



## Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

PDP

En la ciudad de Buenos Aires, a los        días del mes de diciembre del año dos mil veintiuno, reunidos en acuerdo los señores jueces de la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para resolver los recursos interpuestos contra la sentencia de primera instancia dictada en los autos “*Brandi, Mariela Maritel c/ EN-AFIP DGA s/ Proceso de conocimiento*”, Causa N° 46808/2017/CA1, planteado al efecto como tema a decidir si se ajusta a derecho la sentencia apelada, el Señor Juez de Cámara, Doctor Sergio Gustavo Fernández dice:

I.- Que por [sentencia](#) del 15/7/21 el Sr. juez de primera instancia resolvió hacer lugar a la demanda interpuesta por la Sra. Mariela Maritel Brandi –en adelante Sra. Brandi–, distribuyendo las costas por su orden.

Para resolver de tal modo, 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.

Expresó que, de acuerdo con el relato de la demandante, tiene por actividad la de escribana pública en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –Registro N° 845–, encontrándose inscripta desde el año 2015 como contribuyente del régimen tributario general.

Refirió a los argumentos expuestos por las partes en sus respectivas presentaciones y destacó que en la causa se produjo prueba.

Afirmó que el objeto de la *litis* estriba en resolver si la Sra. Brandi fue indebidamente excluida del Régimen simplificado, para lo cual debe examinarse el resultado económico de las operaciones realizadas “por cuenta ajena”, a fin de dilucidar si comprende solamente a las ganancias obtenidas en carácter de comisión/honorario, o abarca a la totalidad de lo recaudado a favor y en nombre de terceros. Cita el artículo 3° del anexo de la ley 26.565.



Practicó un relevo de las actuaciones producidas en la instancia administrativa (Actuación N° 15797-74-2014), exponiendo los siguientes componentes:

a) La actuación se inició en la División de Fiscalización de Monotributo y Autónomos “B” de la Dirección de Fiscalización Operativa de los Recursos de la Seguridad Social, donde el 22/5/14 se libró la Orden de intervención N° 1018156 y el 23/5/14 el Acta de exclusión –F 8400/L– N° 00000020140336005202, mediante la cual se notificó a la Sra. Brandi que, según los elementos reunidos, el monto de ingresos por factura electrónica comprendido en el segmento 1/13 y 12/13 derivaría *prima facie* en la exclusión del Régimen simplificado (cf. artículo 20 inciso a) de la ley 26.565), atento no cumplir con lo establecido en el segundo y tercer párrafo del artículo 8° del anexo de la misma norma.

El 6/6/14 se notificó a la actora la mentada decisión, lo que derivó en la presentación de un descargo a través de multinota F206/I.

b) El 3/3/16 la División Fiscalización de Monotributo de la Región Oeste dispuso la exclusión de pleno derecho del Régimen simplificado (Resolución N° 102/2016 DV FMOO) y, a raíz de la apelación interpuesta por la contribuyente a su respecto –el 29/3/16–, la Dirección de Contencioso de los Recursos de la Seguridad Social la confirmó el 24/4/17 por conducto de la Resolución N° 1563/17 (DI CRSS).

La razón por la cual se adoptó tal medida –prosigue la sentencia apelada en su Considerando III–, radica en que la Sra. Brandi habría obtenido ingresos brutos por \$ 406.549 durante el segmento de tiempo 1/13 a 12/13.

Luego, en el Considerando V, se lee que, del examen pormenorizado y razonado de las facturas acompañadas por la Sra. Brandi, los honorarios, ingresos y pagos realizados por cuenta ajena durante el período comprendido entre 1/13 y 12/13 habrían ascendido a un total de \$761.897,23, correspondiendo \$ 430.980,23 a ingresos y pagos por cuenta ajena y \$ 330.917 en carácter de honorarios.

Destacó que los topes máximos de ingresos brutos anuales correspondientes a la categoría en la cual se encontraba inscripta la actora era





## Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

de \$ 200.000 del 1/1/10 al 1/9/13, y de \$ 400.000 del 1/9/13 al 1/1/17 (conf. art. 8º del Anexo de la ley 26.565; RG 3529 y RG 3982).

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 adujo 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”.*

A partir de ello concluyó que: *“...en el caso de autos, no se ha configurado el hecho imponible descrito en la causal de exclusión prevista en el inc. a del art. 20 del Anexo de la ley 26.565, porque no han existido `ingresos brutos` que superen el tope máximo previsto en el Régimen Simplificado, por lo que debe hacerse lugar a la demanda interpuesta”.*

Para finalizar, impuso las costas del proceso por su orden, en atención a la complejidad de la cuestión analizada (CPCCN, art. 68 segundo párrafo).

**II.** Que contra dicho pronunciamiento se alzaron ambas partes. La demandada interpuso recurso de apelación el 3/8/21 [19:16 hs] – concedido el 9/8/21– y la actora el 9/8/21 [8:30 hs], concedido el 11/8/21.

La [expresión de agravios](#) de la demandada fue presentada el 6/10/21 [9:37 hs] –[contestado](#) el 26/10/21 [12:49 hs]– y el de la [actora](#) el 29/8/21 [11:02 hs] –[replicado](#) el 13/10/21 [18:25 hs]–.

**III.** Que en su memorial de agravios, la parte demandada efectúa una descripción de los antecedentes de la causa y del plexo normativo aplicable, poniendo de resalto que la exclusión en debate fue resuelta en base a la información obtenida de los ingresos brutos de la actora durante el período 1/13 a 12/13, los cuales habrían ascendido a \$ 406.549,00,



superando así el límite máximo de \$ 400.000,00.- que para entonces regía en la categoría respectiva.

Transcribe fragmentos de la sentencia apelada y la acusa de arbitraria, atento carecer de fundamentos y de resolver el caso con prescindencia absoluta de lo dispuesto por las normas jurídicas, basándose en afirmaciones dogmáticas.

Refiere especialmente al Considerando V del pronunciamiento atacado, denunciando que el mismo no presenta cohesión en su redacción.

Transcribe el artículo 3° de la ley 26.565 y 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”.

Señala que en la página web del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires luce la siguiente información: *“Se recuerda al notariado que para el pago del aporte a la Caja Notarial Complementaria en las escrituras de compraventa de inmuebles situados en Ciudad Autónoma de Buenos Aires deberá tenerse en cuenta que (a) El aporte notarial es personal del escribano... (b) El Decreto Nacional 2284/91 suprimió el orden público de los aranceles. A partir de ello, el Consejo Directivo y la Comisión Asesora de Arancel de este Colegio interpretaron que cuando se facturan el aporte notarial y los honorarios y la suma de ambos conceptos no supera la alícuota arancelaria para el acto (2%), se presume que ha existido un acuerdo al respecto. En ese caso el aporte notarial forma parte del honorario del instrumento y, como tal, corresponde únicamente al comprador; (c) Como el aporte notarial forma parte del honorario, en el caso de escribanos que sean responsables inscriptos se encuentra gravado por el IVA”.*

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*





## Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

*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)”.*

Sostiene que el *a quo* no ha efectuado ningún análisis respecto de ello, dando por cierto que los montos cobrados son únicamente reembolsables, argumentando que mi mandante “le atribuye a la actora una capacidad contributiva que –en la realidad de los hechos– le es absolutamente ajena”. Además –agrega– con argumentaciones sin basamento legal, solo alegando “realidad económica”, cuando en verdad no se resolvió en base a la realidad económica, sino a simples manifestaciones de la actora sin prueba alguna que respalde sus dichos.

Destaca que la actora no aportó prueba alguna que permita certificar que los montos en cuestión se correspondan con “ingresos por cuenta ajena”.

Expone que es condición de validez de los fallos judiciales que sean fundados y que constituyan una derivación razonada del derecho vigente, con aplicación de las circunstancias comprobadas de la causa. Ello –puntualiza– no se evidencia en el *sub judice*.

En un segundo orden de agravios, declara que existe gravedad institucional, careciendo la sentencia apelada de los elementos esenciales para considerarla ajustada al principio de razonabilidad.

Destaca que la decisión que se cuestiona en los presentes actuados excede el mero interés de los litigantes.

Menciona que la confirmación de la singular doctrina que emana del decisorio atacado trae aparejada la inaplicabilidad del marco



normativo reglamentario, produciendo un colapso en el andamiaje jurídico y, como consecuencia, un claro perjuicio al fisco.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la sentencia apelada, con costas.

IV. Que, por su parte, la parte actora se agravia por el modo en que fueron impuestas las costas del proceso –en el orden causado–, calificando el decisorio de insólito y destacando que las mismas son la consecuencia directa de una injustificada resolución administrativa dictada por la demandada.

Declara que el fisco nacional contaba con sentencias contrarias a su accionar por casos análogos al de autos, previo a llevar a cabo la exclusión de la Sra. Brandi.

Niega que exista algún supuesto suficiente para distribuir las costas por su orden, y menos aún la complejidad o interpretación de normas que hiciera creer a la administración con derecho a litigar.

Descarta la presencia de una razonable fundamentación que permita apartarse del principio general consagrado en el primer párrafo del artículo 68 del Código Procesal vigente.

Sostiene que deviene arbitrario pretender la aplicación de las costas por su orden, pues sólo al fisco nacional le compete asumir tal responsabilidad.

Cita jurisprudencia y doctrina, mantiene la reserva del caso federal y solicita que se revoque la imposición de costas por su orden y que se impongan a la vencida.

V. Que preliminarmente es importante recordar que el suscripto no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones propuestas a consideración de esta Alzada, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. CSJN, Fallos: 258:304, 262:222, 265:301, 272:225, 278:271, 291:390, 297:140; 301:970; esta Sala, “ACIJ c/EN- ley 24240- M° Planificación s/ proceso de conocimiento”, del 29/5/08; “MULTICANAL S.A. y otro c/ EN- SCI DLC (Actas 2600/09 y otras) s/amparo ley 16.986”, del 21/5/09; “Ciudadanos Libres Calidad





## Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

*Institucional Asoc Civil c/ EN- Dto 67/10 s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 21/10/10; “*CPACF- INC MED (2-III-11) c/ BCRA- Comunicación “A” 5147 y otro s/proceso de conocimiento*”, del 18/4/11; “*Nardelli Moreira Aldo Alberto c/EN- DNM Disp 1207/11 –Legajo 13975- (S02:9068/11) s/ medida cautelar (autónoma)*”, del 25/8/11, “*Rodríguez Rubén Omar c/ DGI s/ Recurso directo de organismo externo*”, del 7/8/14, “*Laham, Alberto Elías c/DGI s/Recurso directo de organismo externo*”, del 7/5/15, entre otros).

VI. Que, ello sentado, tengo para mí que la cuestión sometida a examen 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. Brandi 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 8° 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. 3°).

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. Brandi del Régimen



simplificado, debiéndose evaluar a qué conceptos responden los ingresos brutos obtenidos y desagregados.

**VII.** Que de acuerdo con las constancias de autos, los ingresos totales alcanzados por la actora durante el año 2013 se desglosan de la siguiente manera: ingresos por honorarios: \$ 330.917; sello matriz: \$ 13.244; testimonio: \$ 1.630; aviso de revocación: \$ 72; correos, viáticos, apostillas y copias: \$ 485; derecho de escritura y aporte notarial: \$ 32.708; gastos por escritura frustrada \$ 150; caja notarial P.B.A. y aporte notarial: \$ 7.653 y certificados registrales y administrativos: \$ 19.690. Ello totalizó la suma de \$ **406.549.-** (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 –pues el razonamiento en él impreso es recogido por la Resolución N° 1563/17 DI CRSS (fs. 13/14) y luego por contestación de demanda (fs. 75/83 vta)–, se leen las siguientes máximas: **i)** con relación al artículo 3° 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”. Concretamente precisó “... *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*







## Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

*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 **\$ 406.549.-**

Pues bien, llegado a este punto corresponde indagar si efectivamente los ingresos totales obtenidos por la actora excedieron el límite de \$ 400.000 que estipulaba el ordenamiento vigente para permanecer en el Régimen simplificado.

**VIII.** Que de la prueba producida en autos reviste valor revelador 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*” (fs. 122).



Según puedo advertir, independientemente de que el ingreso de la tasa lo efectúe el notario, quien/es en definitiva afronta/n el pago es/son el/los sujeto/s que celebra/n en la operación respectiva; de ahí la afirmación “... *el escribano opera como una especie de puente...*” que empleó 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. Brandi 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 \$ **19.690**, colijo que la sumatoria total de los ingresos no supera el umbral de \$ 400.000, lo que equivale a decir que la actora efectivamente se hallaba dentro de los parámetros del Régimen simplificado por entonces vigente.

Lo antedicho me releva de analizar el resto de los conceptos enumerados en el primer párrafo del *Considerando VII*, bastando lo que aquí expongo para desechar el criterio fiscal.

**IX.** Que en lo concerniente al agravio presentado por la parte actora, relativo a la imposición de costas, encuentro que el mismo es atendible, desde que no advierto 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 en este voto, propicio que se confirme la sentencia apelada en los términos y con el alcance que surgen del *Considerando VIII*, y se la modifique en cuanto a las costas del proceso.

El Dr. Carlos Manuel Grecco adhiere al voto del vocal preopinante.





Poder Judicial de la Nación

46808/2017; BRANDI, MARIELA MARITEL c/ EN - AFIP - DGA  
s/ PROCESO DE CONOCIMIENTO

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede el Tribunal **RESUELVE**: 1º) Desestimar el 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.

**A los fines del art. 109 del Reglamento para la Justicia Nacional, se deja constancia que suscriben la presente dos vocales por hallarse vacante el tercer cargo.**

Regístrese, notifíquese y, oportunamente,  
devuélvase.

SERGIO GUSTAVO FERNÁNDEZ      CARLOS MANUEL GRECCO

