de la Cámara en la causa “Monedutti” está en concordancia con lo establecido en el fallo de la causa “Simón Enrique Eduardo c/DGI”, Sala III, C.N.A.C.A.F., del 17 de diciembre del año 2013.

Como vemos en estos casos, la primera causal de exclusión del Monotributo genera diferencias de criterio entre el fisco y los contribuyentes que son excluidos por superar el límite de facturación según corresponda a actividades de venta de cosas muebles o locaciones y prestaciones de servicios, en el cual el fisco ha intentado que la exclusión genere efectos a partir del momento en el cual se produce el hecho imponible que causa la misma. Esta situación que fue objeto de conflicto en la jurisprudencia fue solucionada con la reforma del Monotributo del año 2010 (Ley 26.565), en la cual se estableció que la exclusión debe operar cuando la suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto —considerando al mismo— exceda el límite máximo de la categoría superior.

Los montos máximos de facturación al igual que los montos devengados anualmente de alquileres, según lo establecido por la Ley 27.430, se actualizan año a año según el porcentaje de la movilidad de jubilaciones y prestaciones sociales que ajusta cada 3 meses un 70% por inflación y 30% por RIPTE (salarios formales).

También es causal de exclusión del régimen simplificado que vendan cosas muebles a un precio mayor al máximo unitario de venta establecido, que actualmente está en pesos veintinueve mil ciento diecinueve con cincuenta y seis centavos (\$ 29.119,56). Si bien la causal está desde un principio, se ha actualizado el monto y ha estado en otros valores, el inmediato anterior era de pesos quince mil (\$15.000,00), anteriormente estaba establecido por la Ley 24.977 siendo de pesos dos mil quinientos (\$2.500,00) y antes que eso estuvo en pesos ochocientos setenta (\$870,00), monto que se mantuvo desactualizado durante muchos años.

Hay una jurisprudencia administrativa<sup>4</sup> respecto de este tema relativa a un vendedor de autos usados a nombre propio por cuenta de terceros, en la que se establece que la operatoria es

---

<sup>4</sup> Cons. julio de 2004 - Bol. AFIP N° 86 - pág. 1716

de venta de cosa mueble y no prestación de servicios, y que, por la venta de unidades que superan el monto máximo permitido para el Monotributo queda excluido del régimen.

El caso de las exclusiones por adquisición de bienes o realizar gastos de índole personal por un valor incompatible con los ingresos declarados en tanto aquellos no se encuentren debidamente justificados por el contribuyente, es una causal muy común de exclusión.

Como ya dije anteriormente, el Monotributo es una herramienta que suele ser utilizada por los contribuyentes para mantenerse como enanos fiscales y no encuadrarse dentro del régimen general de impuestos; no son pocos los contribuyentes que hacen compras o gastos que son incompatibles con sus ingresos declarados en el régimen simplificado y no proceden a la renuncia de manera automática como establece la ley que regula el Monotributo y las Resoluciones Generales correspondientes.

En el año 2014, cuando el torneo mundial de selecciones nacionales de futbol se llevó adelante en nuestro país vecino del Brasil, la AFIP excluyó del Monotributo a contribuyentes que en su mayoría se encontraban categorizados en las categorías B y C, dos (2) de las más bajas del régimen cuyos ingresos máximos anuales en esa fecha debían ser de pesos cuarenta y ocho mil (\$48.000,00) y pesos setenta y dos mil (\$72.000,00) respectivamente que habían adquirido paquetes turísticos, compra de entradas, alojamientos y otros gastos que en su gran mayoría fueron costeados con tarjetas de crédito cuyos costos oscilaban entre los pesos cuarenta mil (\$40.000,00) y pesos cien mil (\$100.000,00) donde se ve claramente la incompatibilidad con sus ingresos declarados y no tenían una debida justificación para afrontar esos costos. En esa oportunidad se realizaron cruces sistémicos por parte del organismo fiscalizador en los que se analizó el nivel de consumo de las tarjetas de crédito en el exterior.

Algo similar ocurrió en el año 2015, cuando la AFIP excluyó monotributistas por las mismas razones de haber realizado compras incompatibles con su nivel de ingresos declarados sin tener una debida justificación. En esa oportunidad se detectaron compras de costosos bienes registrables como cuatriciclos, motos de agua y areneros. En esos casos se produce a la suspensión de la C.U.I.T. y se procedió a la correspondiente exclusión del Monotributo.

Cuando se establece que el fisco verificará la adquisición de bienes o la realización de gastos personales por montos incompatibles con los ingresos declarados, al momento de justificar los mismos existen ingresos no alcanzados por el Monotributo que pueden provenir de

trabajos en relación de dependencia, o cargos públicos, jubilaciones, participaciones en utilidades de sociedades entre otras.

Otra causal de exclusión son los depósitos bancarios, debidamente depurados -en los términos previstos en el inc. g) del art. 18 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias), cuando resulten incompatibles con los ingresos declarados a los fines de su categorización. En este caso, el fallo de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa “García Abel José s/recurso de Apelación”, del 3 de noviembre del 2011, dejó firme la exclusión del Monotributo del contribuyente y también confirmó las resoluciones determinativas de AFIP que había confirmado previamente el TFN. En este caso el contribuyente había sido excluido porque los ingresos bancarios resultaron incompatibles con los declarados. Si bien el Sr. García alegó que la cuenta corriente analizada por el fisco era una cuenta conjunta entre él y su cónyuge, quien también poseía una actividad declarada, aduciendo que los depósitos en la cuenta se debían en gran medida a la actividad de su esposa y por lo tanto debían detraerse los importes registrado en el libro de IVA de ella. El contribuyente depuró la cuenta excluyendo dos (2) depósitos correspondientes a préstamos recibidos y las ventas de la actividad de su esposa, quien señaló que no podía identificar con precisión los depósitos que correspondían a su actividad. Luego de esa depuración se observaban abultados depósitos que superaban los montos para desempeñarse como monotributista con lo cual se confirmó la exclusión del Monotributo; el fisco realizó la determinación de oficio de la obligación fiscal en los impuesto al valor agregado y a las ganancias por los períodos correspondientes. Además la Cámara confirmó el pronunciamiento del tribunal al respecto de las multas aplicadas por la AFIP basadas en los art. 46 y 47 de la Ley 11.683.

Con respecto a diferencias entre facturación y depósitos bancarios debidamente depurados de un contribuyente del régimen simplificado, también encontramos el fallo de la Sala V de la C.N.A.C.A.F. del 2 de octubre de 2014, en la causa “Krause Mayol Hernán Enrique c/EN – AFIP – DGI – Resol 230/11 s/Dirección General Impositiva”, en el cual se confirma el fallo de la instancia anterior que confirma la Resolución de la agencia de AFIP en la cual se excluye al monotributista que alegaba que los depósitos en su cuenta eran repartidos en distintas

proporciones entre otras personas que se dedicaban a la actividad conjuntamente con el contribuyente pero no podía respaldar su dicho con la documentación correspondiente.

Cuando la causal expresa que deben ser debidamente depurados, está indicando que se podrán detraer a los ingresos acumulados en ejercicios anteriores que provengan de la actividad, ingresos que sean adicionales a los que se obtienen por el desarrollo de la actividad, movimientos bancarios de terceras personas en cuanto a que se pueden utilizar las cuentas como recaudadoras o administradora de fondos de terceros y a los movimientos de él o los cotitulares cuando se trate de cuentas conjuntas entre un contribuyente y otra persona.

El art. 149 ubicado en el **Título V – Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes** de la Ley 27.430 sustituyó al art. 2° de la Ley 24.977, sus modificatorias y complementarias, en el cual establece nuevas pautas para establecer a quienes se consideran pequeños contribuyentes.

Aquí se detalla -entre otras caracterizaciones- a quienes **no** hayan realizado importaciones de cosas muebles para su comercialización posterior y/o de servicios con idénticos fines, durante los últimos doce (12) meses calendario. Atento a esa caracterización, cualquier pequeño contribuyente que realice una importación de cosa mueble para su posterior comercialización no podrá mantenerse dentro del régimen, como así tampoco podrán inscribirse en el Monotributo aquellos que hayan importado cosas muebles o servicios para comercializarlos dentro de los últimos doce (12) meses.

El inciso e) describe que se considerarán pequeños contribuyentes a quienes no realicen más de tres (3) actividades simultáneas o no posean más de tres (3) unidades de explotación. También establece que no se considerarán actividades comprendidas en este régimen a aquellas de dirección, administración o conducción de sociedades. De aquí surgen las causales de exclusión del régimen simplificado detalladas en los puntos 6 y 7 del acápite anterior. Es necesario tener en cuenta que para el caso de los alquileres, cada inmueble que se alquila es considerado una (1) unidad de explotación.

Un monotributista puede dedicarse a la venta de cosas muebles, a la prestación de distintos tipos de servicios o a la locación de distintos bienes. Recordemos que para los contribuyentes del régimen simplificado que NO se dedican a la venta de cosas muebles, la máxima categoría posible del Monotributo es la H, en la cual se establece un límite máximo de facturación anual

de pesos un millón setecientos treinta y nueve mil cuatrocientos noventa y tres con setenta y nueve centavos (\$1.739.493,79) mientras que para quienes sí se dedican a la venta de cosas muebles la categoría más alta posible es la K donde el límite máximo de facturación posible es de pesos dos millones seiscientos nueve mil doscientos cuarenta con sesenta y nueve centavos (\$2.609.240,69).

Hay una causal que se refiere directamente a la exclusión por una mala categorización y se refiere a aquellos monotributistas que mientras se dedican a la prestación de servicios y/o locaciones se categorizan con alguna actividad de venta de bienes muebles y así tener un límite más alto de facturación. Esas maniobras se suelen llevar adelante simplemente para poder mantenerse dentro del régimen simplificado y evitar pasar al régimen general. Este es otro ejemplo de contribuyentes que se comportan como “enanos fiscales” quienes realizan acciones maliciosas como estas para mantenerse dentro del Monotributo por todas las ventajas que anteriormente vimos que tiene el régimen.

La causal detallada en el punto 9 del acápite anterior, hace referencia a la obligación y al derecho que tienen todas las personas y los contribuyentes de emitir y recibir los comprobantes correspondientes para todo tipo de operación comercial que respalden sus actuaciones. La falta de emisión de comprobantes de venta por parte de un monotributista hace que al momento de cada recategorización un contribuyente no incorpore esos montos de ventas no facturados para el cálculo del ingreso anual, y así se encuadran en categorías más bajas a la que correspondería en caso de que todas las operaciones de venta realizadas tuviesen su correspondiente comprobante que la respalde. Al encuadrarse en alguna categoría menor a la que correspondería en caso de haber emitido los comprobantes de ventas de todas sus operaciones, un contribuyente abona una cuota de Monotributo (que ya de por sí es baja) más baja que lo que debería abonar.

Como he comentado anteriormente, la carga administrativa de un monotributista es baja y relativamente sencilla de registrar; a pesar de ello debe llevarla de manera ordenada y actualizada para tener la mejor información en el momento que sea necesario. Es imprescindible llevar cuentas de las compras, ventas, cobros y pagos de cada una de sus operaciones. Esa información le será de gran utilidad para calcular sus propios datos estadísticos y comparar con los límites establecidos para este régimen. Tal es así que una de

las causales de exclusión establece que los gastos y compras inherentes al desarrollo de una actividad de venta de productos deben ser menores al 80% de los ingresos brutos máximos establecidos para la categoría más alta posible (K) o menores al 40% de los ingresos máximos posibles para la categoría H que es la máxima permitida para aquellos que se dedican a la locación o a la prestación de servicios.

Para estos controles AFIP hace tiempo viene tomando medidas que tienden a mejorar y sistematizar el control; se busca evitar operaciones comerciales que no tengan su respectivo comprobante de respaldo, se toman medidas para conocer la información de pagos (generando facilidades y tomando medidas de establecer montos máximos posibles para pagos en efectivo y montos obligatorios para pagos electrónicos).

También se está buscando cerrar todo un circuito de facturación electrónica para poder detectar y conocer todo el detalle de operaciones de cada contribuyente.

De esa manera se podrán identificar las compras que se realizan para el desarrollo de las actividades de cada contribuyente que funcionará como parámetro para establecer un monto de ingresos brutos que se debe generar según el contribuyente se dedique a una actividad de locaciones o prestaciones de servicios o se dedique a la venta de cosas muebles.

Tanto esta causal como las enumeradas en los puntos 4 y 5 detalladas anteriormente, se podrán considerar también para recategorizar a los contribuyentes para el caso de que no sean superados los límites máximos para una exclusión pero sí corresponda una recategorización.

La última causal de exclusión de las enumeradas previamente es aquella que establece que un monotributista será excluido del régimen cuando resulte incluido en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) desde que adquiera firmeza la sanción aplicada en su condición de reincidente.

Incorporada al texto anterior del Anexo (como art. 20, inc. I) de la Ley 24.977 sustituido por la Ley 26.565) por el artículo 44 de la Ley 26.940 en el marco de la Promoción de Trabajo Registrado y Prevención de Fraude Laboral en el año 2014, esta medida castiga al pequeño contribuyente en su condición de reincidente (con sentencia firme) que sea incluido en el REPSAL, en el que se incluirán a quienes reciban sanciones impuestas por infringir las normas

establecidas por el Ministerio del Trabajo, Empleo y Seguridad Social por falta de inscripción del empleador, o falta de registración correspondiente de trabajadores, o por faltas como la obstrucción a la labor de inspecciones laborales o la correcta inscripción de los trabajadores según las disposiciones impuestas por la AFIP, por las distintas autoridades provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o la Superintendencia de Riesgos del Trabajo en un lapso de tres (3) años desde la primera condenatoria firme.

Las causales de exclusión han ido actualizándose durante la vida del Régimen Simplificado siempre buscando dar precisiones sobre la definición y los límites de ser un pequeño contribuyente.

#### III.IV. Tipos de Exclusión.

Como ya he mencionado con anterioridad, un contribuyente puede pasar del Monotributo al régimen general de tres maneras distintas, que son la renuncia al Monotributo, la exclusión de oficio o de manera automática.

El art. 49 de la R.G. 4309 del año 2018 (actualmente vigente) establece que en el caso de producirse alguna de las causales de exclusión, el contribuyente quedará excluido en forma automática y debe comunicar la situación a la AFIP dentro de los quince (15) días hábiles administrativos de acaecido el hecho solicitando la cancelación de la inscripción en el régimen simplificado, especificando el motivo de baja por exclusión y siguiendo el procedimiento establecido en la RG 2322 y modificatorias y complementarias.

Además de la obligación del contribuyente de informar una causal y proceder a una exclusión automática, la AFIP puede excluir a un contribuyente del régimen simplificado a través de la detección de alguna de las causales en una fiscalización presencial o por medio de los controles sistémicos informáticos que lleva adelante.

Si bien parecería que no hay diferencia entre la exclusión automática y la que lleva el fisco de oficio, es necesario tener en cuenta que la AFIP puede realizar exclusiones retroactivas desde la fecha en que se verifica el hecho generador de la exclusión, tema que magnifica los costos impositivos además de que pueden producirse sanciones punitivas para el monotributista excluido retroactivamente.

### III.IV. A. Exclusión por controles sistémicos.

El fisco evalúa la exclusión de un contribuyente a partir de la información que obra en sus registros y de la que surge en los controles que se realicen a través de los sistemas informáticos.

Una vez determinada la exclusión por parte del fisco, la AFIP notificará a través del domicilio fiscal electrónico y el contribuyente podrá consultar los motivos y desde cuando operará la exclusión a través del servicio “Monotributo – Exclusión de pleno Derecho”.

Por intermedio de la R.G. 4600 de octubre 2019, la AFIP suspendió las exclusiones de pleno derecho por controles sistémicos hasta el 29 de febrero del 2020.

La suspensión de las exclusiones por controles sistémicos pueden no ser una noticia del todo buena, ya que si bien se suspenden este tipo de exclusiones, el contribuyente puede ser excluido en el futuro por las mismas razones que se hubieran detectado en un control sistémico, pudiendo ser detectada la causal en el marco de una fiscalización presencial.

En ese caso excluyen de manera retroactiva a partir de acaecido el hecho que genera la exclusión, y aquí el problema es mayor ya que no es la misma situación en la que se encuentra un contribuyente excluido que uno excluido retroactivamente.

### II.IV.B. Exclusión por fiscalización presencial.

No están suspendidas las exclusiones por fiscalización presencial, que se pueden dar, según lo establecido en el art. 52 de la RG 4309, cuando como consecuencia de los controles o comprobaciones realizados en el curso de una fiscalización, según información obrante en sus registros o en virtud de sus facultades de fiscalización, la AFIP constate alguna circunstancias que determinen la exclusión pleno derecho del régimen simplificado de un contribuyente.

En ese caso, el funcionario o inspector actuante, notificará al contribuyente su exclusión del régimen de pleno derecho (según lo previsto en el art. 100 de la Ley 11.683), pondrá a su disposición los elementos que la acreditan, informará la fecha desde la cual surte efecto la exclusión y también notificará el alta de oficio en el régimen general de impuestos y de los recursos de la seguridad social correspondiente.

### III. V. Efectos de la exclusión. Análisis de casos y jurisprudencia.

Conforme a lo establecido en el art. 24 del decreto reglamentario 885/98 (reglamentario de la Ley 24.977 que aprobó el régimen simplificado) y en el art. 21 de la Ley 26.565, la causal de exclusión produce efectos jurídicos desde la hora cero (0) del día en que acontece. Esta determinación del momento en que comienzan los efectos jurídicos de la exclusión se dictaminó en el fallo de la Sala V de la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal en “Carlen, Horacio Alberto c/EN – AFIP – DGI (Expte. 2/04-RPMO) s/DGI”, del 10 de marzo del 2016, donde se confirma la sentencia de grado y se rechaza el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente quien pretendía que la exclusión tenga efectos a partir del mes siguiente al mes en que ocurrió el hecho generador, indicando que los efectos comienzan en el mes que ocurrió el hecho que generó la exclusión, en este caso, es la fecha en la que el que el contribuyente supera el monto de ingresos brutos previstos en la norma y no a partir del mes siguiente a que tal hecho suceda. La controversia en este fallo se daba en la fecha a partir de la cual debía generar efectos la exclusión del Monotributo causada por exceder el límite máximo de facturación para su actividad.

Si bien allí vemos un fallo que establece un criterio, esta resolución de la Cámara está en igual sentido que el fallo de la C.N.A.C.A.F. en “Monedutti, Carlos Anibal s/recurso de apelación” del 30 de abril del año 2013 en el cual se resolvió que según lo establecido por la Ley 24.977 la exclusión debe operar desde el mismo momento en que acaece el hecho generador de la exclusión. Este fallo revoca la sentencia de la sala A del T.F.N. en el fallo “Monedutti, Carlos Anibal s/recurso de apelación”, en el cual según la definición del hecho imponible realizada por el tribunal en los considerandos, el presupuesto del hecho debe entenderse con una periodicidad mensual y la obligación tributaria que se genera se vincula con ese período, con lo cual dictaminó la exclusión a partir del primer día del mes calendario siguiente.

El fallo de la causa Monedutti de la Cámara es coincidente con el mencionado fallo de la Cámara en la causa “Simón, Enrique Eduardo c/DGI” del 2013 y a su vez es contrario a lo dictaminado el 13 de diciembre del 2011 por la sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en la Contencioso Administrativo Federal en la causa “Ferreiro Carlos Alberto s/recurso de apelación” que confirma el fallo del Tribunal Fiscal Nacional del 15 de febrero del 2010 de la

misma causa, donde una parte de la discusión entre el fisco y el contribuyente estaba centrada en el momento en que debe producir efectos la exclusión del Régimen Simplificado causada por sobrepasar los límites de ingresos brutos de facturación para las categorías de prestaciones de servicios, donde ambos determinan que los efectos comienzan a regir a partir del primer día del mes calendario siguiente.

Esta situación de controversia jurisprudencial se vio resulta con la modificación del Monotributo que se llevó a cabo en el año 2010, en la que se estableció que las exclusiones del Monotributo deben tener efectos a partir del 1er. día del mes calendario siguiente al mes en el cual sucedió el hecho que generó la exclusión del pequeño contribuyente del régimen simplificado.

### III. VI. Apelación. Vías recursivas.

Uno de los recursos de apelación previsto para las exclusiones del Monotributo es el que se establece en el art. 74 del decreto reglamentario 1.397/1979 de la Ley 11.683 ante el director general de AFIP

En el caso de exclusión por controles sistémicos por parte del fisco, el recurso de apelación debe interponerse dentro de los 15 días posteriores a la notificación de la exclusión de pleno derecho, y se debe realizar ingresando a la opción “Presentación de recurso de apelación” dentro del servicio “Monotributo – Exclusión de pleno derecho”.

Para los casos de exclusiones por fiscalización presencial, el contribuyente podrá presentar formalmente su descargo en el mismo acto de la notificación o dentro de los 10 días posteriores a ella, aportando los elementos de juicio que hacen a su derecho.

Según lo establecido en el art. 42 de la Resolución General 4309, una vez presentado el descargo, el juez administrativo lo analizará y dictará una resolución según corresponda.

A través del servicio “Monotributo – Exclusión de pleno derecho” también se puede consultar el estado del trámite en la opción “Consultar estado de apelación art. 74, decreto 1.397/1979”.

Luego de la resolución de exclusión dictada por el fisco, ésta tendrá carácter definitivo y solo podrá impugnarse por lo previsto en el art. 23 de la Ley 19.549 de procedimientos

administrativos. El contribuyente puede solicitar una medida cautelar de no innovar para mantenerse dentro del régimen del Monotributo hasta tanto haya sentencia firme. La medida cautelar puede ser autónoma, cuando se presenta junto a la apelación del art. 74 o puede presentarse también junto con la apelación del art. 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos.

Recordemos que el recurso administrativo presentado a través del art. 74 del decreto reglamentario de la Ley 11.683 no tiene efecto suspensivo y por ende el contribuyente excluido tendrá que cumplir con las normas del régimen general hasta tanto el fisco lo resuelva.

Es importante establecer el momento del perfeccionamiento de la notificación realizada al domicilio fiscal electrónico, ya que de esto dependen los plazos de presentación del recurso de apelación.

El fisco informa el primer día hábil de cada mes al domicilio fiscal electrónico cuando quede excluido y el monotributista quedará notificado fehacientemente desde que lea la notificación o desde el lunes siguiente al día en que se envió la comunicación.

### III. VII. Consecuencias y problemáticas a partir de una exclusión.

Como bien dije anteriormente, la exclusión del Monotributo puede ser automática o de oficio y puede ser detectada por el contribuyente o por la AFIP a través de sus controles sistémicos o fiscalizaciones presenciales, por lo que las apelaciones pueden ser presentadas de diversas formas y tienen distintos plazos según la forma en que el monotributista haya sido excluido.

Una vez analizado el descargo presentado por el contribuyente o concluido el plazo para su presentación, juez administrativo estará en condiciones de dictar la resolución de exclusión que, según lo establecido por la normativa vigente, debe surtir efectos desde la hora cero (0) del día en que se produjo la causal de exclusión (aunque vimos que esto se puede discutir) y para el caso de que se trate de controles sistémicos, los efectos de la exclusión de pleno derecho serán a partir del primer día del mes calendario siguiente al que se comunicara; esto

tendrá carácter de provisional ya que la AFIP puede determinar la fecha en la que se produjo la causal de exclusión.

Aquellos contribuyentes excluidos serán dados de alta de oficio en los tributos del régimen general de los que resulten responsables según sus actividades. Por esto es que muchas de las discusiones entre el fisco y los contribuyentes se basan en la fecha desde la cual debe operar la exclusión. Para el caso de exclusiones por controles sistémicos, aunque la AFIP tiene potestad para determinar la fecha en la cual se produjo la causal y así determinar la fecha exacta de la exclusión, la regla general indica que los efectos serán a partir del primer día del mes calendario siguiente, con lo cual aquí la exclusión no es retroactiva. Para el caso de las exclusiones por fiscalización presencial o por controles sistémicos en los que se detecte una fecha anterior de producida la causal, el fisco podrá determinar una exclusión de oficio retroactiva que magnifica los problemas y los costos a los que se debe enfrentar el Monotributista excluido.

Retroactiva o no, en cualquiera de los casos de exclusión el ingreso al régimen general de impuestos conlleva un aumento de la carga tributaria y otros costos, entre los que encontramos al costo del asesoramiento impositivo (y contable si corresponde), aumento de los costos del sistema previsional (pago del impuesto autónomo), aumento de costos impositivos (ahora se deberá pagar el impuesto al valor agregado y el impuesto a las Ganancias según el saldo de la declaración jurada y no una cuota fija mensual) y soportar un aumento de la carga administrativa ya que se verá en la necesidad de llevar una administración más ordenada y eficiente debiendo contar con un archivo ordenado de los comprobantes de compras, ventas, cobros y pagos, además de realizar retenciones correspondientes al momento de pagos a proveedores y otras tareas.

### III.VII. A. Determinación de débitos y créditos fiscales de los sujetos excluidos.

Las exclusiones de oficio que lleva adelante AFIP a partir de fiscalizaciones presenciales son en su gran mayoría retroactivas, y como dije antes, esto magnifica los costos del monotributista excluido. Luego de una exclusión retroactiva, comienza una discusión entre el contribuyente

y el fisco respecto de la determinación de los débitos y créditos fiscales a partir de la fecha de exclusión. El fisco practicará una determinación de oficio de los débitos fiscales y su criterio para ello es bastante conocido, y se trata de calcular la alícuota del I.V.A. sobre el total de lo facturado alegando que no han facturado débito fiscal en sus operaciones.

Este criterio es contrario al establecido por la Sala III de la C.N.A.F.C.A. en el fallo de la causa “García, Abel José” del 3 de noviembre del 2011 en el cual, haciendo referencia al giro comercial del contribuyente (quien era titular de un almacén), debe concluirse que sus ventas fueron realizadas a consumidores finales y, en estos casos, el precio total percibido por el contribuyente incluye el I.V.A. y entonces debe deducírsele previamente para determinar la base imponible del ajuste, mientras que el fisco pretendía tomar los montos totales de facturación como base imponible para el cálculo del ajuste por determinación.

Otra controversia que se suscita entre el fisco y los contribuyentes excluidos de oficio retroactivamente es la posibilidad de tomar los créditos fiscales. En cuanto a este tema, la sala I de la C.N.A.C.A.F. en la causa “Riso, María de los Ángeles c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, el 25 de abril del 2017 emitió un fallo que considera que la postura del fisco responde a “un celoso apego a la literalidad de las normas” y que, de hacer lugar a lo solicitado por AFIP, el contribuyente no podría tomar los créditos fiscales por la falta de discriminación del mismo en los comprobantes de compras ya que al momento de las compras el monotributista no recibe comprobantes con crédito fiscal discriminado. Este fallo ratifica lo establecido por la sala B del T.F.N. del 18 de diciembre del 2015 que revocaba la determinación de oficio impuesta al contribuyente reconociendo que, al inscribirse de manera retroactiva, éste puede computar los créditos fiscales de las compras realizadas mientras revestía la condición de monotributista. El fallo tiene 2 puntos fuertes, uno en cuanto a la posibilidad de computar los créditos fiscales y el otro punto fuerte es el cálculo del débito fiscal; concuerda con lo dictaminado en la causa García Abel José mencionada en el párrafo precedente, en donde se establece que de la facturación total del contribuyente debe deducirse el valor del débito fiscal. El fisco apeló el fallo del tribunal en la causa Riso y, según la cámara, el criterio del fisco obligaría a los excluidos del Monotributo al cumplimiento de un requisito imposible de realizar que sería el aporte de comprobantes con crédito fiscal discriminado en un

momento en que la ley no se lo exigía al proveedor al momento de la operación de compra/venta.

Ante este nuevo rechazo de la cámara, el fisco presentó un recurso extraordinario y queja ante la Corte que a la fecha tiene un dictamen de la Procuración General de la Nación en el que establece que debe primar el criterio que utiliza el fisco, opinando que la demandante (Riso) no tiene atribuciones para computar el crédito fiscal de los períodos en discusión amparándose en el art. 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, agregando que fue la propia negligencia del contribuyente la que la ha colocado en esa situación, ya que debió advertir que operaban causales de exclusión automática y debió haber actuado en consecuencia de esa situación; termina concluyendo que la resolución dictada por AFIP en la que se rechazó el cómputo de los créditos fiscales resulta ajustada a derecho y opina que se debe revocar la sentencia apelada. Actualmente se está a la espera del fallo correspondiente.

En igual sentido se dictamina en el fallo de la sala B del T.F.N. en “Jose Benjamín y Walter Rodolfo Ledesma Luna SH s/recurso de apelación”, 2 de julio de 2015, donde el Tribunal recibe las actuaciones de parte la Sala V de la Cámara en su fallo “Jose Benjamín y Walter Rodolfo Ledesma Luna SH s/recurso de apelación” del 28 de agosto del 2012, en las que se le solicita que abra a prueba para resolver sobre la determinación de oficio y la omisión en la apropiación de créditos fiscales, aunque en ese caso no se pudo ver reflejado porque la parte actora no presentó documentación respaldatoria de sus compras, se concluye que tendría derecho al cómputo de los créditos fiscales que pudieran probarse con documental a cargo del contribuyente.

Aquí vemos la primera de las consecuencias negativas para un contribuyente excluido en cuanto a los costos impositivos, que es el costo del Impuesto al Valor Agregado que deberá afrontar sin haberlo tenido presupuestado previamente. Si bien esta situación es, en gran medida, responsabilidad del contribuyente, una exclusión retroactiva implica una determinación de impuestos, más intereses, más multas que el excluido deberá afrontar y que hasta el momento de la exclusión no estaba presupuestado en el marco del desarrollo de su actividad.

Por lo expuesto se puede concluir que el fisco tiene una postura rígida en cuanto a la determinación de débitos y posibilidad de incorporar en la declaración jurada a los créditos

fiscales, donde busca que el total facturado por el monotributista sea la base imponible para el cálculo del débito fiscal y buscando evitar que el contribuyente incorpore en la declaración jurada los créditos fiscales de las compras realizadas mientras pertenecía al Régimen Simplificado. Este criterio, si bien tiene un freno en los distintos fallos mencionados, se sigue utilizando y genera saldos a pagar de declaración jurada más grandes que lo que correspondería y eso genera devengamiento de intereses que son más abultados.

De los tres (3) componentes que abona de cuota mensual un contribuyente del régimen simplificado, el componente impositivo (020) que haya sido efectivamente pagado, puede ser utilizado para computarse como pago a cuenta del saldo de las respectivas declaraciones juradas retroactivas del I.V.A. para el cómputo del componente impositivo 020 del Monotributo contra el I.V.A., la AFIP indica que se debe presentar una multinota con formulario F399 solicitando la reimputación con la correspondiente documentación que acredite los pagos.

### III.VII. B. Inscripción al régimen previsional general argentino.

El art. 61 de la R.G. 4.309 de AFIP establece que los contribuyentes excluidos de pleno derecho serán dados de alta de oficio en los tributos impositivos y de los recursos de la seguridad social según su actividad, de acuerdo a la categoría y tabla correspondiente del decreto 1.866/2.006 teniendo en cuenta si la exclusión fue por fiscalización presencial o sistémica. Entonces, además del costo del Impuesto al Valor Agregado que nace de las determinaciones que lleva adelante el fisco o declaraciones juradas presentadas por el contribuyente desde la fecha en que surte los efectos la exclusión, el excluido tendrá 30 días para inscribirse en una categoría de autónomos y tributar sus aportes y contribuciones al régimen previsional. Esto también generará una deuda por estos conceptos que se verá incrementada por los intereses devengados desde el vencimiento de cada uno de los períodos retroactivos que el contribuyente excluido deberá afrontar.

El componente previsional (021) efectivamente abonado en la cuota del Monotributo podrá ser imputado contra los pagos retroactivos adeudados del régimen previsional general, operación que se debe realizar a través de la posibilidad de reimputación de pagos del servicio “CCMA – Cuenta Corriente de Monotributistas y autónomos”.

Esto también provoca un aumento de los costos del monotributista excluido, quien venía abonando un importe fijo mensual bajo en concepto del aporte al S.I.P.A. y ahora tendrá que afrontar un costo de más del doble (o hasta el triple dependiendo del caso) de sus tributos previsionales. La contrapartida de este costo es que tendrá posibilidad de acceder a un mejor beneficio previsional jubilatorio cuando alcance las condiciones necesarias para jubilarse.

### III.VII. C. Otras consecuencias.

Otra de las consecuencias que debe afrontar el contribuyente excluido es la inscripción en el impuesto a las Ganancias. Una vez determinada la fecha en la cual debe surtir los efectos la exclusión, el contribuyente también debe tributar el impuesto anual mencionado. El contribuyente puede ser determinado de oficio por AFIP o puede presentar sus declaraciones juradas correspondientes según el caso, teniendo en cuenta que las nuevas obligaciones tributarias y previsionales devengarán intereses resarcitorios hasta que las deudas sean incluidas en un plan de pagos o sean canceladas. La Resolución General de AFIP N° 4166 establece un régimen de facilidades de pagos permanente para sujetos excluidos del Monotributo, aportando claridad sobre los conceptos que no se pueden incluir en estos planes, las condiciones del plan y condiciones de caducidad entre otras disposiciones.

El contribuyente excluido debe actuar rápidamente ante estas situaciones debido al riesgo que corre de sufrir una ejecución fiscal, situación que lo pondría bajo condiciones más costosas para solucionar la situación y reencaminar al contribuyente para poder seguir desarrollando su actividad. Si un monotributista, además de ser excluido, sufre la ejecución por parte del fisco, deberá afrontar, además de los costos mencionados de los saldos de las declaraciones juradas e intereses resarcitorios, otros conceptos como lo serán los intereses punitivos, intereses capitalizables, multas (de ser reclamadas) y honorarios fiscales del juicio.

El cambio al régimen general implica además que se deberán modificar los comprobantes que el contribuyente emite pasando de emitir comprobantes identificados con la letra C a emitir comprobantes del tipo M, A o B según corresponda; deberá demostrar solvencia suficiente para recibir la autorización de emisión de los nuevos comprobantes con crédito fiscal discriminado o informar una CBU bancaria para poder emitir una Factura A con CBU informada. Hay que tener en cuenta que para el caso de que no se puedan presentar los

elementos necesarios, el fisco autorizará la emisión de comprobantes de tipo M, que obligan a quienes los reciban a actuar como agentes de retención del total del IVA sobre los importes a abonar.

En lo visto hasta ahora, el monotributista excluido debe afrontar costos del régimen general que son más altos a los que le correspondían en el régimen simplificado. La mayor carga administrativa que tiene ahora lo obligará a llevar una administración más ordenada y acorde al nuevo régimen, además de que ahora tendrá la necesidad contar con un asesoramiento impositivo y previsional que también será más costoso. Comienza también para ellos la exigencia de tributar el Impuesto al Valor Agregado mensualmente, que los pone en una situación de analizar qué hacer con la alícuota del I.V.A. ¿se trasladará al precio de sus servicios o productos? Si traslado ¿en qué porcentaje? ¿Se Mantendrá la demanda ante un aumento de precios? Son preguntas a las cuales los contribuyentes excluidos deberán encontrarles la mejor respuesta para mantener su presupuesto y sobre todo, mantener la fuente de ingreso. Esta situación claramente pone en riesgo la economía y las finanzas de los contribuyentes excluidos. Inclusive las dificultades pueden ser mayores, para el caso de aquellos quienes no obtengan habilitación para emitir comprobantes del tipo A y puedan emitir los de tipo M (recordemos que en cada cobro les retendrán el total de I.V.A. del comprobante), que si bien es una situación temporal, sucede en un momento que ya de por si es difícil de llevar por buen camino. Más difícil será aún para aquellos que sean excluidos de manera retroactiva ya que deberá abonar impuestos por períodos anteriores que le generarán intereses y multas de corresponder, además de la adaptación al nuevo régimen tributario. El otro aumento que deberá afrontar es el previsional, que puede ser de hasta el doble o triple (según la categoría) de la cuota que se abona en el régimen simplificado.

Todos estos cambios y la nueva estructura de costos que deberá afrontar el excluido, lo sitúan en una notoria situación de baja de la rentabilidad de su actividad y es sobre esa etapa de la vida de un contribuyente donde se pone de manifiesto la necesidad de una presencia más fuerte del estado buscando organizar el cambio de régimen.

En caso de exclusión, el contribuyente no podrá optar nuevamente por el Monotributo hasta después de transcurridos 3 años calendarios posteriores al de sucedido el hecho.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Art. 21 Ley 26.565

## **CONCLUSIONES**

Luego de haber repasado las definiciones y caracterizaciones del régimen simplificado de impuestos, su comparación con el régimen general y las causales de las exclusiones del Monotributo, los cambios que se generan en la vida de un contribuyente excluido, la adaptación al nuevo régimen, los aumentos de los costos tributarios impositivos y previsionales, aumento de carga administrativa y otros problemas a los que se exponen los excluidos (que pueden ser mayores para los casos de exclusiones retroactivas) queda expuesta la necesidad de generar un plan de acción para lograr una mejor adaptación del contribuyente excluido al nuevo escenario y que se logre suavizar el impacto de este salto generado por el cambio de condición.

Se percibe también que es necesario generar un plan de acción más rápido y efectivo para la determinación definitiva de las exclusiones para los casos de apelaciones, una limitación a las multas e intereses que se le imponen a los excluidos acorde a su capacidad contributiva y nuevas facilidades de pago de impuestos y otros conceptos determinados.

La situación de tener que afrontar altos costos impositivos nuevos y los costos de las determinaciones retroactivas más multas e intereses sin ningún tipo de período de gracia o posibilidad de acogerse a un plan de pagos más acorde a su capacidad contributiva, pone al contribuyente en un momento de dificultad financiera que lo hace pasar por una etapa de replanteo de su situación, de estudiar nuevamente la rentabilidad de su actividad y analizar su situación completa para intentar llevar de la mejor manera posible el cambio de régimen.

La presidenta del C.P.C.E.C.A.B.A., Lic. en Administración de Empresas y Contadora Gabriela Russo ha propuesto una tercera figura intermedia entre el Monotributista y el Responsable Inscripto que ayude a suavizar este impacto. La idea sería generar una figura intermedia entre el contribuyente de Régimen Simplificado y el del general con un régimen tributario impositivo y previsional que tenga características propias por un plazo determinado de tiempo (relativamente corto) para que el excluido pueda adaptarse a la nueva situación fiscal.

Otros tributaristas proponen la creación de un crédito fiscal virtual para que el contribuyente excluido pueda utilizar durante su adaptación al nuevo régimen.

Si bien hay posibilidades de tomar acciones y medidas para que este salto de un régimen al otro no sea un problema, en la actualidad hace falta consenso sobre políticas tributarias para este tipo de casos que lleve a una regulación acorde a la capacidad contributiva del monotributista excluido y que este salto deje de ser el problema que es hoy para quienes deban atravesar ese tipo de situaciones.

Luego de haber estudiado y analizado el tema con profundidad resaltan las necesidades de establecer reglas que proporcionen a los contribuyentes excluidos la posibilidad de adaptación al nuevo régimen de una manera menos impactante para las finanzas y el desarrollo de su actividad.

Me inclino por la idea de generar una figura de “Contribuyente excluido”, que sea una nueva figura fiscal intermedia, que tenga un plazo determinado (pueden ser 6 meses) durante el cual el contribuyente deba abonar en concepto previsional un monto intermedio entre lo que abonaba mientras estaba en el Monotributo y el que debe abonar ahora según su categorización en el régimen de autónomos.

Durante ese período de 6 meses, el fisco no podría emitir boletas de deudas por los montos de deudas generados a partir de la exclusión y que el contribuyente goce de ese plazo para decidir sobre cómo abonará lo determinado en impuestos.

Durante ese período deberá presentar las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado correspondientes (por los períodos excluidos si es que no fue determinado de oficio y por los períodos nuevos) y para contener el impacto de los débitos fiscales que deberá abonar, el contribuyente excluido podrá gozar de un crédito fiscal virtual “ficticio” equivalente a la suma total de los créditos fiscales de los últimos 3 períodos determinados por el fisco que funcione como saldos a favor descontándolos a medida que se generan los débitos a pagar.

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **NORMATIVA**

- Ley 11.683 publicada en B.O. el 12 de enero de 1933 y su Decreto Reglamentario 1.397 del 25 de julio del 1979.
- Ley 24.799, Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo-, publicada en B.O. del 10 de abril del 1997.
- Ley 24.977, modificatoria del Monotributo, publicada en el B.O. del 6 de julio de 1998.
- Ley 25.239, modificatoria del Monotributo publicada en B.O. del 31 de diciembre de 1999.
- Ley 25.865, modificatoria del Monotributo publicada en B.O. del 19 de enero del 2004.
- Ley 26.565, modificatoria del Monotributo publicada en B.O. del 21 de diciembre del 2009.
- Ley 27.430, modificatoria del Monotributo publicada en B.O. del 29 de diciembre del 2017.
- Resolución General de AFIP N° 4.166, publicada en B.O. del 6 de diciembre del 2017.
- Resolución General de AFIP N° 4.309, publicada B.O. del 19 de septiembre del 2018.
- Resolución General de AFIP N° 4.600, publicada B.O. del 2 de octubre del 2019.

### **DOCTRINA**

- ARTANA, Marcelo: Exclusión del Monotributo. Algunos detalles relevantes, Errepar Online, Práctica y Actualidad Tributaria Tomo XXIV página 29, octubre 2018.
- FELICE, Marcos A.: Monotributo. El nuevo procedimiento de exclusión, Errepar Online, Práctica y Actualidad Tributaria Tomo XXV página 9, Noviembre 2018.

- JANUSZEWSKI, Karina: Consecuencias de la exclusión en el Monotributo, Consultora tributaria, Errepar Online, octubre 2018.
- PURCIARELLO, Osvaldo: Exclusión de pleno derecho y recategorización de oficio, Departamento Técnico Legal Impositivo Arizmendi, cronista.com 22 de febrero 2016.
- RUSSO, Gabriela: presidenta del C.P.C.E.C.A.B.A. La Nación *online* 1 de septiembre del 2019.

## **JURISPRUDENCIA**

- “Riso, María de los Ángeles c/DGI s/recurso directo de organismo externo”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, del 25 de abril del 2017.
- “Carlén Horacio Alberto c/EN – AFIP – DGI Expediente 2/04 -RPMO s/DGI”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, del 10 de marzo del 2016.
- “Krause Mayol Hernán Enrique c/EN – AFIP – DGI – Resol 230/11 s/Dirección General Impositiva”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, del 2 de octubre del 2014.
- “Monedutti, Carlos Anibal s/recurso de apelación”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala I, del 30 de abril del 2013.
- “Simón Enrique Eduardo c/DGI”, C.N.A.C.A.F., Sala III, del 17 de diciembre del año 2013.
- “Jose Benjamín y Walter Rodolfo Ledesma Luna SH s/recurso de apelación”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, del 28 de agosto del 2012.
- “Ferreiro Carlos Alberto s/recurso de apelación”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV, del 13 de Diciembre del 2011.
- “García, Abel José s/recurso de apelación”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II,I del 3 de Noviembre del 2011.
- “Jose Benjamín y Walter Rodolfo Ledesma Luna SH s/recurso de apelación”, Tribunal Fiscal Nacional, Sala B 2 de julio de 2015.