



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

En Buenos Aires, a los días del mes de de 2020 reunida en Acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en estos autos “**Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva**”, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I.- A fs. 2/8, el Sr. Lucas Lanusse demandó a la AFIP, por nulidad de la res. DI CRSS 2918/17, que confirmó su **exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo–** (tipificada en el inc. a), del art. 20 del Anexo I de la ley 26.565); a partir del período agosto/2017.

A todo evento, planteó exceso de punición, por desproporción en la sanción.

En lo fundamental, adujo que: a) no debía computarse la factura n° 0002-00000105 (en adte.2-105) dentro del período en que el Fisco lo hizo, porque la emitió el 31/7/16, y por servicios que brindó en julio de 2016; ya que, por error, consignó como período facturado el transcurrido entre el 1/8/16 y el 1/8/16.

II.- A fs. 43 y vta., el Juzgado de origen rechazó la medida cautelar que el actor había requerido para que, previa suspensión de la res. DI CRSS 2918/17, se lo reincorpore provisoriamente al Régimen Simplificado.

Decisión provisional que (a fs.61/62) ésta Sala confirmó; en esencia, por considerar que el recurrente, “...para demostrar...que su inclusión en el régimen general...resulta atentatoria de su real capacidad contributiva...”, requería “...una instancia probatoria que excede el limitado marco cognocitivo de ese tipo de medidas” (fs.61/62).



III.- A fs. 111/114, el Sr. Juez de la **instancia anterior hizo lugar a la demanda**, con costas.

En lo fundamental sostuvo que, de “...las pruebas producidas...” se desprende que las conclusiones del Fisco, “...resultan dogmáticas sin indagar la verdadera capacidad tributaria, ni tampoco aportar un argumento sólido a efectos de rechazar la defensa del actor”.

Para lo cual consideró que:

a) La factura 2-105 fue “emitida el 31/7/16, es decir fuera del período en cuestión, sin que el organismo recaudador explique y/o demuestre la razón por la cual la consideró incluida...”.

b) Del dictamen que sirvió de base a la resolución impugnada “...se desprende que es la propia demandada quien reconoce que...la factura había sido ‘...emitida fuera del período bajo análisis...’ ”; y que, sin tener en cuenta “...las manifestaciones realizadas por el actor, considera que corresponde incluirla por haber sido devengada dentro del período correspondiente”.

c) El Fisco no rebatió “...la defensa del actor, quien había manifestado que el período facturado se correspondía con la fecha de emisión, y que por error se había consignado agosto de 2016”.

Tampoco, “...que la factura había sido emitida a ‘mes vencido’ es decir por los servicios ya brindados”. Cuando se emitió “...por prestación de servicios, lo que...hace referencia a un servicio efectivamente prestado y no a prestarse”.

d) “...[E]l monto anual establecido por la Categoría H en cuestión, sólo se encontraría superado –en \$29.000- al incluirse la factura mencionada”.

e) El Fisco tampoco se ajustó a los principios referidos a la realidad económica, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

IV.- Contra ese pronunciamiento, **apela el Fisco** (fs. 115) y expresa agravios (fs. 119/127); los que fueron replicados a fs. 129/135. En esencia, sostiene que

a) La sentencia resuelve “...con prescindencia absoluta de lo que disponen las normas...”.

Soslayó lo prescripto por la ley 24.977, sus modificatorias y complementarias, así como por el dec. 1/2010, art. 9 (reglamentario del Anexo de la ley 24.977), que considera ingreso bruto al devengado en el período que corresponda a cada situación –como lo resaltó el dictamen jurídico previo a la resolución DI CRSS 2918/17–.

b) El contribuyente no aportó prueba sustancial para asistir razón a sus alegaciones fácticas.

Con una “...simple observación de la factura 0002-00000105...”, resulta “...que el período facturado versa desde el 1/8/16 hasta el 1/8/16...”; por lo que el propio contribuyente, autodevengó los servicios dentro del período analizado.

Sin que obste el error que invoca, por falta de debida documentación.

c) También fuerza extremadamente la interpretación del principio de la realidad económica; soslayando la contundencia de la factura aquí discutida (con devengamiento autodeclarado); haciendo nacer un “... privilegio... en cabeza del contribuyente”.

V.- En tales condiciones y atento el tenor de los agravios, importa aclarar de entrada que, el llamado “Régimen Simplificado para pequeños contribuyentes”, a la fecha y desde principios del año 2010, se integra con el dec. 1/2010, reglamentario del Anexo a la ley 24.977 y modificatoria 26.565.

Se trata de un régimen tributario integrado y simplificado, destinado a pequeños contribuyentes y respecto de varios impuestos: a



las ganancias (IG), IVA y al sistema previsional. Régimen a través del cual, los ingresos a efectuarse, como consecuencia de su adhesión, se subsumen en una cuota fija mensual, sustituyendo el pago de IG, IVA y aportes con destino a los recursos de la Seguridad Social.

Para lo que ahora importa, el art. 9 del citado decreto reglamentario, alude expresamente al “método de lo devengado”. Prescribe que los ingresos brutos son los “...**devengados** en el período que corresponda a cada situación prevista en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)”.

El concepto de “lo devengado” no ha sido definido por la ley de monotributo ni por su reglamentación.

Ello no obstante, aunque en el marco de otro impuesto, cual es el IG, la CSJ entendió que “ ‘devengar’ es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho”. En dicha inteligencia, cuando la ley de IG emplea el citado término, “lo hace para que **se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa...**” (el resaltado me pertenece; en “Compañía Tucumana de Refrescos SA c/ DGI”, del 24/5/11).

De tal forma, una renta es atribuible conforme a dicho criterio, cuando se producen los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición; y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales, así como la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse (Sala IV, en sent. firme “Dycasa SA c/ DGI s/ rec. directo”, del 23/2/16).

VI.- La res. DI CRSS 2918/17 -por remisión a los fundamentos del dictamen jurídico previo DV REVA 1509/17-, indicó que las actuaciones administrativas se originaron “...en virtud de **haberse**





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

constatado..., que la suma de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en los últimos doce (12) meses... exceden el límite máximo establecido...” para la categoría “H” en que se ubicaba (conf. dictamen, fundamento de la exclusión confirmada por el art. 2 de la res. 2918/17).

A su vez, que “...**conforme a la información obrante en las bases de datos**...la diferencia alegada por el ciudadano responde a la factura [n° 2-105] que si bien es emitida fuera del período bajo análisis, el servicio es devengado dentro del mismo”.

Consideraciones a partir de las cuales concluyó en que: **a)** “... los ingresos brutos máximos a considerar son...\$700.000...”; registrando “...el Sr. Lanusse Lucas... **ingresos devengados por el monto de \$729.000**, motivo por el cual aconsejaremos confirmar la exclusión determinada”; **b)** “si bien [la factura] es emitida fuera del período bajo análisis, **el servicio es devengado dentro del mismo**”; y **c)** “el art. 9 del decreto 1/2010...establece que a los efectos del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes **se consideran ingresos brutos los devengados en el período que corresponda a cada situación**”.

La existencia de éste acto administrativo (de alcance particular), por el solo hecho de serlo, impone una expresa carga sobre el particular que se considere agraviado, cual es, desvirtuar la presunción de legitimidad que por ley inviste (conf. art. 12 LPA; doc. CSJ Fallos: 190:142; 289:177, cons. 11 y 13; 291:499; 319:1476; 336:1529; entre otros).

Lo que colorea singularmente la carga prevista en el art. 377 del CPCCN; en tanto, la necesidad de fundar los hechos que sustenten la pretensión, debe necesariamente, visualizarse de cara a la referida presunción de legitimidad del acto administrativo. Esto así, “...a fin de que el Estado no termine obligado a demostrar en cada caso la



veracidad de los hechos en que se asienta, cuando, por el contrario, es **el interesado el que debe alegar y probar su nulidad en juicio**” (CSJ Fallos: 218:312, 324 y 372; 294:69; 328:53).

VII.- De lo hasta ahora expuesto y, en especial, de los términos de la demanda y de la resolución administrativa impugnada, resultan varios aspectos que las partes no discuten y que conviene puntualizar, a fin de delimitar el punto en conflicto. Son los siguientes:

a) El límite de ingresos brutos anuales que el actor no podía superar (para no quedar excluido de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes), era de \$700.000 (conf. arts. 8 y 20, inc. a), de la ley 26.565 y modfs.; res. DI CRSS 2918/17, aquí impugnada: fs. 79/82; y escrito de demanda).

b) El contribuyente, al momento de completar la factura motivo de discusión n° 2-105, insertó en el campo “Período Facturado Desde” la siguiente especificación: “01/08/2016”. A su vez, al momento de hacer lo propio respecto de la voz “Hasta”, insertó la misma fecha: “01/08/2016” (ver fs. 15).

c) Esa leyenda: “Período Facturado Desde... Hasta...” (que es lo que declara el contribuyente), **refiere al período en el cual se devengó el servicio.**

Así se desprende de la res. DI CRSS 2918/17 y de lo afirmado por el Fisco, sin cuestionamiento alguno del actor. Lo que además concuerda, con la postura que asumió a partir del error que afirma cometido al llenar los respectivos “campos”.

d) Si se incluye dicha factura, dentro del período de control por el Fisco, el límite máximo de \$700.000, estuvo excedido en \$29.000 (conf. lo señala la sentencia, sin réplica de parte).

VIII.- Por ser así, el nudo del problema radica en decidir si **la factura 2-105 debe o no ser incluida dentro del período anual** por el Fisco considerado. Lo que impone indagar sobre la **efectiva**





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

existencia del error que el actor afirma haber cometido, al completar el claro correspondiente al período devengado.

Situación que hace al análisis de la prueba a tal efecto producida por quien alega el hecho que sustenta sus pretensiones. Como única forma, insisto, de revertir las constataciones y demás consideraciones de la resolución cuestionada.

A diferencia de lo sostenido por la argumentación nodal de la sentencia en recurso, **de lo actuado no surge ninguna prueba y/o indicio eficiente a tal fin.** En efecto:

A) Más allá de que, la insuficiencia probatoria ya había sido anunciada por ésta Sala, al momento de confirmar el rechazo de la cautela por el actor solicitada (conf. lo relatado en el cons. II); lo cierto es que ni de lo actuado en sede administrativa, ni en sede judicial, surge actividad eficiente al referido fin.

Es más, como prueba, el actor se limitó a ofrecer aquí la factura (cuya existencia nadie discute) y lo actuado en sede administrativa (ver fs. 8 vta. de su escrito de demanda). Incluso, fue a su propio pedido, que la causa se declaró como de puro derecho (ver fs. 107).

Todo lo cual repercute fuertemente en su contra; máxime que, justamente, era el contribuyente, quien a través de sencilla prueba, mejor podía sustentar sus dichos.

Sólo a modo de ejemplo, estaba a su alcance: i) acompañar facturas anteriores y/o posteriores (a la n° 2-105), que permitan inferir al menos, que el servicio allí facturado, fue prestado en julio de 2016 –como alega–, y no en agosto de ese mismo año; ii) ofrecer testimonio de Navarro Julio Jorge (beneficiario del servicio, conf. lo indica en la factura n° 105, obrante a fs. 78), para que corroborara sus dichos respecto a la fecha de devengamiento, acompañando la pertinente documentación respaldatoria; y iii) precisar de qué tipo de servicio se trató y/o con qué frecuencia lo prestó o presta; etc.



B) Sin que a todo ello tampoco obsten las referencias de la sentencia vinculadas a que:

a) El Fisco habría omitido en sede administrativa considerar y evaluar la defensa del actor, respecto a que “...el período facturado se correspondía con la fecha de emisión, y que por error se había consignado agosto de 2016”; pues su defensa ante dicha sede fue diferente.

Allí, el actor limitó la discusión a afirmar que no había superado el límite de los \$700.000; que “el equívoco obedece a que está mal calculado por parte de AFIP el total de facturación que realicé” (ver “detalle del recurso”, acompañado por el Fisco a fs. 72 de autos, que no objetó el demandante).

b) Tampoco es sustentable la afirmación vinculada a que estando la factura emitida “...por prestación de servicios,...”, podía “...válidamente entenderse que hace referencia a un servicio efectivamente prestado y no a prestarse”. Máxime que, no habría impedimento para que, por ejemplo, se facture un adelanto de honorarios, por un servicio a prestarse.

C) A todo evento, la falta de prueba también impide examinar y/o menos aún valorar, si la inclusión del actor en el régimen general de los impuestos, resulta o no atentatoria de su real capacidad contributiva. Aspecto que, insisto, ya se le había advertido, en etapa preliminar del pleito (res. de esta Sala de fs. 61/62).

D) En suma, los simples dichos del actor (sin prueba que los sustenten) son insuficientes para desvirtuar la presunción de legitimidad que ostenta el acto administrativo impugnado y sellan la suerte de su pretensión anulatoria.

IX.- Atento al modo en que se decide y por razones de economía procesal, corresponde adentrarse al conocimiento de los planteos que, en subsidio, insertó el actor en su demanda (doc. art.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

253, in fine, del CPCCN; Fallos: 190:318; 256:434; 268:48; 308:656; 327:3925 y sus citas).

Son los referidos a que, su exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, tendría como consecuencia: **a)** un exceso de punición que vicia el acto, ya que no hay proporcionalidad entre la sanción prevista en la norma y la conducta descripta; y **b)** un impedimento al ejercicio de su actividad profesional lícita, afectando derechos y garantías constitucionales.

Sus quejas no pueden prosperar, pues resultan más aparentes que reales. En efecto:

a) El Anexo I de la ley 26.565 (y sus modificatorias y complementarias), establece un régimen tributario integrado y simplificado, relativo a los impuestos a las ganancias (IG), al valor agregado (IVA) y al sistema previsional, destinado a pequeños contribuyentes (art. 1 y 2).

Se trata de un régimen optativo y ventajoso para el pequeño contribuyente, desde que los ingresos que deban efectuarse como consecuencia de su adhesión, sustituyen el pago de IG e IVA (arts. 4, 6 y 17).

Por ello, para poder permanecer en el mismo, la normativa determina ciertos requisitos y/o causales de exclusión. Entre ellas, y para lo que al caso importa, que los ingresos brutos no excedan los máximos establecidos para cada caso (art. 20).

Su acaecimiento produce, sin necesidad de intervención alguna de la AFIP, la exclusión automática del régimen; debiendo ser el propio contribuyente quien lo comunique (en forma inmediata) y solicite el alta en los tributos del régimen general de los que resulte responsable. Cuando sea la AFIP quien constate que un contribuyente se encuentra incluido en alguna de las causales, corresponde le comunique su exclusión del régimen, de pleno derecho; debiendo ser



dado de alta en el Régimen General (art. 21). Tal como en autos ocurrió.

Es decir, si se cumple una causal de exclusión y el contribuyente no cumple con su deber de comunicación y recategorización, es el Fisco quien debe suplir su omisión.

Su exclusión de pleno derecho, está expresamente prevista en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes; sin que ninguna norma prevea una gradación diferente y/u otro resultado para el contribuyente que hubiera cometido el exceso aquí detectado (en la categoría más alta).

Normativa a la que debe estarse, desde que no ha sido objeto aquí, de cuestionamiento constitucional.

b) De todo lo anterior desgaja también, que su exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, **en nada afecta su derecho a trabajar y/o ejercer su actividad lícita.**

Lo que es así, no sólo por la falta de prueba conducente, sino también porque, tal como lo prescribe el régimen en trato y recoge la propia res. DI CRSS 2918/17 –a consecuencia de dicha exclusión–, el Fisco dio de alta al actor “...en el Régimen General desde el período 09/2017...” (conf. art. 2 de la res. cit.).

X.- Las costas de ambas instancias deben correr por su orden.

Ello así, atento que la falta de definición normativa del concepto de “lo devengado” para el específico régimen en trato; y de las razonables dudas que ello pudo generar al contribuyente, en especial, al momento de completar la factura, en los campos referidos al “Período facturado Desde...Hasta...”, pudieron hacerle creer que le asistía mejor derecho (conf. art. 279 y 68, 2do. párrafo, del CPCCN).

XI.- Por todo ello, **VOTO** por hacer lugar al recurso interpuesto por la AFIP, revocar el pronunciamiento apelado y, en su consecuencia, rechazar la demanda, distribuyendo las costas de ambas





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

FEDERAL- SALA I

Causa n° 7229/2018, “Lanusse Lucas c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” – Juzg. 6

instancias en el orden causado (conf. art. 279 y 68, 2do. párrafo, del CPCCN).

La Dra. Clara María do Pico adhiere al voto precedente.

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Adhiero al voto de la jueza Liliana María Heiland, con excepción del considerando **VIII**, punto **A**), primer párrafo y del considerando **IX**, punto **a**), último párrafo. **Así voto.**

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE DECIDE:** hacer lugar al recurso interpuesto por la AFIP, revocar el pronunciamiento apelado y, en su consecuencia, rechazar la demanda, distribuyendo las costas de ambas instancias en el orden causado.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

