

Monotributo Exclusion Del Regimen Metodos Para Imputar Ingresos O Gastos Percepcion O Devengamiento

JURISPRUDENCIA

Monotributo. Exclusión del régimen. Métodos para imputar ingresos

o gastos. Percepción o devengamiento Se revoca el fallo recurrido, haciendo lugar a la demanda y anulando el acto administrativo por el que se dispuso de pleno derecho la exclusión actor del del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, pues conforme al método de lo devengado correctamente aplicado el contribuyente no supera el límite legal de permanencia en el monotributo. En Mendoza, a los 28 días del mes de agosto de dos mil diecinueve, reunidos en acuerdo los Sres. Jueces de la Sala ?A? de la Excelentísima Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza, Dres. Manuel Alberto Pizarro, Juan Ignacio Pérez Curci y Alfredo Rafael Porras, procedieron a resolver en definitiva estos autos N° FMZ 27279/2017/CA1, caratulados ?MASLUP, FEDERICO PABLO c/ AFIPADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOVARIOS?, venidos del Juzgado Federal de San Rafael a esta Cámara en virtud del recurso de apelación interpuesto a fs. 66 por la actora contra la sentencia de primera instancia obrante a fs. 59/65 vta., por la que se resolvió: ?1°) NO HACER LUGAR a la demanda incoada por Federico Pablo MASLUP y, en consecuencia, DECLARAR válido el acto administrativo en crisis por el que se dispone de pleno derecho la exclusión del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes desde el período 12/2015 correspondiendo el alta en el Régimen General a partir del período 01/2016, por haberse configurado una causal tipificada en el inciso a) del art. 20, Anexo I, ley 26.565.2°) COSTAS a la demandante vencida (art. 68 C.P.C.C.N.).3°) REGULAR los honorarios correspondientes Dr. Horacio Daniel BOLDRINI como patrocinante de la demandada AFIP y vencedora de autos por su actuación en el proceso, en la suma de PESOS VEINTE MIL (\$20.000) por su labor realizada, cifra a la fecha de interposición de la demanda, esto es al 12/06/2017.4°) REGULAR los honorarios correspondientes a los Dres. Bernardo José MERCADO y Oscar Jesús SÁNCHEZ, quienes actuaron en forma conjunta en el proceso, por el actor Federico Pablo MASLUP, por su labor y actuación, en la suma de PESOS NUEVE MIL (\$9.000), cifra a la fecha de interposición de la demanda, esto es al 12/06/2017.5°) APLICAR a las sumas determinadas en los dispositivos precedentes hasta su efectivo pago la tasa de interés activa que fija el Banco de la Nación Argentina. 6°) HACER DEVOLUCIÓN oportunamente, de la documentación adjuntada como prueba en los presentes autos.PROTOCOLÍCESE Y NOTIFÍQUESE.? El Tribunal se planteó la siguiente cuestión a resolver: ¿Se ajusta a derecho la sentencia apelada? De conformidad con lo establecido por los arts. 268 y 271 C.P.C. y Comercial de la Nación y arts. 4 y 15 del Reglamento de esta Cámara, se procedió a establecer por sorteo el siguiente orden de estudio y votación: Vocalías n° 3, 1 y 2. Sobre la cuestión propuesta, el Sr. Juez de Cámara Dr. Manuel Alberto Pizarro dijo: 1.- Que la presente causa se inició con una demanda contencioso administrativa deducida por el Sr. Federico Pablo Maslup contra la AFIP tendiente a la revocación de la Resolución N° 1807/2016 (DI CRSS), por la cual dicho organismo confirmó la exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (Monotributo) por haber superado el actor, en el período 12/2014 a 11/2015, el límite máximo de ingresos de \$400.000 establecido en la normativa. El Sr. Juez Federal de primera instancia rechazó la demanda en su sentencia de fs. 59/65 vta., la que fue apelada por el actor a fs. 66. 2.- Que el recurrente enumeró tres agravios en su escrito de fundamentación de fs. 73/76 vta. En primer lugar, adujo que, para computar los ingresos a los efectos de la exclusión del monotributo, el Sr. Magistrado de grado tomó el criterio de lo devengado discrecionalmente. Dijo, puntualmente, que apoyó su interpretación sólo en doctrina, sin citar jurisprudencia, lo cual torna al resolutivo en arbitrario e infundado según la apelante. A ello agregó que corresponde aplicar el criterio de lo percibido en lugar del de lo devengado, por así desprenderse del artículo 20 de la Ley de Monotributo N° 26565 que habla de ?ingresos obtenidos?, lo cual refiere a aquellos percibidos, según el actor. Asimismo, citó en abono de esa tesis los artículos 5 de la Ley de IVA y 18 incisos b) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, los cuales establecen el criterio de lo percibido para dichos impuestos respecto de la actividad del actor. Ese mismo criterio, a juicio del recurrente, debe aplicarse al Monotributo por cuanto éste exime o sustituye temporalmente a aquellos, motivo por el cual debe regirse por los mismos principios rectores en cuanto al nacimiento del hecho imponible. En el caso de marras, explicó la actora, la aplicación de dicho criterio conlleva a la permanencia en el Régimen Simplificado debido a que no se superarían, en el período 12/2014 a 11/2015, los \$400.000 que marca la normativa. Ello así debido a que la factura N° ..., emitida el 30/12/2014 por \$50.000, en lugar de ser computada íntegramente dentro del período, debería serlo sólo parcialmente, por \$21.500, ya que los restantes \$28.500 fueron cobrados antes del período, entre junio y octubre de 2014. Como corolario de este cómputo parcial de la referida factura, resultan ingresos por \$389.200, con lo que debería permanecer como monotributista. Citó jurisprudencia en respaldo de su postura. En otro orden de ideas, alegó que, aun aplicando el criterio de lo devengado -que es el

que aplica la AFIP, debería permanecer en el Monotributo. Ello así toda vez que la antedicha factura N° ... corresponde a trabajos de auditoría de estados contables intermedios cerrados al 30/09/2014. Por lo tanto -razonó la recurrente, conforme al sistema del devengado debió facturarse la totalidad de los \$50.000 en esa fecha, esto es, antes del período 12/2014 a 11/2015 aquí analizado; por lo que no debería ser contabilizada y, en consecuencia, resultarían ingresos anuales por \$367.700, inferiores al tope establecido para el Monotributo. Como segundo agravio, criticó que el Juez afirmara que no existió ilegitimidad en el obrar de la Administración y que se respetaron las garantías constitucionales y legales en favor del administrado pues, a juicio del apelante, no tuvo en cuenta el principio de la ley penal más benigna. En esta dirección, argumentó que la exclusión del Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes constituye una sanción de naturaleza penal, por lo que le es aplicable aquel principio. A partir de esa premisa, ponderó que desde el 01/06/2016 se elevó el límite máximo de ingresos anuales para permanecer en el monotributo a \$896.043,90. En virtud de esta nueva norma, cuya aplicación solicita como ley penal más benigna, queda incluido en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. Finalmente, y como tercer agravio, peticionó que, en caso de confirmar la sentencia de grado en cuanto al fondo del asunto, reduzca la regulación de honorarios de los letrados de la contraria por considerarla desproporcionada debido a que no hubo producción de prueba. Asimismo, señaló que la presentación de la contraria de fecha 06/02/2018 debió ser regulada conforme a la nueva ley arancelaria N° 27423, lo que así pide a la Cámara que se haga. Por último, hizo reserva del caso federal.

3.- Que la contraria no contestó el traslado de la expresión de agravios. 4.- Que, ingresando al examen del recurso, conviene repasar los hechos relevantes y las cuestiones sometidas a consideración de esta Cámara. La AFIP procedió a excluir de pleno derecho al Sr. Maslup del Régimen Simplificado de Pequeños Contribuyentes porque en el período 12/2014 a 11/2015 constató ingresos anuales superiores al límite legal establecido para permanecer en él. En efecto, en aquella época el límite era de \$400.000 y la AFIP verificó ingresos en ese período por \$417.000. El contribuyente, de profesión contador, solicitó que se deje sin efecto la exclusión en base a una diferente imputación de los ingresos obtenidos por uno de sus trabajos: una auditoría de estados contables realizada a la empresa Argenceres SA. Alegó que, si bien dicha operación fue documentada en una única factura de \$50.000 el 30/12/2014 (v. fs. 4), fue abonada por la empresa en pagos parciales: \$28.500 antes de la factura, en los meses de junio, julio, setiembre y octubre de 2014; y \$21.500 en febrero de 2015 (v. fs. 22). Con base en esta circunstancia, el Sr. Maslup solicitó que, conforme al método de lo percibido que estima aplicable, de aquel trabajo no se imputen al período bajo análisis los \$50.000 totales como hizo la AFIP, sino solamente lo que fue efectivamente percibido en aquél, es decir, \$28.500. Imputado de esta manera, resultan ingresos anuales por debajo del límite legal (\$389.200), por lo que le correspondería permanecer en el régimen de monotributo. En subsidio, el actor argumentó que, aun aplicando el método de lo devengado, resultan ingresos anuales inferiores al límite legal conforme a la siguiente imputación que considera correcta: La fecha del devengado es, según el recurrente, la de cierre de los estados contables por él auditados, que fue el 30/09/2014; por lo tanto, corresponde imputar los \$50.000 al mes de setiembre de 2014 y no al período 12/2014 a 11/2015 como hizo la AFIP. Así resumidos los agravios principales de la recurrente, las cuestiones litigiosas a resolver resultan ser las siguientes: Establecerse si, respecto del actor, deben imputarse los ingresos a los efectos de su permanencia en el Régimen Simplificado conforme al método de lo percibido -como sostiene el actoro al de lo devengado - como sostiene el demandado y el Sr. Juez a quo. En caso de resolverse lo segundo, habrá que discernir el modo de aplicación del método de lo devengado: Si el momento del devengado debe situarse en la fecha de cierre de los estados contables cuya auditoría generó los ingresos en cuestión 30/09/2014, como sostiene el actor; o en la fecha de facturación del trabajo 30/12/2014, como sostiene el Sr. Magistrado de grado; o en otra fecha. Independientemente de lo anterior, y en caso de resultar necesario, deberá dilucidarse si la exclusión del monotributo es calificable como una sanción de naturaleza penal susceptible de aplicársele la ley penal más benigna.

5.- Que, explicitadas de este modo las cuestiones a resolver, adelanto mi opinión en favor del recurso incoado, por las razones que expongo a continuación. Previo a ingresar al análisis de cada cuestión, conviene aclarar que el método de lo percibido y el de lo devengado son dos maneras posibles de imputar ingresos o gastos en los períodos fiscales de un impuesto. En el caso de marras se controvierte sobre la imputación de los ingresos del actor a determinado período fiscal (12/2014 a 11/2015) a los efectos de determinar si superan o no el límite legal establecido para permanecer en el régimen de monotributo. De acuerdo al sistema de lo percibido, el ingreso se imputa a la fecha en que se percibió efectivamente (disponibilidad económica). De acuerdo al sistema de lo devengado, el ingreso se imputa a la fecha en que el crédito se devenga (disponibilidad jurídica). Tocante a este último sistema, lo que se discute aquí y será tratado infra es cuándo corresponde decir que el crédito o ingreso se devengó.

6.- Que, a mi juicio, el método que corresponde aplicar en este caso, según la normativa vigente, es el de lo devengado. Entiendo que la frase "ingresos obtenidos" en el artículo 20 inciso a) de la Ley N° 24977 de Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes no revela que el legislador haya escogido el método de imputación de lo percibido. En efecto, la palabra "obtenido" es vaga en este sentido, pues podría significar tanto una "obtención" efectiva, económica, en cuyo caso correspondería al método de lo percibido, o una "obtención" jurídica, devengada pero aun no percibida efectivamente, en cuyo caso

correspondería al método de lo devengado. Lo expuesto demuestra que el legislador, con la frase referida, no tuvo la intención de establecer un método de imputación determinado pues, en tal caso, lo habría hecho en forma expresa y clara. En consecuencia, ante el silencio de la ley, el asunto quedó deferido a la reglamentación, que se concretó mediante el decreto 1/2010, cuyo artículo 9 se inclinó por el criterio del devengado, al disponer: "Los ingresos brutos referidos en el último párrafo del Artículo 3° del 'Anexo' [de la ley 24977], son los devengados en el período que corresponda a cada situación prevista en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS)." (negrita añadida). No obsta a esa conclusión lo alegado por el actor apelante consistente en que las leyes de IVA y de impuesto a las ganancias establecen el método de lo percibido para su actividad profesional y, por lo tanto, en el monotributo, que sustituye a aquellos impuestos, debería seguirse el mismo criterio. Ello así porque la normativa del monotributo establece en forma expresa una solución diferente de la cual no cabe apartarse, máxime cuando no ha sido alegada ni probada la inconstitucionalidad del decreto 1/2010.

7.- Que, no obstante lo anterior, creo que, conforme al método de lo devengado correctamente aplicado, el contribuyente no supera el límite legal de permanencia en el monotributo. El Máximo Tribunal ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre cuándo se produce el devengo. Por ende, corresponde seguir esa interpretación atento a la autoridad moral que revisten sus fallos y a razones de economía procesal. En efecto, en la causa "Compañía Tucumana de Refrescos SA" (Fallos 334:502) sostuvo: "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 el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias 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, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley." Esta hermenéutica fue ratificada por la Corte Federal en el caso "Tepetrol SA" (autos CAF 32366/2012/CS1, sentencia del 12 de setiembre de 2017), en el que, al confirmar la resolución de segunda instancia, se refirió al momento del devengo de un crédito por diferencia de regalías reclamadas por las provincias de Mendoza y Neuquén a una empresa petrolera: "...la afirmación de la cámara relativa a que 'el devengamiento del gasto se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído' y, consecuentemente, '...los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente...' reclamando la diferencia de la alícuota que correspondía ingresar en concepto de regalías (fs. 610/610 vta.), se ajusta a la doctrina establecida por el Tribunal en el caso 'Compañía Tucumana de Refrescos S.A.' (Fallos: 334:502). En efecto, la decisión de la alzada ha tenido en cuenta para la imputación del gasto los hechos jurídicos que son su causa, esto es, el nacimiento u origen del derecho de contenido patrimonial correspondiente a los estados provinciales, con independencia de otras circunstancias como la falta del dictado de las sentencias definitivas en los juicios que las provincias de Mendoza y Neuquén promovieron para obtener el pago de aquellas sumas, o el hecho de que los importes reclamados hayan sido efectivamente cancelados por la actora, posteriormente, en otros ejercicios fiscales." En síntesis, según el Máximo Tribunal, el momento del devengo es el del nacimiento del crédito o de la obligación patrimonial. Aplicado este criterio al caso de marras, resulta que el momento del devengo del ingreso del Sr. Maslup por su trabajo de auditoría contable a la empresa Argenceres SA es el de la concertación del contrato. En efecto, el crédito del actor nació se devengó con el contrato de locación de servicios, con independencia de las fechas en que acaecieron los pagos parciales y el pago total, de la fecha de cierre de los estados contables auditados y de la fecha en la factura fue emitida. De las constancias de autos no surge cuándo fue celebrado el contrato, pero sí que los trabajos comenzaron en julio de 2014 (v. fs. 22); razón por la cual aquél debe ser datado necesariamente en esa fecha o antes. Así las cosas, los ingresos devengados a raíz de ese trabajo no pueden ser imputados al período 12/2014 a 11/2015, posterior al contrato, y por ello debe acogerse el recurso de apelación del actor.

8.- Que resta decir que no altera la conclusión apuntada el hecho alegado por la AFIP en su contestación de demanda relativo a que el actor habría infringido la normativa fiscal al recibir pagos parciales sin haber emitido las correspondientes facturas parciales y, en lugar de ello, emitir una única factura por el monto total. Es que, como ya dije, lo dirimente para dilucidar la cuestión bajo examen es establecer el momento del devengo del ingreso o crédito, a cuyo efecto son irrelevantes las fechas de pago y de facturación, así como también si fue cumplida o no la normativa sobre facturación. Nada de lo dicho impide que la AFIP ejerza sus potestades de control y sanción respecto de esto último, pero ello excede el objeto procesal de esta litis.

9.- Que los argumentos brindados son suficientes para acoger el recurso de apelación y me eximen de tratar el segundo y el tercer agravio. En este sentido, se ha afirmado: "...los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones sino sólo en aquellas que estimen conducentes para la correcta solución del litigio" (Fallos 287:230 y 294:466); y: "...no es necesario que se ponderen todas las cuestiones propuestas por el recurrente, sino sólo aquellas que se estimen decisivas para la solución del litigio" (conf. Fallos 312:1500; 308:2263; 234:250; 294:427; 322:270; 316:2908; 316:50; 315:1185; 311:1191).

10.- Que corresponde adecuar las costas y honorarios dado el tenor de mi voto, conforme manda el art. 279 del CPCCN. Las costas de ambas instancias se han de imponer a la demandada vencida en virtud del principio objetivo de la derrota (cfr. art. 68 del CPCCN). Respecto de los

honorarios de primera instancia, los adecuaré en base a la ley arancelaria derogada N° 21839 porque es la que el Sr. Juez Federal a quo consideró aplicable sin que haya sido objeto de apelación por parte de la demandada. En cuanto a la actora, se agravió de su aplicación a los honorarios de los abogados de la contraria sólo para el caso de que se confirmara la sentencia, que no es el presente ya que propongo revocarla; de lo que resulta que ese agravio no tiene vigencia. Por lo dicho, la aplicabilidad de la ley 21839 a los honorarios de primera instancia no es revisable por esta Alzada y, en consecuencia, serán adecuados conforme a ella. Sentado lo anterior, propongo fijar los emolumentos del Dr. Horacio Daniel Boldrini como patrocinante de la demandada AFIP en la suma de nueve mil pesos (\$9.000) y los de los letrados del actor, Dres. Bernardo José Mercado y Oscar Jesús Sánchez, en conjunto, en la suma de veinte mil pesos (\$20.000). 11.- Que los honorarios de esta instancia los he de regular conforme a la actual ley arancelaria N° 27423 debido a que el recurso de apelación fue deducido durante su vigencia, el 29 de mayo de 2018 (v. fs. 66). Ello así, conforme al criterio sentado por esta Sala en numerosos precedentes respecto de la aplicación temporal de aquella ley. Me remito, en este sentido, a lo desarrollado en el caso ?Massarelli?, FMZ 39515/2016/CA1, resolución del 07/12/2018, considerandos N° IV y V, que se puede consultar en el sitio web www.cij.gov.ar. Aclarado ello, propongo regular los emolumentos de los letrados del actor intervinientes en esta alzada, en conjunto, en un treinta por ciento (30%) de lo regulado en primera instancia (cfr. art. 30 de ley 27423). Esto es, la suma de seis mil pesos (\$6.000), equivalentes a 2,89 UMAs según su valor actual (cfr. art. 51 de Ley 27423 y Acordada N° 8/2019 de la CSJN). Por su parte, no propongo honorarios para los letrados de la AFIP porque no contestaron los agravios. En síntesis, por todo lo expuesto, voto por la negativa a la única cuestión propuesta. Ese es mi voto.

Sobre la única cuestión propuesta, los señores Jueces de Cámara doctores Alfredo Rafael Porras y Juan Ignacio Pérez Curci dijeron: Que adhieren al voto que antecede. En mérito del resultado que instruye el acuerdo precedente, por unanimidad SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar al recurso de apelación deducido a fs. 66 por el actor y, en consecuencia, revocar los resolutivos N° 1, 2, 3 y 4 de la sentencia de fs. 59/65 vta., hacer lugar a la demanda, anular la Resolución N° 1807/2016 (DI CRSS) obrante a fs. 16/17 y ordenar a la demandada que dicte un nuevo acto administrativo conforme a la presente en el plazo de 10 días hábiles a partir de su notificación. 2°) Imponer las costas de ambas instancias a la demandada perdidosa (cfr. art. 68 y 279 del CPCCN). 3°) Adecuar los honorarios de primera instancia, los que se fijan del siguiente modo: para el Dr. Horacio Daniel Boldrini como patrocinante de la demandada AFIP, en la suma de nueve mil pesos (\$9.000); y para los letrados del actor, Dres. Bernardo José Mercado y Oscar Jesús Sánchez, en conjunto, en la suma de veinte mil pesos (\$20.000) (cfr. art. 279 del CPCCN). 4°) Regular los honorarios correspondientes a esta instancia de los letrados del actor, en conjunto, en la suma de seis mil pesos (\$6.000), equivalentes a 2,89 UMAs (cfr. arts. 30 y 51 de Ley 27423 y Acordada N° 8/2019 de la CSJN). Notifíquese, protocolícese y publíquese. Firmado: Dres. Manuel Alberto Pizarro, Juan Ignacio Pérez Curci y Alfredo Rafael Porras.

043740E