

Tu **aliado** profesional

Ciclo de Actualidad y Práctica Tributaria

6º Reunión. 09 de Septiembre 2026

Deducción de Monotributistas en el Impuesto a las Ganancias.

Los 10 aspectos clave.

Coordinación Gral.: Dr. Gustavo Diez y Dra. Patricia Lange

Expositor: Cr. Alberto Mastandrea

INDICE:

1. Marco normativo y ejercicio de la delegación por el Poder Ejecutivo: **el exceso reglamentario del decreto.**
2. Límite a la deducción: ¿**regla general o excepción?**
3. Limitaciones a la deducción y **estructura del Impuesto a las Ganancias.**
4. Los **conceptos que integran la base de cálculo:** "compras, locaciones o prestaciones del ejercicio" vs. "**gastos deducibles**".
5. Topes **por categoría o por contribuyente:** el caso de la persona humana.
6. Calificación como recurrente: alcance de la expresión "**operaciones**".
7. ¿Las operaciones deben verificarse en el **mismo período fiscal?** Obras plurianuales (art. 74 LIG).
8. Planteos **constitucionales:** igualdad (legitimación del contratante), razonabilidad y confiscatoriedad. Carga de la prueba.
9. La **competencia del TFN:** control de legalidad vs. control de constitucionalidad. Límites del art. 185 de la L. 11.683.
10. Multa del art. 45 y **error excusable.**

MARCO NORMATIVO Y ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

MARCO NORMATIVO ACTUAL:

Ley 27.430 - Art. 29 [...] sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. [...].

El Poder Ejecutivo Nacional podrá **reducir los porcentajes indicados precedentemente** hasta **“en”** un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas.

La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo **sujeto en forma recurrente**, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determine la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Decreto 1 - Art. 43 [...] solo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: hasta un dos por ciento (2%), y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: hasta un total del ocho por ciento (8%). [...]

RG 2746 - Art. 36. — [...] revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad **resulte superior a:**

- a) VEINTITRES (23), de tratarse de compras, o
- b) NUEVE (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LOS GASTOS A CONSIDERAR

- Base del tope: sin distinción de categorías. Los porcentajes del art. 30 de la Ley 24.977 y art. 39 del Dec. 806/04 se aplican sobre el total de compras, locaciones o prestaciones del ejercicio fiscal, **sin segregar por categoría de ganancias** (la consulta era de una persona física). **Un solo tope global, no uno por categoría.**
- Bienes de uso: no integran la base. Es el punto clave. El "total de compras, locaciones o prestaciones" sólo comprende **las correlacionadas con costos y gastos del ejercicio y "no" con la adquisición de bienes de uso.**
- Art. 90 LIG (deducciones especiales de segunda categoría, **deducción de regalías por la transferencia definitiva o temporarias de bienes**): La deducción de los incs. a) y b) es una especie de amortización del bien activado y luego transferido (definitiva o temporariamente), así que la compra de ese bien no se computa para el tope del art. 30. Además, el art. 90 no limita ni interactúa con el art. 30: son deducciones especiales, ajenas a las deducciones generales de los arts. 17 y 80 (gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente).
- **Demás gastos de segunda categoría:** son computables. Los gastos ordinarios vinculados a rentas de segunda categoría (distintos de la deducción del art. 90) pueden considerarse para el cálculo del límite.

**** * ****

RAZONABILIDAD DE LA NORMA. PERÍODO FISCAL O ÚLTIMO 12 MESES

Pregunta:

El art. 30 del anexo de la Ley 25.865 regula el caso de monotributistas proveedores recurrentes, y el art. 36 de la RG 1699 fija ese carácter cuando las operaciones con cada proveedor "en el ejercicio fiscal" superan 23 (compras) o 9 (locaciones/prestaciones).

Una lectura literal de "ejercicio fiscal" llevaría a que si un sujeto hace **10 operaciones** con un proveedor nuevo en los últimos 3 meses del ejercicio y **20 en los primeros 4 del siguiente**, quedaría excluido del cómputo del gasto en ambos ejercicios.

Se plantea si no sería razonable entender el límite como **12 meses** y hacer un cálculo proporcional según los meses de relación con el proveedor hasta el cierre.

Respuesta AFIP:

Se aplica el criterio de ejercicio fiscal; **la comparación debe hacerse al cierre del balance comercial.** No se aplica la comparación sobre los últimos 12 meses.

**** * ****

**LIMITACIONES EN EL CÁLCULO DE LAS COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS EN EL MERCADO DE LA MIEL
RESPECTO A LA DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS**

Pregunta:

Se pide modificar el art. 36 de la RG 2746 para establecer una recurrencia especial para la compra de miel a monotributistas por acopiadores, industrias y exportadores, con vigencia concomitante a esa RG, para equilibrar la carga tributaria de quienes obligatoriamente operan con monotributistas en el mercado apícola.

Respuesta AFIP:

La RG 2746 fue dejada sin efecto por la RG 4309 (art. 103), cuyo art. 72 reglamenta en iguales términos las "operaciones recurrentes" (art. 29 del Anexo de la Ley 24.977). El planteo aparece vinculado a cuestiones de mérito, oportunidad y conveniencia de una actividad específica, no de interpretación, por lo que requeriría una evaluación del Organismo.

***** * *****

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTE. ERROR EXCUSABLE.

HECHOS:

- La DGI (Regional La Plata) determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2000 de Golba Construcciones S.A. por \$ 14.974, con intereses resarcitorios de \$ 16.676,80 y multa de \$ 10.482 en los términos del art. 45 de la L. 11.683.
- El Fisco impugnó deducciones por \$ 42.784,60 pagadas a monotributistas (albañiles, plomeros, electricistas, gasistas) contratados para construir viviendas económicas, con encuadre en el art. 30 del Anexo de la L. 24.977: por superar topes previstos legalmente.
- El art. 59 de la RG 619/99 excluía de esos topes a las operaciones "recurrentes": 24 o más compras, o 10 o más locaciones o prestaciones con un mismo proveedor en el ejercicio. La firma sostuvo que realizó más de diez operaciones con cada proveedor, aunque instrumentadas en facturas globales en número menor a diez.
- Como la firma había optado por el método de imputación del art. 74 de la LIG para obras plurianuales, el Fisco aplicó los topes sobre el 71,81% del valor de la obra certificada en 2000, proporción que la propia contribuyente asignó al costo de obra certificada en su balance y declaración jurada.

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTES. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DEL TFN:

- Rechazó la nulidad por violación del derecho de defensa. Señaló que el juez administrativo puede denegar fundadamente prueba impertinente o superflua (art. 46 del D. 1759/72) y que, en todo caso, **la prueba denegada en sede administrativa fue producida ante el Tribunal**, lo que sella la suerte del planteo ("Anteurquiza", CNACAF Sala IV, 26/03/1992).
- Desestimó la **inconstitucionalidad** del art. 30 de la L. 24.977 y del art. 59 de la RG 619/99. La **garantía de igualdad** sólo puede invocarla el sujeto discriminado por la norma —el monotributista— (Fallos 290:502; 254:162); el mayor costo alegado no es un gravamen concreto y actual, pues la situación de la firma es idéntica a la de todo sujeto que contrate con monotributistas.
- Sobre el fondo, sostuvo que el derecho tributario usa definiciones técnicas, no la acepción común de "operación". **El régimen conceptúa la operación por la cosa, obra o servicio final contratado, y no por las actividades que lo componen; "descomponer" cada obra en tareas desvirtuaría el criterio rector del art. 30**, que la RG 619/99 flexibilizó pero no derogó.

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTES. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DEL TFN:

- Verificó que la firma contrató "trabajos totales de instalación eléctrica", "trabajos totales de construcción de viviendas" y "trabajos de albañilería", facturados en consonancia con esas operaciones. **Consideró superfluas las periciales técnica y contable** y llamó la atención a los peritos de la actora (art. 162 de la L. 11.683) por expedirse sobre cuestiones jurídicas.
- Convalidó el cómputo de los topes sobre el 71,81% de la obra certificada. Al haber optado la firma por el método del art. 74 de la LIG y diferido parcialmente la ganancia, **debe diferirse en igual proporción la parte de costos y gastos y el total de operaciones sobre las que se calculan los límites del art. 30, y el porcentaje surge de los propios balances de la contribuyente.**
- Confirmó la multa del art. 45 de la L. 11.683. Entendió acreditada la materialidad y descartó el error excusable, pues **las normas eran claras y la firma conocía su vigencia:** desde la contestación de la vista había fundado su postura en la inconstitucionalidad del régimen, lo que excluye la alegación de oscuridad (Fallos 319:1524).
- **Descartó la confiscatoriedad** por no haberse acreditado la absorción de una parte sustancial de la renta o el patrimonio, y recordó que las multas fiscales son sanciones de índole penal ajenas a ese principio (Fallos 206:92). **Confirmó en todas sus partes la resolución apelada, con costas.**

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTE. ERROR EXCUSABLE.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Sostiene que tanto el art. 30 de la L. 24.977 como el art. 59 de la RG 619/99 se refieren a "operaciones" y no a "facturas". La interpretación del TFN, que cuenta operaciones según el número de facturas, es contraria a la letra expresa de la ley y de su reglamentación, que deben leerse conforme al principio de realidad económica.
- Añade que la prueba producida demuestra que las facturas fueron emitidas por sus proveedores habituales, con quienes realiza operaciones "recurrentes" en número superior al fijado por la resolución general. Por ello debe admitirse la deducción íntegra de los importes de las facturas globales.
- Cuestiona que el Fisco haya computado los topes del 1% y del 5% sobre el 71,81% de la obra certificada en 2000 con apoyo en el art. 74 de la LIG. El art. 30 de la L. 24.977 manda calcular los límites sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones "correspondientes al mismo ejercicio fiscal", sin remanentes trasladables.

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTE. ERROR EXCUSABLE.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Argumenta que corresponde aplicar como norma penal "más benigna" la L. 25.865, que elevó los topes al 10% por proveedor y al 30% para el conjunto. Los importes impugnados no superan esos porcentajes, por lo que no cabe la "sanción" de impedir su deducción.
- Plantea **la inconstitucionalidad del art. 30 de la L. 24.977** y del art. 59 de la RG 619/99: las limitaciones "castigan" a las empresas que contratan monotributistas al prohibirles deducir gastos necesarios para mantener y conservar la renta gravada (arts. 80 y 87, inc. a, de la LIG), sin justificación racional que sustente la exclusión de esa sola categoría de proveedores.
- Se agravia por la multa del art. 45 de la L. 11.683. **Obró observando el texto de las normas que se le imputa haber desconocido**, ya que éstas aluden a la cantidad de "operaciones" y fue el Fisco quien desvirtuó su interpretación al tomar como relevante el número de "facturas".

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTES. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Confirma la resolución apelada y revoca la multa.
- Recuerda que en el debate parlamentario los senadores Romero Feris y De la Sota objetaron los topes del art. 30 de la L. 24.977 por su impacto sobre las empresas contratantes y sobre las posibilidades de trabajo de los monotributistas. Los efectos adversos no pasaron inadvertidos y, pese a ello, la ley fue sancionada; la RG 619/99 buscó luego atenuarlos.
- Valora la prueba: las facturas de plomeros, gasistas y electricistas fueron emitidas de manera global y no acreditan un número de operaciones superior al exigido por la reglamentación. Nada impedía discriminar cada trabajo contratado y su costo individual, de modo que quedara claro cuántas operaciones independientes hubo entre las partes.
- Define que, en principio, hay operación en “toda prestación discriminada que haya sido objeto de un contrato, se le haya asignado un precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura”, o pagos parciales de un contrato de ejecución continuada, pero acto seguido aclara que: la operación también puede ser la obra íntegra y que no cabe excluir que una factura individualice varias operaciones.

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTE. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- La Cámara **plantea la definición como un abanico** y remite a la intención común de las partes: **qué contrataron**. De ahí surgen tres situaciones posibles:
 - 1) Se pacta una prestación discriminada, con precio propio, y por su cumplimiento se emite factura → una operación por factura.
 - 2) Se pacta la obra íntegra ("trabajos totales de instalación eléctrica" por un precio) → una sola operación, aunque materialmente comprenda muchas tareas.
 - 3) Se pactan varias prestaciones independientes con precio individual y se las instrumenta en un mismo comprobante → varias operaciones en una misma factura pero la factura debe individualizar a cada operación.
- Sobre la inconstitucionalidad, sostiene que la apreciación del acierto o conveniencia de las leyes corresponde al Congreso y no a los jueces, salvo desconocimiento concreto de garantías o resultados inicuos (Fallos 224:810; 312:1437; 329:385). **Nadie tiene un derecho adquirido a deducir cualquier gasto del art. 80 de la LIG, sino sólo los que las leyes autorizan.**
- Destaca que la L. 25.865 reformuló el art. 30 (topes del 10% y 30%, excepción legal por recurrencia reglamentada por el art. 36 del D. 2150/06), lo que **evidencia la intención de corregir los defectos por vía legislativa**; no compete a los jueces sustituir las soluciones del legislador (Fallos 316:2732; 321:1792).

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTE. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Rechaza la aplicación de la L. 25.865 como **ley penal más benigna**. Conforme Fallos 310:462 y 320:763, **son irrelevantes las modificaciones de las normas coyunturales que integran el tipo "en blanco"** mientras subsista la infracción definida por la ley; el aumento posterior de los topes no hace desaparecer la infracción al art. 30 de la L. 24.977.

- **Revoca la multa por error excusable**. La expresión "operaciones recurrentes" del art. 59 de la RG 619/99 **pudo llevar razonablemente a la firma a entender que la cantidad de facturas no era el factor determinante**, ante la inexistencia de normas claras que le impusieran obrar de otro modo y la dudosa interpretación de las disposiciones en juego.

- Impone las costas de la instancia por su orden, en razón del **carácter novedoso de la cuestión, sobre la cual no existen precedentes** (art. 68, segundo párrafo, del CPCCN).

**** * ****

MONOTRIBUTO. LÍMITES A LA DEDUCCIÓN. OPERACIONES RECURRENTES. ERROR EXCUSABLE.

ANTECEDENTES

- Cerro del Agua. CNACAF. Sala I. 25/04/1974
- Anteurquiza HR. CNACAF. Sala IV. 26/03/1992
- Coviare SA. CNACAF. Sala V. 04/03/2002
- Colegio San Gregorio SA. CNACAF. Sala V. 08/09/2004
- Gutiérrez y Belinsky. TFN. 12/07/2004
- Miguel Pascuzzi. TFN. Sala A. 14/09/2004
- Laguna Brava SA. CNACAF. Sala IV. 20/12/2007
- CSJN. Fallos 310:462; 320:763; 319:1524; 329:385

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

HECHOS:

- La fiscalización se originó en un estudio sectorial sobre las compañías de seguros de retiro. Al auditar el rubro egresos, el Fisco analizó la deducción de comisiones y demás servicios abonados a productores y proveedores monotributistas “no” recurrentes en el Impuesto a las Ganancias.
- Por la Resolución DV RR1P 45/2010 se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias de los períodos fiscales 2005 y 2006 por \$ 64.067,20, se intimaron intereses resarcitorios por \$ 62.068,30 (art. 37 de la L. 11.683) y se aplicó una multa del 70% del gravamen omitido, de \$ 44.847,04 (art. 45 de la ley ritual).
- El ajuste aplicó los límites del art. 30 del Anexo de la L. 25.865, del art. 39 del D. 806/04 y del art. 36 de las RG (AFIP) 1699/04 y 2150/06. El organismo depuró la base sobre la que se calculan los porcentajes, detrayendo del total de gastos los conceptos que no constituyen compras, locaciones ni prestaciones.
- La Entidad no había ajustado importe alguno en su balance impositivo por las operaciones con monotributistas, de modo que el Fisco reintegró el total deducido y admitió únicamente los montos resultantes de los límites reglamentarios.

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Esgrime que el art. 30 del Anexo de la L. 25.865, el art. 39 del D. 806/04 y el art. 36 de la RG (AFIP) 1699/04 mandan calcular los límites sobre el **total de las compras, locaciones o prestaciones del mismo ejercicio fiscal, sin distinguir su imputación contable.**
- Argumenta que el vocablo **“total” comprende tanto las operaciones que incidieron en el resultado como las que integraron el activo** —materiales, bienes de uso, derechos y bienes inmateriales—, ya que lo adquirido a un monotributista se deduce vía amortización o como costo de venta.
- Opina que el art. 39 del D. 806/04 excedió las facultades delegadas al aumentar la cuantía del tributo reduciendo los conceptos deducibles, por lo que deviene **ilegítimo e inconstitucional** (arts. 4, 19, 28, 75 inc. 2°, 76 y 99 inc. 2° de la Constitución Nacional).
- Destaca que, conforme la pericia contable, no superó los límites legales y que la interpretación fiscal excede los términos precisos de la ley, por lo que no puede imputársele conducta culposa; en subsidio, **alega error excusable de derecho.**

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DEL TFN:

- Por mayoría —votos de los Dres. Porporatto y Magallón— confirmó la determinación de impuesto e intereses, con costas, y revocó la multa aplicada, con costas por su orden.
- Señaló que el art. 30 de la L. 25.865 habilita al Poder Ejecutivo a reducir los topes del 10% y del 30% hasta en un 2% y un 8%, de modo que **los porcentajes del art. 39 del D. 806/04 excedieron la delegación legal**, que solo permitía llegar al 8% y al 22%.
- Recordó que la **imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad** de las normas (art. 185 de la L. 11.683) no impide analizar la cuestión y formular objeciones constitucionales, pero **le impidió pronunciarse sobre la validez del decreto**, pese a asistirle razón a la recurrente.
- En cuanto a la base de cálculo, concluyó que la firma **computó ítems no contemplados por el texto legal**: **Sueldos (remuneraciones al personal en relación de dependencia). Los empleados en relación de dependencia no son proveedores, prestadores ni locadores de servicio.** El razonamiento se apoya en la estructura del art. 30 del Anexo — la norma habla de "adquirentes, locatarios o prestatarios" y de operaciones con "vendedores, prestadores o locadores", de modo que la base debe integrarse con operaciones habidas con esa categoría de sujetos.

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DEL TFN:

- Tampoco corresponde incluir **impuestos, amortizaciones ni otros conceptos que no constituyen provisión de bienes ni prestaciones de servicios con impacto en la liquidación del gravamen como gastos o costos del ejercicio.**
- Sostuvo que los saldos de Inversiones y Bienes de Uso expuestos en los balances contables no configuran compras, locaciones o prestaciones computables, y que la pericia contable no aportó elementos capaces de derribar las conclusiones del Fisco.
- **Revocó la multa por error excusable** (art. 45 de la L. 11.683): la redacción del art. 30 de la L. 25.865 pudo llevar razonablemente a la Entidad a incluir en la base conceptos no previstos, ante la inexistencia de normas claras que le impusieran obrar de otro modo.

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

VOTO EN DISIDENCIA DEL DR. PÉREZ:

- Compartió el relato de los hechos y el análisis sobre la base de cálculo, pero disintió en la conclusión: verificado el exceso reglamentario, entendió que los límites del art. 39 del D. 806/04 **no resultan aplicables y subsisten los del art. 30 de la ley (10% y 30%).**
- Reiteró los conceptos de su voto en minoría en Lutz, Juan Jacobo. **toda extensión reglamentaria de la carga fiscal pugna con el principio de legalidad, que abarca tanto la creación del tributo como la modificación de sus elementos esenciales.**
- Debe destacarse que la circunstancia de que este Tribunal Fiscal no pueda, como regla general, declarar la inconstitucionalidad de las normas **no impide que pueda analizar la cuestión y formular las objeciones constitucionales que considere pertinentes en el caso (CNCAF, Sala II, in re “Tagliaferro Susana Norma”, sentencia del 25/02/2022); para concluir resolviendo de acuerdo a las normas legales emanadas del Poder Legislativo y supranacionales aplicables al caso, conforme la jerarquía normativa consagrada por nuestra constitución.”** **Control de legalidad y no de constitucionalidad. Concluye sobre la ilegalidad e inaplicabilidad por exceso de delegación, con base en el art. 186 L.11683 y la jerarquía normativa.**
- Aplicados los topes legales, verificó que en 2005 y 2006 ni las operaciones individuales ni el conjunto de los monotributistas superaban el 10% ni el 30% del total, por lo que **votó por revocar el ajuste, los intereses y la multa.**

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Revoca la sentencia del TFN en cuanto dejó sin efecto la multa.
- Recuerda que el art. 45, primer párrafo, de la L. 11.683 sanciona con multa graduable entre el 50% y el 100% del gravamen omitido a quien no presente declaraciones juradas o las presente inexactas, siempre que no corresponda el art. 46 y **en tanto no exista error excusable**.
- Señala que rige el criterio de la personalidad de la pena: solo puede ser reprimido quien resulte culpable, de modo que la impunidad únicamente puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por el sistema legal (Fallos 271:297 y 278:266).
- Precisa que el error excusable debe ser invocado **en forma específica —no genérica— y, además, probado**, y valorado según las características del caso y la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló.
- Concluye que no se demostró qué circunstancias ajenas a la voluntad de la Entidad motivaron las diferencias observadas en el ajuste fiscal, extremo que no se verificó en la especie e impide tener por configurada la eximente.
- Destaca que la firma se limitó a sostener que el ajuste respondía a una “exégesis forzada del claro texto de la ley”, sin cumplir con la justificación exigida para admitir la causal eximente y la consiguiente revocación de la multa.

***** * *****

MONOTRIBUTO. LÍMITE A LA DEDUCCIÓN. EXCESO REGLAMENTARIO. ERROR EXCUSABLE.

ANTECEDENTES

- Lutz, Juan Jacobo. TFN. Sala B. 23/05/2022.
- Tagliaferro, Susana Norma. CNACAF. Sala II. 25/02/2022.
- Eves Argentina S.A. CSJN. 14/10/1993.
- Ecohábitat S.A. CNACAF. Sala IV. 07/05/2009.
- Italnorte S.A.A.C.I. e I. CNACAF. Sala IV. 14/10/2014.
- Río Uruguay Compañía de Seguros Ltda. CNACAF. Sala II. 06/09/2024.
- Yacylec S.A. CNACAF. Sala II. 22/11/2023.
- Serial, Amílcar Nelson. CNACAF. Sala II. 07/06/2012.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTE. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

HECHOS:

- La Entidad se dedica a la venta al por mayor de productos alimenticios y actúa como acopiadora y exportadora de miel, que adquiere a productores apícolas adheridos al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes. **En el ejercicio 2008 el 32,47% de sus compras correspondió a proveedores monotributistas.**
- Del análisis de las operaciones con monotributistas, el Fisco advirtió que, si bien la cantidad de comprobantes superaba el mínimo exigido para considerar “recurrentes” a los proveedores, **en varios casos las facturas eran del mismo día, correlativas y por idéntico importe.**
- Sobre esa base concluyó que **se trataba de una sola operación instrumentada en varios comprobantes**, al solo efecto de alcanzar la cantidad de operaciones exigida por la norma.
- La Res. 285/2014 **determinó de oficio el impuesto a las ganancias del ejercicio 2008 por exceso en la deducción de compras a monotributistas** (art. 30 de la L. 25.865), intimó los intereses resarcitorios y difirió la multa (art. 20 de la L. 24.769).

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Explica que **su actividad es marcadamente estacional**: la producción y comercialización de miel se concentra en pocos meses del año y los productores apícolas venden su cosecha no más de tres o cuatro veces por ejercicio, **por lo que resulta imposible alcanzar la periodicidad que exige la reglamentación.**
- Indica que los productores de miel son pequeños y están atomizados en distintas regiones del país, encuadrados en el Régimen Simplificado, mientras que los acopiadores-exportadores actúan como responsables inscriptos en el IVA, **lo que convierte al tope en una limitación estructural del sector.**
- Manifiesta que **el propósito del legislador fue evitar maniobras de evasión** y no impedir la deducción de erogaciones efectivamente realizadas y vinculadas con la obtención de ganancias gravadas, por lo que la interpretación fiscal altera el espíritu de la ley.
- Destaca que, al haber adquirido el 32,47% de sus insumos a sujetos del régimen simplificado, **la imposibilidad de deducir esas compras afecta significativamente sus operaciones y pone en duda su continuidad como empresa en marcha.**

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Se agravia porque la limitación avanza sobre las relaciones jurídicas privadas y orienta las operaciones hacia determinados sujetos en desmedro de los pequeños contribuyentes, **afectando derechos y garantías constitucionales y el principio de igualdad.**
- Argumenta que el adquirente **ni siquiera tiene la posibilidad de probar que la operación se realizó realmente**, porque la ley no lo prevé, con lo que también se vulnera el principio de realidad económica.
- Señala que, de seguirse el criterio fiscal, **los monotributistas quedarían limitados a operar con particulares o con otros monotributistas**, ya que los sujetos del régimen general desistirían de contratar con ellos, en contra del fin de la ley del monotributo de incorporar oficios al circuito registrado.
- Solicita que se dejen sin efecto los intereses resarcitorios, **en razón de que la conducta seguida obedeció a la controversia existente en el texto de las normas**, y peticiona la revocación del acto apelado, con costas.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Revoca la resolución apelada, con costas.
- Repasa el marco normativo: el art. 30 de la L. 25.865 limita el cómputo de las compras a monotributistas al 10% por proveedor y al 30% en conjunto — reducidos al 2% y al 8% por el art. 39 del Dto. 806/2004—, **salvo que el pequeño contribuyente opere en forma recurrente.**
- Recuerda que el art. 36 de la RG 2150/2006 califica como “recurrentes” a las operaciones con cada proveedor que superen las veintitrés compras en el ejercicio fiscal, de modo que **respecto de esos proveedores se admite la deducción total del gasto.**
- Señala que **la propia fiscalización reconoció de inicio el carácter recurrente de las operaciones** y sólo objetó la correlatividad de los comprobantes, sus fechas de emisión y la falta de periodicidad de las compras de miel.
- Precisa que, conforme el precedente “Golba Construcciones S.A.”, por operación debe entenderse toda prestación discriminada objeto de un contrato, con precio determinado y por cuyo cumplimiento deba emitirse una factura: **cada factura instrumenta una operación.**

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Advierte que **en el texto de las normas aplicables no existe limitación ni condicionamiento alguno respecto de la correlatividad, la fecha de emisión o la periodicidad de las facturas.**
- Destaca que el requisito de veintitrés operaciones surge de una norma reglamentaria dictada por el propio Fisco sobre la base de la amplia delegación del art. 30, tercer párrafo, de la L. 25.865, **por lo que tenía atribución suficiente para fijar esos condicionamientos y no lo hizo**; no cabe presumir la inconsecuencia del legislador.
- Puntualiza que la finalidad última de las normas en juego es **evitar la deducción de gastos inexistentes**, extremo no controvertido por el Fisco, que sólo cuestionó la instrumentación de las operaciones, pero no su veracidad.
- Pondera que **la estacionalidad es la característica principal de la actividad**, por lo que resulta inevitable que la producción de miel se venda dentro de un período acotado, y que la misma problemática se verifica en todos los proveedores monotributistas del sector.

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

SENTENCIA:

- Sostiene que **no resulta lógico pretender que la firma haya optado por la situación más gravosa dentro del marco legal**, ya que ello implicaría impedirle deducir gastos efectivamente realizados y necesarios para obtener y conservar la ganancia gravada: “no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”.
- Añade que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico **revocó el procesamiento del presidente de la firma por la presunta evasión del IG del ejercicio 2008, al no advertir ardid ni engaño, ya que las operaciones existieron y los proveedores fueron efectivamente monotributistas.**
- Agrega que en la causa “Curuchet” la Cámara Federal de Casación Penal rechazó el recurso del Fisco por entender que **el obrar del contribuyente constituye una de las modalidades que la ley prescribe para beneficiarse con normas tributarias, sin ardid ni engaño.**

**** * ****

COMPRAS A MONOTRIBUTISTAS. PROVEEDORES RECURRENTES. TOPE DE DEDUCCIÓN. IMPUESTO A LAS GANANCIAS.

ANTECEDENTES

- Golba Construcciones SA. TFN. Sala A. 07/06/2006.
- Golba Construcciones SA. CNACAF. Sala V. 30/09/2008.
- Alfred L. Wolff Argentina SA y otros. CNAPE. 10/02/2017.
- Curuchet, Juan Ernesto. CFCP. Recurso de casación.
- Fallos: 241:210 y 308:215. CSJN. Esfuerzo honesto del contribuyente.

GASTOS CON MONOTRIBUTISTAS. RECURRENCIA. EXCESO REGLAMENTARIO. REPETICIÓN.

HECHOS:

- Pampa Films S.A. se dedica a la producción y coproducción nacional e internacional de largometrajes con contenido original para cine y televisión. Por la envergadura de sus proyectos contrata proveedores —en su mayoría monotributistas— **ubicados en las proximidades geográficas de cada rodaje.**
- Luego de presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias del período fiscal 2016, por la que determinó **\$ 2.044.355,42**, la firma presentó una **rectificativa que redujo el impuesto a \$ 1.040.936,46**, computando la totalidad de los gastos incurridos con proveedores monotributistas no recurrentes.
- La División Revisión y Recursos 1 de la Dirección Regional Centro II rechazó el reclamo mediante la resolución 101/18 (DV R1II), del 27/12/2018. La firma promovió demanda en los términos del **art. 81 de la L. 11.683 y planteó la inconstitucionalidad del art. 29 del Anexo de la L. 25.865 y del art. 36 de la RG 2746.**
- Por sentencia del 02/03/2026 el juez de primera instancia rechazó la demanda, con costas.

GASTOS CON MONOTRIBUTISTAS. RECURRENCIA. EXCESO REGLAMENTARIO. REPETICIÓN.

ARGUMENTOS DEL CONTRIBUYENTE:

- Sostiene que la sentencia incurre en un error sustancial de derecho al aplicar el régimen de deducción de gastos, pues **reconoció que la ganancia neta exige detraer los gastos necesarios y de inmediato vació de contenido ese principio estructural**, al supeditar la deducción a su admisión por la ley y sus reglamentaciones.
- Argumenta que ello importa una inversión ilegítima del **orden lógico y normativo**, ya que la **regla general del gravamen es la deducibilidad de todo gasto con relación de causalidad con la fuente productora**; la tesis del a quo **equivale a transformar el IG en un tributo sobre los ingresos brutos o sobre una renta presunta**.
- Se agravia porque el juez de grado convalidó el criterio de recurrencia sin examinar su compatibilidad con el principio de legalidad tributaria: la facultad de fijar parámetros **no autoriza a crear requisitos sustanciales que alteren la esencia del tributo**, ni una ficción jurídica que excluya gastos reales y necesarios.
- **Refiere a un supuesto de exceso reglamentario**: la fijación de un umbral mínimo de operaciones, como condición excluyente de la deducción plena, no surge de la ley sino de la reglamentación, y resulta irrazonable por su carácter rígido y uniforme, ajeno a las particularidades de cada actividad económica.
- Indica que la decisión adolece de un vicio de fundamentación al **no contemplar la realidad económica de la actividad audiovisual** —proyectos acotados en el tiempo, localización de las filmaciones y especificidad de los servicios—, lo que **impide la reiteración sistemática de operaciones con los mismos sujetos**.

GASTOS CON MONOTRIBUTISTAS. RECURRENCIA. EXCESO REGLAMENTARIO. REPETICIÓN.

SENTENCIA DE LA CÁMARA:

- Confirma la sentencia apelada.
- La Cámara dijo que el principio de deducibilidad no es absoluto: todo gasto vinculado a la actividad gravada se deduce con las restricciones expresamente contenidas en la norma. Y agregó el argumento de sistema: la propia ley del IG enumera gastos no deducibles (art. 88), así que los topes no desnaturalizan nada — son parte de cómo el legislador construyó el impuesto.
- Sobre el régimen de monotributistas: la limitación del art. 29 (2%/8%) es la regla general, y la deducción plena por recurrencia es la excepción. El contribuyente pretendía lo inverso.
- Sobre la confiscatoriedad, si bien resulta comprensible la dispersión geográfica de las producciones, la interesada no arguyó ni probó que la aplicación del reglamento produzca la absorción de una porción sustancial de su renta o capital; la perito se remitió sin más a las declaraciones juradas original y rectificativa.
- Recuerda que el mero cotejo entre liquidaciones del impuesto no acredita una afectación al derecho de propiedad, pues no trasciende el ámbito infraconstitucional —doctrina de “Santiago Dugan Trocello” y “Candy”—, y que quien tacha de inconstitucional una norma debe probar de modo concluyente esa afectación.
- En cuanto a la razonabilidad, comparte que las expresiones de la actora son genéricas y dogmáticas. La declaración de inconstitucionalidad es la última ratio del orden jurídico y exige demostrar el agravio en el caso concreto, sin que baste la invocación de garantías constitucionales.

GASTOS CON MONOTRIBUTISTAS. RECURRENCIA. EXCESO REGLAMENTARIO. REPETICIÓN.

ANTECEDENTES

- Santiago Dugan Trocello SRL c/ Poder Ejecutivo Nacional. CSJN. Fallos 328:2567. 30/06/2005.
- Candy S.A. c/ AFIP. CSJN. Fallos 332:1571. 03/07/2009.
- CSJN. Fallos 314:1293, considerando 7°. Prueba concluyente de la afectación patrimonial.
- Laham, Alberto Elías c/ DGI. CNACAF. Sala III. 07/05/2015.
- D'Alessandro, Jorge Héctor (TF 33405-I) c/ DGI. CNACAF. Sala III. 02/05/2024.
- Emico S.A. c/ EN–ACUMAR y otro. CNACAF. Sala III. 02/06/2026.

CONCLUSIONES:

1. **Exceso reglamentario:** el Dec. 806/04 (hoy art. 43 del Dec. 1/2010) fijó topes del 2% y 8% cuando la ley sólo autorizaba bajar hasta el 8% y 22%. El TFN lo reconoció en SMG Life pero no lo aplicó (art. 185 L. 11.683); **sólo la disidencia del Dr. Pérez extrajo la consecuencia.**
2. **Regla y excepción:** para la Sala III (Pampa Films) el tope es la regla y la deducción plena por recurrencia, la excepción. **La deducibilidad de los gastos necesarios no es absoluta:** convive con restricciones expresas de la propia LIG.
3. **Base de cálculo:** sólo integran el “total de compras, locaciones o prestaciones” las operaciones con proveedores **que impactan como costo o gasto del ejercicio.** Quedan afuera sueldos, impuestos, amortizaciones y compra de bienes de uso (Dict. 9/2009; SMG Life).
4. **Persona humana:** el tope es único y global por contribuyente, sin segregación por categoría de ganancias (Dict. 9/2009).
5. **Concepto de “operación”:** se define por lo pactado —prestación discriminada, con precio propio y factura— y no por la cantidad de comprobantes. Una obra íntegra es una sola operación; varias prestaciones individualizadas pueden convivir en una factura (Golba).
6. **Recurrencia:** la norma no exige periodicidad ni condiciona por la correlatividad o la fecha de las facturas. Acreditada la veracidad de las operaciones, desdoblarlas en varios comprobantes es un esfuerzo honesto para acceder al mínimo legal (Wolff; Curuchet).
7. **Período fiscal:** la recurrencia **se mide al cierre de cada ejercicio**, sin cómputo móvil de doce meses (Grupo de Enlace 2005). En obras plurianuales con opción del art. 78 LIG, los topes se aplican sobre la porción de costos imputada al ejercicio (Golba).
8. **Planteos constitucionales:** la igualdad sólo puede invocarla el monotributista discriminado; la confiscatoriedad exige prueba concluyente y el cotejo entre liquidaciones no alcanza (Dugan Trocello; Candy; Pampa Films). La realidad económica del sector no sufre esa carga.
9. **Competencia del TFN:** el art. 185 impide declarar la inconstitucionalidad, pero no analizar el exceso de delegación y resolver según la jerarquía normativa (art. 186; Tagliaferro). **Ese es el camino para el planteo.**
10. **Multa y error excusable:** la ambigüedad de “operaciones recurrentes” justificó la eximente en Golba (Sala V), pero la Sala II en SMG Life exige que el error se invoque en forma específica y se pruebe. Hay que fundarlo en la estructura normativa, no en la “claridad” de la ley.

¡Muchas gracias!

Cr. Alberto Mastandrea



Profesional de Ciencias Económicas
de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires

www.consejo.org.ar


@consejocaba