En Buenos Aires, a los 10 días del mes de octubre de 2023 reunida en acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en los autos **"Porto Ignacio c/ EN-AFIP s/ Dirección General Impositiva"**,

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I. El Sr. Ignacio Porto demandó a la AFIP, por nulidad de la res. DI CRSS 1952/19, confirmatoria de su anterior similar DV FMO1 23/2019, que había dispuesto su **exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes** (en adte. Monotributo o RS) a partir del 25/7/2014. Ello así, por haber excedido el límite máximo de ingresos brutos (tipificada en el inc. a), del art. 20 del Anexo I de la ley 26.565).

II. La sentencia del 31/5/23, **rechazó la demanda**.

En lo fundamental, sostuvo que el actor no logró "… desvirtuar…los resultados de la fiscalización...", por lo que "…no se advierte en los actos administrativos atacados arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en cuanto a la valoración de la prueba y los hechos de la causa".

Para lo cual, luego de reseñar las constancias de la causa, consideró que el actor:

(a) Debía demostrar el error en el que –según su criterio– incurrió la AFIP, atento la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos, especialmente los de contenido tributario.

(b) Yerra al considerar que correspondía excluir del período analizado (septiembre/2013 a agosto/2014) el cómputo de las facturas n°s 67 a 69; atento que el propio actor las exteriorizó voluntariamente en ese período, pues las "…emitió…desde y hasta la fecha 03/09/13…".

(c) Se limitó "…dogmáticamente a impugnar las resoluciones fiscales, narrando nulidades conjeturales, sin aportar las debidas fundamentaciones, ni la pertinente documentación respaldatoria que sustente su postura…".

(d) "Al elegir de manera deliberada y plenamente eficaz el sistema especial [de Monotributo], le resulta exigible cumplimentar con los recaudos del sistema de manera estricta, al encontrarse en una situación de privilegio, respecto de los sujetos alcanzados por el régimen general".

III. Contra ese pronunciamiento, **apeló el actor** (el 6/6/23) y expresó agravios (el 11/8/23); los que fueron replicados el 4/9/23.

En esencia, sostiene que:

(a) La sentencia no tuvo en cuenta el método de lo devengado que rige en la materia, conforme el art. 9 del dec. 1/2010.

Al igual que la "errática forma de contabilizar de los funcionarios fiscales", consideró la sumatoria anual "por período de facturación, sin atender al momento de imputación que no es el del mes en que se factura sino el momento en que se devenga [la] prestación económica en cuestión".

(b) No deben computarse las facturas n°s 67, 68 y 69 dentro del período objeto de fiscalización, pues: (i) la primera, corresponde a sus honorarios por los servicios que prestó a "OH K SRL", los que "fueron realizados a partir del 1/06/2013 [y]…se facturaron a mes vencido, es decir que se confeccionó el comprobante correspondiente al Régimen simplificado…el día 24/06/2013"; (ii) en la n° 68 –también facturada a "OH K SRL"– pasó lo mismo, por lo que "se confeccionó el comprobante…el día 06/07/2013"; (iii) la última, fue por "el trabajo realizado ante ROOM 23 SRL, [que] fue consumado el 01/08/2013 y facturado el 31/08/2013…".

Todo ello, "surge de la planilla de trabajo" que acompañó.

“Por lo tanto, las facturas de fecha 24/06/13, 06/07/2013 y 31/08/2013…debían detraerse del cómputo, toda vez que el hecho o acontecimiento que constituye su causa jurídica se perfeccionó con anterioridad a las fechas de facturación”.

(c) La sentencia no se pronunció sobre su planteo subsidiario, referente a la posibilidad de “continuidad en el Monotributo por aplicación de la ley 27.346 y RG 3982”, en tanto permite “mantenerse en el régimen por…única vez sin tener que aguardar el plazo de 3 años” previsto en el art. 21 de la ley 24.977.

“Correspondía receptar esta petición pues cumplía con los requisitos y condiciones según las nuevas escalas”.

IV. 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 de 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 (esta Sala, en "*Lanusse Lucas c/ AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", del 14/07/20, y en "*Calise Alejandro Daniel c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva*", del 12/7/23; y Sala IV, en sent. firme "*Dycasa SA c/ DGI s/ rec. directo*", del 23/2/16).

V. Atento los agravios del recurrente, y a efectos de visualizar si ha logrado revertir la presunción de legitimidad de los actos administrativos cuya nulidad persigue, se impone revisar su contenido (art. 12 LPA).

(A) La res. AFIP DV FMO1 23/2019 dispuso la exclusión de pleno derecho del Sr. Porto del RS, desde el 25/7/2014.

Para así decidir, sostuvo que:

(a) "Se detectó que en el período anual **09/2013 a 07/2014** …registró ventas por facturación electrónica emitida por un total de **$403.010,00**, incompatible con los ingresos máximos permitidos para permanecer en el Régimen…conforme lo establecido


#38178433#386521364#20231010124317676

en el inciso a) del artículo 20 del Anexo a la ley 26.565 **($400.000)**…” (los destacados pertenecen al original).

Dicho monto fue superado por la factura n° 104 emitida el 25/07/2014, por lo que la exclusión del RS opera desde ese día.

(b) El decreto reglamentario del RS “dispone que los ingresos brutos a tener en cuenta –a los fines de establecer su cuantía para su comparación con los límites fijados legalmente para dicho parámetro– son los ‘devengados’ en el período bajo observación”.

(c) “Con relación a las 3 facturas a que refiere el contribuyente en el escrito presentado, aduciendo que las mismas deberían ser detraídas del cálculo por no haber sido realizadas dentro del período verificado, no puede dejar de mencionarse que aquellas fueron emitidas el 03/09/2013 y que en todas, la fecha del período facturado es la fecha mencionada”.

“Que…al no aportar documentación adicional alguna que desvirtúe la pretensión fiscal, impide merituar nuevos elementos de juicio que puedan cambiar el criterio expuesto por la División Fiscalización Monotributo Sur”.

(B) La res. AFIP DI CRSS 1952/19 confirmó la exclusión del RS, ratificando su similar anterior.

Por remisión a los fundamentos del dictamen jurídico previo DV REVA 990/19, sostuvo que:

(a) Respecto a las facturas n° 67, 68 y 69, “corresponde señalar que tal como surge de las mismas, fueron confeccionadas el 03/09/2013 consignando también la misma fecha en período facturado, es decir, donde se debe indicar el ‘Desde’ y ‘Hasta’”.

“Asimismo, en el detalle de las mismas solo se especifica ‘Campaña Havanna’, ‘Stan Aapresid Dow’ y ‘Creatividad Casamcrem’, por lo que no se acompañan pruebas para considerar que el período devengado corresponde a uno diferente al consignado en las respectivas facturas”.

(b) No puede acogerse la solicitud del Sr. Porto de permanecer en el RS por aplicación de la ley 27.436 y la RG 3987/17, pues fue excluido del Régimen el 25/07/2014 y la ley "refiere a exclusiones que se hubiesen generado con una anterioridad de hasta 12 meses a [su] publicación…". "Además la opción para ingresar nuevamente al Régimen podía ejercerse hasta el 31/05/2017".

VI. De lo hasta ahora expuesto, 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 Sr. Porto no podía superar (para no quedar excluido de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes), era de $400.000.

(b) De computarse las facturas n°s 67, 68 y 69, dentro del período de control por el Fisco, el actor excedería ese límite de $400.000 (el 25/7/2014).

(c) Los ingresos se computan por el "método de lo devengado".

VII. En tales condiciones, el nudo del problema radica en decidir si **las facturas n°s 67, 68 y 69 deben o no incluirse dentro del período anual** por el Fisco considerado. Lo que impone indagar sobre la **efectiva prestación de servicios** a **"**OH K SRL" y a "ROOM 23 SRL", **en las fechas que afirma el actor haber realizado:** junio, julio y agosto de 2013.

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

Máxime cuando la existencia de estos actos administrativos (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 invisten (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).

A diferencia de lo insistentemente sostenido por el Sr. Porto, **de lo hasta aquí actuado no surge ninguna prueba y/o indicio eficiente a tal fin**. En efecto:

(A) Como prueba, el actor se limitó aquí a acompañar la res. DI CRSS 1952/19 –con su dictamen previo– y ofrecer el correspondiente expediente administrativo; pues allí –sostuvo– “se encuentran agregados los documentos aportados con motivo del descargo”. Que son los siguientes: “(1) Copia de la Planilla de Trabajo, elaborada en función del criterio del devengado; (2) Copia de la Factura electrónica (FACTURA “C” – 0001-00000067) emitida a OHK el 24/06/2013; (3) Copia de la Factura electrónica (FACTURA “C” – 0001-00000068) emitida a OHK el 06/07/2013; (4) Copia de la Factura electrónica (FACTURA “C” – 0001-00000069) emitida a ROOM 23 S.R.L. el 06/07/2013”.

Todo lo cual, de cara, insisto, a lo hasta aquí actuado, es manifiestamente insuficiente.

(B) Máxime, si se tiene en cuenta que:

(a) Insistentemente el Sr. Porto afirma haber emitido las facturas n°s 67, 68 y 69 el 24/6/2013, 6/7/2013 y 31/8/2013, respectivamente.

Sin embargo, como bien sostuvieron las resoluciones impugnadas y la sentencia en recurso, de las facturas acompañadas como prueba, surge sin hesitación que las 3 fueron emitidas el 03/09/2013 (ver “Fecha de Emisión”).

Lo mismo sucede con el campo “Período Facturado Desde” (que declara el contribuyente), pues al momento de completar esas 3 facturas, insertó la misma fecha: 03/09/2013. A su vez, al momento de hacer lo propio respecto de la voz “Hasta”, insertó nuevamente: 03/09/2013.

(b) No demostró que sus servicios se hubieren devengado en los períodos que afirma.

La “Planilla de Trabajo” que acompañó –como único sustento de sus manifestaciones–, es ineficaz. Es un papel de trabajo que cuenta únicamente con la firma del actor y pareciera confeccionado por él mismo.

Carece de fecha y lugar de emisión.

Menos aún, de certificación alguna.

Todo lo cual, ante la ausencia de otra prueba idónea que permita aunque sea considerarla, pone en duda su veracidad (v. actuaciones administrativas agregadas digitalmente).

(C) En suma, los simples dichos del actor (sin prueba eficiente que los sustenten) son insuficientes para desvirtuar la presunción de legitimidad que ostentan los actos administrativos impugnados y sellan la suerte de su pretensión anulatoria.

VIII. Tampoco es atendible su planteo subsidiario, referente a la posibilidad de “continuidad en el Monotributo por aplicación de la ley 27.346 y RG 3982”.

Se limitó a afirmar que “cumplía con los requisitos y condiciones” para la aplicación a su caso.

Sin embargo, no se hizo cargo de los sólidos fundamentos de la res. DI CRSS 1952/19 para su rechazo, que fueron, justamente, que no cumplía con los requisitos establecidos en las normas.

Y ello es así, pues:

(a) La ley 27.346 (**B.O. 27/12/2016**) facultó, “por única vez”, a “los pequeños contribuyentes **que hubieran quedado excluidos** de pleno derecho del…” RS “**durante los 12 meses inmediatos anteriores a…la fecha**” **de entrada en vigencia de esa ley**; a “volver a adherir al mismo…sin tener que aguardar el plazo [de 3 años] previsto en el artículo 19 del Anexo de la ley 24.977”.

Ello, “en la medida que reúnan los requisitos subjetivos y objetivos exigidos por el mencionado Anexo”. Siendo la AFIP quien establezca “las modalidades, plazos y condiciones para efectuar dicha adhesión” (art. 4°).

Ley, que entró en “vigencia a partir de su publicación en el Boletín Oficial…” (art. 12°).

(b) Por su parte, la RG 3982/17, al reglamentarla, estableció que los que “hubieran quedado excluidos de pleno derecho del …RS por haberse verificado alguna de las causales establecidas en el Artículo 20 de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, durante los DOCE (12) meses inmediatos anteriores a la fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27.346, podrán —con carácter excepcional— adherir al mismo sin tener que aguardar el plazo previsto en el Artículo 21 del Anexo de la Ley N° 24.977, sus modificaciones y complementarias, siempre que reúnan los requisitos y condiciones previstos a tales efectos”.

(c) En suma, toda vez la ley 27.346 entró en vigencia el 27/12/2016 y que el Sr. Porto fue excluido de pleno derecho del RS a partir del 25/7/2014, no resulta aplicable al actor el beneficio allí previsto.

IX. Por todo ello, **VOTO** por desestimar el recurso interpuesto por el Sr. Porto, con costas (art. 68, 1er párrafo, del CPCCN).

El juez Rodolfo Eduardo Facio dijo:

Adhiero, en lo sustancial, al voto de la jueza Liliana María Heiland.

La jueza Clara María do Pico adhiere al voto de la jueza Liliana María Heiland.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** desestimar el recurso de apelación interpuesto por el actor, con costas a su cargo.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Fecha de firma: 10/10/2023
Firmado por: LILIANA MARIA HEILAND, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: CLARA MARIA DO PICO, JUEZA DE CAMARA
Firmado por: RODOLFO FACIO, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: HERNAN GERDING, SECRETARIO DE CAMARA

#38178433#386521364#20231010124317676