

PARTE/S: Ferreiro, Carlos Alberto
TRIBUNAL: Cám. Nac. Cont. Adm. Fed.
SALA: IV
FECHA: 13/12/2011

Monotributo. Hecho imponible. Aspecto temporal. Exclusión del régimen: el artículo 21, inciso a) del Anexo de la ley 25865, vigente al momento de los hechos, excluía del régimen a los contribuyentes cuyos ingresos brutos correspondientes a los últimos doce meses superasen los límites establecidos para la última categoría, según el tipo de actividad. Si bien el artículo 22 de dicha ley disponía que el acaecimiento de cualquiera de las causales producía, sin necesidad de intervención alguna por parte de la AFIP, la exclusión automática desde el momento en que tal hecho ocurría, ninguna norma previó el momento preciso en que debía considerarse operada dicha exclusión. En ese contexto, la Alzada confirmó el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación que tomó el momento en que, según la ley de monotributo, se debe tener por configurado el hecho imponible, cuyo presupuesto es mensual, así como los distintos momentos que contempla la ley en cuanto a la adhesión, renuncia o baja del régimen, que se computan por mes completo.

Nótese en ese sentido que el propio artículo 21, inciso a) del Anexo de la ley 25865 se refería a los ingresos brutos correspondientes a los "últimos doce meses" a fin de considerar si se superaba el tope que preveía dicha norma como causal de exclusión, criterio este ratificado por la ley 26565.

FERREIRO, CARLOS ALBERTO - C FED. CONT. ADM. - SALA IV - 13/12/2011

Buenos Aires, 13 de diciembre de 2011

Y VISTOS:

estos autos caratulados "Ferreiro Carlos Alberto (TF 31046-I) c/ DGI", y

CONSIDERANDO:

I.- Que a fs. 73 y vta. el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió: a) tener a la actora por desistida con respecto al impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 03/05 a 07/06 -ambos inclusive- y el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2005, desde el 01/03/05 al 31/12/05, con costas y b) condonar los intereses correspondientes y la multa aplicada en los términos de los artículos 4º y 7º de la ley 26.476, con costas por su orden.

II.- Asimismo, a fs. 88/90 vta. y aclaratoria de fs. 92, dicho organismo resolvió revocar las resoluciones de la AFIP-DGI, por las que se había excluido a la actora del régimen simplificado para pequeños contribuyentes y se había determinado de oficio su obligación tributaria en los impuestos al valor agregado y a las ganancias con respecto al mes de febrero de 2005 -que no desistió- con más intereses y multa.

Para así resolver dicho organismo ponderó que:

a) El hecho imponible del monotributo es complejo y su presupuesto es periódico, más precisamente mensual, es decir que la obligación tributaria que genera se vincula con ese período.

b) Los periodos a los que alude la ley del monotributo tienden siempre a computarse por mes completo.

c) De los artículos 18 y 21 de la ley 25.865 se infería que el criterio expuesto por el Fisco no surgía de la letra de la ley.

d) En consecuencia, resultaba razonable concluir que la causal de exclusión no podía operar en el mismo instante en que el contribuyente superara el monto de ingresos brutos previsto por la ley, sino a partir del mes siguiente a aquel en que tal hecho ocurrió.

III.- Que, disconforme con estas decisiones, el Fisco Nacional dedujo recurso de apelación contra la primera a fs. 76, en cuanto a la imposición de costas por su orden, y expresó agravios a fs. 78/85, cuyo traslado fue contestado a fs. 142/144, y contra la segunda apeló a fs. 96 y fundó su recurso a fs. 105/110 vta., replicado a fs. 133/144.

Asimismo, a fs. 99 y 111/112 los letrados del Fisco y el actor apelaron los honorarios que se les regularon respectivamente a fs. 97 y vta. por considerarlos bajos y a fs. 100 el Fisco apeló los honorarios regulados al Dr. Carlos A. Ferreiro, por altos.

El Fisco se agravia de la decisión del Tribunal Fiscal de fs. 88/90 en cuanto revocó las resoluciones que determinaron el impuesto a las ganancias y al valor agregado, con respecto al período fiscal 02/2005.

Sostiene que la ley 25.865 faculta al Fisco para recategorizar o excluir a los contribuyentes inscriptos del régimen de monotributo.

Afirma en tal sentido que la exclusión de dicho régimen opera desde el momento en que se producen las causales que la generen. Es decir que, en el caso de autos, la exclusión se produjo con el depósito judicial de los honorarios realizados el día 4 de febrero de 2005, por ser éste el hecho que originó que los ingresos brutos del contribuyente correspondientes a los últimos doce meses hayan superado los límites establecidos para la última categoría del monotributo.

III.- Que, con relación a los agravios vinculados a la exclusión del régimen de monotributo (que se circunscriben al período febrero de 2005, respecto del impuesto al valor agregado y a las ganancias, porque son los conceptos que no desistió), cabe señalar que, conforme surge de los presentes autos, la AFIP-DGI determinó el impuesto a las ganancias y al valor agregado, porque verificó que la suma de los ingresos brutos de los últimos doce meses que obtuvo la actora superaba el límite máximo legal para mantenerse dentro del régimen simplificado para pequeños contribuyentes.

Es preciso señalar, sobre este tema, que la actora no niega que ha cobrado honorarios el 4 de febrero de 2005 ni que ha superado el límite máximo legal para permanecer en el citado régimen.

En consecuencia, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si dicha exclusión se produjo a partir del 4 de febrero de 2005, como sostiene el Fisco o desde el mes de marzo de dicho año, como pretende la actora.

El Tribunal Fiscal dio la razón a la actora. En tal sentido destacó que el hecho imponible gravado en dicho impuesto era mensual y surgía de la propia ley que los periodos a que aludía tendían siempre a computarse por mes completo. En consecuencia estimó razonable que la causal de exclusión no operase en el mismo instante en que el contribuyente superó el monto de ingresos brutos previsto por la norma, sino a partir del mes siguiente a aquel en que tal hecho aconteció.

IV.- Que, es oportuno recordar que el art. 21, inciso a) del Anexo de la ley 25.865, correspondiente al régimen simplificado para pequeños contribuyentes, - vigente al momento de los hechos- excluía del régimen a los contribuyentes cuyos ingresos

brutos correspondientes a los últimos doce meses superasen los límites establecidos para la última categoría, según el tipo de actividad. Si bien el art. 22 de dicha ley disponía que el acaecimiento de cualquiera de las causales producía, sin necesidad de intervención alguna por parte de la AFIP, la exclusión automática, desde el momento en que tal hecho ocurría, ninguna norma previó el momento preciso en que debía considerarse operada dicha exclusión.

En tal sentido cabe puntualizar que a fin de precisar el alcance de las normas tributarias se deben computar la totalidad de los preceptos que las integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 315:942 y 316: 2499, entre otros).

En el caso de autos, el criterio de interpretación que ha efectuado el Tribunal Fiscal resulta razonable, porque tomó el momento en que, según la ley de monotributo, se debe tener por configurado el hecho imponible (aspecto temporal), cuyo presupuesto es mensual, así como los distintos momentos que contempla la ley en cuanto a la adhesión, renuncia o baja del régimen, que se computan por mes completo.

Nótese, en este sentido que el propio art. 21 inciso a) del Anexo de la ley 25.865 se refería a los ingresos brutos correspondientes a los "últimos doce meses" a fin de considerar si se superaba el tope que preveía dicha norma como causal de exclusión.

V.- Que, como se dijo, el régimen de monotributo previsto en el Anexo de la ley 25.865 no previó el momento preciso en que se debía considerar operada la exclusión del régimen, lo que dio lugar a distintas opiniones y críticas de la doctrina y, por consiguiente, fue necesario establecerlo específicamente, lo que recién se hizo por medio de la ley 26.565. Por ello, la interpretación efectuada por el Tribunal Fiscal respeta la letra en cuanto a la forma de computar los períodos en el monotributo, lo que no fue rebatido debidamente por el Fisco.

Por lo tanto corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal sobre el punto, con costas en la alzada por su orden en atención a la naturaleza compleja de la cuestión.

VI.- Que, en cuanto a la imposición de costas por su orden en relación con los conceptos por los que se declaró la condonación a fs. 73 y vta., cabe señalar que esta Sala -si bien con una integración parcialmente distinta- ya se ha pronunciado sobre el tema que ahora se discute en los autos "Moltomax SRL (TF 21.177-I) c/ DGI -expte. N° 17.530/2010-" del 2 de noviembre de 2010 y "Solsona Eduardo Víctor (TF 26195-I) c/ DGI -expte. N° 17.288/2010-" del 9 de diciembre de 2010, entre muchos otros.

En ese mismo sentido se ha expedido este Tribunal con la actual integración en los autos "Victerva Domínguez Amalia (TF 27.558-I) c/ DGI -expte. N° 17.282/2010-" y "Servicios de Depostadas SA (TF 29.243-I) c/ DGI -expte. N° 24.783/2011-" del 4 y 18 de octubre de 2011 respectivamente.

En dichos precedentes se ha resuelto que es preciso señalar que el desistimiento y allanamiento previsto en el artículo 2° de la ley 26.476 alcanza *"a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos"*.

VII.- Que, en atención a lo previsto en el precitado artículo, las costas, respecto del monto por el que la actora se allana deben ser impuestas a su cargo, ya que al presentar el formulario 408 de allanamiento asumió hacerse cargo de las costas del juicio.

VIII.- Que, distinto es el tratamiento en cuanto a las costas referidas a la condonación de los intereses, en la medida establecida en el artículo 4° inciso b) de la ley 26.476, y las sanciones, porque mientras que respecto de las obligaciones tributarias (concepto en el que debe considerarse incluidos los intereses referidos) se exige como condición para la procedencia del beneficio que el allanamiento o desistimiento de la acción y del derecho sea *"asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos"*; éste último requisito no se exige en cuanto a los intereses resarcitorios en la parte que procede la condonación y de la multa, ya que respecto de ellos la condonación opera de pleno derecho, al producirse el mencionado desistimiento, sin que pueda entenderse que exista un vencido en la causa, con la consiguiente imposición de costas (de conformidad con lo resuelto por la Sala II in re: "Trumar SA (TF 16.457-I9 c/ DGI" del 24/11/2009).

IX.- Que este criterio parecería desprenderse también de lo previsto en el artículo 14 inciso a) de la resolución general 2650/2009 -que dejó sin efecto la resolución general 2537/2009-, del que surge que en los casos en que las multas resulten condonadas de oficio no corresponderá la percepción de honorarios por parte de los apoderados y/o patrocinantes del Fisco.

X.- Que por consiguiente corresponde confirmar la resolución apelada en cuanto impone las costas por su orden respecto de la multa y los intereses condonados. Con costas en la alzada por su orden en atención a las particularidades de la cuestión.

XI.- Que, en consecuencia y habida cuenta la forma en que resultaron impuestas las costas, resulta razonable tomar como base para la regulación de los emolumentos de los letrados del Fisco aquellos conceptos por los que la actora desistió con costas, excluyendo aquellos otros por los que procedió la condonación, en tanto a su respecto media una distribución de los accesorios en el orden causado.

Es preciso aclarar al respecto que esta solución es la que corresponde en los supuestos en que se tenga a la actora por desistida de la acción y del derecho y además se disponga la condonación de la sanción e intereses en la parte correspondiente, como resulta en el caso de autos. Por ende, difiere de los casos en que sólo se resuelve respecto del desistimiento y la actora consiente la imposición de costas a su cargo.

XII - Por ello y en atención a lo establecido en los artículos 6° , 7° , 9° , 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza del juicio, su monto (impuesto y accesorios no condonados) con la reducción prevista en el art. 20 de la ley del arancel -atento el modo anormal de terminación del proceso-, la importancia de la cuestión, la entidad de la labor desarrollada en la etapa cumplida ante el Tribunal Fiscal, y además la reducción dispuesta en el artículo 15° inciso b) de la Resolución 2650/2009 -que dejó sin efecto la Resolución 2576/2009, y considerando también los montos mínimos previstos en el art. 8° de la ley del Arancel- **SE ELEVAN** los honorarios regulados al Dr. Walter Distel, en su carácter de apoderado del Fisco a la suma de PESOS ... (\$...) y al Dr. Horacio Maniré, en su carácter de patrocinante, a la suma de PESOS ... (\$...) -apelados por bajos-.

XIII.- Que en atención a lo establecido en los artículos 6° , 7° , 9° , 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839 y ponderando la naturaleza del juicio, su monto (impuesto a las ganancias e impuesto al valor agregado correspondiente al periodo febrero de 2005, con más multa e intereses), la importancia de la cuestión y la entidad de la labor desarrollada en la etapa cumplida ante el Tribunal Fiscal **SE REDUCEN** los honorarios regulados al Dr. Carlos Alberto Ferreiro, como abogado en causa propia (art. 12 de la ley del Arancel), a la suma de PESOS ... (\$...), apelados por altos y por bajos.

Por todo lo expuesto

SE RESUELVE:

a) confirmar las resoluciones de fs. 73 y vta. y fs. 88/90 -aclarada a fs. 92-, en cuanto fueron materia de agravio, con costas por su orden y

b) elevar y reducir los honorarios de conformidad con lo resuelto en el considerando XIII).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Marcelo Daniel Duffy

Jorge Eduardo Morán

Rogelio W. Vincenti

Ante mí:

Rodrigo M. Pardo