



Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 90904/2017, “Nazabal Edmundo Pedro c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” - Juzg. 7

MHV

En Buenos Aires, a los días 17 del mes de marzo de 2021 reunida en Acuerdo la Sala I de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, para dictar sentencia en “**Nazabal Edmundo Pedro c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva**”, y;

La Dra. Liliana María Heiland dijo:

I.- A fs. 1/7, el Sr. Edmundo Pedro Nazábal demandó a la AFIP, por nulidad de la res. DI CRSS 2239/17, confirmatoria de su similar DV F5LP 251/16, que dispuso su **exclusión de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes –Monotributo–** (conf. inc. k), del art. 20 del Anexo I de la ley 26.565¹); a partir del período marzo/2014.

En esencia, adujo que: a) el Fisco le otorgó al concepto “compras” un alcance que no tiene en la actividad que realiza, cual es “servicio minorista de agencia de viajes”; b) resulta forzado considerar que su agencia compra los servicios de transporte, alojamiento, etc; ya que es una intermediaria: quien vende el servicio es la aerolínea, el operador mayorista y el hotel, y quien lo consume es el turista; c) si bien los proveedores emiten la factura a nombre de su agencia, el viajero –en la gran mayoría de los casos– realiza los pagos directamente (vía tarjeta, transferencia o depósito); d) en todas las facturas consta el nombre del viajero.

II.- Por pronunciamiento del 12/6/20, el Sr. Juez de la **instancia anterior rechazó la demanda**, con costas.

¹ Art. 20. “Quedan excluidos de pleno derecho del Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes (RS) los contribuyentes cuando:...k) El importe de las compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de que se trate, efectuados durante los últimos doce (12) meses, totalicen una suma igual o superior al...40% cuando se trate de...prestaciones de servicios, de los ingresos brutos máximos fijados en el artículo 8° para la Categoría I...”.



En lo fundamental, sostuvo que el actor “no ha realizado actividad probatoria alguna a los fines de acreditar [su] condición de intermediario...”. Para lo cual, consideró que:

a) Las ress. de la DGI gozan de presunción de legitimidad, siendo el interesado quien debe alegar y probar su nulidad en juicio; sin que el actor agregara documentación que permita desvirtuarlas.

“...No existen constancias documentales que indiquen que las compras hayan sido efectuadas por otras personas, tampoco comprobantes de pago que compruebe que esos terceros hayan realizado los pagos de las compras citadas”. Tampoco prueba que demuestre fehacientemente, cuáles fueron los gastos y ganancias generadas.

b) “...[L]a prueba pericial contable...carece de fuerza probatoria suficiente; [por]... carecer de prueba documental que l[a] sustente”; resultando “...razonable y fundada en derecho la valoración efectuada por...” el Fisco.

III.- Contra ese pronunciamiento, **apela el actor** y expresa agravios (por presentaciones digitales del 3/8/20 y 11/9/20, respectivamente); los que fueron replicados por la misma vía, el 21/9/20. En esencia, sostiene que:

a) La sentencia interpretó gramaticalmente el inc. k) del art. 20 de la ley 26.565, conduciendo a una solución irrazonable, que atenta contra el principio de legalidad.

Consideró las compras de una intermediaria (no está controvertido que la actividad registrada ante AFIP es la de “servicio minorista de agencias de viajes”) como si fueran las compras de cualquier agente económico que no reviste ese carácter.

b) Las afirmaciones de la sentencia referidas a su falta de actividad probatoria, son erróneas.

No tuvo en cuenta: el dictamen pericial (que, a diferencia de lo que sostuvo la sentencia, fue realizado en base a la documentación que el experto tuvo a la vista), ni el informe de fs. 179 (dando cuenta que las





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 90904/2017, “Nazabal Edmundo Pedro c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” - Juzg. 7

agencias actúan por cuenta y orden de los transportistas, alojamientos y demás servicios vinculados con el turismo).

IV.- 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).

En lo que aquí importa, la res. AFIP DI CRSS 2239/17 confirmó la exclusión del Sr. Nazábal del Régimen Simplificado desde el período 03/2014 (previamente dispuesta por la res. DV F5LP 251/16; v. fs. 133/138 y 116, respectivamente).

Para así decidir, por remisión al Dictamen DV REVA 1146/17, consideró que:

a) En el período 2014, el Sr. Nazábal efectuó compras inherentes al desarrollo de su actividad, por la suma de \$951.890,03; incurriendo en la causal de exclusión prevista en el inc. k), del art. 20, de la ley 26.565².

b) “...Correspond[e] puntualizar que no ha sido excluido en virtud de los ingresos brutos obtenidos –causal prevista en el inc. a) del art. 20 de la ley 26.565– sino por las compras y/o gastos inherentes al desarrollo de su actividad –inc. k) del art. 20 de la ley 26.565–”.

V.- En tales condiciones, y previo a revisar las constancias de autos, importa traer a primer plano el **principio de la realidad económica**: para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se debe atender a los actos, situaciones y relaciones económicas que **efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes** (arts. 1° y 2° de la ley 11.683; CSJN Fallos: 328:130). Debiendo además prevalecer, la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

² Límite máximo de “compras más los gastos inherentes al desarrollo de la actividad”: \$160.000 (conf. ley 24.977, su modificatoria 26.565, y RG 3529/13).



Sin que pueda el Fisco computar como “compras o gastos inherentes al desarrollo de la actividad” las realizadas “por cuenta y orden de sus clientes” (atento su carácter de intermediario); pues le estaría atribuyendo al actor, una capacidad contributiva que –en la realidad de los hechos– le es absolutamente ajena (conf. doc, mutatis mutandi, Sala II “Peña Carlos María”, del 13/8/19; y Sala IV “Sánchez Nora Lía”, del 26/4/19).

VI.- De lo hasta ahora expuesto y, en especial, de lo actuado tanto en sede administrativa (act. n° 11834-1115-2016, agregada a fs. 53/140) como judicial, resulta un aspecto que **no se discute**: la actividad desarrollada por el Sr. Nazábal y que se encuentra registrada ante AFIP, es la de “**servicio minorista de agencias de viajes**”.

En tales condiciones, **el nudo del problema radica en determinar, si las facturas emitidas a nombre del actor fueron por compras y/o gastos realizados por éste, como inherentes al desarrollo de su actividad (conforme sostiene el Fisco); o si por el contrario, las compras fueron realizadas por sus clientes, actuando el actor como un mero intermediario.**

Circumscripta así la cuestión, tengo para mí que –a diferencia de lo sostenido por la sentencia de grado– el actor logró probar que las compras que el Fisco le adjudica, fueron efectuadas por otras personas. Varias razones a tal conclusión conducen:

A) En el marco de la prueba producida, adquieren particular relevancia:

a) La prueba informativa, de la cual resulta que la Asociación de Agencias de Viajes de Buenos Aires sostuvo que “las agencias de viajes minoristas en su **carácter de intermediarias actúan por cuenta y orden** de las transportistas, alojamientos y demás servicios vinculados con el turismo” (v. contestación de oficio de fs. 179).

b) Concordantemente, con base en la documentación comercial del actor, el perito contador (designado de oficio); sostuvo a fs. 191/194 que:





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 90904/2017, “Nazabal Edmundo Pedro c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” - Juzg. 7

i) La actividad del actor “es la de Empresa de Viajes y Turismo...con Legajo Nro. 7.055 – Disposición Nro. 98/90 Secretaría de Turismo de la Nación. Con inicio de actividades agosto de 1991”.

“Su actividad se desarrolla actuando como intermediario entre pasajeros usuarios de servicios de turismo y entidades mayoristas que prestan esos servicios,...actuando a nombre propio y por cuenta y orden del solicitante del servicio, ante los operadores mayoristas de servicio de turismo, a cambio de una remuneración por la gestión de agencia”.

ii) “La actora exhibió facturas de Compra, por los servicios a utilizar de acuerdo con lo solicitado por sus clientes...”; las que fueron realizadas “...por los operadores mayoristas de servicio de turismo...”.

Esas “...Boletas de Compras, si bien están emitidas a nombre de la actora,...contienen el PAX (nombre del pasajero), verdadero titular o usuario de los servicios”.

iii) “...[L]os...PAX son los titulares, usuarios o propietarios de los Tickets; en este caso la Actora no es la beneficiaria, usuaria o titular del servicio sino que es la intermediaria entre demandante y oferente por cuenta y orden de su cliente”.

“La actora interviene por encargo de sus clientes, y es responsable de la gestión, no es propietaria de los tickets, no compra tickets o estadías bajo su propio riesgo comercial y pagándolos para luego revender. La contraprestación o pagos por los mismos no se hacen con sus recursos sino con efectivo o tarjetas de propiedad de sus clientes”.

“Para el caso de que el pago por el servicio se realice por medio de tarjeta de débito y/o crédito, la actora confecciona formulario con datos de tarjeta de su cliente y condiciones de pago para que [el] operador mayorista gestione el débito; ante la entidad emisora de la tarjeta, dicho formulario es firmado por el cliente”.

iv) “Por lo tanto, la actora mediante las boletas de compras emitidas por operadores mayoristas durante el año 2014, no adquirió la propiedad o



titularidad de los servicios, ni pagó el precio de los mismos, sino que intervino en carácter de intermediario a pedido de sus clientes, por lo que los montos de dichas facturas no deberían computarse como inherentes al desarrollo de la actividad, que se menciona en el art. 20 inc. k) de la ley 26.565”.

“Para el actor las compras y gastos inherentes a su actividad, tiene que ver con costos de servicios (Luz, Gas, Teléfonos), alquileres, publicidad; que le permiten el ejercicio de su actividad”.

B) Atento el tenor de tales acreditaciones y a la falta de impugnación eficiente, corresponde estar al dictamen pericial contable, emitido por el experto, designado de oficio.

Máxime que el Fisco: **a)** en lugar de interesarse en la pericia, participar en ella, y poder así, de considerarlo necesario, impugnarla y/o pedir explicaciones al experto; decidió, lisa y llanamente, “no acompaña[r] la producción de la misma” (v. fs. 164 vta.), importando un “desinterés en su producción” (v. fs. 173). Consideró suficiente, para excluir al Sr. Nazábal del monotributo, los montos que arrojaban las facturas de compra, sin ahondar en la realidad económica; y **b)** atento la ausencia de impugnaciones y/u observaciones, y de prueba específica que la contradiga, se impone reconocer como válidas las conclusiones allí exhibidas. Más aún cuando, del específico saber técnico, ajeno a la del Juez, sólo cabe apartarse ante la evidencia de errores manifiestos o insuficiencia de conocimientos científicos; lo que aquí no se denuncia y tampoco parecen concurrir por no observarse razones que desmerezcan sus conclusiones (Fallos: 315:2774; 319:469; 320:326; 329:5157; 332:1571; 341:180; entre otros).

D) En suma, no corresponde la exclusión de pleno derecho del Sr. Nazábal del Monotributo, pues el Fisco, para sostener que excedió el límite máximo normativamente previsto para compras y/o gastos inherentes a su actividad, computó las correspondientes a terceros (sus clientes).

VII.- Las costas de ambas instancias deben imponerse a la demandada, por resultar vencida y no advertirse motivos para apartarse del





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA I**

Causa n° 90904/2017, “Nazabal Edmundo Pedro c/ EN-AFIP-DGI s/ Dirección General Impositiva” - Juzg. 7

principio objetivo de la derrota (conf. art. 279 y 68, 1er párrafo, del CPCCN).

VIII.- Por todo ello, **VOTO** por: a) hacer lugar al recurso interpuesto por el Sr. Nazábal, revocar el pronunciamiento apelado y, consecuentemente, declarar la nulidad de la res. DV F5LP 251/16 y su confirmatoria DI CRSS 2239/17; y b) imponer las costas de ambas instancias a cargo de la demandada vencida.

La jueza Clara María do Pico y el juez Rodolfo Eduardo Facio adhieren al voto precedente.

En virtud del resultado que informa el acuerdo que antecede, **SE RESUELVE:** hacer lugar al recurso interpuesto por el Sr. Nazábal, revocar el pronunciamiento apelado y, consecuentemente, declarar la nulidad de la res. DV F5LP 251/16 y su confirmatoria DI CRSS 2239/17. Con costas de ambas instancias a cargo de la demandada.

Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Liliana María Heiland

Clara María do Pico

Rodolfo Eduardo Facio

