

Poder Judicial de la Nación 46808/2017; B, M. M. c/ EN - AFIP - DGA s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Ciudad de Buenos Aires, 28/12/2021

Se expide este fallo en los recursos interpuestos contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos del epígrafe, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, a lo cual el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice: Que por sentencia del 15/7/21 el Sr. juez de primera instancia resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta distribuyendo las costas por su orden, y en primer término expuso que la pretensión consistió en que se deje sin efecto y se declare la ilegitimidad de la Resolución N° 1563/17 (DI CRSS), confirmatoria de la Resolución N° 102/16 (DV FMOO), que excluyó a la actora del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –en adelante, Régimen simplificado o monotributo–, con efectos a partir del período fiscal 12/13.

Expone el juez opinante que la actora, o sea, la Sra. M. B., tiene por actividad la de escribana pública en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como titular de Registro, encontrándose inscripta desde el año 2015 como contribuyente del régimen tributario general y afirma que el objeto de la litis estriba en resolver si la Sra. M.B. fue indebidamente excluida del Régimen simplificado, y para ello deberán examinarse las operaciones realizadas “por cuenta ajena”, a fin de determinar si comprende solamente a las ganancias obtenidas en carácter de honorario, o abarca a la totalidad de lo recaudado a favor y en nombre de terceros.

Señaló que se consideraron los ingresos obtenidos “por cuenta ajena” al momento de evaluar si correspondía excluir a la actora del régimen especial, citando el principio tributario de realidad económica. Expresamente dice que: “El Fisco, que tomó como base imponible lo recaudado `por gastos notariales específicos de terceros´ sin la

correspondiente depuración por las operaciones de intermediación... le atribuye a la actora una capacidad contributiva que –en la realidad de los hechos– le es absolutamente ajena”. Y prosiguió: **“Lo cierto, es que lo que verdaderamente refleja la capacidad contributiva de la actora es el resultado real de las operaciones realizadas, esto es, todo lo proveniente de la obtención de los honorarios percibidos por su trabajo”**. aduce que en autos se denomina “gastos notariales específicos de terceros” a los ítems “Sello matriz”, “Testimonio”, “Aviso de revocación”, “Correos viáticos apostilla y copias”, “Derecho de escritura y aporte notarial”, “Gastos de escritura frustrada”, “Caja notarial P.B.A. y Aporte notarial”, “Certificados registrables y administrativos”.. Agrega que el Colegio de Escribanos informa lo siguiente: “Facturación Notarial (rubros no alcanzados por el IVA). Se envía el detalle de los rubros de facturación que no están alcanzados por el IVA, atento a que no revisten el carácter de ingresos propios, sino que se trata de un recupero de gastos que el escribano debe realizar por cuenta y orden del requirente (contribuyente). 1. Foja Matriz y Copia... 2. Registro de la Propiedad Inmueble... 3. Certificados Administrativos... 4. Aporte notarial Provincia de Buenos Aires... 5. Aporte notarial otras jurisdicciones... 6. Derecho de escritura Colegio de Escribanos... 7. Edictos... 8. Sellados de formularios trámites IGJ...9. Derecho de Registración Colegio de Escribanos por minuta digital de habilitaciones... 10. Tasas inscripción actos de autoprotección y testamentos... 11. Legalizaciones Colegio de Escribanos... 12. Retenciones Impuesto a las Ganancias... 13. Retenciones Impuesto a la Transferencia de Inmuebles... 14. Retenciones Impuestos locales (Sellos)”.

La cuestión sometida a examen del juez estriba en la resolución adoptada por el fisco nacional, en el sentido de excluir a la actora del régimen simplificado al que se encontraba adherida en el transcurso del año 2013. De acuerdo con la posición fiscal, los ingresos totales obtenidos por la Sra. B. en ese lapso de tiempo –\$ 406.549–, superaron el umbral de \$ 400.000 que entonces regía para permanecer en dicho

régimen. Desde el plano normativo, el Anexo de la ley 26.565 –en su parte pertinente– dispone que: “Los sujetos... deberán categorizarse de acuerdo con la actividad principal, teniendo en cuenta los parámetros establecidos en el artículo 8º de este Anexo, y sumando los ingresos brutos obtenidos por todas las actividades incluidas en el presente régimen”. “A los efectos del presente régimen, se consideran ingresos brutos obtenidos en las actividades, al producido de las ventas, locaciones o prestaciones correspondientes a operaciones realizadas por cuenta propia o ajena, excluidas aquellas que hubieran sido dejadas sin efecto y neto de descuentos efectuados de acuerdo con las costumbres de plaza” (art. 3º). A su vez, “Quedan excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) los contribuyentes cuando... La suma de los ingresos brutos obtenidos de las actividades incluidas en el presente régimen, en los últimos doce (12) meses inmediatos anteriores a la obtención de cada nuevo ingreso bruto —considerando al mismo— exceda el límite máximo establecido para la Categoría...” (art. 20 inc. a). Tal como lo indicó el *a quo*, la cuestión sujeta a examen se centra en la legitimidad de la exclusión de la Sra. B. del Régimen

Realiza el fallo un análisis pormenorizado que se enuncian de \$ ****; sello matriz: \$ ****; testimonio: \$ ****; aviso de revocación: \$ **; correos, viáticos, apostillas y copias: \$ **; derecho de escritura y aporte notarial: \$ ****; gastos por escritura frustrada \$ **; caja notarial P.B.A. y aporte notarial: \$ **** y certificados registrales y administrativos: \$ ****. Ello totalizó la suma de \$ *****.- (fs. 12). En el Dictamen N° 770 (DV REVB) del 19/4/17, que es la pieza en la cual se sienta fundadamente la posición fiscal por la Resolución N° 1563/17 DI CRSS (fs. 13/14) y , se leen las siguientes máximas:....” i) con relación al artículo 3º del anexo de la ley 26.565, no corresponde identificar el concepto de “ingresos brutos” con el de “rédito o ganancia”, sino con los “importes totales obtenidos”. Al respecto indicó que el concepto “producido” da la idea de “ingreso”, mientras que el de “rédito” remite al concepto de

“ganancia”, no vinculándose pues el término “ingresos brutos” con “ganancias”. Y precisa ...“... el referido parámetro tiene por objeto los importes totales obtenidos por las operaciones desarrolladas por el mismo, con independencia de la ganancia efectiva” (sic); ii) el Régimen simplificado no contiene previsiones que dispongan un trato diferenciado a los gastos notariales específicos de la actividad, efectuada por cuenta y orden de terceros, a los efectos de la determinación de los ingresos brutos computables; iii) en atención a que el Decreto 1/10 dispone que los impuestos nacionales comprenden los ingresos brutos –con excepción de los tres allí señalados–, sostuvo que, a contrario sensu, los ingresos que respondan a impuestos nacionales que no forman parte de la excepción integran el concepto de “ingreso bruto”. A pesar de ello, expresó que: “estimamos razonable que dicha noción no comprende a los ingresos de los escribanos atribuibles a retenciones y percepciones de tributos que recaen en cabeza de sus clientes como sujetos pasivos de los mismos”; iv) en razón de lo anterior, el área dictaminante sostuvo que correspondía detraer de los ingresos brutos totales las sumas percibidas por los escribanos vinculadas al carácter de agente de retención, lo que a la postre arrojó el resultado de \$ *****.- El fallo determina que corresponde indagar si efectivamente los ingresos totales obtenidos por la actora excedieron el límite de \$***** que estipulaba el ordenamiento vigente para permanecer en el Régimen simplificado.

En el considerando VIII, para el juez reviste valor revelador como prueba la información brindada por el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, glosada a fojas 104/123. En ella, la institución hizo saber al Sr. juez de grado que emitía opinión de todos los conceptos que no representaban ingresos para el escribano por su ejercicio profesional, con basamento en la normativa vigente, la doctrina y demás antecedentes. Bajo tal premisa, efectuó explicaciones en relación al sello matriz; testimonios; aviso de revocación; correos, viáticos, apostilla y copias; derecho de escritura y aporte notarial; gasto por escritura frustrada; caja notarial de la

Provincia de Buenos Aires y aporte notarial y certificados registrales y administrativos. Interesa en este análisis detenerme en el último concepto descripto: certificados registrales y administrativos, a cuyo respecto la institución oficiada expresó lo siguiente: **“Se trata de tasas retributivas por un servicio prestado que, en el caso particular, deben ser abonadas para la obtención de certificados diversos, todos obligatorios e indispensables para el escribano autorizante por imposición legal”**. Luego de practicar explicaciones acerca de la naturaleza tributaria de las tasas retributivas de servicios, con cita de doctrina, y de referir que su obligatoriedad se vincula con la situación legal del transmitente –inhibiciones, titularidad de dominio de inmuebles, inscripciones, etc– o de su situación fiscal –certificados de libre deuda–, agregó que “En síntesis el escribano opera como una especie de puente, entre el sujeto pasivo de esta obligación y el sujeto activo destinatario del tributo” Hace lugar a que “... el escribano opera como una especie de puente...” que emplea el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires para graficar la materialidad del caso. Siendo ello así, la situación descripta no presenta diferencias sustanciales con la atinente a los impuestos nacionales en la que el escribano actúa como agente de retención o percepción. ...En definitiva, corresponde detraer de los ingresos totales obtenidos por la Sra. B. a lo largo del período 1-12/13, a los vinculados al concepto “Certificados registrales y administrativos”. Luego por tanto, teniendo en cuenta que los mismos alcanzaron la suma \$ ****, colijo que la sumatoria total de los ingresos no supera el umbral de \$ *****, lo que equivale a decir que la actora efectivamente se hallaba dentro de los parámetros del Régimen simplificado por entonces vigente. En cuanto a las costas no encuentra razones para apartarse de la regla general contenida en el artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (cf. CSJN, Fallos 323:3115; 325:3467). Por todo lo expuesto se confirma la sentencia apelada en los términos y con el alcance que surgen del y se la modifique en cuanto a las costas del proceso.. Fecha de firma: 28/12/2021 Firmado por: SERGIO GUSTAVO

FERNANDEZ, JUEZ DE CAMARA Firmado por: SUSANA MARIA MELLID,
SECRETARIA DE CAMARA Firmado por: CARLOS MANUEL GRECCO, JUEZ DE
CAMARA #30172021#313852431#20211227180451890 Poder Judicial de la Nación
46808/2017; recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y, en
consecuencia, confirmar la sentencia apelada en los términos y con el alcance que
surgen del Considerando VIII. 2º) Imponer las costas de ambas instancias a la
vencida....”