Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

5453/2013

SIERRA PABLO RICARDO (TF 30926-I) c/ DGI s/

Buenos Aires, de junio de 2014.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El Sr. Juez de Cámara, Dr. Pablo Gallegos Fedriani, dijo:

I.-Que por decisorio de fs. 106/109 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó los planteos de nulidad y prescripción articulados por la parte actora y confirmó en todas sus partes la Resolución Nº 381/07 (DV RSAL) dictada por la AFIP – DGI el 10/12/2007, por la cual se determinó de oficio la obligación impositiva en el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2001 a 2003, correspondiente al Sr. Pablo Ricardo Sierra, por la suma total de $ 167.772,97, con más $ 196.885,25 en concepto de intereses resarcitorios, y se le aplicó una multa de $ 167.772,97 equivalente al 100% del tributo omitido. Las costas fueron impuestas a la parte actora vencida.-

II.-Que a fs. 113 apeló la parte actora, quien expresó agravios a fs. 116/137, los que fueron contestados por su contraria a fs. 148/162.-

A fs. 138, el Tribunal Fiscal de la Nación reguló los honorarios de la representación letrada del Fisco Nacional, los que fueron apelados por bajos a fs. 139.-

III.-Que de conformidad con las constancias de autos, el Sr. Pablo Ricardo Sierra fue nombrado en el año 1992 por el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación, titular del Registro Nacional de la Propiedad Automotor, Seccional Salvador de Jujuy nro. 1. En noviembre de 1998, se inscribió en el “Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes” (Monotributo) por la actividad de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos

informáticos", de modo tal que siguió realizando ambas actividades en forma concomitante.-

El 14/12/2006, el contribuyente fue intimado por la AFIP-DGI para que se inscriba en el Impuesto a las Ganancias, a fin de regularizar su situación en dicho tributo por su actividad como encargado de registro automotor. Ante su negativa, la AFIP-DGI lo inscribió de oficio en el impuesto desde el 01/01/2001 de acuerdo a lo establecido en la Instrucción General Nº 870/98 (AFIP-DGI), y, llevado adelante el procedimiento de determinación de oficio correspondiente, el 10/12/2007 dictó la Resolución nro. 381/07 (DV RSAL) que ahora el actor recurre ante esta Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.-

IV.-Que para decidir como lo hizo, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que: "…de acuerdo con lo normado por el art. 79, inc. b) de la ley del impuesto a las ganancias, constituyen ganancias de la cuarta categoría, las provenientes 'del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia'. Por tanto, desempeñándose la actora como titular de registro automotor en relación de dependencia con el Estado Nacional, no cabe duda que las rentas provenientes de su ejercicio se encuentran alcanzadas por el tributo. La circunstancia de que en forma simultánea realice también la actividad de servicios vinculados con la informática y que respecto de ésta se encuentre adherido al régimen del 'monotributo' no empece a lo expuesto, precisamente porque se trata de dos actividades distintas que la normativa aplicable permite ejercer concomitantemente (...)".-

V.-Que en su expresión de agravios, el actor afirma que la resolución del Tribunal Fiscal de la Nación no se ajusta al régimen legal aplicable, toda vez que el Monotributo en el que se encuentra inscripto, sustituye el pago del impuesto a las ganancias y del impuesto al valor agregado (conf. art. 6 de la Ley 24.977). Señala que la AFIP-DGI mediante el dictado de la Resolución nro. 381/07 (DV RSAL) actuó en contra de sus propios actos al existir una contradicción con la Resolución nro. 430/07 (DV JSAL), cuestión que –indica- fue omitida por el Tribunal

Fiscal de la Nación en su decisión y cuya valoración permitiría dejar sin efecto la deuda determinada, y también la multa apelada por existir error excusable. En este sentido, señala que en la Resolución 430/07 (DV JSAL) se expresó que correspondía excluirlo del Régimen Simplificado y a partir de ahí determinar el impuesto a las ganancias, por lo que –entiende- el propio Fisco Nacional consideró que no se puede someter a un contribuyente a dos regímenes distintos según la actividad desarrollada. Manifiesta que no se encuentra en discusión la calidad de funcionarios públicos que ostentan los encargados de los registros públicos nacionales y que la propia Dirección de Asesoría Legal de la AFIP-DGI mediante Dictamen Nro. 100/2001 (D.A.L.) reconoció tal calidad. Agrega que la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación no se condice con el espíritu y la literalidad de la Ley Nro. 24.977 y que el art. 6 del Anexo de dicho cuerpo legal es claro en cuanto a que el pago del Monotributo sustituye el pago del impuesto a las ganancias y que las operaciones de los monotributistas se encuentran exentas del impuesto a las ganancias. Agrega que el Monotributo es un régimen integrado que sustituye al impuesto a las ganancias, al IVA y a los Aportes de la Seguridad Social, todo lo cual surge en forma expresa de la ley y no ha sido prevista la excepción que propugnan la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación y el Fisco Nacional, quienes con dicha interpretación extensiva –afirma- violan de manera flagrante el principio de legalidad en materia tributaria al admitir una carga tributaria sin la preexistencia de una disposición legal válidamente creada por el Poder Legislativo. Afirma que la figura de los encargados titulares de los Registros Seccionales se enmarca en los supuestos no gravados por los impuestos al consumo toda vez que desempeñan un cargo público, y que la normativa aplicable para los períodos fiscales 2001 a 2003 establecía que no se computan a los fines de la adhesión al Régimen Simplificado los ingresos brutos provenientes de actividades económicas exentas o no alcanzadas por el IVA, como es el caso de la actividad de encargado del registro público automotor. Señala asimismo que la Ley del Monotributo y su decreto reglamentario establecen que no se computarán como ingresos brutos computables a los fines de la

adhesión y categorización en el Monotributo, los provenientes de cargos públicos y de trabajos ejecutados en relación de dependencia y cita en respaldo de su postura, la Resolución Nro. 381/07 (DV RSAL) de la AFIP-DGI. Agrega que el argumento de que la actividad de encargado de registro es una prestación de servicio realizada en relación de dependencia con el Estado Nacional utilizado por la AFIP-DGI para excluirlo (en una primera oportunidad) del Monotributo y obligarlo a pagar el impuesto a las ganancias, ha quedado manifiestamente desacreditado por el reconocimiento expreso que formulara el Fisco Nacional en la Resolución Nro. 381/07 (DV RSAL). Advierte que no puede perder su calidad de monotributista por considerar dentro del parámetro “ingresos brutos” a los emolumentos por él percibidos en su carácter de titular de registro automotor. Realiza el encuadre normativo de la función realizada por la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios y los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor dependientes de aquella y analiza la naturaleza jurídica de los Registros Seccionales y de los encargados titulares, para concluir que estos son funcionarios públicos. Señala que es nula cualquier determinación que se le practique en el impuesto a las ganancias por cuanto no reviste la condición de sujeto inscripto en ese régimen -por no corresponder-, sino la de monotributista. Advierte que la fiscalización debió haberse iniciado por el Régimen Simplificado y no por el Impuesto a las Ganancias. Expresa que la AFIP-DGI no cumplió con el régimen de “Bloqueo Fiscal” dispuesto por la Ley Nro. 24.977 (sin las modificaciones introducidas por la Ley Nro. 25.865), en cuanto a los períodos 2001, 2002 y 2003 (objeto de reclamo). Señala que en ningún momento se explicó sobre qué fundamento normativo la inspección actuante realizó el alta de oficio en el Impuesto a las Ganancias, cuando el contribuyente es monotributista; y añade que, atento a la incompatibilidad entre ambos regímenes, lo correcto hubiera sido excluirlo del Monotributo para luego poder proceder a determinar su obligación tributaria en el impuesto a las ganancias, por lo que el procedimiento seguido por el Fisco Nacional resultó nulo de nulidad

absoluta por violatorio del derecho de defensa en juicio del actor al apartarse del ordenamiento jurídico vigente.-

VI.-Que en su contestación de agravios, la demandada expresa en primer lugar que el recurso de su contraria no reúne los requisitos señalados en el artículo 265 del CPCCN. En subsidio, contesta los agravios de la actora. Señala que el pago del Monotributo sustituye al del impuesto a las ganancias solo en lo que hace a las rentas que obtuviera el contribuyente por la actividad declarada en el Régimen Simplificado, no por los emolumentos que cobraba por su trabajo como titular de registro automotor en la provincia de Jujuy. Agrega que el actor no es beneficiario de ninguna exención en el impuesto a las ganancias. Señala que la Resolución General AFIP nro. 1261, en su art. 14 inc. c), determina que los beneficiarios de las ganancias obtenidas por el trabajo en relación de dependencia, deberán cumplir con la obligación de determinación e ingreso del impuesto cuando el empleador no practique la retención total del impuesto a las ganancias. Expresa que el Tribunal Fiscal de la Nación se expidió respecto de todas las cuestiones necesarias para resolver la materia litigiosa. Niega haber actuado en contra de sus propios actos y que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación sea arbitraria. Advierte que el hecho de que a los efectos de la adhesión y categorización en el Régimen Simplificado no se computen como ingresos brutos los provenientes de trabajos ejecutados en relación de dependencia, no lo exime del cumplimiento de sus obligaciones impositivas establecidas en el Régimen General. Advierte que ninguna ley establece que no pueda una persona estar bajo ambos regímenes: Monotributo y Régimen General. Manifiesta que la demandada no violó el principio de legalidad y que el decisorio del Tribunal Fiscal de la Nación se ajusta a derecho. Afirma que la actora realizó una interpretación errada de la Ley del Impuesto a las Ganancias y de la Ley del Monotributo. Señala que la AFIP-DGI no excluyó al actor del Régimen Simplificado, por lo cual no tiene asidero el agravio de que no corresponde que pierda su condición de monotributista. Expresa que lo sostenido por el actor acerca del régimen jurídico aplicable en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor y el carácter de

funcionario público que ostentaría, en nada modifica el hecho de que debía tributar el impuesto a las ganancias por esa función. Sostiene que las nulidades planteadas son meras disconformidades con el ajuste efectuado por la AFIP-DGI. Reitera que el Fisco Nacional estaba facultado para verificar si el contribuyente cumplía con lo dispuesto por la Ley del Impuesto a las Ganancias, por más que no se encontrara inscripto en ese gravamen. Advierte que la resolución dictada por la AFIP-DGI contiene todos los elementos propios del acto administrativo y que se cumplió con el debido proceso, por lo cual no procede la nulidad pretendida. Indica que no corresponde aplicar la normativa del bloqueo fiscal de la Ley 24.977 toda vez que se determinó de oficio la obligación del actor frente al impuesto a las ganancias y no frente al Monotributo, a la vez que ambas partes están de acuerdo en que las rentas obtenidas por la actividad de encargado de registro automotor no están alcanzadas por el Monotributo. Niega que la parte actora hubiera incurrido en error excusable atento a que la norma no era de difícil interpretación, por lo que no procede dejar sin efecto la multa aplicada.-

VII.-Que previo a todo, cabe señalar que el escrito en trato reúne los requisitos mínimos exigidos por el art. 265 del CPCCN.-

VIII.-Que las partes no discuten que los encargados de los registros públicos del automotor son funcionarios públicos, así como que dicha actividad es ejercida por el actor en relación de dependencia con el Estado Nacional. Ello es afirmado por el propio actor, reafirmado por la parte demandada y corroborado por el Tribunal Fiscal de la Nación como uno de los fundamentos de su decisorio. Asimismo, no se encuentra controvertido que el actor se encuentra inscripto en el Monotributo por la actividad de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos” desde el año 1998, así como que ha venido realizando dicha actividad en forma concomitante con su función de encargado de registro automotor. Tampoco se encuentra en discusión que las rentas provenientes de ésta última función no son computables a los fines de la adhesión y categorización en el Monotributo (en efecto, el actor no declaró en el Régimen Simplificado los ingresos provenientes de esa

actividad y aclaró que no son computables a los fines de dicho régimen). No surge de las actuaciones que el Estado Nacional haya efectuado retenciones al actor en concepto del impuesto a las ganancias, y no se encuentra controvertido que el Sr. Sierra no se dio de alta en el Régimen General del Impuesto a las Ganancias respecto de esa actividad, de modo tal que cabe concluir que no se encontraba tributando por las rentas generadas por ella.-

Huelga destacar que el actor en ningún momento niega que un encargado del registro automotor –tal su condición- deba pagar el Impuesto a las Ganancias, sino que únicamente advierte que atento a que se encuentra inscripto en el Monotributo por su actividad de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos”, está, *por esa sola razón*, eximido de toda obligación tributaria propia del Régimen General (por su actividad de encargado de registro automotor y por cualquier otra), ya que el pago del Monotributo sustituye el pago del Impuesto a las Ganancias; o, en otros términos, que la calidad de monotributista es incompatible con la de sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias/Régimen General. Tal es así que, en subsidio de su posición, advierte que atento a que pudo haberse equivocado en la interpretación de las normas en juego, solicita la revocación de la multa por haberse configurado un error excusable; por lo que –en definitiva- no objeta que debiera pagar el impuesto a las ganancias por su actividad de encargado de registro automotor en la categoría determinada por la AFIP-DGI (art. 79 inc. b) de la ley del impuesto), en caso de que este tribunal resuelva en forma contraria a su pretensión.-

IX.-Que efectuado el análisis anterior, la cuestión a dilucidar en esta instancia judicial se circunscribe a si el actor, quien es monotributista por la actividad de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos”, se encontraba además obligado a inscribirse en el Régimen General del Impuesto a las Ganancias por su actividad de encargado de registro automotor en los períodos fiscales 2001 a 2003, ejecutada en relación de dependencia respecto del Estado Nacional.-

X.-Que en primer lugar cabe recordar que los jueces no están obligados a seguir a las partes en todas sus alegaciones, sino solo respecto de los puntos propuestos que sean conducentes para la solución del juicio (Fallos: 301:1187; 319:119; 307:2012; 311:2135; entre otros).-

XI.-Que en cuanto a las nulidades planteadas por el actor, cabe efectuar algunas precisiones:

XI.1. El actor sostiene que al ser incompatibles las calidades de monotributista y de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, debió habérselo excluido del Régimen Simplificado para luego poder determinarle de oficio su obligación tributaria en el aquel tributo, y que la omisión de ese procedimiento (en cuanto la AFIP-DGI no lo excluyó del Régimen Simplificado) importó una violación palmaria de su derecho de defensa en juicio.-

Sobre el punto, cabe advertir que el actor se inscribió en el Régimen Simplificado por la actividad de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos” y que el Fisco Nacional le determinó de oficio la obligación tributaria en el Impuesto a las Ganancias por otra actividad: la de encargado de registro automotor. En ese orden de ideas, el actor aduce que su condición de monotributista lo exime del pago del Impuesto a las Ganancias/Régimen General, por la actividad declarada en el Régimen Simplificado y por cualquier otra, de modo tal que –afirma- para que se lo inscriba en el régimen general del impuesto a las ganancias primero debe excluírselo del Monotributo, por resultar incompatibles en un mismo sujeto ambas condiciones; en tanto que el Fisco Nacional afirma que el contribuyente tiene la opción de adherirse al Régimen Simplificado por aquellas actividades que la normativa vigente autoriza, y que por aquellas no incluidas en el Régimen Simplificado el contribuyente debe inscribirse y abonar el impuesto a las ganancias correspondiente.-

XI.2. De lo anterior, se concluye que el pretendido planteo de nulidad deducido por el actor amerita un previo análisis y decisión de la cuestión de fondo debatida en estas actuaciones y

que fuera precisada en el considerando IX, en la medida en que aquel planteo y esta cuestión se confunden y no pueden ser resueltos en forma separada.-

XI.3. En cuanto al planteo de nulidad basado en la omisión por parte del Fisco Nacional de aplicar el "bloqueo fiscal", cabe señalar que no se encuentra en discusión la situación tributaria de aquél frente al Monotributo, sino al Impuesto a las Ganancias/Régimen General. En efecto, tanto el actor como el Fisco Nacional consideran que los ingresos brutos derivados de la actividad de aquél como encargado de registro automotor no son computables a los fines de la adhesión y categorización en el Régimen Simplificado y ambos están contestes en que la determinación de oficio en el Impuesto a las Ganancias lo es por esa actividad y no por aquella declarada en el Régimen Simplificado ("Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos"). Por ello, corresponde rechazar dicho planteo.-

XII.-Que cabe ahora efectuar una reseña de la normativa aplicable al caso de autos, en función de los períodos fiscales por los cuales se determinó de oficio la obligación tributaria del contribuyente en el impuesto a las ganancias: 2001 a 2003.-

El art. 2 del texto original del Anexo de la Ley 24.977 de Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, preveía una enunciación de las actividades cuya realización habilitaba a un sujeto a adherirse al Régimen Simplificado: "A los fines dispuestos en este régimen, se considera pequeño contribuyente a las personas físicas que **ejercen oficios o son titulares de empresas o explotaciones unipersonales** y a las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de los mismos, que habiendo obtenido en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, ingresos brutos inferiores o iguales a CIENTO CUARENTA Y CUATRO MIL PESOS ($ 144.000), no superen en el mismo período los parámetros máximos referidos a las magnitudes físicas y el precio unitario de operaciones, que se establezcan para su categorización a los efectos del pago integrado de impuestos que les corresponda realizar (…). También con sujeción a lo dispuesto en el Capítulo XIV del Título III serán

considerados pequeños contribuyentes quienes ejerzan profesiones, incluidas aquellas para las que se requiere título universitario y/o habilitación profesional, pero sólo podrán incorporarse al Régimen Simplificado cuando el monto de sus ingresos brutos anuales no supere el límite de treinta y seis mil pesos ($ 36.000) establecido para la Categoría II y no esté comprendido en las demás causales de exclusión previstas en el artículo 17". Por su parte, el artículo 17 del mismo cuerpo legal establecía en su inciso c) que "Quedan excluidos del Régimen Simplificado (Régimen Simplificado) los contribuyentes que: (…) Tuvieran más de una unidad de explotación y/o actividad comprendida en el régimen", en tanto que el último párrafo del mismo artículo, modificado por la Ley 25.239, preveía que "La condición de pequeño contribuyente **no es incompatible con el desempeño de actividades en relación de dependencia**." (el destacado no es del original).-

El artículo 5 del texto original del Anexo de la Ley 24.977 establecía que "Los ingresos que deban efectuarse como consecuencia de la inscripción en el Régimen Simplificado (RS), sustituyen el pago de los siguientes impuestos: a) El Impuesto a las Ganancias del titular del oficio, empresa o explotación unipersonal, **por las rentas derivadas de la misma**…" (el destacado no es del original). En sentido concordante, el artículo 6 establecía que "Los pequeños contribuyentes inscritos en el Régimen Simplificado (RS) deberán ingresar mensualmente, **por las operaciones derivadas de su oficio, empresa o explotación unipersonal,** un impuesto integrado, sustitutivo de los impuestos a las ganancias y al valor agregado que resultará de la categoría donde queden encuadrados **en función a los ingresos brutos, a las magnitudes físicas y al precio unitario de operaciones asignadas a las mismas** (…) **Las operaciones derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal** de los pequeños contribuyentes inscritos en el Régimen Simplificado (RS), se encuentran exentas del Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado (…)" (el destacado no es del original).-

Por otro lado, la Nota Externa Nº 4/2000 de la AFIP previó que: "Atento a las inquietudes planteadas por los

contribuyentes y responsables con relación a la obligación de presentar declaraciones juradas en determinadas situaciones, seguidamente se efectúan las aclaraciones correspondientes a los tributos consultados: (…) b) RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (MONOTRIBUTO) E IMPUESTO A LAS GANANCIAS. La personas de existencia visible y las sucesiones indivisas que hubieran adherido al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (MONOTRIBUTO), deberán presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias cuando: 1. Dicha adhesión se hubiera producido con posterioridad al inicio del año calendario, en la medida en que se hayan efectuado actividades sujetas al impuesto a las ganancias con anterioridad a su incorporación o 2. **deban continuar cumpliendo sus obligaciones de determinación y/o ingreso del impuesto a las ganancias, respecto de las actividades no incluidas en el RS, con independencia de su adhesión al precitado régimen.**" (el destacado no es del original).-

A mayor abundamiento, la Resolución General 4139/96 de la AFIP-DGI, derogada por la 1261/2002, en su artículo 1º señalaba: "Las ganancias comprendidas en los incisos a), b), c) –excepto las correspondientes a los consejeros de las sociedades cooperativas- y d) del artículo 79 de la Ley del Impuesto a las Ganancias texto ordenado en 1986 y sus modificaciones, como así también sus ajustes de cualquier naturaleza, e independientemente de la forma de pago (en dinero o en especie), quedan sujetas al régimen de retención que se establece por la presente resolución general"; y en su artículo 14: "Los beneficiarios de las ganancias referidas en el artículo 1º, deberán: (…) b) Cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la resolución general 4159, cuando –de acuerdo con lo dispuesto en el inc. a) del tercer párrafo del art. 1º del Decreto Nº 2353/86, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (texto ordenado en 1986 y sus modificaciones)-, el empleador no practicare la retención total del impuesto del período fiscal respectivo, hasta los momentos previstos en el artículo 19 de la presente, según la liquidación de que se trate. A los fines dispuestos precedentemente, el

beneficiario deberá, en su caso, solicitar la inscripción y el alta en el precitado gravamen, conforme a lo establecido en la resolución general 3692 y sus modificaciones". En términos similares, lo previó el artículo 14 de la Resolución General 1261/2002, derogatoria de la 4139/96: "(…) c) Cumplir con las obligaciones de determinación anual e ingreso del impuesto a las ganancias en las condiciones, plazos y formas establecidas en la Resolución General Nº 975, cuando: 1. El empleador no practicare a retención total del impuesto del período fiscal respectivo, hasta los momentos previstos en el artículo 16 de la presente, según la liquidación de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º, inciso a), del Decreto Nº 1.344/98, reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones. (…) A los fines dispuestos precedentemente, el beneficiario deberá, en su caso, solicitar la inscripción y el alta en el precitado gravamen, conforme lo establecido en la Resolución General Nº 10 y sus modificaciones".-

XIII.-Que de las normas pretranscriptas pueden extraerse, al menos, las siguientes conclusiones:

(i) El sujeto monotributista, a los fines de su inclusión en el Régimen Simplificado del Título III, podía tener una única unidad de explotación y/o actividad económica. (ii) Tener más de una actividad económica y/o unidad de explotación, implicaba su exclusión del Régimen Simplificado del Título III. (iii) El desempeño de una actividad en relación de dependencia no era incompatible con el Régimen Simplificado, por lo cual un sujeto podía adherir a dicho régimen por alguna de las actividades mencionadas en el artículo 2 del Anexo de la Ley 24.977 y continuar realizando en forma paralela aquella actividad en relación de dependencia.

(iv) El desempeño de actividades en relación de dependencia conllevaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias del Régimen General del impuesto a las ganancias, esto es, la inscripción y el alta en el tributo, la presentación de la declaración jurada correspondiente y el ingreso del impuesto, en caso de que el Estado Nacional (como empleador) no hubiera realizado las retenciones correspondientes del

gravamen, de conformidad con los términos señalados por las resoluciones generales de la AFIP-DGI (cuya validez no fue atacada por el recurrente).

(v) El pago del Monotributo sustituye el pago del impuesto a las ganancias por las rentas derivadas del oficio, empresa o explotación unipersonal por la cual se adhirió al Régimen Simplificado, y no por aquellas no incluidas en dicho régimen.-

XIV.-Que de acuerdo con el desarrollo que antecede, la actividad declarada en el Régimen Simplificado como "Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos" que el actor venía realizando desde 1998 no lo eximía del pago del impuesto a las ganancias por su actividad desempeñada en relación de dependencia como encargado de registro automotor. Y la omisión por parte del Estado Nacional de efectuar las retenciones correspondientes, derivó en que la AFIP-DGI, correctamente, lo inscribiera y diera de alta de oficio en el gravamen y determinara su obligación tributaria por los períodos fiscales 2001 a 2003, al encuadrar su situación en el inciso b) del art. 79 de la Ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias (t.o. en 1997 y sus modificaciones) como rentas de la cuarta categoría, por los ingresos provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia-

Asimismo, no siendo incompatibles en un mismo sujeto la calidad de monotributista y de sujeto pasivo del impuesto a las ganancias, no era necesario –como pretende el actor con base en aquel argumento- excluirlo del Régimen Simplificado para poder determinar su obligación tributaria en el impuesto a las ganancias.-

XV.-Que en cuanto al agravio referido a la contradicción de la AFIP-DGI con sus propios actos, no surge de las actuaciones administrativas que el ente recaudador hubiera querido evitar la coexistencia, en cabeza del contribuyente, de dos regímenes distintos: el Régimen Simplificado y el Régimen General. Por el contrario, conforme surge de la Resolución Nº 381/07 (DV RSAL), la autoridad administrativa había iniciado un procedimiento tendiente a excluir del Régimen Simplificado al actor respecto de la actividad de "encargado del registro

público automotor” -pues esa había sido, conforme surge de aquella resolución, *la única actividad declarada* por el actor al inicio de la fiscalización-, para luego poder determinarle el impuesto a las ganancias por esa actividad. Posteriormente, de acuerdo a los nuevos elementos de prueba aportados por el contribuyente, se verificó que se encontraba incluido en el Régimen Simplificado por una actividad diferente: la de “Prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos”, por lo que el organismo administrativo consideró que no correspondía excluirlo de aquel régimen sino tan solo determinar la materia imponible en el Impuesto a las Ganancias – Régimen general por su actividad de encargado de registro.-

Por otra parte, conforme surge de la Resolución Nº 213/07, el Dictamen 100/2001 de la Dirección de Asesoría Técnica –invocado por el actor en respaldo de sus dichos- expresó que un abogado en ejercicio de su profesión que prestaba servicios como encargado de registro automotor, se encontraba facultado para optar por el Régimen Simplificado *por su actividad profesional*; conclusión que tampoco se advierte colisione con la doctrina de los propios actos del Fisco Nacional, como lo alegara el recurrente; y además –como claramente puede advertirse- se trató de un supuesto distinto del que se discute en autos.-

XVI.-Que habiendo quedado dilucidado que no resulta incompatible la calidad de monotributista con la de sujeto pasivo en el Régimen General del impuesto a las ganancias, el actor no se encarga de desvirtuar la calificación como contribuyente que en dicho gravamen le efectuó el Fisco Nacional; esto es, en la cuarta categoría por las rentas obtenidas por su trabajo en relación de dependencia. En efecto –reiteramos-, los agravios del contribuyente se circunscribieron a sostener que su condición de monotributista es incompatible con la de sujeto pasivo en el impuesto a las ganancias, pero no rechazó ni intentó desvirtuar –siquiera a modo subsidiario- el encuadramiento específico en el impuesto a las ganancias efectuado por la AFIP-DGI con fundamento en el art. 79 inc. b) de la ley del tributo. Por ello, cabe tener por consentido dicho encuadramiento.-

En atención a lo expuesto y por los fundamentos desarrollados, corresponde rechazar el recurso del recurrente y confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la Resolución Nº 381/07 (DV RSAL) de la AFIP-DGI respecto del cargo tributario.-

XVII.-Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, asimismo, la multa impuestas por entender que no existió por parte de la actora demostración, con prueba suficiente, de la existencia de error excusable que pudiera anular la presunción de culpa prevista en el artículo 45 de la Ley 11.683.-

Sobre el punto, cabe señalar que en el procedimiento O.I. nro. 159.092 seguido contra el actor tendiente a excluirlo de oficio del Monotributo –actuaciones que fueron dejadas luego sin efecto por Resolución Nº 430/07 (DV JSAL)-, el Fisco Nacional computó en el Régimen Simplificado los ingresos provenientes de la actividad de encargado de registro automotor, y consideró que correspondía excluirlo al actor de aquel régimen por superar el tope legal de “ingresos brutos” de $ 144.000 (conf. Resolución nro. 213/07 (DV JSAL)). Es decir que en esas actuaciones que se encuentran acompañadas a las de marras, el Fisco Nacional computó ingresos que luego -en el procedimiento de determinación de oficio que culminó con el dictado de la resolución recurrida en estas actuaciones e incluso en sus escritos presentados ante el Tribunal Fiscal de la Nación y ante esta Sala- consideró no computables.-

Lo expuesto habilita a concluir que el propio organismo recaudador no ha adoptado una posición unívoca respecto de la forma de aplicar las normas del monotributo, por lo que –a mi entender- una solución alineada a criterios de justicia y las circunstancias particulares de este caso, aconsejan tener por configurado el error excusable que eximiría al recurrente del elemento subjetivo exigible para sancionarlo.-

Por ello, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso del actor y dejar sin efecto la multa aplicada por el Fisco Nacional.-

XVIII.-Que respecto de las costas de ambas instancias, en atención al modo en que se resuelve, corresponde que sean

distribuidas en el orden causado por existir vencimientos parciales y mutuos (art. 71 del CPCCN).-

XIX.-Que en cuanto a la regulación de honorarios de fs. 138, en atención a la forma en que se resuelve corresponde dejarla sin efecto. **ASÍ VOTO.-**

Los Sres. Jueces de Cámara, Dr. Guillermo F. Treacy y Dr. Jorge Federico Alemany, dijeron:

I.-Que en relación con los agravios deducidos por el Sr. Pablo Ricardo SIERRA contra la Resolución Nº 381/07 (DV RSAL) de la AFIP-DGI, en cuanto allí se determinó de oficio el importe tributario del impuesto a las ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2001 a 2003, adhiero a lo expuesto en los considerandos I a XVI del voto que antecede.-

II.-Que sin perjuicio de lo expuesto, no comparto la solución propuesta en el considerando XVII en cuanto a la configuración del error excusable en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683.-

En este sentido, tal como puede inferirse de la reseña normativa efectuada en el considerando XII del voto al que me remito, el Régimen Simplificado para los Pequeños Contribuyentes (aprobado en el Anexo de la Ley Nº 24.977) define como sujeto a las personas físicas que ejerzan oficios o sean titulares de empresas o explotaciones unipersonales cuyos ingresos obtenidos en el año calendario inmediato anterior al período fiscal de que se trata, fueran inferiores o iguales a $ 144.000 (pesos ciento cuarenta y cuatro mil) y no superen en el mismo período los parámetros máximos referidos a las magnitudes físicas y el precio unitario de operaciones, que se establezcan para su categorización (arg. art. 2º del mencionado régimen). Además, están excluidos de dicho régimen los contribuyentes que tuvieran más de una unidad de explotación y/o actividad comprendida en el régimen, sin perjuicio de lo cual éste no era incompatible con el desempeño de actividades en relación de dependencia (conf. art. 17 inc. c) del citado plexo normativo).

Por otro lado, el Régimen Simplificado prevé una forma particular para el ingreso del impuesto a las ganancias y del IVA, *respecto de aquellas operaciones derivadas de la actividad en la que el titular se encuentra inscripto*, a través de un sistema integrado para ambos impuestos. En virtud de dicha sustitución, en cuanto aquí interesa, se prevé la exención del impuesto a las ganancias (v. arts. 5º y 6º del régimen en estudio).

De este modo, una interpretación sistemática de las disposiciones antes aludidas, permiten concluir que la regulación del Régimen Simplificado resultaba suficientemente clara para los contribuyentes, no pudiendo configurarse en autos un supuesto de error excusable en los términos del artículo 45 de la Ley Nº 11.683. En efecto, surge de manera expresa e indudable que la exención del impuesto a las ganancias era al sólo efecto de las operaciones realizadas en el marco de la actividad declarada en este régimen, sin perjuicio de las percepciones que el particular recibiera en virtud del desempeño de actividades en relación de dependencia (art. arts. 5, 6 y 17 del mencionado régimen), supuesto en el cual se encuadra la situación contemplada en autos.

Por otra parte, tampoco resulta objetable la postura del Fisco en las actuaciones administrativas. En efecto, conforme surge de la resolución apelada (v. fs. 19/20, extremo que tampoco se encuentra controvertido), la pretensión de excluir del régimen simplificado al actor tenía fundamento en que –en el marco de las primeras actuaciones- el contribuyente había declarado que su única actividad era la de encargado de registro de la propiedad del automotor. Sin embargo, luego de haberse puesto a disposición del actor las conclusiones arribadas por el área fiscalizadora, este último aportó nuevos elementos de juicio, que indicaban que su inclusión en dicho régimen no se debía a la mencionada actividad, sino a una actividad distinta, como lo es la de prestación de servicios técnicos y de mantenimiento de equipos informáticos. A partir de tales datos, el organismo fiscalizador pudo concluir que no correspondía excluir al contribuyente del régimen simplificado, sino sólo determinar la materia imponible en el impuesto a las ganancias correspondientes a la primera

actividad, motivo por el cual a través de la Resolución Nº 430/07 (DV SAL) se dejaron sin efecto las resoluciones referentes a dicha exclusión.

Ahora bien, a partir de los elementos expuestos, en modo alguno es posible inferir que la Administración hubiere adoptado una posición divergente respecto al tratamiento que correspondía otorgar al actor. Ello, debido a que dicha actuación (extremo que, vale reiterar, no se encuentra controvertido) estuvo exclusivamente motivada en la información aportada por el contribuyente, cuestión que a lo sumo implicó un cumplimiento negligente del deber de colaboración que éste último posee con el organismo recaudador (art. art. 33 y ss. de la Ley Nº 11.683), pero no así una actitud ambigua o poco clara de la Administración. En virtud de lo expuesto, se debe rechazar el agravio en estudio y confirmar la resolución apelada.

III.-Que en atención al modo en que se decide, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. SIERRA y confirmar la resolución apelada en todo cuanto decide, con costas al actor vencido por aplicación del principio general de la derrota (art. 68 del CPCCN).

IV.-Que en relación con el recurso deducido por la demandada contra la regulación de honorarios de fojas 138, en función de la naturaleza y monto del proceso (v. fs. 1), del resultado obtenido y de la extensión, calidad y eficacia del trabajo profesional cumplido en favor de dicha parte, deben modificarse los honorarios regulados en la instancia anterior, por resultar bajos. En consecuencia, los honorarios del Dr. Horacio Luis MARTIRE, en su carácter de letrado patrocinante de la demandada en la instancia anterior, deberían fijarse en la suma de $ 26.622 (pesos veintiséis mil seiscientos veintidós) y los de la Dra. Carla Andrea SIBONA, en su carácter de apoderada de dicha parte, en la suma de $ 10.650 (pesos diez mil seiscientos cincuenta) (arts. 6, 7, 10, 37 y 38 de la Ley Nº 21.839 modificada por la Ley Nº 24.432).

Asimismo, por el trabajo cumplido en esta instancia, corresponde regular los honorarios del Dr. Ignacio M. MARKIEVICH en la suma de $ 7.786 (pesos siete mil setecientos ochenta

y seis), en su carácter de letrado patrocinante de la parte demandada, y a la Dra. SIBONA, apoderada de dicha parte, en la suma de $ 3.195 (pesos tres mil ciento noventa y cinco) (arts. 6, 7, 14, 37 y 38 de la Ley Nº 21.839 modificada por la Ley Nº 24.432).

Cabe dejar aclarado que en los importes precedentemente indicados, no se encuentra incluida suma alguna en concepto de Impuesto al Valor Agregado, por lo que –frente a la acreditación de la condición de responsable inscripto en dicho tributo que oportunamente realicen los beneficiarios-, la obligación respeto de dichos emolumentos deberá depositar el importe correspondiente a dicho tributo, como parte del monto a abonar.

ASÍ VOTAMOS.-

Por antes expuesto, por mayoría **SE RESUELVE:** 1) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el actor. 2) Confirmar la decisión del Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto confirmó la Resolución Nº 381/07 (DV RSAL) de la AFIP-DGI. 3) Imponer las costas de esta instancia al actor, y 4) Fijar los honorarios de los profesionales actuantes por el Fisco Nacional de conformidad con lo expresado por los Dres. Treacy y Alemany en el considerando IV de su voto.

Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

Pablo Gallegos Fedriani **Jorge Federico Alemany**
(en disidencia parcial)

Guillermo F. Treacy