

# MONOTRIBUTO: Análisis de aspectos puntuales.

Por Dr. (C.P.N.) Ignacio Sanmartín Sobré

## I. INTRODUCCIÓN.

El denominado Monotributo (Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes), que fuera creado por Ley 24.977 (BO. 06/07/98), resultó ser un instituto jurídico que en numerosos aspectos se encuentra en pugna con elementales cuestiones de derecho. A su vez, esto se presenta en un marco de ambigüedad - que desde su sanción existió en los ámbitos oficiales - respecto de su conveniencia o no dentro del régimen tributario a nivel nacional. Así, a la "flexibilización" otorgada en su inicio al Monotributo, por parte de la AFIP, y por medio de sus Resoluciones Generales (las cuales legislaron), se le contrapuso un severísimo régimen sancionatorio aplicable a los que adherían al mismo. Luego, en un sentido contrario que podemos denominar de "expulsión" del régimen, a partir del 1º de abril del 2000 y por medio de la Ley 25.239, se determinó que dejan de ser monotributaristas aquellos que se encuentren en las escalas superiores (categorías IV a VII) si no cuentan con determinada cantidad de empleados en relación de dependencia registrados (1).

En esta colaboración abordaré cuestiones singulares, que poseen su importancia conceptual y práctica, tanto en ámbito de imposición nacional como en el provincial (en este último, sólo de algunas jurisdicciones). Ellas tienen su génesis, fundamentalmente, en la deficiente redacción de las normas jurídicas involucradas.

## II. ASPECTOS PUNTUALES.

Admitiendo que existen muchos otros, he seleccionado solamente tres aspectos, que son los que a continuación se analizan.

1. El párrafo tercero (inexistente) del artículo 1º del Decreto (PEN.) 885/98.

En el segundo párrafo del artículo citado en el epígrafe, del Decreto que reglamenta el Régimen Simplificado y que trata de los ingresos "compatibles" con él (2), se establece que tendrán esta condición si los mismos no superan los montos "de las deducciones a que se refiere el párrafo siguiente". En el texto oficial del Boletín del 31/07/98, no ha sido publicado ese tercer párrafo. Tampoco, y a pesar el tiempo trans-

currido, dicha omisión fue salvada.

Lo llamativo del caso es que, en general, se dio por sobrentendido qué diría el párrafo de haberse redactado. Más que una interpretación, se trató de hacer la integración del derecho denominada "analogía" (3), olvidando que existe consenso doctrinario acerca de que no es correcta su utilización cuando se trata de normas del derecho tributario sustantivo - tal como el presente caso -, en la que se reconoce como fuente a la Ley.

Retomando la idea primera, se entendió que diría algo similar al último párrafo del artículo 17 del régimen legal del Monotributo (4), en referencia a la "compatibilidad" de este con el ejercicio de actividades en relación de dependencia, cuando los ingresos por este concepto no superen el monto "de las deducciones previstas en el artículo 23 de la Ley del Impuesto a las Ganancias (t.o. 1997 y modif.)". Pero resulta que esto último fue eliminado por la Ley 25.239 (5), viéndose por lo tanto incrementada la inseguridad jurídica, siendo atacado el principio de la "certidumbre".

El único sustento legal que se puede aportar, a fin de sostener aquella idea generalizada, es el que se encuentra en la redacción del artículo 39, inciso b) de la RG. (AFIP.) 619, del 18/06/99; es decir, proveniente de una norma de menor jerarquía que un Decreto, dentro de la pirámide jurídica.

2. La excepción a la obligación de registración frente a las legislaciones provinciales.

Uno de los argumentos brindados a fin de lograr la mayor cantidad posible de adhesión, fue el de permitir que el pequeño contribuyente no lleve registro de sus operaciones de compra y de venta (6). Si bien esto fue claro y categórico en la legislación nacional, no siempre ocurrió lo mismo en el nivel local de imposición. Hubo provincias que se expidieron en forma expresa en esta cuestión, mientras que otras no modificaron su normativa vigente al momento de la sanción del Monotributo.

Así, la Provincia de San Luis, a través de una Resolución General (7), estableció que los monotributaristas quedan obligados a registrar las operaciones que realicen "en un subdiario



de ventas y otro de compras con los datos que se fijan a continuación:....”.

En cambio otras, como la Provincia de Buenos Aires - y a modo de ejemplo - no han dictado nueva normativa, por lo que corresponde remitirse a la D.N. (DPR.) “B” 1/95 (8), que en su artículo 230 fija - sin hacer distinción de ningún tipo - que los contribuyentes y responsables deben llevar registros de sus operaciones “en la forma y condiciones que fija la Resolución General N° 3419 de la Dirección General Impositiva y sus modificatorias”. Dado que en el régimen de dicha resolución no se contempla la figura del monotributarista, pareciera que para el pequeño contribuyente, en el ámbito bonaerense, se mantiene la obligación del registro de sus operaciones. En una actitud conservadora, se recomienda así entenderlo. Para cada provincia, habría que analizar las normas dictadas acerca de esta cuestión en el marco de sus respectivas potestades tributarias.

### 3. Relación con la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Los ingresos del contribuyente que adhirió al Monotributo, se encuentran exentos del Impuesto al Valor Agregado (9). Única excepción de esto resultan las prestaciones del segundo párrafo del artículo 28 de la Ley de IVA., cuando el prestatario es un pequeño contribuyente.

Esto quiere significar, en principio y respecto de la base de imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que la totalidad del ingreso se encuentra gravado.

Pero resulta que no siempre se interpretó correctamente lo que en forma clara emanó de la legislación nacional. Remitiéndonos a una jurisdicción en particular, destaco que por una reforma introducida a fines del año próximo pasado al Código Tributario de la Provincia de Tucumán (10), se estableció que los monotributaristas que determinen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de dicha provincia, considerarán como no integrante de la base imponible “el impuesto al valor agregado contenido en sus precios de venta a efectos de obtener la base imponible”.

Y lo que quizás resulte preocupante, es que el mismo tratamiento fiscal se le dio al sujeto Responsable No inscripto (figura de vieja data (11), hoy en vía de extinción). No se tuvo en cuenta que el artículo 40 de la Ley de IVA. establece que éstos no podrán discriminar (por no generarse) el impuesto de esta ley en las facturas que emitan. Como correctamente interpretara la Dirección General Impositiva (12), la ley desconoce - en principio - al Responsable No Inscripto como sujeto de la relación tributaria.

### III. CONCLUSIÓN.

Se han resaltado y analizado sólo tres aspectos, de los muchos controvertidos (13), que se vinculan con el Monotributo. El primero, por tratarse de un tema aún pendiente de subsanar por parte del Poder Ejecutivo Nacional,

con incomprensible demora. Con el segundo, quedó remarcado el camino opuesto seguido por las provincias (algunas por lo menos), respecto de la intención de la AFIP. en materia de la obligación formal de llevar registro de las operaciones (tanto de compras como de ventas). Y finalmente, a través del último caso, vemos la confusión conceptual existente en el ámbito de una provincia en particular respecto del tratamiento fiscal dado en el nivel nacional a las figuras del monotributarista y del responsable no inscripto en el Impuesto al Valor Agregado.

### NOTAS

- (1) Ley “ómnibus” de reforma tributaria, publicada en BO. el 31/12/99. Oficialmente se prometió reducir la cantidad de empleados exigida, pero hasta el momento de elaborarse este trabajo ello no ha ocurrido.
- (2) Haciendo referencia a los ingresos exentos o no alcanzados por el Impuesto al Valor Agregado.
- (3) Para profundizar esta temática, ver “Derecho Tributario General”, de Martín y Rodríguez Usé. Ed. Depalma, 2ª ed. actualizada en 03/95, págs. 54 a 56.
- (4) Por razones prácticas, cuando se citan artículos del Régimen Legal del Monotributo, debe entenderse como que son los que así se encuentran numerados en el Anexo del artículo primero de la Ley 24.977.
- (5) Artículo 20, inc. h).
- (6) Primitivamente, conforme artículo 15 de la RG. (AFIP.) 198/98; luego, artículo 27 de la RG. (AFIP.) 619/99.
- (7) RG. (DPIP. San Luis) N° 3/99 (BO. 26/02/99).
- (8) Referida a la sistematización de normas reglamentarias e interpretativas de la legislación tributaria provincial.
- (9) Ello conforme con el artículo 6º, último párrafo, del régimen legal del Monotributo. Esto es reforzado por lo dicho en el 2º párrafo del artículo 20 del mismo régimen: Las “ventas” del monotributarista no generan débito fiscal para sí mismo, ni crédito fiscal para su “adquirente” (ambos términos encomillados, usados en un sentido lato).
- (10) La Ley N° 6998 (BO. Tucumán 29/12/99), que modificó el artículo 202, inc. a) de la Ley 5121.
- (11) Esta figura reapareció a partir del 01/02/90, con la modificación dispuesta por Ley 23.765.
- (12) Dictamen (DAL.) N° 31/96, del 30/04/96.
- (13) Entre otros, se recuerda el conflictivo tema de los profesionales con título universitario que tengan ingresos anuales que no superen los \$ 36.000. El fallo de la C.N. Fed. Cont. Adm., Sala IV, 07/03/00, “Defensor del Pueblo c/ E.N. – M.E. y O. y S.P.”, confirmó la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 24.977, resultando de aplicación a la totalidad de los profesionales de la República Argentina, sea cual fuere la profesión desempeñada.

Mar del Plata, 15 de mayo de 2000.

