2022

INGRESOS BRUTOS. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE LIQUIDACIÓN UNIFICADO EN RELACIÓN AL RÉGIMEN GENERAL Y RÉGIMEN SIMPLIFICADO EN RÍO NEGRO Y SU IMPLICANCIA HACIA LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES EN OCTUBRE 2019.

AUTORA: MANUELA SALDIVAR
DIRECTORA: CRA. LUCIANA DREBNIEKS

TRABAJO FINAL DE CARRERA - CONTADOR PÚBLICO | UNIVERSIDAD NACIONAL DE RÍO NEGRO

“A una justicia igualitaria corresponde también una igualitaria aplicación de impuestos.”

Thomas Hobbes

Índice

Resumen 3
Introducción a la temática 4
Introducción 4
Hipótesis 5
Objetivos que justifican la investigación 5
Metodología del trabajo 6
Marco teórico 7
Capítulo I: El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sus regímenes de liquidación en la provincia de Río Negro 12
I.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos 12
I.2 Liquidación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en Río Negro 14
I.2.1 Hasta septiembre de 2019 15
I.2.2 Desde octubre 2019 22
Capítulo II: Análisis comparativo de los distintos Regímenes de liquidación 25
II.1 Efectos metodológicos generados por el cambio en el modo de liquidación del Impuesto 25
II.1.1 Régimen General y Régimen Unificado 25
II.1.2 Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado 34
II.2 Efectos económicos generados por el cambio en el modo de liquidación 35
II.2.1 Régimen General y Régimen Unificado 35
II.2.2 Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado 42
Capítulo III: Conclusión 44
Glosario 47
Bibliografía 48
Anexos 50

Resumen

El presente trabajo buscó analizar cómo se vio afectado el contribuyente ante la modificación en el sistema de liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB) en la Provincia de Río Negro que tuvo lugar en octubre de 2019.

El objetivo general fue analizar, en forma comparativa, cuales fueron los cambios introducidos con la implementación de la Resolución Nº 1091/19 emitida por la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro en relación a la Ley Provincial I Nº 1301 y la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro, y a su vez, determinar cuáles fueron las implicancias hacia el pequeño contribuyente.

La hipótesis de la cual partió la investigación fue el hecho de que los contribuyentes no se vieron favorecidos en términos económicos con la modificación normativa, por cuanto se supuso implicó una imposición tributaria mayor respecto de la anterior mecánica y, así mismo, se vieron beneficiados con el cambio en el método de liquidación ya que implica una modalidad más ágil, fácil y práctica.

El trabajo se elaboró utilizando una metodología de investigación mixta. Por un lado, mediante el relevamiento y análisis bibliográfico y normativo y, por el otro, la realización de encuestas y la utilización de simulaciones aritméticas.

El desarrollo se realizó partiendo del estudio de los impuestos con el enfoque en los Impuestos a los Consumos, categoría en la cual se encuentra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se expuso la forma de liquidación del impuesto bajo el Régimen General, el Régimen Simplificado y el Régimen Unificado, lo que permitió realizar la comparación entre las distintas metodologías de liquidación del tributo, y conocer a partir de ello los efectos producidos por el cambio implementado.

Finalmente, se expresó la conclusión que surgió de la investigación, teniendo en cuenta el total de los efectos que causó el cambio normativo en los pequeños contribuyentes.

Introducción a la temática

Introducción

En la búsqueda del bienestar general, el Estado tiene la potestad para exigir tributos a la población con el fin de hacerse de recursos que le permitan satisfacer las necesidades de sus ciudadanos. Dentro de los distintos tributos que exige se encuentran los impuestos, considerados la fuente de recaudación más significativa. Para el caso de Argentina, el cual es un país federal, los impuestos pueden establecerse a nivel nacional, provincial o municipal y buscan alcanzar al contribuyente por medio de la renta, el consumo o el patrimonio.

Como explica Caranta (2016) en el caso de las provincias el impuesto al consumo por excelencia es y ha sido el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la recaudación que proporciona. Este tributo es una forma de imposición a las ventas que alcanza todas las transacciones que se producen en la cadena económica, tanto de bienes como de servicios. Desde que es aplicado en el primer eslabón de la cadena es considerado un componente del costo en la formación del precio con la intención de ser trasladado al consumidor por lo que está diseñado para producir grandes sumas de dinero rápidamente, ya que la amplia base imponible le permite una sustancial recaudación, aun con alícuotas bajas.

Este impuesto en Río Negro se rige por un amplio marco normativo, siendo desde el año 1978 la Ley I Nº 1301 la base del tributo. El marco ha sufrido diversas modificaciones con el paso del tiempo, como es el caso de la implementación del Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes aprobado por la Resolución Nº 268/2002 de la ex Dirección General de Rentas de la Provincia de Río Negro de Río Negro o el Régimen Unificado de la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro.

Las distintas modificaciones normativas que sufre el impuesto pueden causar efectos en la cuantía, la forma de liquidación, entre otros, y siendo que es un gravamen que alcanza el total de la cadena económica y afecta el costo de los productos y servicios, se vuelve de suma importancia el estudio de los cambios y el impacto que estas puedan ocasionar sobre los contribuyentes del impuesto.

Hipótesis

La hipótesis de la cual nació la investigación es que el nuevo Régimen Unificado[1], mediante el cual liquidan el Impuesto a los Ingresos Brutos en la provincia de Río Negro los contribuyentes inscriptos en el Régimen Simplificado Nacional para Pequeños Contribuyentes -Monotributo-[2], afectó de manera negativa a los sujetos pasivos de la obligación tributaria respecto a los montos a ingresar en comparación a los montos que se debían ingresar con el Régimen General y Régimen Simplificado Provincial, mientras que la practicidad, facilidad y agilidad del Régimen Unificado favorecieron notablemente a los contribuyentes.

Objetivos que justifican la investigación

El objetivo general perseguido por la investigación fue analizar y determinar cómo afectó a los contribuyentes la implementación de un nuevo régimen de liquidación en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en comparación con el Régimen General y Régimen Simplificado Provincial.

De este objetivo general, se desprendieron dos objetivos particulares:

1) Establecer cuál fue la implicancia del cambio referido desde una perspectiva económica. Es decir, cuál de los dos mecanismos de liquidación del impuesto significó un mayor monto de tributación para los contribuyentes y poder así determinar el efecto económico que generó el Régimen Unificado.

2) Establecer cuál fue la implicancia desde el punto de vista metodológico y cómo afectó a los contribuyentes el mecanismo de liquidación que implementó el Régimen Unificado en comparación al mecanismo propuesto por el Régimen General y el Régimen Simplificado Provincial.

[1] El Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes propuesto por la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro se complementa con la Resolución General Conjunta Nº 4604/19 de AFIP y la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro, formando el Régimen Unificado, por lo cual en adelante se lo denominará Régimen Unificado a los fines del trabajo para poder diferenciarlo del Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes regido, a la fecha de estudio, por la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro.
[2] En adelante Régimen Simplificado Nacional o Monotributo

Metodología del trabajo

El trabajo significó una investigación de tipo explicativa de corte transversal, ya que buscó conocer cómo afectó a los pequeños contribuyentes el cambio en la normativa de liquidación del Impuesto a los Ingresos Brutos acaecido en octubre de 2019. De ello se desprendió la necesidad en primer lugar de realizar una investigación descriptiva de los distintos métodos de liquidación que permitiera comprender en profundidad en qué consiste cada régimen para luego proceder a su comparación y dar respuesta a la hipótesis objeto del trabajo.

Se desarrolló a partir de la implementación de un enfoque mixto, aplicando técnicas cualitativas y cuantitativas.

Enfoque cuantitativo:

El análisis económico que se llevó a cabo para concluir cuál de los mecanismos de liquidación del impuesto es más gravoso para los contribuyentes, se realizó por medio de cálculos matemáticos aplicando la normativa respectiva de cada régimen. Se estudió cuál debió ser, al momento de cambio de régimen, la liquidación según el sistema de base imponible x alícuota (Régimen General), el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes de la provincia de Río Negro regido por la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río negro y cuál fue el monto a pagar según la escala propuesta por el Régimen Unificado establecido por la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro.

Enfoque cualitativo:

Abarcó el estudio y el análisis sobre la metodología aplicada por cada uno de los regímenes, su significación y comparación en relación a su afectación hacia los pequeños contribuyentes. Implicó las siguientes tareas:

- Estudio de bibliografía respecto del tema
- Estudio de normativa y análisis comparativo
- En forma complementaria, se realizaron encuestas a 10 contribuyentes obligados a la liquidación de Ingresos Brutos según el Régimen Unificado y a 10 contadores públicos. Las mismas fueron realizadas en forma individualizada

y también por medio de la red social Facebook a través de formularios de Google, lo que permitió obtener respuestas anónimas.

Cabe destacar que a los fines de la tesina se realizó una búsqueda de trabajos académicos que hayan investigado sobre la misma temática. De la misma surgieron dos trabajos de la provincia de Córdoba enfocados al Régimen Unificado de la mencionada jurisdicción, pero realizados desde una perspectiva distinta, poniendo el foco en la recaudación fiscal, por lo que esta investigación se considera única en la provincia de Río Negro en cuanto a la temática y el enfoque que se le dio a la misma.

Marco teórico

Los tributos son la fuente de recursos más significativa para los estados, siguiendo a Gutierrez y Patrignani (2015) podemos definirlos como prestaciones pecuniarias coactivamente exigidas por el Estado en uso su poder de imperio y por medio de leyes, para hacer frente a las necesidades públicas. Estas prestaciones pueden o no tener una contraprestación directa con el obligado, pudiendo clasificarse de distintas maneras, siendo la clasificación más relevante la de los impuestos. La clasificación de impuestos se diferencia de las demás clasificaciones de tributos en cuanto a que no tienen una contraprestación directa hacia el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir que hay una independencia entre el producto o servicio generado y la obligación de la cual surge, por lo que se los define como tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente (Real Academia Española, 2021). Los hechos o actos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva son aquellos donde se dispone, se consume o se atesora la renta, razón por la cual Villegas (2016) dice que la capacidad contributiva puede manifestarse por medio de la renta, el consumo o el patrimonio.

Los impuestos pueden clasificarse de distintas maneras, en este sentido Gutierrez y Patrignani (2015) propone la siguiente clasificación:

- Personal o subjetivo y real u objetivo: El impuesto es considerado personal o subjetivo cuando se tiene en consideración la situación y capacidad contributiva del contribuyente. En cambio, los reales u objetivos se caracterizan

por no tener en consideración la capacidad contributiva del contribuyente, limitándose a considerar la riqueza gravada.

- De cuota fija y ad valorem: Son de cuota fija cuando el importe a pagar es un monto fijo establecido en función de parámetros relevantes, mientras que en el caso de los impuestos ad valorem el monto a pagar surge de aplicar una determinada alícuota a la base imponible, dicha alícuota, a su vez, puede ser proporcional o progresiva. Son proporcionales cuando se aplica una alícuota independientemente del monto de la base imponible, es decir que hay una relación constante entre la alícuota y el valor de la base gravada, mientras que, en los progresivos, la relación no es constante, sino que la alícuota aumenta conforme aumenta la base imponible.

- Generales y específicos: Los impuestos generales recaen sobre la totalidad de bienes y servicios existentes en una economía, mientras que las imposiciones específicas recaen únicamente sobre determinados bienes y servicios.

- Plurifásicos y monofásicos: Los impuestos plurifásicos gravan todas las etapas económicas de un bien o servicio, mientras que los monofásicos gravan una única etapa económica del bien o servicio.

- Instantáneos y periódicos: En los impuestos instantáneos, el nacimiento de la obligación tributaria se configura en el mismo momento en el que se da el acaecimiento del hecho imponible. En los impuestos periódicos, el hecho imponible puede perfeccionarse en un acontecimiento determinado, pero, a efectos de la liquidación del tributo, se agrupan los importes de los hechos en un determinado periodo de tiempo.

- Directos e indirectos: Se conoce como impuestos directos a aquellos donde el sujeto de hecho (incidido) coincide con el sujeto de derecho (percutido), es decir, que el sujeto que soporta la carga de la obligación tributaria es el mismo que se encuentra obligado al cumplimiento de la misma. Los impuestos indirectos se caracterizan por no coincidir el sujeto de hecho con el sujeto de derecho, ya que el sujeto percutido traslada la imposición a los contribuyentes de hecho. A su vez, conociendo que la capacidad contributiva puede manifestarse en el consumo, la renta y el patrimonio, son impuestos directos

los que gravan la renta y el patrimonio, mientras que, los indirectos son aquellos que gravan el consumo.

Entonces, todo Estado soberano podrá hacerse de tributos que le permitan afrontar los gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Según Villegas (2016) dicha facultad para hacerse de recursos se denomina poder tributario y, a su vez, del mencionado poder deriva la potestad tributaria que es la capacidad que tiene el Estado para crear, modificar o extinguir tributos que le permitan hacerse de recursos para afrontar los gastos necesarios. En el caso de Argentina, así lo dispone la Constitución Nacional en su Artículo 4°: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con (…) las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso (…)"

Como lo consagra la Constitución Nacional en su Artículo primero y en su Artículo 121, Argentina no es solo un país soberano sino también federal, en el cual el Estado Nación se encuentra constituido por Estados Provincia preexistentes a él y que conservan todo el poder que no le han delegado a la Nación. En un tercer nivel se encuentran los municipios, reconocidos en el Artículo 123 de la carta magna como personas jurídicas autónomas, aunque con una autonomía restringida, ya que quedan condicionados a lo que su constitución provincial establezca para cada uno de ellos. De esta forma, tanto la Nación como las provincias poseen potestad tributaria reconocida por la Constitución Nacional (potestad originaria), mientras que los municipios, como se dijo anteriormente, dependen de lo que reconozca la constitución de la provincia a la cual pertenecen (potestad delegada).

De este modo, la Constitución Argentina, a fin de lograr un sistema tributario conciso y organizado, delimita y coordina la potestad tributaria en el artículo 75 incisos 1 y 2, disponiendo la forma en que se dividirá la facultad entre Nación y provincias, quedando tal división constituida de la siguiente manera:

> "1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las avaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.
>
> 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado,

proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan."

Por lo tanto, la Nación tiene potestad tributaria en forma exclusiva y permanente de los derechos aduaneros, a su vez, los impuestos indirectos los recauda en forma permanente y concurrente con las provincias y, por último, en forma excepcional y transitoria, los impuestos directos. Análogamente, las provincias poseen potestad tributaria en forma concurrente con Nación en lo referente a impuestos indirectos y facultad exclusiva y permanente sobre los impuestos directos.

Dentro del extenso sistema tributario vigente en el país se encuentra el impuesto sobre los Ingresos Brutos, al que Caranta (2016) reconoce como un impuesto perteneciente al nivel provincial, constituyéndose como una de las principales fuentes de recursos de cada jurisdicción, debido a la gran recaudación que le proporciona. A su vez, el autor caracteriza al Impuesto sobre los Ingresos Brutos como un impuesto ad valorem, indirecto, objetivo, general, plurifásico y periódico, que grava la capacidad contributiva a través del consumo.

Dichas características pueden verse alteradas con los cambios que se dan en la normativa a lo largo del tiempo. Precisamente, en la investigación objeto del trabajo se estudió y analizó la problemática que surge al aplicar una nueva normativa que implicó pasar de un tributo ad valorem a un tributo de cuota fija (de aplicación obligatoria) para aquellos contribuyentes que además tributen mediante el Régimen Simplificado Nacional.

El paso a una alícuota fija, establecida en función de categorías de ingresos donde el contribuyente no puede recategorizarse con la misma periodicidad que tiene lugar el impuesto, provocó que el monto a ingresar no sea por los ingresos obtenidos, sino un monto establecido por el Estado en función de parámetros relevantes que no tienen en consideración las condiciones de cada contribuyente, agravando aún más el carácter objetivo del gravamen.

Esta situación tuvo lugar en varias provincias de Argentina como es el caso de Entre Ríos, Mendoza, Córdoba, San Juan, Jujuy, Salta y Buenos Aires (AFIP, 2022). A su vez, en Río Negro tuvo lugar en 2019. En esta provincia, conforme lo establece la Ley Provincial I Nº 1301, el mecanismo de liquidación del IIBB consiste en aplicar

la alícuota vigente a la base imponible, la cual está conformada por los ingresos brutos devengados en el mes anterior a su liquidación[3]. Hasta septiembre del mencionado año dicho mecanismo se complementaba con la Resolución Nº 279/2017 de la Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro, la cual proponía un Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes de carácter opcional, que consistía en el pago de una cuota fija. A partir de octubre de 2019 el marco normativo del Impuesto se modificó y quedó conformado por la Ley I Nº 1301 y la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro que implementó un Régimen Unificado de cuota fija para los contribuyentes monotributistas, la cual derogó la Resolución Nº 279/2017 del mismo organismo.

[3] No tributan conforme lo establecido en la Ley Provincial I Nº 1301:
Ley I Nº 1301 - Artículo 26 - Los contribuyentes que ejerzan actividades en dos o más jurisdicciones, ajustan su liquidación a las normas del Convenio Multilateral vigente.
Res. 278/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro - Artículo 1º - Fíjense para los contribuyentes Directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General-, los impuestos mínimos mensuales.

Capítulo I: El Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sus regímenes de liquidación en la provincia de Río Negro

I.1 Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Dentro de los impuestos a los consumos se encuentra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un gravamen a las ventas perteneciente al orden provincial, al cual Caranta (2016) define como "(...) un tributo que alcanza a todas las transacciones que se producen a lo largo de la cadena económica, desde la producción hasta la venta al consumidor final (...)" (p. 4) y al cual el autor lo caracteriza como:

- Real u objetivo: puesto que, en su búsqueda por gravar el consumo de la población, a través de los ingresos obtenidos por la actividad realizada de una persona, no tiene en consideración las características del contribuyente de derecho.

- Ad valorem proporcional: el IIBB es conocido como un impuesto que se determina multiplicando la base imponible por una alícuota que puede variar según la actividad, pero no por el monto de la base imponible.

- General: ya que recae sobre la totalidad de actividades que se realizan en una economía.

- Periódico: su liquidación se efectúa al final del periodo determinado por la ley, acumulando en un único instante todos los hechos imponibles acaecidos dentro de ese periodo. El periodo establecido para el impuesto analizado es de un año, pero con anticipos mensuales, es decir que la liquidación se abona de manera mensual.

- Indirecto: no solo es indirecto por ser un impuesto que grava la capacidad contributiva mediante su manifestación en el consumo, sino porque su costo se traslada, o más bien tiene la intención de trasladarse al costo de la siguiente etapa económica hasta llegar al consumidor

final, por lo que se diferencia el contribuyente de hecho del contribuyente de derecho. Se dice que es un impuesto con intención de traslación, ya que el perfeccionamiento de la traslación va a depender de las condiciones de mercado y de las condiciones económicas de cada bien en particular, pudiendo, en algunos casos, no concretarse.

- Plurifásico: es un impuesto que se encuentra presente en todas las etapas económicas y, a su vez, al no poder discriminarse el impuesto dentro del costo (como es el caso del IVA), es incluido en la base para el cálculo del impuesto de la etapa y en la base para el cálculo del margen de utilidad que se le imponga al bien o servicio, generando lo que se conoce como "efecto piramidación", en el cual el incremento de los precios a causa del impuesto es mayor que el impuesto efectivamente recaudado por el fisco.

En la provincia de Río Negro el gravamen se rige por la Ley Provincial I Nº 1301 y dichos caracteres se ven reflejados a lo largo de la redacción de la Ley. En el artículo primero establece:

> "El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la Provincia de Río Negro del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad, cualquiera sea el resultado económico obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas y el lugar donde se realice (...) estará alcanzado con un Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes."

donde queda marcado el carácter real, general y plurifásico del gravamen.

En cuanto al periodo, la Ley establece que el mismo corresponderá con el año calendario para las personas físicas, y para el caso de los sujetos que deban presentar balance comercial, el periodo corresponderá con el ejercicio comercial[4].

[4] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 21º

Respecto de la alícuota, la misma está establecida en la Ley Impositiva[5] y se determinará para cada actividad.

A su vez, siendo que el propósito del Impuesto es alcanzar la capacidad "consumo" gravando los ingresos de las personas que los obtienen, a través de ventas o prestaciones de servicios efectuadas a quienes son los verdaderos consumidores, también cumple con las características de los Impuestos a los Consumos descritas por Gutierrez y Patrignani (2015):

- Objeto y propósito del impuesto no coincidente: mientras que el propósito de este tipo de impuestos es alcanzar la capacidad contributiva a través del consumo, el objeto mediante el cual se grava son las ventas de bienes y prestaciones de servicio, por lo que en realidad se grava directamente a quienes venden los bienes o prestan servicios a los consumidores.

- Interferencia en el consumo: al aumentar el precio de los bienes vendidos o servicios prestados con el fin de lograr la traslación, este tipo de impuestos pueden desalentar el consumo.

- Regresividad: un impuesto es regresivo cuando impacta en mayor medida en aquella parte de la población que posee menores recursos debido a que son quienes consumen la totalidad de su renta, es decir que se encuentran totalmente expuestos al impuesto.
  A su vez, al tener una alícuota proporcional hace que dos personas con situaciones económicas y sociales distintas soporten la misma carga tributaria al consumir el mismo tipo de bien, lo cual aumenta su regresividad.

I.2 Liquidación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en Río Negro

En la Provincia de Río Negro el Impuesto a los Ingresos Brutos se rige por un amplio marco normativo que contempla distintas formas de tributación según las

[5] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 28º

características del contribuyente, hecho que encuentra su fundamento en el artículo 9º de la Ley Nº 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales:

> "1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:
>
> (...)
>
> — Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles. (…)
>
> — En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;"

En este sentido la Ley Provincial I Nº 1301, que sigue el método establecido por la primera característica antes mencionada, se ha complementado hasta septiembre del 2019 con el Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes, regido por medio de la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria, momento en el cual se implementó el Régimen Unificado por medio de la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria que entró en vigencia en octubre de 2019, consistiendo ambos regímenes en una cuota fija.

I.2.1 Hasta septiembre de 2019

I.2.1.1 Régimen General

I.2.1.1.1 Contribuyentes Directos

Los contribuyentes que liquidan por este medio son aquellos que, siendo personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica, fondos fiduciarios, sociedades indivisas o cualquier otro ente que realice actividades gravadas, ejercen su actividad en la Provincia de Río Negro[6], estando alcanzados por el régimen que se encuentra establecido en la Ley Provincial I Nº 1301.

[6] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 5º

Estos sujetos, según el artículo 22º de la mencionada Ley, liquidan por medio de Declaración Jurada (DDJJ) según los ingresos devengados del periodo:

> "Los contribuyentes directos (...) liquidan el Impuesto por Declaración Jurada y el pago se hará por el sistema de anticipos, sobre ingresos calculados sobre base cierta. En la Declaración Jurada de los anticipos se deduce el importe de las retenciones y/o percepciones sufridas, procediendo, en su caso, al depósito del saldo resultante a favor del Fisco."

Entonces, en cuanto al periodo, si bien el mismo es de un año, el ingreso del tributo se realiza por medio de anticipos mensuales, por lo que el contribuyente debe presentar una Declaración Jurada por cada mes, lo que totaliza 12 DDJJ.

De este modo, aquellos contribuyentes que ajusten su liquidación a la Ley Provincial de Ingresos Brutos, calculan la base imponible de acuerdo a los ingresos brutos devengados en el periodo[7]. Sobre dicho monto se aplica la alícuota que para cada actividad establezca la Ley Impositiva de la provincia[8], para poder así llegar al Impuesto Determinado.

En caso de que el Impuesto Determinado sea inferior al monto establecido por la Resolución Nº 278/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria, la norma establece cual será el mínimo determinado en concepto de Impuesto[9] (el cual tiene en consideración la actividad que desarrolle el obligado), por lo que el monto sobre el cual se calcula el Impuesto a Ingresar final será el mayor entre el Impuesto Determinado (según los ingresos devengados) y el mínimo establecido. Se debe tener en cuenta que el pago del Impuesto Mínimo tiene lugar aun en los periodos en los cuales no se registran ingresos en la actividad[10].

En caso de que el obligado realice dos o más actividades, debe discriminar en la DDJJ el monto de ingresos devengados por cada una de ellas, siendo que las mismas pueden estar sujetas a distintos tratamientos. De no hacerlo, el total de los

---

[7] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 8º
[8] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 28º
[9] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 278/17. Mínimos Ingresos Brutos Régimen General. Art. 1º y 2°
[10] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 278/17. Mínimos Ingresos Brutos Régimen General. Art. 7º

ingresos devengados queda sujeto a la alícuota más elevada, tributando el monto mayor que surja entre el Impuesto Determinado y la suma de los mínimos establecidos para cada una de ellas[11].

Una vez que el impuesto se encuentre determinado corresponde detraer las retenciones y/o percepciones[12] que se hayan sufrido como así también los saldos a favor del contribuyente que hayan surgido de la liquidación de anticipos anteriores, otros créditos del periodo y las bonificaciones que la Agencia de Recaudación Tributaria considere. El importe resultante puede ser un Saldo a Favor del Contribuyente o un Saldo a Favor del Fisco, siendo en este último caso el Impuesto a Ingresar correspondiente al anticipo (ver Anexo I).

Base Imponible
(x) Alicuota
Impuesto Determinado
(-) Retenciones
(-) Percepciones
(-) Otros creditos
(-) Saldo a Favor del Contribuyente periodos anteriores
Saldo a Favor del Contribuyente/Saldo a Favor del Fisco (Impuesto a Ingresar)

I.2.1.1.2 Contribuyentes del Convenio Multilateral

Aquellos sujetos que ejercen actividades, económicamente inseparables, que les permita obtener ingresos brutos en dos o más jurisdicciones, deben ajustar su liquidación a las normas del Convenio Multilateral, por lo que se encuentran por fuera del Régimen General impuesto por la Ley I Nº 1301, y por ende no se vieron alcanzados por el cambio normativo a partir de la entrada en vigencia de la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria[13].

I.2.1.2 Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes

El Régimen Simplificado regulado por la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria se encontraba destinado a personas físicas y sucesiones indivisas inscriptas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Directos de la Provincia de Río Negro que se hallaren dentro del Monotributo[14]. El mismo era de carácter

[11] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 24º
[12] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 22º
[13] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 26º
[14] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 279/17. Régimen Simplificado. Art. 1º y 2º

opcional y sustituía la obligación de tributar por el Régimen General, siempre y cuando se cumplieran las condiciones para integrar el régimen del Monotributo y luego las condiciones impuestas por la Resolución antes mencionada.

El impuesto constaba en un importe fijo establecido en función de los ingresos brutos anuales devengados o percibidos (según la actividad), la superficie afectada, la energía consumida, los alquileres devengados, la cantidad de empleados a cargo y la actividad realizada, para lo cual se constituyeron categorías que nuclearan a contribuyentes con similares características[15], estableciendo el impuesto para cada una de ellas. El mismo se abonaba de manera mensual, según los vencimientos que la normativa disponía para los vencimientos del Régimen General[16], y era pasible de retenciones y percepciones sujetas a una alícuota especial del 0,05%[17], situación que se modificó por medio de la Resolución Nº 985/18 de la Agencia de Recaudación Tributaria, donde en su Artículo 8º inciso 6 establecía que quedaban exceptuados del pago de retenciones los contribuyentes sujetos al Régimen Simplificado Provincial cuando la venta y/o prestación de servicios se realizara dentro de la Provincia de Rio Negro.

Como establecía la Resolución Nº 706/18 de la Agencia de Recaudación Tributaria, la cual modificó el Artículo 10° de la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria, el contribuyente, a fin de quedar encuadrado dentro de la categoría correcta, a la finalización de cada semestre calendario (junio y diciembre) debía recalcular los parámetros correspondiente a los 12 meses inmediatos anteriores y, en caso de que no se correspondieran con los límites de la categoría en la que se encontraba, realizar la recategorización correspondiente[18].

I.2.1.3 Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes -Monotributo-

El Régimen Simplificado Nacional para Pequeños Contribuyentes, mejor conocido como Monotributo, es un sistema creado por medio de la Ley 24.977 con el

[15] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 279/17. Régimen Simplificado. Art. 4º
[16] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 279/17. Régimen Simplificado. Art. 6º
[17] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 279/17. Régimen Simplificado. Art. 7º
[18] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 706/18. Régimen Simplificado. Art. 1º

fin de simplificar e integrar en un único pago el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado y el aporte al Sistema Previsional[19].

Este Régimen, es de adhesión opcional para aquellos sujetos que acrediten los requisitos impuestos por la norma que le confiere legalidad[20]. En este sentido, pueden considerarse pequeños contribuyentes quienes cumplen con el artículo 2°, el cual establece:

> "A los fines de lo dispuesto en este régimen, se consideran pequeños contribuyentes:
>
> 1) Las personas humanas que realicen venta de cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios y/o ejecuciones de obras, incluida la actividad primaria;
>
> 2) Las personas humanas integrantes de cooperativas de trabajo, en los términos y condiciones que se indican en el Título VI; y
>
> 3) Las sucesiones indivisas continuadoras de causantes adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, hasta la finalización del mes en que se dicte la declaratoria de herederos, se declare la validez del testamento que verifique la misma finalidad o se cumpla un año desde el fallecimiento del causante, lo que suceda primero.
>
> No se considerarán actividades comprendidas en este régimen el ejercicio de las actividades de dirección, administración o conducción de sociedades.
>
> Concurrentemente, deberá verificarse en todos los casos que:
>
> a) Hubieran obtenido en los doce (12) meses calendario inmediatos anteriores a la fecha de adhesión, ingresos brutos provenientes de las

[19] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 1°
[20] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 4°

actividades a ser incluidas en el presente régimen, inferiores o iguales a la suma máxima que se establece en el artículo 8° para la categoría H o, de tratarse de venta de cosas muebles, inferiores o iguales al importe máximo previsto en el mismo artículo para la categoría K;

b) No superen en el período indicado en el inciso a), los parámetros máximos de las magnitudes físicas y alquileres devengados que se establecen para su categorización a los efectos del pago del impuesto integrado que les correspondiera realizar;

c) El precio máximo unitario de venta, sólo en los casos de venta de cosas muebles, no supere el importe de quince mil pesos ($ 15.000)[21];

d) 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;

e) No realicen más de tres (3) actividades simultáneas o no posean más de tres (3) unidades de explotación."

El pago del Impuesto Integrado debe realizarse en forma mensual desde el mes en el cual la persona se adhirió al régimen[22] y el monto a abonar depende de la categoría en la que se encuentre el contribuyente, la cual está asignada en función a parámetros relevantes. Dichos parámetros son la actividad, los ingresos brutos devengados anualmente, la superficie afectada, la energía eléctrica consumida anualmente y los alquileres devengados anualmente, para los cuales Josefina Bavera y Cristina Monetto (2017) proporcionan una definición de cada uno:

- Actividad: A fin de definir la categoría es necesario determinar cuál es la actividad principal ya que el régimen distingue entre las actividades de locación y/o prestación de servicios y las de venta de cosas muebles. En el caso de sujetos que realicen simultáneamente ambas actividades

[21] Valor vigente año 2019
[22] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 7°

debe sumar el total de los ingresos, superficie afectada, alquileres devengados y energía eléctrica consumida, pero categorizarse por la actividad principal. Se debe tener en cuenta que las categorías que establece el régimen van de la letra A a la letra H para el caso ambas actividades y de la I a la K únicamente para venta de cosas muebles.

- Ingresos Brutos: corresponde a los ingresos brutos devengados por la realización de ventas, obras, locaciones o prestaciones, neto de descuentos efectuados.
- Superficie afectada: considerada como aquella afectada por cada unidad de explotación destinada al desarrollo de la actividad. Se excluye la superficie construida o descubierta que no se encuentre directamente relacionada con la actividad (por ejemplo, estacionamientos)
- Energía eléctrica consumida: es la que resulta de la factura del servicio según la unidad de medida utilizada para medir la cantidad de consumo.
- Alquileres devengados: entendido como la erogación en alquileres de inmuebles destinados al desarrollo de la actividad.

Al momento de inicio de actividades el pequeño contribuyente debe definir la categoría en función de la superficie afectada a la actividad, del monto pactado de alquiler o bien teniendo en cuenta parámetros relevantes que sirvan como base[23]. Cuando el ingreso al Monotributo hubiera sucedido con posterioridad al inicio de actividades, pero previo a cumplir doce meses, debe anualizar los ingresos brutos obtenidos y la energía eléctrica consumida para determinar con la mayor exactitud posible la categoría, teniendo en cuenta, a su vez, la superficie afectada a la actividad y el monto pactado de alquiler[24].

Siendo que al contribuyente le corresponde encuadrarse en la categoría en la cual no supere el valor de ninguno de los parámetros establecidos para ella, al finalizar cada semestre calendario (enero/junio y julio/diciembre) debe proceder a recalcular cada uno de los parámetros correspondientes a los 12 meses inmediatos anteriores.

[23] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 12°
[24] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 13°

Cuando del análisis surja que corresponde a una categoría distinta de la actual, la recategorización aplicará desde el segundo mes inmediato siguiente al último mes del semestre respectivo[25].

Tabla 1

Categoria	Ingresos Brutos	Actividad	Cantidad minima de empleados	Superficie afectada	Energia electrica consumida anualmente	alquileres devengados anualmente
A	$ 138.127,99	No excluida	No requiere	Hasta 30 m2	Hasta 3.300 kw	$ 51.798,00
B	$ 207.191,98			Hasta 45 m2	Hasta 5.000 kw	
C	$ 276.255,98			Hasta 60 m2	Hasta 6.700 kw	$ 103.595,99
D	$ 414.383,98			Hasta 85 m2	Hasta 10.000 kw	
E	$ 552.511,95			Hasta 110 m2	Hasta 13.000 kw	$ 129.083,89
F	$ 690.639,95			Hasta 150 m2	Hasta 16.500 kw	$ 129.494,98
G	$ 828.767,94			Hasta 200 m2	Hasta 20.000 kw	$ 155.393,99
H	$ 1.151.066,58					$ 207.191,98
I	$ 1.352.503,24	Venta de Bienes muebles				
J	$ 1.553.939,89					
K	$ 1.726.599,88					

Fuente: AFIP valores vigentes 2019

Cabe aclarar que este Régimen continúa vigente y no se vio afectado por la implementación del Régimen Unificado en la provincia de Río Negro por cuanto corresponde a una norma perteneciente al nivel nacional.

I.2.2 Desde octubre 2019

I.2.2.1 Régimen General

Continúa vigente para aquellos contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Río Negro que no se encuentren dentro del Régimen del Monotributo.

También sigue vigente para quienes apliquen al Convenio Multilateral, aunque como se explicó anteriormente los mismos quedan por fuera de la investigación por no poder acceder al Régimen Unificado.

I.2.2.2 Régimen Unificado

La Resolución Nº 1091 del 2019 de la Agencia de Recaudación Tributaria prevé un régimen de liquidación simplificado de carácter obligatorio para aquellos sujetos

[25] Argentina. Ley Nº 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Art. 9°

que, siendo contribuyentes directos del impuesto en la provincia de Río Negro, se encuentren adheridos al Monotributo[26]. Complementariamente, por medio de la Resolución Conjunta Nº 4606/2019 entre la Agencia de Recaudación Tributaria y la AFIP queda constituido el "Régimen Unificado"[27], definido por la Agencia como un "Sistema Único Tributario" (Agencia de Recaudación Tributaria, 2022) que integra el Monotributo Nacional y el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia de Río Negro.

El nuevo Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes consta del pago del Impuesto por medio de una cuota fija mensual que se abona en forma conjunta con el Régimen Simplificado Nacional, en función a los vencimientos establecidos para este último por la AFIP[28]. El monto de la cuota se determina para cada una de las categorías que prevé el Monotributo y su actualización queda sujeta a la actualización que sufran las categorías del mencionado régimen[29].

Los contribuyentes que tributen por medio de este régimen no son pasibles de retenciones, percepciones y/o pagos a cuenta[30].

Al igual que en el Monotributo la categoría en la que se encuentre cada sujeto debe ser calculada a la finalización de cada semestre calendario (enero/junio y julio/diciembre) según los ingresos brutos acumulados, la energía eléctrica consumida, los alquileres devengados en los doce meses anteriores y la superficie afectada a la actividad. En caso que del cálculo surja que corresponde una categoría distinta de la actual, se deberá proceder a la recategorización. De esta manera, la recategorización es una sola para ambos tributos y la recategorización que tenga lugar en AFIP implica la recategorización del impuesto provincial[31], por lo que el procedimiento debe ser realizado por el contribuyente desde el sitio web de AFIP y, a

[26] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 1º
[27] Las personas alcanzadas por el Régimen Simplificado Especial del Título II (Régimen Simplificado Especial para el caso de actividades industriales, de construcción y/o transporte) de la Resolución de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro Nº 1091/19 no son parte integrante del Régimen Unificado.
[28] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 5°
[29] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 4°
[30] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 7°
[31] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 9°

su vez, ser declarado en el organismo fiscal de la provincia (Agencia de Recaudación Tributaria de la Provincia de Río Negro).

En caso de perder la condición de monotributista, ya sea por exclusión de oficio por parte de la AFIP[32], cuando se cumpla alguna de las causales que prevé la Ley Nº 24.977 en su artículo 20º, o por renuncia del propio contribuyente, éste será automáticamente dado de baja del Régimen Simplificado Provincial y, adicionalmente, dado de alta en el Régimen General Provincial[33]. Para el supuesto en el cual el contribuyente cese la actividad por la cual se encontraba en los regímenes, la baja del Monotributo supone la baja del Régimen Unificado sin la adicional alta en el Régimen General.

[32] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 12° y AFIP. Resolución General Conjunta Nº 4.606. Art. 18°
[33] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 13°

Capítulo II: Análisis comparativo de los distintos Regímenes de liquidación

II.1 Efectos metodológicos generados por el cambio en el modo de liquidación del Impuesto

El cambio metodológico impulsado con la implementación del Régimen Unificado tuvo efectos sobre la forma de cumplimiento de la obligación tributaria como así también en las condiciones impuestas por el Fisco para su cumplimiento. Con el fin de entender los cambios e indagar sobre su impacto en el contribuyente, se realizó un análisis comparativo de la normativa aplicable complementado con el estudio bibliográfico y la realización de encuestas a contribuyentes y contadores públicos.

II.1.1 Régimen General y Régimen Unificado

Como explica Soler (2011) la obligación tributaria con la que deben cumplir los ciudadanos puede determinarse de distintas maneras. Por regla general la determinación de los gravámenes se hará sobre la base de Declaración Jurada, es decir que es el individuo quien realiza el procedimiento de determinar el impuesto, quedando en manos del fisco la facultad de verificación y fiscalización de dichas declaraciones, a fin de controlar que las mismas se correspondan con la realidad. En caso de que no se correspondan o bien el contribuyente no haya cumplido con el deber formal, queda en el fisco la facultad de realizar la determinación de oficio. A su vez, se prevé la posibilidad de establecer una determinación administrativa cuando las características del gravamen así lo permitan, en este caso la administración la realiza el fisco, pero con datos proporcionados por el propio contribuyente.

Cuando se hace mención al Régimen General, como se explicó anteriormente, el mismo se condice con un método de liquidación sobre la base de DDJJ. En cambio, en lo que respecta al Régimen Unificado el mismo corresponde a una determinación administrativa, debido a que es el fisco quien hace la liquidación en función a la actividad del contribuyente, ingresos devengados y demás parámetros declarados.

Considerando que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto que se caracteriza por ser objetivo e indirecto, por cuanto no alcanza la capacidad

contributiva de quien liquida el impuesto sino de quienes consumen el bien o servicio del obligado, la forma de determinación puede agravar esa condición. Para el caso de la DDJJ el contribuyente tiene la posibilidad en la determinación mensual de declarar los ingresos brutos devengados en el mes. De esta manera, al perder el poco control que posee sobre el gravamen, a manos de la determinación administrativa que supone una cuota fija, el impuesto se vuelve aún más objetivo, al englobar a contribuyentes con distintos ingresos en una misma categoría y también al desconocer las variaciones que podría sufrir un sujeto en sus ingresos de un mes al otro.

Si bien la determinación administrativa supone una profundización del carácter objetivo del impuesto, también es cierto que reduce las tareas que debe realizar el contribuyente en función al impuesto bajo análisis. En forma mensual el sujeto debe limitarse a efectuar el pago del gravamen sin necesidad de cumplir con un paso previo, mientras que semestralmente se requiere de la tarea de recategorización. No obstante, la recategorización no significa sumar un deber, sino que es el mismo que se prevé para el caso del Monotributo, por lo que es una labor que ya se requería para el Impuesto nacional.

II.1.1.1 Encuestas

A modo complementario, con el fin de poder indagar sobre cómo se percibieron los cambios normativos antes mencionados, se realizaron encuestas a dos grupos considerados relevantes para el estudio que propone el trabajo, contribuyentes y contadores públicos. Ambas encuestas se componen de 6 preguntas cada una y poseen preguntas de tipo cuantitativo y cualitativo, lo cual permitió conocer tanto a la persona como su opinión respecto del objeto bajo análisis. Las mismas fueron respondidas en forma anónima y por medio de formularios Google (conforme se detalla en Anexos II y III).

II.1.1.1.1 Encuesta a Contribuyentes

Por un lado, se confeccionó una serie de preguntas destinadas a sujetos obligados que cumplieran con la condición de ser monotributistas inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Río Negro, a fin de obtener contestaciones de aquellas personas que se encontraran directamente vinculadas

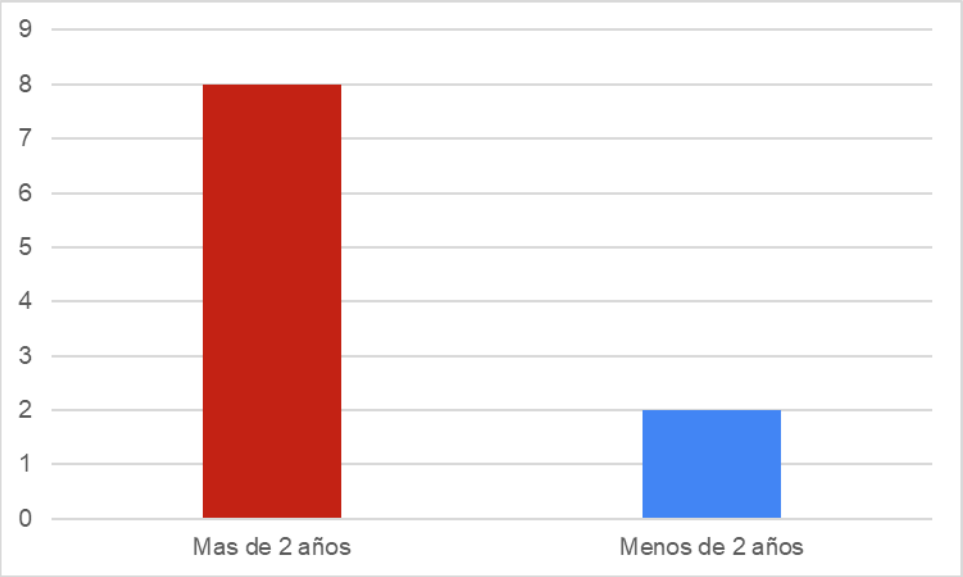
con la investigación objeto del trabajo y poder así dimensionar la perspectiva de quienes se vieron alcanzados por el cambio normativo. Para ello, la encuesta a contribuyentes se realizó en un primer momento de forma individualizada, es decir que fue enviada en forma privada a la persona con el fin de obtener su respuesta. Luego, ante la dificultad de dar con sujetos que cumplieran las condiciones necesarias para ser encuestados, se efectuó un muestreo virtual online por medio de una publicación en forma pública en la página de Facebook para poder recolectar la cantidad de datos necesarios que permitieran cumplir con el análisis, lo cual totalizó 10 encuestados, a los que se les preguntó lo siguiente:

¿Cuánto hace que estás inscripto/a como contribuyente del Monotributo e Ingresos Brutos?

La primera pregunta tuvo como finalidad dimensionar cuánto tiempo hacía que los encuestados cumplían la condición de monotributistas inscriptos en IIBB en Río Negro, poniendo como parámetro 2 años o más, momento que se condice con el cambio de régimen.

De los 10 sujetos solo 8 se encontraban inscriptos en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de Río Negro hacía más de dos años. Entonces solo 8 de 10 encuestados pudieron vivenciar los cambios generados por el pase de un régimen a otro y por ende tener un conocimiento personal y completo de cuál fue el impacto que les generó la modificación normativa.

Gráfico 1: Años inscripto como contribuyente del Monotributo e Ingresos Brutos



Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

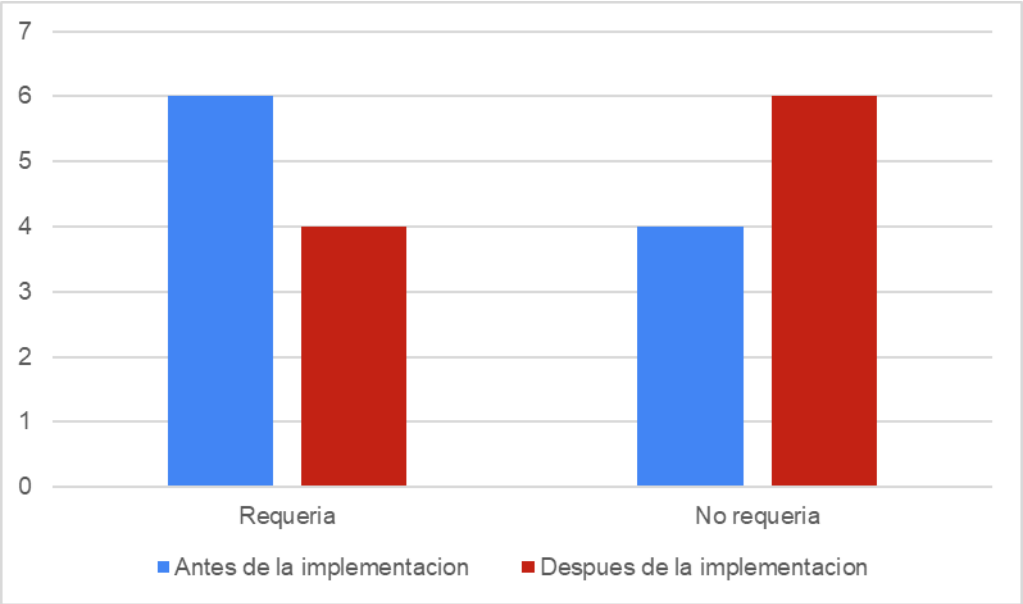
Antes de la implementación del Régimen Unificado, ¿Requerías de un contador para realizar la liquidación de Ingresos Brutos?

En cuanto a la necesidad de requerir de un profesional para realizar la liquidación del impuesto, sólo 5 sujetos dijeron haber necesitado de un contador para las liquidaciones mensuales cuando todavía se encontraban vinculados al Régimen General, mientras que 4 no lo requerían, de los cuales 1 agregó que requería de un contador para la DDJJ anual, deber que se eliminó en 2017 con la modificación del artículo 22 de la Ley I Nº 1301.

Luego de la implementación del Régimen Unificado, ¿Requerís de un contador para realizar la liquidación de Ingresos Brutos?

En cambio, para el caso del nuevo régimen son 4 los que siguieron necesitando de los servicios de un profesional y el resto optó por cumplir las obligaciones tributarias por sí mismos. En este sentido, el hecho de no requerir de un profesional para cumplir con las obligaciones tributarias, indica una mayor practicidad del formato de liquidación.

Gráfico 2: Servicio contable

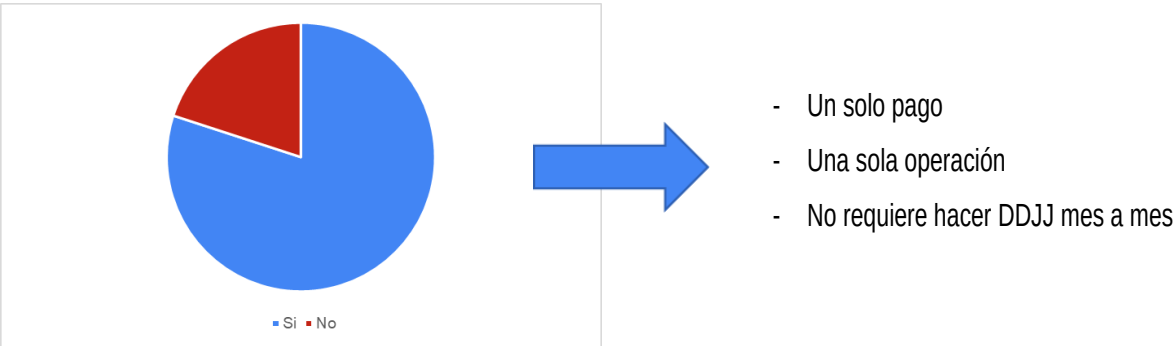


Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

¿Te simplificó la tarea de liquidación del impuesto? ¿cómo?

De los 10 encuestados 8 contestaron que percibieron una simplificación de las tareas con el nuevo régimen, lo cual permite contrastar la mayor practicidad del Régimen Unificado respecto del General, siendo que las mismas se simplificaron de la siguiente manera:

Gráfico 3: Simplificación de la tarea



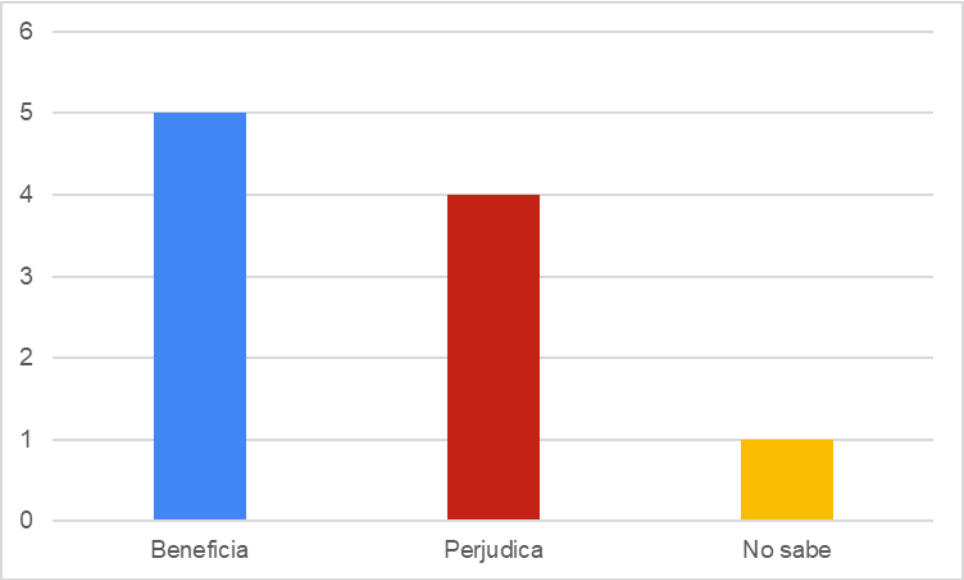
Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

Entonces el método administrativo permitió una independencia mayor del contribuyente respecto del contador, lo cual impactó indirectamente en las cuestiones económicas asociadas al impuesto, como podría ser el caso de los costos administrativos.

En cuanto a lo económico ¿crees que te beneficia o que te perjudica?

No obstante, en relación a la dimensión económica, donde se buscó conocer cuál fue el pensamiento o creencia respecto de los cambios que sufrieron los montos a pagar por el impuesto, las respuestas obtenidas se dividieron entre quienes creen que se vieron beneficiados, quienes creen que no se vieron favorecidos y un encuestado que no tiene conocimiento sobre cuál fue el efecto:

Gráfico 4: Efecto económico



Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

Breve opinión sobre el Régimen Unificado

Finalmente, al indagar cual fue la opinión general que se tuvo, en términos generales fue positiva, siendo las respuestas más relevantes las siguientes:

- “Me parece un sistema pensado para pequeños contribuyentes, cómo en mi caso que con un pago mensual reemplaza varios impuestos.”
- “Me parece que es beneficioso en cuanto al plus de trabajo que implicaba antes calcular el importe mes a mes.”
- “Es más sencillo y organizado. Pero se necesita tener un contador en el sentido que si hay que realizar alguna modificación y/o realizar otro trámite se necesita un profesional.”
- “Mejoró la previsibilidad al ser un solo monto fijo y es más práctico.”
- “Más ágil. Más costo no es en relación a lo facturado.”

Se pudo observar que las opiniones fueron variadas, pero se destacó la sencillez, practicidad y agilidad del sistema, lo cual lo vuelve más beneficioso en términos metodológicos, hecho que en muchos casos equilibra el costo mayor que podrían haber percibido los contribuyentes.

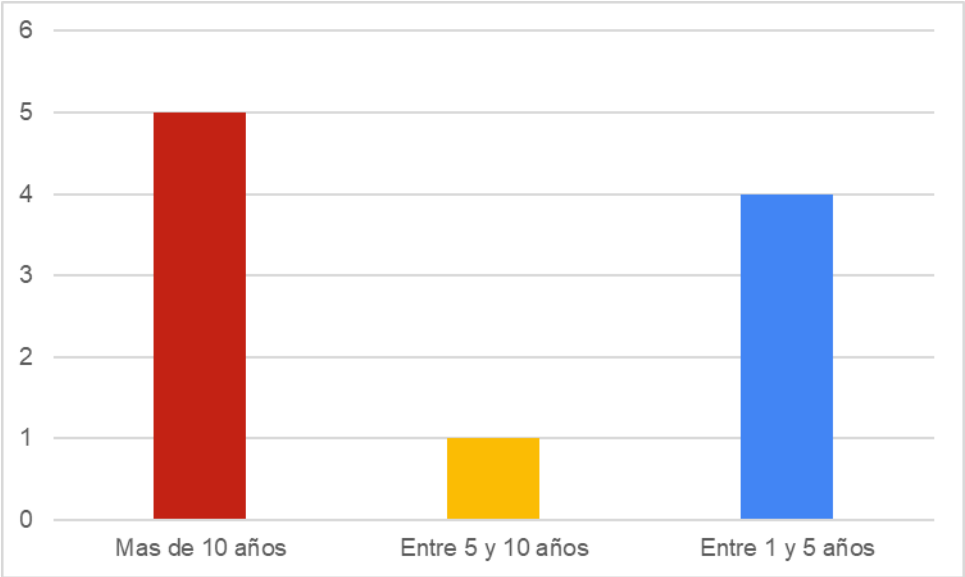
II.1.1.1.2 Contadores Públicos

El otro grupo de análisis se encuentra compuesto por Contadores Públicos, profesionales dedicados a la liquidación de impuestos en la Provincia de Río Negro que fueron contactados en forma individualizada que llevo a un muestreo de bola de nieve donde el encuestado proporciona el nombre de otro sujeto y así sucesivamente (Baltar & Gorjup, 2012), lo cual permitió obtener una opinión desde una perspectiva que posee un conocimiento especializado en la temática.

¿Cuánto hace que ejerces la profesión en forma independiente?

Este grupo está conformado por 10 sujetos que ejercen la profesión en forma independiente desde hace más de 3 años, llegando algunos a ejercerla desde un periodo mayor a 20 años.

Gráfico 5: Años de ejercicio profesional



Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

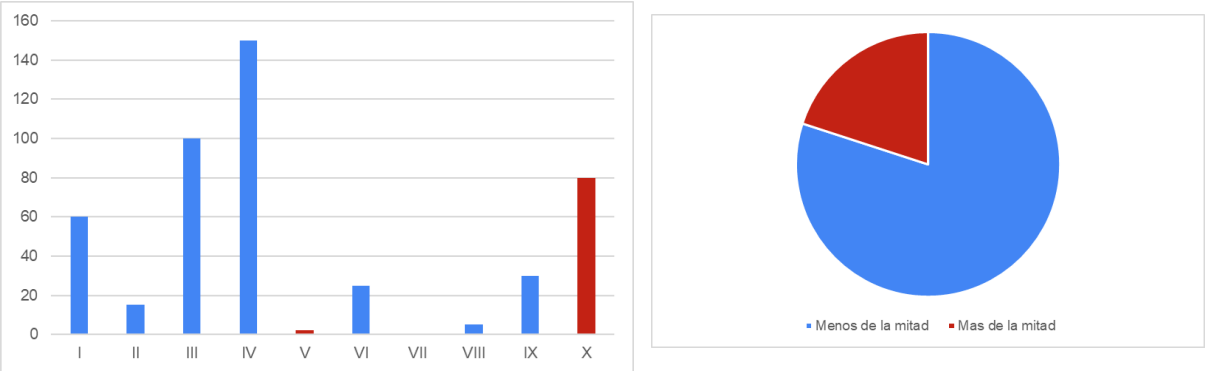
¿Por cuantos clientes está compuesta tu cartera?

La cantidad de clientes que poseía cada uno al momento de la encuesta varía según el caso, algunos trabajaban solo para 2 clientes y otros prestaban servicios a más de 100 personas o incluso 150.

¿Cuántos de tus clientes aplican en el Régimen Unificado?

Solo 2 de los 10 encuestados poseían una cartera compuesta en su mayoría por contribuyentes que aplican al nuevo Régimen Unificado, mientras que el resto se dedicaba primordialmente a sujetos que se encontraban fuera de dicho régimen. De esta manera, tanto los años de ejercicio como la cantidad de clientes sujetos al régimen permitió dar cuenta de que los encuestados se encontraban familiarizados con ambos sistemas.

Gráfico 6: Cantidad de clientes y cuantos de ellos aplican al Régimen Unificado



Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

El cambio en el régimen, ¿te generó una simplificación de tus tareas? En caso afirmativo, ¿cómo?

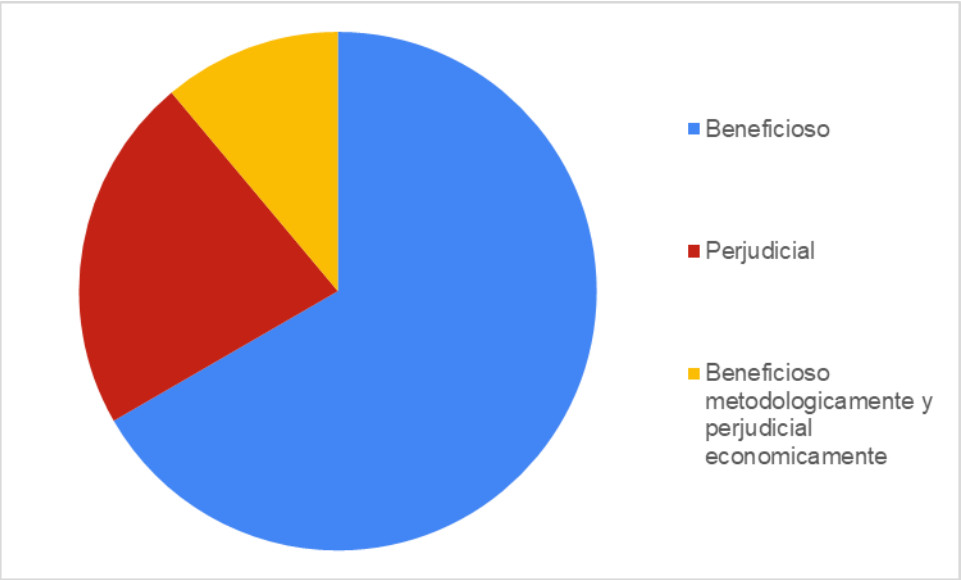
En relación a las tareas de liquidación impositiva, 9 de los 10 encuestados dijeron que las mismas se simplificaron con la implementación del nuevo régimen, siendo la razón más destacable la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales. Este hecho se condice con lo declarado por los sujetos obligados y beneficia a estos últimos por cuanto deriva en los costos administrativos (para los cuales se hará el correspondiente análisis económico en la sección siguiente) ya que al disminuir la complejidad y cantidad de servicios a prestar el monto de los honorarios a cobrar disminuye. De esta manera, aquellos que pasaron de requerir de un contador a prescindir de sus servicios, pudieron eliminar dichos costos. También hay quienes,

sin prescindir de sus servicios en forma completa, requirieron de un seguimiento menor y por ende se redujo la carga de honorarios a pagar.

Teniendo en cuenta el aspecto metodológico y económico, ¿crees que el cambio es beneficioso o perjudicial para el contribuyente?

En cuanto al contribuyente, 6 de los profesionales están de acuerdo en que el cambio fue beneficioso tanto en términos metodológicos como económicos, mientras que 2 creen que metodológicamente fue beneficioso pero perjudicial en términos económicos, ya que depende de la facturación del contribuyente. El encuestado restante considera que fue perjudicial por cuanto los contribuyentes no pueden descontar las retenciones y/o percepciones sufridas, esta justificación es errónea debido a que por medio del artículo 7º de la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria, las retenciones y percepciones quedan eliminadas para los sujetos que se encuentren dentro del Régimen Unificado.

Gráfico 7: Opinión del cambio



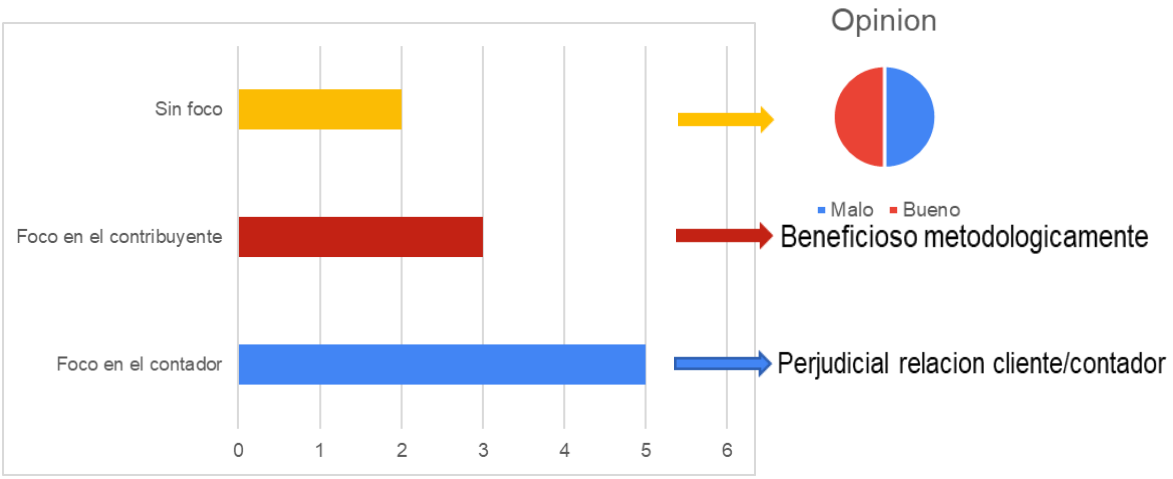
Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

Breve opinión sobre el cambio

Para cerrar se les pidió una breve opinión sobre el cambio, entre las respuestas se pueden observar opiniones que ponen el acento en la profesión y otros que ponen el acento en el contribuyente. De los 5 encuestados que opinaron poniendo el foco en los contribuyentes, en términos generales coinciden en que fue beneficioso en cuanto

a la metodología, ya que simplificó las tareas. Uno de ellos agregó que podría reverse el monto de la cuota debido a que la misma se calcula sobre el tope de la categoría.

Gráfico 8: Punto de vista del cambio



Fuente: Producción propia con datos proporcionados por encuestas

Contrariamente, quienes hablaron desde la cuestión profesional, los 3 argumentaron que el cambio no fue positivo desde la relación cliente/contador por la pérdida que hubo en el seguimiento y controles, lo cual llevó a una desvalorización de la profesión y por ende una baja en los honorarios, también aclaran que los controles no deben abandonarse. Mientras que los 2 restantes no especificaron desde que lugar emitieron su opinión, considerando uno de ellos que el cambio fue malo y el otro tomándolo como un cambio positivo. No obstante, siendo que la investigación está enfocada hacia los contribuyentes y no hacia la labor profesional, solo se considera como válido para fundamentar la conclusión la respuesta de aquellos encuestados que optaron por emitir una opinión desde la mirada del sujeto obligado.

II.1.2 Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado

En cuanto a la metodología de liquidación ambos regímenes coinciden ya que consisten en una liquidación administrativa donde el pago es una cuota fija establecida en función de la categoría del Monotributo en el cual se halla el contribuyente.

Las diferencias se encuentran en la estructura de los sistemas, destacándose principalmente el carácter que sigue cada uno, el Régimen Simplificado seguía un

carácter opcional mientras que el Régimen Unificado se caracteriza por su obligatoriedad.

Respecto de la recategorización ambos regímenes establecen el periodo de 6 meses para su realización por lo cual esta situación no presenta diferencias que hagan a la metodología de liquidación.

A su vez, el vencimiento y pago del gravamen se unifica al del Monotributo en el caso del Régimen Unificado, mientras que para el Régimen Simplificado se respetaban los vencimientos impuestos para el Régimen General. Del mismo modo los aumentos en el Régimen Unificado quedan sujetos a los aumentos que la autoridad nacional establezca para el Monotributo, delegando la autoridad provincial la posibilidad de regular el impuesto.

II.2 Efectos económicos generados por el cambio en el modo de liquidación

Este análisis propone poner en evidencia el impacto sufrido en la cuantía del impuesto a causa de los cambios metodológicos de liquidación generados por el paso de un régimen a otro. Abarca el estudio del pago del impuesto en sí mismo, el pago de percepciones y retenciones y también de los costos indirectos, entendido como los costos administrativos. Para ello, se estudió la bibliografía aplicable al tema y se llevó a cabo un análisis comparativo normativo que permitió hacer un contraste económico entre los regímenes.

Teniendo en consideración que la categoría del Monotributo en la cual se encuadra al contribuyente se encuentra determinada por el mayor de los parámetros a tener en consideración, en el análisis se hace uso del supuesto en el cual la categoría se encuentra definida por el parámetro de los ingresos brutos devengados anualmente, no contemplando en el estudio los cambios sufridos en aquellos sujetos cuyo Monotributo se encuentra establecido en función de los demás parámetros.

II.2.1 Régimen General y Régimen Unificado

Para el caso de los costos directos, se analizó el monto que el contribuyente debió ingresar con el nuevo régimen y aquel que hubiera ingresado por medio de las

DDJJ mensuales según el Régimen General en octubre de 2019, momento en el cual se produjo el cambio normativo.

Como se explicó anteriormente, el monto a ingresar en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos se determina para cada una de las categorías definidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el Monotributo, la cual establece cual es el máximo de ingresos brutos devengados anualmente para pertenecer a la categoría en cuestión[34]. Al dividir el Impuesto a Ingresar en concepto de IIBB por la suma de ingresos brutos devengados mensualmente se obtiene la alícuota aplicable para todas las categorías.

Tabla 2

CATEGORIA AFIP	INGRESOS BRUTOS (mensual)	IMPUESTO A INGRESAR R.U (mensual)	ALICUOTA IIBB
A	$11.510,67	$403,00	3,50%
B	$17.266,00	$605,00	3,50%
C	$23.021,33	$806,00	3,50%
D	$34.532,00	$1.209,00	3,50%
E	$46.042,66	$1.612,00	3,50%
F	$57.553,33	$2.015,00	3,50%
G	$69.064,00	$2.418,00	3,50%
H	$95.922,22	$3.358,00	3,50%
I	$112.708,60	$3.945,00	3,50%
J	$129.494,99	$4.533,00	3,50%
K	$143.883,32	$5.036,00	3,50%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por AFIP y Resolución Nº 1091/19

Entonces, para el caso del Régimen Unificado, la alícuota aplicable se calcula sobre el tope de la categoría y es la misma sin importar la actividad, debiendo los contribuyentes tributar el 3,50% de sus ingresos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En cambio, para el Régimen General según la Ley Impositiva Nº 5335 de Río Negro vigente para el período fiscal 2019 la alícuota aplicable va desde el 0.5% al 10% dependiendo la actividad[35], siendo la alícuota del 5% la más representativa de las actividades de locación y/o prestación de servicios y venta de cosas muebles.

[34] A los efectos del análisis los ingresos brutos devengados se mensualizarán.

[35] Aquellas actividades que figuran con alícuota 0 se encuentran exentas del pago del impuesto según el Artículo 20° de la Ley Provincial I Nº 1301 y el Artículo 2° de la Resolución Nº 1157/19 de la Agencia

Tabla 3

CATEGORIA AFIP	INGRESOS BRUTOS (mensual)	IMPUESTO A INGRESAR R.U (mensual)	IMPUESTO A INGRESAR ALICUOTA 5% (R.G)	VAR % R.U/R.G
A	$11.510,67	$403,00	$575,53	-29,98%
B	$17.266,00	$605,00	$863,30	-29,92%
C	$23.021,33	$806,00	$1.151,07	-29,98%
D	$34.532,00	$1.209,00	$1.726,60	-29,98%
E	$46.042,66	$1.612,00	$2.302,13	-29,98%
F	$57.553,33	$2.015,00	$2.877,67	-29,98%
G	$69.064,00	$2.418,00	$3.453,20	-29,98%
H	$95.922,22	$3.358,00	$4.796,11	-29,98%
I	$112.708,60	$3.945,00	$5.635,43	-30,00%
J	$129.494,99	$4.533,00	$6.474,75	-29,99%
K	$143.883,32	$5.036,00	$7.194,17	-30,00%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por AFIP, Resolución Nº 1091/19 y Ley Impositiva Nº 5335

Por lo cual aquellas personas que por su actividad se encontraban tributando según una alícuota del 5% y que por sus ingresos se posicionaban sobre el tope de la categoría en la cual están incluidas, se beneficiaron con una disminución del impuesto de aproximadamente el 30%.

Del mismo modo puede analizarse el caso en el que el contribuyente se encontraban sobre el límite inferior de la categoría (entendida como el límite superior de la categoría anterior respectivamente), en este supuesto se puede observar que salvo para los contribuyentes de las categorías B y D, los montos a pagar también disminuyeron, pero en una proporción menor a la que disminuyeron para aquellos sujetos que se encontraban sobre el tope del nivel.

de Recaudación Tributaria de Río Negro, la cual reglamenta la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria de Río Negro.

Tabla 4

CATEGORIA AFIP	INGRESOS BRUTOS (mensual)	IMPUESTO A INGRESAR R.U (mensual)	IMPUESTO A INGRESAR ALICUOTA 5% (R.G)	VAR % R.U/R.G
A	-	-	-	-
B	$11.510,68	$605,00	$575,53	5,12%
C	$17.266,01	$806,00	$863,30	-6,64%
D	$23.021,34	$1.209,00	$1.151,07	5,03%
E	$34.532,01	$1.612,00	$1.726,60	-6,64%
F	$46.042,67	$2.015,00	$2.302,13	-12,47%
G	$57.553,34	$2.418,00	$2.877,67	-15,97%
H	$69.064,01	$3.358,00	$3.453,20	-2,76%
I	$95.922,23	$3.945,00	$4.796,11	-17,75%
J	$112.708,61	$4.533,00	$5.635,43	-19,56%
K	$129.495,01	$5.036,00	$6.474,75	-22,22%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por AFIP, Resolución Nº 1091/19 y Ley Impositiva Nº 5335

Para el caso de los contribuyentes pertenecientes al límite inferior de la categoría B y D, la situación no es la misma por cuanto se vieron afectados por un aumento del impuesto del 5,12% y 5,03 respectivamente.

En este punto es importante retomar las características de los Impuestos a los Consumos descritas al inicio del trabajo, donde una de las más relevantes para el análisis es la regresividad, entendida como aquella situación en la cual un impuesto impacta en mayor medida sobre quienes poseen menor riqueza. Como se puede ver en la tabla 3, si bien la proporción en la cual disminuyó el monto del impuesto se mantuvo más o menos constante en todas las categorías, disminuyó en una proporción mayor para las categorías I, J, K, que representan el nivel más alto de ingresos. Lo mismo sucedió para el caso de la tabla 4 donde la diferencia entre las proporciones es más notoria, siendo que en algunas categorías ocurrió incluso un aumento del monto del impuesto. Por lo que se desprende que los contribuyentes de más alto ingreso dentro del Monotributo fueron los más beneficiados con el cambio.

Tabla 5

CATEGORIA AFIP	INGRESOS BRUTOS (mensual)	VAR % INGRESOS BRUTOS	IMPUESTO A INGRESAR R.U (mensual)	VAR % IMPUESTO A INGRESAR R.U
A	$11.510,67	-	$403,00	-
B	$17.266,00	50,00%	$605,00	50,12%
C	$23.021,33	33,33%	$806,00	33,22%
D	$34.532,00	50,00%	$1.209,00	50,00%
E	$46.042,66	33,33%	$1.612,00	33,33%
F	$57.553,33	25,00%	$2.015,00	25,00%
G	$69.064,00	20,00%	$2.418,00	20,00%
H	$95.922,22	38,89%	$3.358,00	38,88%
I	$112.708,60	17,50%	$3.945,00	17,48%
J	$129.494,99	14,89%	$4.533,00	14,90%
K	$143.883,32	11,11%	$5.036,00	11,10%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por AFIP y Resolución Nº 1091/19

Adicionalmente se puede observar que al pasar de una categoría a otra el monto de los ingresos fluctúa entre un 11,11% y un 50%, por lo cual, al dividir a los contribuyentes en niveles según sus ingresos, aquel sujeto que se encuentre en el límite inferior del nivel se encuentra tributando el mismo importe que aquel que se encuentra en el límite superior del nivel, siendo que pueden tener, como en el caso de la categoría B, una diferencia de ingresos de hasta el 50,12%. Esto también lleva a incrementar la regresividad del impuesto por cuanto una persona que obtiene ingresos por un monto menor que otra se encuentra contribuyendo al bienestar general por el mismo monto.

A su vez, la regresividad aumenta aún más en el caso en que la categoría del Monotributo esté determinada por algún parámetro distinto de los ingresos brutos devengados, ya que el sujeto se encontrará tributando en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos un valor mayor al que corresponde con sus ingresos, desvirtuando, además, el objeto del gravamen. Esta situación con el Régimen General no se ve agravada por cuando cada sujeto tributa en función de sus ingresos devengados en el periodo, pudiendo trasladar la carga tributaria al contribuyente de hecho.

Dentro de las demás características otra de las afectadas por el cambio y de suma importancia para los contribuyentes es la posibilidad de traslación propia de los impuestos indirectos. El Régimen General al determinar el impuesto aplicando una alícuota conocida a los ingresos devengados en el periodo, le permite al contribuyente trasladar la carga del impuesto a quien realiza el consumo del bien o servicio.

Contrariamente, el Régimen Unificado, al imponer una cuota fija, no permite determinar cuál sería el monto del impuesto que recae sobre cada operación y por ende no posibilita su traslación, convirtiendo así el impuesto en un costo que debe ser subsumido por quien debería ser el contribuyente de derecho.

Otro factor a tener en cuenta es la situación en la cual, de los ingresos obtenidos por el contribuyente, resulta un Impuesto Determinado inferior al Mínimo establecido por la Resolución Nº 278/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria. Para el caso del Régimen General, la Ley[36] establece que cuando de la liquidación surja un Impuesto a Ingresar igual a 0 o menor al Mínimo establecido, el monto a ingresar es el que se muestra en la siguiente tabla[37], el cual se encuentra determinado en función a la categoría del Monotributo en la que está encuadrado el contribuyente. Pero para el Régimen Unificado no aplica la Resolución Nº 278/17 por lo que no se tienen en consideración las fluctuaciones que pudieran sufrir los ingresos de aquellos contribuyentes que realicen actividades en forma permanente salvo al momento de la recategorización, limitándose al supuesto en el cual el sujeto realice actividades estacionales o de temporada, donde se puede solicitar la remisión de las sumas correspondientes a los periodos de inactividad[38].

Tabla 6

CATEGORIA AFIP	MINIMOS RES Nº 278/17		IMPUESTO A INGRESAR R.U (mensual)	VAR % MINIMOS A INGRESAR
	Locaciones y/o Prestaciones de Servicios	Venta de Cosas Muebles y Otras		
A	$170,00	$170,00	$403,00	237%
B	$250,00	$250,00	$605,00	242%
C	$340,00	$340,00	$806,00	237%
D	$500,00	$500,00	$1.209,00	242%
E	$670,00	$670,00	$1.612,00	241%
F	$840,00	$840,00	$2.015,00	240%
G	$1.010,00	$1.010,00	$2.418,00	239%
H	$1.400,00	$1.400,00	$3.358,00	240%
I	-	$1.650,00	$3.945,00	239%
J	-	$1.890,00	$4.533,00	240%
K	-	$2.100,00	$5.036,00	240%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por Resolución Nº 278/17 y Resolución Nº 1091/19

[36] Río Negro. Ley I Nº 1301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Art. 28º
[37] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 278/17. Mínimos Ingresos Brutos Régimen General. Art. 1º
[38] Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución Nº 1091/19. Régimen Simplificado. Art. 6º

En conclusión, si la persona se encontraba, por ejemplo, en la categoría B del Monotributo y no hubiera devengado ingresos en el periodo, con el Régimen General le correspondía abonar el Mínimo de $250 en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En comparación, con el Régimen Unificado hubiera abonando $605 por dicho gravamen, lo cual puede leerse como un aumento del Mínimo correspondiente al 242%.

Se debe destacar que, con el Régimen Unificado, al ser de cuota fija, los usuarios no sufren retenciones ni percepciones por lo cual sus ingresos no se ven interrumpidos salvo al momento del pago de la cuota. En cambio, en el Régimen General, los contribuyentes sufren percepciones y retenciones por medio de las cuales adelantan el pago del impuesto al momento de realizar una compra o venta, y si bien es un adelanto que luego se descuenta del Impuesto Determinado en la liquidación, puede suceder que lleve a un saldo a favor del contribuyente que luego se arrastra en el tiempo hasta ser utilizado en su totalidad. De esta manera, la eliminación de las percepciones y retenciones les permite a los contribuyentes tener una mayor certeza sobre el monto que deben pagar por sus obligaciones tributarias.

Para el caso de los costos administrativos, entendidos como los honorarios facturados por un contador público por prestar los servicios relacionados a las liquidaciones impositivas, los montos varían según el servicio prestado y la complejidad del caso en cuestión.

Tabla 7

Escala de Honorarios de Referencia	Complejidad del caso/experiencia del profesional		Periodicidad
	Baja	Media	
Anticipos Mensuales (Contribuyentes Directos)	$1.900,00	$2.535,00	mensual
Anticipos Mensuales (Contribuyentes Reg. simplificado)	$1.330,00	$1.775,00	mensual
Recategorizacion Regimen Simplificado	$2.280,00	$3.040,00	por unidad

Fuente: Anexo II Resolución Nº 410 Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro

En el supuesto de contribuyentes del Régimen General el costo de liquidación del anticipo era en promedio $2.218. De esta manera, al dejar de requerir la liquidación mensual los contribuyentes adheridos al Régimen Unificado se beneficiaron con un ahorro de entre $1.900 y $2.535 ($2217,50 en promedio) mensuales, para abonar en promedio $1.552,50 por mes y $2.660 semestralmente

en concepto de recategorización (equivalente a $443.33 pesos mensuales), lo que en total significó un ahorro mensual promedio del 10%.

Es importante destacar que el contribuyente puede realizar por sí mismo la liquidación sin necesidad de requerir de un profesional, por lo cual aquellos sujetos que decidieron hacerlo por sus propios medios no se encontraban alcanzados por costos administrativos y por ende no les generó un beneficio la reducción de los mismos.

II.2.2 Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado

Al igual que el caso anterior se analizó el monto que el contribuyente debió ingresar con el nuevo régimen y aquel que hubiera ingresado en octubre de 2019 según el Régimen Simplificado Provincial. Como así también los costos indirectos asociados.

Ambos regímenes suponen una cuota fija en función de la categoría de Monotributo en la que se encuentre el contribuyente.

Tabla 8

CATEGORIA AFIP	IMPUESTO A INGRESAR R.U	IMPUESTO A INGRESAR R.S		VAR % R.U/R.G
		Locacion y/o Prestacion de Serv.	Venta de Cosas Muebles y Otras	
A	$403,00	$450,00	$450,00	-10%
B	$605,00	$674,00	$674,00	-10%
C	$806,00	$898,00	$898,00	-10%
D	$1.209,00	$1.346,00	$1.346,00	-10%
E	$1.612,00	$1.794,00	$1.794,00	-10%
F	$2.015,00	$2.242,00	$2.242,00	-10%
G	$2.418,00	$2.690,00	$2.690,00	-10%
H	$3.358,00	$3.734,00	$3.734,00	-10%
I	$3.945,00	-	$4.388,00	-10%
J	$4.533,00	-	$5.042,00	-10%
K	$5.036,00	-	$5.602,00	-10%

Fuente: Producción propia con datos proporcionados por Resolución Nº 279/17, Resolución Nº 382/18 y Resolución Nº 1091/19

Quienes se encontraban en el Régimen Simplificado al momento del cambio, se vieron favorecidos por una disminución en el impuesto de un 10%.

Particularmente en cuanto a las retenciones y percepciones, se debe destacar que el Régimen Unificado no contempla el pago por medio de retenciones/percepciones. El Régimen Simplificado en cambio, si bien se encontraba

exceptuado de retenciones, establecía percepciones del 0,05% por lo que en este punto los contribuyentes se vieron beneficiados al no adelantar el pago del impuesto, logrando, al igual que en el caso anterior, una mayor certeza sobre el monto del impuesto.

Respecto de los costos administrativos, tanto el costo de los anticipos como el de la recategorización era el mismo para ambos sistemas por lo cual los contribuyentes alcanzados por el cambio no se vieron beneficiaos, pero tampoco perjudicados.

Capítulo III: Conclusión

En resumen, siendo que el impuesto sobre los ingresos brutos es un impuesto al consumo perteneciente al nivel provincial que puede ser determinado sobre la base de los ingresos del periodo o, de manera excepcional, consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes; y que la investigación nace de la idea de investigar cómo afectó a los pequeños contribuyentes de Río Negro el paso de un método de liquidación a otro en octubre de 2019, se buscó contrastar la hipótesis que establece que la implementación del Régimen Unificado afectó de manera negativa a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, respecto a los montos a ingresar en comparación a los montos que se debían ingresar con el anterior Régimen General y Régimen Simplificado Provincial, mientras que la practicidad, facilidad y agilidad del Régimen Unificado favorecieron notablemente a los contribuyentes.

En este sentido, en Río Negro se destacan 3 tipos de regímenes que permiten la liquidación del impuesto:

- Régimen General: la Ley I Nº 1301 propone una liquidación por medio de la presentación de Declaración Jurada donde el contribuyente calcula el impuesto sobre la base de los ingresos obtenidos en el período mensual.

- Régimen Simplificado Provincial para Pequeños Contribuyentes: el régimen reglado por la Resolución Nº 279/17 de la Agencia de Recaudación Tributaria vigente hasta septiembre de 2019 que consistía en el pago de una cuota fija establecida en función de parámetros relevantes, pudiendo el contribuyente ajustar la base sobre la cual se establecía la cuota a la finalización de cada semestre calendario.

- Régimen Unificado: la Resolución Nº 1091/19 de la Agencia de Recaudación Tributaria implementó el nuevo régimen simplificado provincial para pequeños contribuyentes, que por medio de la Resolución Conjunta Nº 4006 de la AFIP y la Agencia de Recaudación Tributaria se consolidó como el régimen unificado a los fines de integrar en un único pago el Monotributo y el Impuesto sobre los

Ingresos Brutos. Supone el pago del impuesto por medio de una cuota fija establecida en función de parámetros relevantes.

Por lo tanto, al analizar el efecto causado por el cambio en la metodología de liquidación las conclusiones obtenidas fueron las siguientes:

- Régimen General y Régimen Unificado: metodológicamente el cambio sustancial se encuentra en que el Régimen General sigue una determinación donde el contribuyente debe presentar a la finalización de cada mes una DDJJ con el impuesto determinado y el correspondiente impuesto a ingresar. En cambio, el Régimen Unificado se limita, a la finalización de cada mes, a ingresar el impuesto en forma conjunta con el pago del Monotributo, en las formas y condiciones que la AFIP lo establezca para este último.

  A su vez, a diferencia del Régimen General, el Régimen Unificado requiere de la tarea de recategorización semestral donde el contribuyente debe actualizar los parámetros utilizados como base de cálculo del impuesto.

  De esta manera, al tener en cuenta las diferencias antes mencionadas, se realizaron encuestas a fin de indagar cómo percibió el contribuyente estas modificaciones y la respuesta en general fue positiva.

- Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado: si bien ambos regímenes suponen el pago del impuesto por medio de una cuota fija establecida en función de parámetros relevantes, la diferencia principal se halla en el carácter de cada uno, siendo el primero de condición opcional y el segundo de condición obligatoria. A su vez, el Régimen Simplificado provincial no se encuentra consolidado al Monotributo, por lo que posee condiciones para su liquidación y cumplimiento distintas de las del Monotributo, no logrando la practicidad, sencillez y agilidad que permite el Régimen Unificado.

Respecto de los cambios en el importe del impuesto y su efecto en los contribuyentes se destacó lo siguiente:

- Régimen General y Régimen Unificado: En cuanto al monto del impuesto se pudo observar que para el caso de la alícuota del 5% (la más común para las actividades que se encuentran dentro del Régimen Unificado) el monto

disminuyó para casi todos los contribuyentes, pero no para el total de ellos, y aun así la disminución no se produjo en la misma proporción, repercutiendo de forma negativa en la regresividad propia de los impuestos a los consumos.

A su vez, el paso a una cuota fija imposibilita la traslación del impuesto a quienes efectivamente realizan el consumo que pretende gravar el impuesto, convirtiéndolo en un costo para los contribuyentes obligados al pago.

No obstante, el total de los contribuyentes se vio beneficiado con la eliminación de las retenciones y percepciones y con la disminución de los honorarios de los contadores públicos.

- Régimen Simplificado Provincial y Régimen Unificado: los contribuyentes se vieron beneficiados con una disminución del 10% en el monto del impuesto, sumado a la eliminación de las percepciones.

Recapitulando, en cuanto a la hipótesis de que el Régimen Unificado favoreció a los contribuyentes por cuanto su metodología es más práctica, fácil y ágil la misma se corroboró exitosamente tanto para el caso del Régimen General como para el anterior Régimen Simplificado Provincial. Mientras que para el caso que los contribuyentes se vieron afectados en forma negativa económicamente el análisis es no concluyente ya que, si bien todos los contribuyentes se vieron favorecidos económicamente con la disminución de los costos de los honorarios de los contadores públicos o bien con la posibilidad de poder prescindir de sus servicios; así como también con la eliminación de las retenciones y percepciones, la disminución o aumento en el monto del impuesto a pagar dependió de cada contribuyente en particular, habiendo casos en los que se vieron perjudicados y otros en los que se vieron altamente beneficiados.

Glosario

- Capacidad contributiva: Posibilidad económica que tiene una persona para poder asumir la carga de un tributo o contribución, teniendo en cuenta su patrimonio, renta y consumo. Es el criterio utilizado para determinar sobre quién y en base a qué parámetros se aplica la obligación tributaria.
- Contribuyente de Facto: Sujeto que soporta efectivamente la carga del tributo.
- Contribuyente de Iure: Quien es designado por la norma tributaria como sujeto pasivo de la obligación tributaria.
- Deber formal: Responsabilidad del contribuyente de aportar datos a la AFIP. Comprende la prestación de declaraciones juradas y cualquier otra información que se requiera con carácter de obligatoria.
- Declaración Jurada (DDJJ): Manifestación que presentan las personas físicas o jurídicas, para cumplir con su obligación legal de presentar al organismo recaudador información relacionada con los hechos imponibles ocurridos durante el periodo fiscal, su cuantificación y la determinación del tributo.
- Doble imposición tributaria: Fenómeno mediante el cual un mismo hecho imponible está alcanzado por dos o más tributos.
- Hecho imponible: Circunstancia prevista en la ley que da origen al nacimiento de la obligación tributaria.
- Obligación tributaria: Vínculo jurídico entre el acreedor llamado “sujeto activo” y el deudor, llamado “sujeto pasivo”, cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación tributaria, coactivamente exigible.
- Traslación: Proceso por el cual el contribuyente de iure traslada la carga del impuesto al contribuyente de facto.

Bibliografía

AFIP & Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución General Conjunta N° 4.604/19. (2019). https://www.boletinoficial.gob.ar/detalleAviso/primera/218255/20191004.

AFIP. (2022). *Ayuda sobre el monotributo*. Obtenido de https://monotributo.afip.gob.ar/public/ayuda/Alta/monotributo-unificado.aspx#:~:text=El%20monotributo%20unificado%20est%C3%A1%20destinado,provinciales%20adheridas%20y%20por%20la

AFIP. (2022). *Glosario*. Obtenido de https://www.afip.gob.ar/glosario/

Agencia de Recaudación Tributaria . (2022). *Presentación de DDJJ y emisión de boleta de pago.* Obtenido de https://rionegro.gov.ar/download/archivos/00015125.pdf

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 1.091/19. Régimen Simplificado (2019). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00012177.pdf.

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 1.157/19. (2019). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00012219.pdf .

Agencia de Recaudación Tributaria. (2022). *Monotributo Unificado Río Negro*. Obtenido de https://agencia.rionegro.gov.ar/?contID=61180

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 278/17. Mínimos Ingresos Brutos Régimen General (2017). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00008409.pdf.

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 279/17. Régimen Simplificado (2017). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00008411.pdf7.

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 382/18. (2018). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00009421.pdf.

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 706/18. (2018). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00009650.pdf.

Agencia de Recaudación Tributaria. Resolución N° 985/18. (2018). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00010026.pdf.

Argentina. Constitución Nacional.

Argentina. Ley N° 23.584. Coparticipación Federal de Recursos Fiscales (1988). http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm.

Argentina. Ley N° 24.977. Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (1998). http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/50000-54999/51609/texact.htm.

Baltar, F., & Gorjup, M. T. (2012). *Muestreo mixto online: Una aplicación en poblaciones ocultas.* Obtenido de https://www.redalyc.org/pdf/549/54924517006.pdf

Bavera, M. Josefina & Monetto, Cristan M. (2017). *Monotributo.* Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Errepar.

Caranta, M. (2016). *Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Un Enfoque Integral.* Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Errepar .

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de Río Negro. Resolución N° 410. Escala de Honorarios Sugeridos (2019). https://cpcerionegro.org.ar/resolucion/escala-honorarios-sugeridos/.

Economipedia. (2022). Obtenido de https://economipedia.com/definiciones/doble-imposicion.html

Gutierrez, Carlos S. J. & Patrignani, Jose L. (2015). *Introducción al Régimen Impositivo Argentino.* Ciudad Autonoma de Buenos Aires: Errepar.

Hernandez Sampieri, R.; Fernandez Collado, C. & Baptista Lucio, P. (1997). *Metodologia de la Investigación.* Mexico: McGraw-Hill interamericana.

Real Academia Española. (2021). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Obtenido de https://dpej.rae.es/lema/impuesto

Río Negro. Ley I N° 1.301. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos (2013). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00010492.pdf.

Río Negro. Ley N° 5.335. Ley Impositiva (2019). https://agencia.rionegro.gov.ar/download/archivos/00010413.pdf.

Soler, O. H. (2011). *Tratado de Derecho Tributario .* Buenos Aires: La Ley.

Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires : Astrea.

Villegas, H. B. (2019). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.* Buenos Aires: Depalma.

Anexos

I- DDJJ Ingresos Brutos Régimen General

AGENCIA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
PROVINCIA DE RÍO NEGRO

TRATA DE PERSONAS ES ESCLAVITUD
Si sabes alea denuncialo. 0800-555-5003

DDJJ INGRESOS BRUTOS
Régimen General

Declaro bajo juramento que los importes consignados en el presente formulario son correctos y poseo constancias de los mismos.

Comprobante de Presentación	15965030

C.U.I.T		Fecha Presentación	
Nro. Inscripción			
Razón Social			
Periodo		Nro. Rectificativa	0

Actividad	Alicuota	Base Imponible	Impuesto	Imp. Bonif.	Impuesto Neto
4582910 Venta al por menor de partes, piezas y ac...	5,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6810980 Serv inmob por cta propia (bs urbanos pro...	5,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Monto

Saldo a Pagar	Saldo a Favor Contribuyente
2.520,00	0,00

Detalle

Total Ingresos Gravados:	0,00	Bonificación del Periodo:	0,00
Total Ingresos No Gravados:	0,00	Total Retenciones:	0,00
Total Ingresos Exentos:	0,00	Total Percepciones:	0,00
Total Ingresos:	0,00	Total Retenciones Bancarias:	0,00
Total Impuesto:	0,00	Total Percepciones Aduaneras:	0,00
Total Bonificaciones:	0,00	Otros Débitos del Periodo:	0,00
Mínimo Computable:	2.520,00	Saldo a favor Periodo Anterior:	0,00
Importe Bonificación del Mínimo:	0,00	Créditos del Periodo:	0,00
Impuesto Determinado:	2.520,00	Capital a Cancelar:	2.520,00

Formulario: IBG001-W
Agencia de Recaudación Tributaria
Provincia de Río Negro.
Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen General.

II- Encuestas Contribuyentes

Respuesta	Marca temporal	¿Cuánto hace que estas inscripto/a como contribuyente del Monotributo e Ingresos Brutos?	Antes de la implementación del Régimen Unificado, ¿Requerías de un contador para realizar la liquidación de Ingresos Brutos?	Luego de la implementación del Régimen Unificado, ¿Requerís de un contador para realizar la liquidación de Ingresos Brutos?	¿Te simplificó la tarea de liquidación del impuesto? ¿cómo?	En cuanto a lo económico ¿crees que te beneficia o que te perjudica?	Breve opinión sobre el Régimen Unificado
I	2021/08/10 11:34:40	Mas de 2 años	Requería del profesional para las declaraciones anuales. O sea Si en ovación concreta	No porque está unificado	Si. Lo realizó en un solo pago y en una sola Operación	Perjudica	Más ágil. Más costo no es en relación a lo facturado
II	2021/08/11 6:13:52 p	Mas de 2 años	Si	Si	Se simplificó pero lo hago revisar por un contando	Te beneficia	Me parece un sistema pensado para pequeños contribuyentes, cómo en mi caso que con un pago mensual reemplaza varios impuestos
III	2021/08/11 6:14:39 p	Mas de 2 años	No, lo realizaba yo, pero me habían explicado (una contadora) cómo hacerlo	No	Si, porque no requiere hacer el cálculo mes a mes	No lo sé, si en la actualidad me resulta más difícil pagarlo pero por la situación actual y el costo de todo	Me parece que es beneficioso en cuanto al plus de trabajo que implicaba antes calcular el importe mes a mes
IV	2021/09/24 11:27:25	Menos de 2 años	Si	Si	Un solo pago mensual	Me beneficia. Es una cuota única y fija mas allá de la facturación.	Mejoró la previsibilidad al ser un solo monto fijo y es más práctico.
V	2022/01/25 7:19:12 p	Mas de 2 años	No	No	Si, es mas funcional	Perjudica	Es practico para los jovenes, los adultos muchos no lo entienden
VI	2022/01/25 9:35:34 p	Menos de 2 años	No requería	No lo necesito	Totalmente, solo pago y me recategorizo.	Si me perjudica lo compenso con lo que me simplifica.	La mejor opción en mi caso
VII	2022/01/26 9:57:40 a	Mas de 2 años	si	no	si. No se calcula el porcenatje de ingresos bruto de la facturación	perjudica	Simple, sencillo
VIII	2022/01/26 10:10:02	Mas de 2 años	Si, no se como funciona.	Si, tambien	No.	Creo q es menos. Así q es beneficio.	No conozco en prpfundidad
IX	2022/01/26 10:11:00	Mas de 2 años	No	Si	No	Perjudica	
X	2022/01/26 6:32:30 p	Mas de 2 años	Si	No	En el sentido que está unificado el impuesto nacional y provincial.	Me organiza y permite llevar un orden de los impuestos que por ley me corresponden.	Es más sencillo y organizado.Pero se necesita tener un contador en el sentido que si hay que realizar alguna modificación y/u realizar otro trámite se necesita un profesional.

III- Encuestas Contadores

Respuesta	Marca temporal	¿Cuanto hace que ejerces la profesión en forma independiente?	¿Por cuantos clientes esta compuesta tu cartera?	¿Cuántos de tus clientes aplican en el Régimen Unificado?	El cambio en el régimen, ¿te genero una simplificación de tus tareas? En caso afirmativo, ¿como?	Teniendo en cuenta el aspecto metodológico y económico, ¿crees que el cambio es beneficioso o perjudicial para el contribuyente?	Breve opinión sobre el cambio
I	8/10/2021 8:20:53	Hace 14 años	60 clientes	Menos de la mitad	Sí. Evitando las tareas de liquidación mensual de IIBB	Es beneficioso.	Es muy eficaz, ya que simplifica las tareas administrativas del pequeño contribuyente.
II	8/10/2021 11:26:11	Seis años	15	Menos de la mitad	Si, es una "preocupación" menos en cuanto a los vencimientos	Perjuicio ya que no pueden descontar las retenciones/percepciones sufridas	En aspectos de nuestra labor como contadores agilizar un poco los procesos de liquidaciones pero afecta a los contribuyentes por ser estático y fijo
III	8/10/2021 11:43:20	5 años	mas de 100	Menos de la mitad	si, no inscripción del contribuyente en rentas, no presentación de ddjj, pero ante un omisión de pago genero mas consultas de los clientes	metodológico si, económico depende de la facturación del contribuyente	simplifica pero le hace creer al contribuyente que puede hacerlo solo, pero siempre termina necesitando de nuestro asesoramiento, en fin, desvaloriza nuestra profesión, no por el cambio en si, sino por la forma que comunican el cambio.
IV	8/10/2021 14:28:35	5 años	150	Menos de la mitad	Si, no hay que hacer las ddjj mensuales de ingresos brutos	Beneficioso	Me parece que les simplificó el aspecto impositivo a los monotributistas
V	8/10/2021 16:07:10	3 años	2	Mas de la mitad	Si, antes debía generar la boleta de pago del anticipo para los/as clientes mensualmente, ahora simplemente abonan con su credencial de monotributo unificado.	Creo que es beneficioso ya que es más sencillo para el contribuyente	Me parece un cambio positivo
VI	8/10/2021 18:43:31	24	25	Menos de la mitad	no es necesario generar declaraciones juradas mensuales de ingresos brutos	Metodologicamente beneficioso, económicamente perjudicial	Considero que es beneficioso para pequeños contribuyentes, evita las liquidaciones mensuales, podría reveerse el monto a abonar, ya que actualmente se paga sobre el tope de la categoría.
VII	9/3/2021 15:48:29	16 años	El número no es lo importante, si no la diversidad de actividad.	Menos de la mitad	No genero simplificación de tareas	En algunos casos es beneficioso para el contribuyente	El que sea simplificado no significa que deba abandonar los controles y seguimiento. Esto produce creencias erróneas de que demanda menos trabajo y por ende la baja en los honorarios. La simplificación no va de la mano con el control que debe hacerse de la categoría en el monotributo.
VIII	9/24/2021 11:21:50	3 años	5	Menos de la mitad	Si. Generar un único VEP de pago y ya no se presenta la DDJJ mensual	Beneficioso, en los dos aspectos. En cuanto a lo metodológico solo deben abonar un único Vep y económicamente por varios aspectos; se abona una cuota fija por categoría, no se les aplican retenciones o percepciones en los movimientos bancarios y se redujeron los costos profesionales de gestoría.	Considero que este nuevo régimen es una muy buena opción para pequeños contribuyentes. En mi caso no tengo ningún cliente que aplique incluir los impuestos municipales pero también lo considero una ventaja metodológica y económica.
IX	1/20/2022 17:42:08	22 años	30 clientes estables	Menos de la mitad	Si lo hizo - menores labores en el asesoramiento mensual permanente	Beneficioso	No me pareció positivo desde la relación cliente/contador, dado que se perdió el contacto/seguimiento que se tenía con el cliente
X	1/24/2022 10:02:19	15 años	80	Mas de la mitad	si, mucho mas practico	beneficioso	Genera unificacion de datos lo que impide distorciones en la informacion. Ademas es mucho mas rapido cualquier alta o modificacion.