

SENTENCIA N° 53 /2026

Expte. N° 315/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 8 días del mes de JUNIO de 2026 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"SAGRA IGNACIO S/ RECURSO DE APELACION"**, EXPTE. N° 315/926/2024 (Ref. Expte. 12681/376/D/2022);

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que SAGRA IGNACIO CUIT 20-40357856-9, deduce Recurso de Apelación (fs. 647/653 Expediente D.G.R. 12681/376/D/2022) contra la Resolución N° D 38/24 de fecha 11/09/2024 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán (fs. 642/645 Expediente D.G.R. 12681/376/D/2022)-

El acto recurrido resuelve: 1) RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente SAGRA IGNACIO CUIT N° 20-40357856-9 con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del C.T.P., a las Actas de Deuda N° A 462-2023 (Periodo Fiscal 2021) y N° A 463-2023 (Periodo Fiscal 2022) confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmandose las mismas. 2) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario M 462-2023, por la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial y APLICAR una multa por un monto de \$822.703,82 (Pesos Ochocientos Veintidós Mil Setecientos Tres con 82/100), equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido y en todo de acuerdo con la graduación prevista en la escala consignada en el artículo 86 del citado texto legal (...) 3) RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario M 463-2023, por la infracción prevista en el artículo 86 inc.

1 del Código Tributario Provincial y APLICAR una multa por un monto de \$1.270.226,92 (Pesos Un Millón Doscientos Setenta Mil Doscientos Veintiséis con 92/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido y en todo de acuerdo

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

con la graduación prevista en la escala consignada en el artículo 86 del citado texto legal (...).

II. Ante los argumentos expuestos por el organismo fiscal en la Resolución N° D 38/24, el recurrente solicita que se declare la nulidad de la resolución cuestionada y manifiesta la improcedencia de la determinación.

Enuncia que el inc. e del art. 7 de la ley 19549 exige que el acto administrativo sea motivado y dicha motivación suficiente.

Relata que la resolución en cuestión se limita a señalar escuetamente que durante la fiscalización, al no contar el organismo fiscal con los elementos necesarios para practicar la determinación sobre base cierta prevista, se tuvo en cuenta el art 96 del CTP, sin indicar cuales son las bases con las que cuenta el organismo ni cómo está constituido el índice de rentabilidad ni la manera en que dichas bases están conformadas y que ello no permite hilvanar la secuencia lógica empleada, la metodología elegida ni los parámetros utilizados.

Afirma que a la resolución en cuestión le falta el elemento esencial de cualquier acto administrativo: la argamasa de la razón ya que apuntala una impugnación general a partir de un índice con el que cuenta el organismo que juzga razonable del que ni siquiera existe prueba de su existencia.

Manifiesta que la falta de fundamentación suficiente además de ser un vicio de forma, es principalmente un vicio de arbitrariedad que como tal determina la nulidad del acto.

Agrega que mal puede indagar acerca de la verdad que pregonan las resoluciones, cuando ésta se encarga de privarlo de toda posibilidad de verificar la corrección formal en la elaboración de la premisa. Al contrario, manifiesta que la misma es antojadiza debido a la falta de identificación de los elementos que conformarían los índices para justificar las planillas obrantes a fs. 542/543 y 556/557 ya que la composición de dicho índice no está expuesta en ninguna parte del expediente administrativo ni en la resolución. Cita doctrina al respecto.

Reitera que la inexistencia de un mínimo de explicación en el método empleado, la ausencia de cualquier referencia precisa y el vacío de razones fundantes solo deviene en una privación manifiesta del derecho de defensa del contribuyente.

Cita doctrina del TFN que expresa que el apelante tiene derecho a una resolución fundada - art. 7, inc. e) de la ley 19.549 -, lo que ciertamente implica que ésta

debe ser la conclusión lógica de un examen analítico y de una apreciación crítica de los elementos de prueba. Agrega que la administración debió demostrar que la conclusión expuesta en la resolución fue la consumación de la valoración y el análisis de la prueba y que solo podía ser de esa manera y no de otra.

Refiere que la nulidad que denuncia se evidencia cuando el fisco desestimó sin más las pruebas ofrecidas por su parte y más precisamente pretende no tener en cuenta la prueba instrumental ofrecida bajo el argumento de que debió ser aportada en su momento. Agrega que esto desnuda la arbitrariedad de la resolución y la nulidad de la misma, vulnerando el debido proceso y el derecho de defensa en juicio. Agrega que ha aportado informes de organismos y entidades que dan cuenta de la veracidad de las producciones y rentabilidades denunciadas. Cita doctrina al respecto.

Manifiesta que en numerosos antecedentes se rechazó la aplicación de presunciones *hominis*, por no cumplir los requisitos señalados, arribando a un resultado improcedente y arbitrario. Agrega que en general se desechó la aplicación de un mero hecho simple, sin analizar otras circunstancias y elementos vinculantes que permitan inducir la existencia y magnitud del hecho imponible, lo que se consideró insuficiente para fundar una determinación de oficio sobre base presunta. Reitera que aportó elementos de prueba e informes de organismos estatales e intermedios que dan cuenta de la arbitrariedad de la resolución cuestionada sobre la base de un índice de rentabilidad del que se desconoce cómo se encuentra conformado y si resultaría aplicable, además, a otras empresas que realizan idéntica actividad que la suya.

Manifiesta que la D.G.R. grava con el impuesto sobre los ingresos brutos a las utilidades provenientes de las sociedades de las que forma parte el apelante indicando que la colocación de capitales en sociedades comerciales no se encuentra excluida ni exenta ni goza de un tratamiento diferencial en dicho impuesto. Por lo tanto, imputa los importes provenientes de los dividendos obtenidos por el apelante a la actividad de "Servicio de financiación y actividades financieras n.c.p." a la alícuota del 9%.

Sostiene que las utilidades constituyen el producto neto del ejercicio, deducidos los gastos generales, las cargas y las amortizaciones, y sólo pueden provenir de un resultado económico regular debidamente aprobado por los socios y de

Dr. JORGE E. POSSE PEREZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ganancias "líquidas y realizadas", resuelta su distribución por el órgano de gobierno una vez practicadas las deducciones legales obligatorias.

Recalca que la D.G.R. no puede gravar a las utilidades o dividendos con el impuesto sobre los ingresos brutos y cita el art 9 de la Ley de Coparticipación Federal que establece la no aplicación de gravámenes locales análogos a los nacionales.

Agrega que el art. 48 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que en tanto no corresponda incluirlas en el artículo 53 de esta ley, *"constituyen ganancias de la segunda categoría: i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan sus accionistas o socios las sociedades comprendidas en el inciso a) del artículo 73"*. Por su parte, el art. 49 establece que *"los dividendos, en dinero o en especie, serán considerados como ganancia gravada por sus beneficiarios, cualesquiera sean los fondos empresarios con que se efectúe su pago, incluyendo las reservas anteriores con independencia de la fecha de su constitución y las ganancias exentas de acuerdo con lo establecido por esta ley y provenientes de primas de emisión. Igual tratamiento tendrán las utilidades que los sujetos comprendidos en los apartados 2, 3, 6, 7 y 8 del inciso a) del artículo 73, distribuyan a sus socios o integrantes."*

Reitera que de la lectura de la ley de Coparticipación Federal y de la Ley del Impuesto a las Ganancias se concluye que los dividendos no pueden ser gravados con el impuesto sobre los ingresos brutos. Resalta que la provincia de Tucumán se adhirió sin limitaciones a la ley de Coparticipación Federal y los compromisos asumidos resultan de cumplimiento obligatorio.

Agrega que, en este caso, la percepción de los dividendos no es consecuencia de una participación accionaria como accionista inversor sin interés en la vida societaria ni con un mero carácter especulativo.

Sostiene que, al pretender gravarse las utilidades distribuidas con el impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta análogo al Impuesto a las Ganancias por tener la misma materia imponible lo que constituye una clara alteración a las competencias tributarias acordadas en la ley de Coparticipación Federal entre las provincias y la Nación. Cita jurisprudencia al respecto.

Sostiene que la D.G.R. incurre en una manifiesta arbitrariedad y que la misma no puede desentenderse del análisis de un planteo que está incumpliendo con una norma de jerarquía superior ya que no es un tribunal constitucional.

Advierte al T.F.A que el acto administrativo carece de fundamentación ya que la D.G.R. incumplió con la obligación legal impuesta por Ley 4537 que expresamente en su art 43 dispone que los actos administrativos deben ser motivados y considerarse los principales argumentos y cuestiones propuestas en tanto fueran conducentes. En este sentido sostiene que la D.G.R. incumplió con una obligación central ya que la impugnación contenía una explicación certera de los motivos por los cuales no podían gravarse los dividendos y dicha explicación fue soslayada por completo por la autoridad de aplicación.

Arguye que no realizó ningún tipo de operación financiera porque jamás ha intermediado entre la oferta y la demanda de los recursos financieros. El ingreso estuvo definido y limitado al retiro efectuado con debito a la cuenta particular de la sociedad, lo que no podría calificar como servicio financiero o actividad financiera de parte del cuotapartista por lo que resulta un sinsentido la aplicación de la alícuota prevista para ingresos de esa naturaleza.

Aclara que no es un prestador de ningún servicio de financiación ni puede calificarse como actividad financiera al retiro o distribución de utilidades de una sociedad de responsabilidad limitada, en la que no hay ninguna actividad de intermediación de activos financieros. Por lo cual sostiene que el código de actividad 659990 y la alícuota del 9% correspondiente a las prestaciones de servicios de financiación y actividades financieras no le serían aplicable en absoluto.

Manifiesta que dicho código de actividad incluye las actividades de inversión en acciones, títulos, fondos comunes de inversión, la actividad de corredores de bolsa, las sociedades de inversión, inmobiliaria, etc. Sostiene que el encuadre en el mencionado código 659990 corresponde a quienes prestan servicios de financiación, pero no en forma directa sino como intermediarios. Situación que manifiesta, no ocurre en este caso, toda vez que dice no ser un intermediario de ninguna operación bursátil, inmobiliaria, de leasing, etc. sino que los ingresos se originaron como consecuencia del retiro de utilidades que tuvieron su origen en su participación en la sociedad de responsabilidad limitada.

DR. JORGE L. LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JUENNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que el dolo no se presume, sino que debe ser precisamente indicado por el Fisco pretensor y cita fallo de la CSJN que avala su postura.

Solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, se revoque la resolución materia del recurso, y se ordene el archivo de las actuaciones.

III.- A fs. 1/8 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que en los periodos fiscales 2021 y 2022 se verifican acreditaciones bancarias que surgen de los resúmenes bancarios y del sistema SIRCREB de la D.G.R. superiores a los ingresos exteriorizados en las DDJJ mensuales del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sostiene que, durante la etapa de fiscalización, y a los fines de que el apelante justifique las inconsistencias detectadas, se le notificaron diversos requerimientos.

Explica que analizó la documentación aportada por el contribuyente a los fines de dar respuesta al origen de los depósitos bancarios.

Sostiene que el departamento fiscalización en base a la prueba documental aportada, efectuó la depuración de los importes debidamente justificados subsistiendo diferencias no justificadas, detalladas en "PAPEL DE TRABAJO BANCOS" obrante a fs. 493 y "Papel de Trabajo - Bases Imponibles según Depósitos Bancarios" obrante a fs. 496 y 497. Reitera que el contribuyente justificó parcialmente las diferencias detectadas entre los ingresos declarados con los importes acreditados en sus cuentas bancarias en los periodos 1 a 12/2021 y 1 a 12/2022.

En base a lo antes dicho, la D.G.R. procedió a practicar la determinación de oficio aplicando la presunción prevista en el art. 97 inc. 4) del C.T.P. e imputando dichas diferencias a la actividad de locación de inmuebles.

Sostiene que conforme lo establece el art 96 del CTP la determinación sobre base cierta se practica cuando el contribuyente suministra todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles lo que no se probó en el presente caso, pues al no aportar la verificada toda la prueba documental que justifique los indicios detectados durante la fiscalización, dicho organismo queda facultado a practicar la determinación sobre base presunta. Reitera que el contribuyente no logra

demostrar con la documentación suficiente y necesaria, que los ingresos obtenidos en sus cuentas bancarias no son propios del desarrollo de su actividad económica durante el período sujeto a análisis.

Reafirma que el procedimiento que ha llevado a cabo, no logra ser desvirtuado por el apelante en esta instancia, y que las pruebas ofrecidas en la etapa anterior son insuficientes a los efectos de demostrar el argumento vertido por el mismo en clara contradicción a lo dispuesto en los Arts. 98 y 120 segundo párrafo del C.T.P. Respecto a la falta de explicación aludida por el apelante sobre el procedimiento utilizado por la D.G.R., manifiesta que en cada Acta de Deuda surge en forma precisa el procedimiento implementado a fin de arribar a las bases imponibles determinadas para cada período fiscal.

Detalla que en las Actas de Deuda N° A 462-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 463-2023 (Período Fiscal 2022), se explica el procedimiento de determinación de las bases imponibles para las actividades "Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito, con destino exclusivo para vivienda (código 703001)" y "Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito, con destino distinto al previsto en el código 703001 (código 703002)", a las cuales se le imputan las diferencias de depósitos no justificados.

Respecto al argumento del apelante sobre que aportó la documentación necesaria y suficiente para acreditar el origen y aplicación de los depósitos bancarios, la D.G.R. dejó constancia de que solicitó conforme lo previsto por el art 104 del C.T.P., la documentación de la actividad comercial desarrollada mediante requerimientos que fueron parcialmente cumplimentados por el contribuyente. Realiza un detalle de los puntos de dichos requerimientos que no fueron respondidos en su totalidad por el apelante.

Expone cuales fueron los ingresos considerados para la conformación de las bases imponibles determinadas por la fiscalización en las Actas de Deuda y enuncia que las mismas provienen de los siguientes papeles de trabajo: "Planilla comparativa de Bases Imponibles (fs. 494/495)", "Planilla Anexa de Acta de Deuda N° 463/2023 (fs. 500)", "Papel de Trabajo Bancos (fs. 493)" y "Papel de Trabajo- Bases imponibles según depósitos bancarios (fs. 496)".

Dr. JORGE E. POSSE PORESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Señala que el contribuyente presentó nota en fecha 20/7/23 manifestando en relación a los requerimientos notificados que no poseía más información que la aportada oportunamente, con lo cual, la D.G.R. sostiene que subsisten diferencias sin justificar que hacen que la Resolución de D.G.R. resulte ajustada a derecho.

Respecto del agravio del apelante referido a que no se indica el índice de rentabilidad resultando antojadiza la determinación impositiva; aclara la D.G.R. que no puede identificar a que índice se refiere el presentante, ya que en la determinación no se utilizaron índices sino el procedimiento previsto por el art 97 inc. 4 del CTP. Explica brevemente el procedimiento implementado por el organismo tanto en los periodos fiscales 2021 como 2022 para determinar las nuevas bases imponibles.

Reitera que resulta desacertado lo manifestado por el apelante en cuanto a que no existe un mínimo de explicación en el método empleado ya que la determinación se encuentra sustentada en la información y/o documentación obrante en las presentes actuaciones, de donde resulta que el apelante no logró justificar las diferencias entre las bases imponibles por él declaradas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y los depósitos bancarios.

Refiere en cuanto a la nulidad propiamente dicha planteada por el apelante, que la Resolución atacada se encuentra debidamente fundamentada al igual que los actos determinativos cuestionados, dado que en las mismas se explican suficientemente, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas, y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho. Por lo que agrega, dicho planteo merece el rechazo liso y llano.

En cuanto a los argumentos del presentante respecto de que se estaría violentando la Ley de coparticipación Federal y la Ley del Impuesto a las Ganancias por el alcance normativo local, señala que los ingresos provenientes de la distribución de utilidades se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingreso Brutos, puesto que respecto de ello se verifica el acaecimiento del hecho imponible, conforme lo previsto en el art. 214 del C.T.P.

Aclara que el artículo 218 del CTP, considera a las sociedades comerciales como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos distinguiéndolas de los socios, quienes individualmente revisten el carácter de contribuyentes, por lo tanto la sociedad comercial tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el desarrollo de su actividad, como así también los socios deberán liquidar el impuesto correspondiente, como consecuencia de obtener ingresos derivados de la colocación de capital en la sociedad.

Enuncia el art 2 de la Ley General de Sociedades que dispone que la sociedad es un sujeto de derecho con el alcance fijado por dicha ley. Y agrega que, en la exposición de motivos de dicho artículo al darle expresamente la calidad de sujeto de derecho a la sociedad, la ley adopta una posición evolucionada sobre su personalidad jurídica, resultando así la sociedad no solo una regulación del derecho de asociarse con fines útiles para ejercer una actividad económica, sino una realidad jurídica que la ley reconoce como medio técnico para que todo grupo de individuos pueda realizar el fin lícito que se propone. Cita jurisprudencia al respecto y reafirma que la sociedad constituye en un sujeto distinto de las personas jurídicas o físicas que la integran, erigiéndose en un centro de imputación autónomo diferenciado de quienes son sus socios y susceptibles de ser titular de relaciones jurídicas y, en su caso, de llegar a responder por ellas.

Agrega que el art 218 del CTP incluye a las sociedades comerciales como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos distinguiéndolos de los socios o integrantes de ellas, quienes también, individualmente revisten el carácter de contribuyentes del tributo.

Respecto a una supuesta alteración de las competencias tributarias acordadas mediante la Ley N° 23.548, sostiene que dicha ley establece las características básicas a las que el impuesto sobre los Ingresos Brutos debe ajustarse, las cuales se verifican en el presente caso. Es decir, el hecho imponible se configura en la actividad desarrollada por el contribuyente, ya que la misma tiene fines económicos, y califica como actividad ejercida en forma habitual. Cita doctrina al respecto.

Enuncia el quinto párrafo del art 214 del CTP referido a la habitualidad y agrega que la voluntad manifiesta del contribuyente de mantener su "status socii" conlleva en sí mismo el derecho a una participación de las ganancias, siendo la

J. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

misma su objeto principal, esencial y en principio irrenunciable. Concluye que tanto la sociedad comercial tributa el impuesto sobre los Ingresos Brutos por el desarrollo de su actividad, como así también los socios deberán liquidar el impuesto correspondiente, como consecuencia de haber obtenido ingresos derivados de la colocación de capital de manera continua y sistemática.

Manifiesta que verificándose respecto de dicha actividad (Código 659990) todos los elementos estructurales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, de lo que deriva su gravabilidad en la gabela, corresponde agregar que la misma no se encuentra expresamente excluida de la órbita del tributo (art. 217 C.T.P.), ni se encuentra legalmente dispensada del pago (art. 228 CTP).

Afirma que la distribución de ingresos derivados de la colocación de capital se encuentra gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el código de actividad 659990 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.". Por lo cual sostiene que corresponde el rechazo del planteo del apelante referido a este punto.

En cuanto al agravio referido a la inexistencia del dolo, manifiesta la administración que la verificación de los supuestos de hecho descriptos en el artículo 88 del CTP son presunciones factibles de ser derrumbadas si se opone a ellas la prueba correspondiente que los contradiga correspondiéndole al sumariado la demostración indubitable de sus dichos y demostrando así la inexistencia de intención dolosa. Cita doctrina al respecto.

Agrega que siendo una presunción "*iuris tantum*" las invocadas en los sumarios instruidos, el apelante tuvo oportunidad de probar la inexistencia de dolo, circunstancia que no se acredita en autos. Por lo cual, sostiene, se encuentran verificadas las causales previstas en el art 88 incisos 1,2 y 3 del CTP.

En mérito a lo expuesto, solicita el rechazo del recurso de apelación interpuesto y la confirmación de la resolución objeto del presente caso.

IV.- A fs. 22 del Expediente (T.F.A.) N° 315/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 19/2025 dictada por éste Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que -a partir de la publicación de la Ley 9.924 (BO 17/10/2025) se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

Tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la *litis* recursiva, seguido de la referencia al artículo actualmente vigente según Ley 9.924.

Asimismo, corresponde señalar que el recurso deducido se fundamenta en los siguientes agravios: la nulidad de la resolución por la determinación impositiva en base presunta, la gravabilidad de las utilidades distribuidas por la S.R.L y la supuesta inexistencia de dolo.

El Art. 758 CPCCT, de aplicación supletoria por imperio del art. 129 (actual art. 130) CTP, establece; "Límites de la jurisdicción. El juez o tribunal no puede exceder la jurisdicción que les acuerdan los recursos deducidos por ante ellos.

Los agravios darán la medida de las facultades del juez o tribunal con relación a la causa, quienes no podrán pronunciarse sobre cuestiones no incluidas concretamente en ellos".

Dicha norma consagra el Principio de Congruencia en materia recursiva, según el cual, el Tribunal de alzada no puede pronunciarse sino con relación y en la medida de los agravios. El mencionado principio se rige por el axioma *tantum devolutum, quantum appellatum*; que significa que el superior ejerce su jurisdicción en la medida en que le es requerido por el apelante y con dicho límite.

Corresponde proceder al análisis de los agravios.

1) Nulidad de la Resolución e improcedencia de la determinación: en primer término, el contribuyente sostiene que conforme el art. 7 de la ley 19.549,

JORGE E. POSSE PONES  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

el acto administrativo debería estar motivado con fundamentación suficiente. Agrega que en la resolución no existe una exposición de la argumentación fáctica con que se debería haber sostenido su legitimidad. Arguye que el vacío de las razones fundamentales de la resolución solo puede devenir en una privación manifiesta de su derecho de defensa. Asimismo, el apelante afirma que la D.G.R. realizó la determinación en base a un "índice de rentabilidad" con el que cuenta el organismo y que juzga razonable. Sostiene que tampoco se explica en el expediente la composición de dicho índice ni se indican como estarían conformadas las bases imponibles determinadas. Resalta la falta de una secuencia lógica y detalle de los parámetros empleados por el organismo para realizar su determinación.

Con carácter liminar, corresponde señalar que la Ley Nacional 19.549 no resulta de aplicación en materia acto y procedimiento local, en virtud de lo establecido por el art. 121, 122 y 123 CN. Los principios en materia administrativa provincial se encuentran regulados por la Ley Provincial 4.537.-

El proceso de fiscalización de la D.G.R inicia con la orden de inspección N° 202201716 del 27/12/2022 de la cual surgen acreditaciones bancarias, resultantes de resúmenes bancarios y del sistema SIRCREB, superiores a los ingresos exteriorizados en las DDJJ mensuales del Impuesto sobre los ingresos brutos del contribuyente durante los periodos fiscales 2021 y 2022. Debido a ello, el organismo fiscal notificó al apelante los requerimientos N° 0001-0080008, N° 0001-0080009 ambos de fecha 27/12/2022, N° 2023-00001723 del 26/4/2023; N° 2023-00002352 del 30/5/2023 y N° 2023-00004819 del 22/11/2023. También notificó requerimientos a las firmas One Bit Tech S.R.L. y a Smartoplay S.R.L., en fechas 22/11/2023 y 27/11/2023 respectivamente.

En respuesta a dichos requerimientos y conforme la documentación aportada por el apelante, el mismo manifiesta que el origen de dichas diferencias correspondería a diversas causas:

- . A una donación recibida en el año 2021 por parte del sr. Gustavo Adolfo Cisneros con quien había celebrado un contrato de mutuo.

- . Ingresos por alquileres y de un trabajo en relación de dependencia.

Ingresos de la cuarta categoría declarados en su DDJJ de ganancias 2021 como empleado de One Bit Tech S.R.L., donde además informa ser socio mayoritario y socio gerente hasta el 8/22.

En base al análisis realizado y de la prueba documental aportada, el departamento fiscalización de la Autoridad de Aplicación emitió un informe detallando la existencia de diferencias no justificadas conforme "Papel de Trabajo Bancos" y "Papel de Trabajo - Bases Imponibles según Depósitos Bancarios". En base a dichas diferencias procedió a realizar la determinación de oficio prevista en el art 97 inc. 4) del CTP. (actual art. 98).

El art. 96 del C.T.P. (actual art. 97) establece: "La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Dirección General de Rentas todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles o cuando este Código u otra ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación. Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados por los contribuyentes resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta" (el destacado me pertenece).

De la lectura de dicho artículo se desprende que la aplicación de base cierta por parte del organismo fiscal resulta procedente cuando el mismo cuente con todos los elementos comprobatorios de las operaciones que constituyan hechos imponibles. Tal situación que no ocurre en el caso de autos ya que en respuesta a los requerimientos y conforme la documentación aportada, el apelante no logra justificar las diferencias subsistentes entre las bases declaradas en sus DDJJ de ingresos brutos y los importes acreditados en sus resúmenes bancarios.

Por lo cual, y conforme lo establece el segundo párrafo del art. 96 del C.T.P. (actual art. 97), la D.G.R. queda facultada para practicar la determinación de oficio sobre base presunta según el art 97 del C.T.P. (actual art. 98). A mayor abundamiento y conforme consta a fs. 224 del expediente de marras, el contribuyente presentó nota en fecha 20/07/23 manifestando que en relación a los requerimientos notificados no poseía más información que la aportada oportunamente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El art 97 del C.T.P (actual art. 98) establece: "La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, la existencia de mercaderías, la existencia de materias primas, las utilidades, los gastos generales, los sueldos y salarios, el alquiler de inmuebles afectados al negocio, industria o explotación y de la casa-habitación, el monto consumido por el contribuyente, el rendimiento normal de negocios, explotaciones o empresas similares dedicadas al mismo ramo; y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección General de Rentas, cámaras de comercio e industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, Agencia de Recaudación y Control Aduanero, los agentes de recaudación o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación y determinación de los hechos imposables. Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que: (...)

4) Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período y/o anticipo, el importe de las remuneraciones abonadas a personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, y los incrementos patrimoniales no justificados, con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos representarán, en el Impuesto sobre Ingresos Brutos, montos de ventas gravadas omitidas (...)" (el destacado me pertenece)

De manera tal que el procedimiento llevado a cabo por la autoridad de aplicación *a priori* resulta ajustado a derecho.

Según surge de constancias de autos, y de la lectura de los fundamentos de las Actas de Deuda N° A 462-2023 y A 463-2023 (fs. 542/543 y 557 respectivamente), la D.G.R. realizó el siguiente procedimiento:

- En el período fiscal 2021 determinó diferencias entre los depósitos bancarios (depurados del IVA y de operaciones justificadas/no gravadas y de los

montos determinados para actividades distintas a la locación) y la base imponible de las actividades exteriorizadas en la DDJJ anual del Impuesto sobre los Ingresos las Brutos.

- En el periodo fiscal PF 2022, determinó diferencias entre los depósitos bancarios (depurados del IVA y de operaciones justificadas/no gravadas y de los montos determinados para actividades distintas a la locación) y los montos exteriorizados en las DDJJ mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los meses 01 a 8/2022.

A las diferencias detalladas precedentemente, la autoridad fiscal le adicionó un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos en concepto de 'venta gravada omitida' en el impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo dispuesto por el art. 97 inc. 4 del C.T.P (actual art. 98). Finalmente asignó a estas diferencias los códigos de actividad 703001 (Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito, con destino exclusivo para vivienda) y 703002 (Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito, con destino distinto al previsto en el código 703001).

El detalle de procedimiento llevado a cabo por la D.G.R. (base de los fundamentos de las mencionadas actas de deuda), puede observarse claramente en los siguientes papeles de trabajo obrantes en el expediente de marras:

- Papel de Trabajo Bancos (fs. 493).
- Papel de Trabajo Bases Imponibles según Depósitos Bancarios (fs. 496/497).
- Planilla comparativa de bases imponibles (fs. 494/495).
- Planilla de ajustes propuestos por la fiscalización (fs. 498/500).
- Planilla Anexa Acta de Deuda N° 462/2023 (fs. 501/502).
- Planilla Anexa Acta de Deuda N° 463/2023 (fs. 503/504).

De lo expuesto se puede colegir que la Autoridad de Aplicación ha informado el procedimiento aplicado en la determinación impositiva de sus actuaciones administrativas.

Respecto a la existencia de un supuesto "índice con el que cuenta el organismo" que según manifiesta el apelante, la D.G.R. habría utilizado en su determinación; resulta a las claras que las diferencias determinadas por el organismo emanan del procedimiento detallado anteriormente conforme lo previsto por el C.T.P. y la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ley impositiva provincial. No surge de la aplicación de ningún supuesto índice de rentabilidad. Por lo expuesto, el agravio no puede prosperar.

Respecto al argumento del apelante que alega la nulidad de la Resolución D 38/24 por haber desestimado el fisco las pruebas ofrecidas; cabe decir que, en oportunidad de la presentación de su impugnación, el Sr. Ignacio Sagra ofreció pruebas instrumental y pericial y ambas pruebas fueron aceptadas por la D.G.R. conforme consta en informe de determinaciones de oficio (fs. 584).

El apelante produjo la prueba pericial conforme obra a fs. 596/603 y el departamento determinaciones de oficio de la D.G.R. realizó un análisis técnico sobre ella. Posteriormente, al momento del dictado de la Resolución N° D 38/24, en el punto "ofrece prueba", en el subpunto a) "instrumental", la D.G.R. expresa que la documentación aportada por el apelante y obrante en autos fue considerada. Asimismo, en el subpunto b) "pericial contable", indica que se realizó un análisis técnico de la información detallada por el perito comparando con la documentación obrante en autos en relación a los periodos fiscales 2021 y 2022. En esta instancia, el apelante no ofreció pruebas en oportunidad de la presentación de su recurso de apelación.

Cabe aclarar que el departamento fiscalización, en base a las pruebas aportadas, efectuó la depuración de los importes debidamente justificados subsistiendo diferencias no justificadas, detalladas en "Papel de trabajo bancos" obrante a fs. 493 y "Papel de Trabajo - Bases Imponibles según Depósitos Bancarios" obrante a fs. 496 y 497. Con lo cual, mal puede el contribuyente alegar que las pruebas no fueron consideradas, sino que más bien las pruebas ofrecidas, producidas por el apelante, y analizadas en el expediente de marras resultan insuficientes y no logran desvirtuar la determinación practicada por la autoridad de aplicación.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación suficiente del acto administrativo planteado por el apelante, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

*"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los*

hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral - Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En materia de nulidades debe primar un criterio de interpretación restrictiva. Sólo cabe pronunciarse por la anulación de las actuaciones cuando exista un derecho o interés legítimo lesionado, de modo que cause un perjuicio irreparable. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación y mal podría decirse que el derecho de defensa del contribuyente se encuentra vulnerado.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el agravio referido a la nulidad de la resolución e improcedencia de la determinación sobre base presunta.

2) Análisis de la gravabilidad de las utilidades distribuidas por la firma Smartoplay S.R.L. al sr. Ignacio Sagra:

A) Antecedentes

La Resolución N° D 38-24 determinó que las utilidades distribuidas por la firma Smartoplay S.R.L al sr. Ignacio Sagra resultan alcanzadas por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, por aplicación del art. 214 (actual art. 212) del C.T.P.

Sostiene que el art 218 (actual art. 216) del mismo digesto, considera a las sociedades comerciales como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos distinguiéndolas de sus socios, quienes individualmente también revestirían el carácter de contribuyentes. Afirma que la gabela se aplica tanto a los ingresos generados por la sociedad comercial en el desarrollo de su actividad, como a los obtenidos por sus socios, originados en la colocación de capital en dicho ente colectivo.

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Determina que el código de actividad correspondiente sería el 659990 agregando que la misma no se encuentra expresamente excluida de la órbita del tributo conforme el art 217 (actual art. 215) del CTP, ni se encuentra legalmente dispensado del pago conforme art 228 (actual art. 226) del CTP. Aclara que dicho código de actividad incluye entre otras actividades la inversión en acciones, títulos y fondos comunes de inversión.

Por lo que la cuestión a resolver en este punto radica en determinar si las utilidades distribuidas por Smartoplay S.R.L. al sr. Ignacio Sagra, configuran en cabeza del mencionado socio, un ingreso alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos provincial.

**B) Marco Normativo aplicable**

Si bien las jurisdicciones locales tienen la potestad de definir el objeto del impuesto sobre los ingresos brutos, la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal establece ciertas pautas que deben respetarse. En el inciso b) punto 1) de su art. 9 establece: *"En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: - Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos; (...)"*

A su vez, nuestro Código Tributario Provincial (C.T.P.) Ley N° 5121, en su art 214 (actual art. 212) del C.T.P. enuncia: *"Grávase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc (...)). (El destacado me pertenece).*

El hecho imponible es el presupuesto fáctico previsto por la ley para que se configure el tributo. Se trata de un hecho o acto que exhibe una manifestación de

capacidad contributiva, descripta legislativamente en forma general y abstracta que, al producirse, genera el nacimiento de la obligación tributaria. El hecho imponible posee cuatro elementos estructurales: objetivo o material; subjetivo, temporal y territorial.

De acuerdo a la definición legal –tanto local como intrafederal– el elemento objetivo del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en el ejercicio de una actividad empresarial, en forma habitual, realizada a título oneroso, generadora de ingresos.

Del análisis de la normativa destaco tres elementos clave para la configuración del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos: actividad, habitualidad y onerosidad.

#### a) Actividad

El ejercicio de una actividad empresarial, consiste en el desarrollo del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, locación de bienes, obras o servicios. La actividad puede ser realizada por personas humanas (unipersonal) o por personas jurídicas.

Al respecto se ha dicho que *“la actividad tiene un contenido económico y comprende todos los actos que realizan los sujetos para mejorar su condición material, los de producción de bienes y servicios y los de intercambio de aquellos (...) el ejercicio de la actividad debe ser efectivo y no meramente potencial”* (Althabe, Mario Enrique; “Impuesto Sobre los Ingresos Brutos”, La Ley, Bs.As., 2003, pg. 6).

La configuración del hecho imponible se encuentra condicionada por la realización de una actividad generadora de ingresos en forma efectiva por parte del contribuyente. La hipótesis de incidencia no se configura ante una situación de inactividad o pasividad. No existe imposición si el sujeto pasivo no desarrolla o ejerce comportamientos positivos –actos o hechos– de naturaleza económica.

En forma concordante se ha señalado que *“El ejercicio de una actividad se compone de una serie de ‘actos’ relacionados con ella, y están vinculados entre sí. Es decir, no se trata de actos aislados sino tendientes a un fin común: lograr el objetivo del negocio o la actividad económica. (...) La actividad y sus actos se encuentran muy ligados a la ‘acción’ del sujeto. Es decir que no se concibe una*

actividad sin 'hacer' o sin llevar a cabo un determinado 'ejercicio'. Podríamos concluir entonces que –en principio– el tributo no grava la pasividad, es decir, aquellos conceptos que no resulten consecuencia del ejercicio de una actividad". (Caranta, Martín R.; "Impuesto Sobre los Ingresos Brutos", Errepar, Bs.As., 2015, pg. 34 y ss.).-

#### b) Habitualidad

Son habituales aquellos hechos, actos y operaciones inherentes al giro normal del negocio, que constituyan la profesión o el medio normal de ingresos del sujeto que los realiza. Sin embargo, se trata de un requisito flexible, que depende de la índole del negocio desarrollado, y que –una vez adquirida– no se pierde por el ejercicio periódico o discontinuo de tales actividades.

El requisito de habitualidad excluye del tributo –en principio– a los ingresos provenientes de actos no habituales, de carácter aislado, excepcionales, inconexos o impropios de la actividad del sujeto. Se exceptúan los casos en los que una norma los incluya expresamente en el objeto del gravamen, como es el caso de los actos previstos por el art. 215 CTP (actual art 213 CTP).

Al respecto la doctrina ha dicho que *"La noción de habitualidad deberá determinarse según la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión y los usos de la vida económica. Tal habitualidad no se pierde por el hecho de que después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua (...) Sin embargo, las legislaciones han incluido casos especiales en los que debe entenderse que hay habitualidad a pesar de no haber repetición ni periodicidad. Puede decirse, en términos muy generales, que la habitualidad es la repetición continuada que acredita un propósito de cierta permanencia dentro de la modalidad de la actividad elegida, siempre y cuando no se trate de las actividades que las leyes consideran habituales, aun sin reproducción continuada ni permanencia"*. (Villegas, Hector Belisario; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Astrea, Bs. As., 2016, pg. 692).

#### c) Onerosidad

El art. 967 Cod.Civ.Com. establece que los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes le son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra.

La onerosidad ha sido caracterizada como la atribución de ventajas y sacrificios correlativos entre ambas partes del contrato, las atribuciones patrimoniales son realizadas por ambas partes, aunque no sean necesariamente equivalentes (Cfr. Lopez de Zavalia, Fernando; "Teoría de los Contratos", Zavalia, Bs. As., 1997, Tº 1, pg. 84).

Para la configuración del hecho imponible, la ejecución de la actividad debe generar ingresos en carácter de contraprestación. Ello implica que el gravamen solo se aplicará sobre los ingresos recibidos como precio, retribución, pago o contraprestación generados por el ejercicio del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, locación de bienes, obras o servicios. Un ingreso que no sea precio o retribución no está alcanzado por el impuesto, por no resultar una manifestación de capacidad contributiva.

En este sentido se ha dicho que *"la primera cualidad que se destaca en la materia, es que la actividad objeto del impuesto debe ser a título oneroso, y no gratuito (...) dicha actividad debe ser ejercida por quien persiga un beneficio personal de tipo empresario o mercantil: se trata de un lucro de características particulares"* (Giuliani Fonrouge, Carlos M – Navarrine, Susana C., "Impuesto a los Ingresos Brutos", Depalma, Bs. As., 1982, pg. 133).

Corresponde señalar que el nacimiento de la obligación tributaria requiere la confluencia simultánea de la totalidad de los elementos del hecho imponible. En caso de ausencia de alguno de ellos, no se configura la hipótesis de incidencia del impuesto.

C) La Sociedad: Acto Constitutivo. Sujeto. Objeto. Aportes y dividendos:

El art. 1 Ley 19.550 establece "Habrá sociedad si una o más personas en forma organizada conforme a uno de los tipos previstos en esta ley, se obligan a realizar aportes para aplicarlos a la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A partir de la definición legal podemos inferir los caracteres esenciales del ente societario: naturaleza del acto constitutivo, elemento organizacional, objeto social, aportes societarios y causa del contrato.

a) Acto constitutivo. Acto unilateral. Contrato plurilateral.

La sociedad generalmente tiene su origen en un contrato plurilateral de organización, que corresponde a la génesis de las sociedades pluripersonales. Excepcionalmente puede emanar de un acto jurídico unilateral de organización, supuesto que se materializa en el caso de las sociedades anónimas unipersonales.

El contrato plurilateral de organización se distingue esencialmente de los contratos onerosos o de cambio. El contrato de cambio regula las prestaciones o atribuciones que —entre sí— se realizan dos estipulantes que se hallan en situación de contrapartes. El contrato plurilateral versa sobre prestaciones convergentes y coadyuvantes a un mismo fin, entre partes múltiples y no antagónicas.

Esta diferencia es esencial pues en el contrato de cambio existe contraposición de intereses y diversidad de fines entre los co-contratantes; mientras en el contrato plurilateral de organización hay convergencia de intereses y unidad de fines, materializados en el objeto social, para cuyo logro suman sus prestaciones (aportes) constituyendo el capital social y patrimonio inicial del nuevo sujeto nacido del acuerdo de voluntades. La esencia del contrato plurilateral está informada por el criterio de la convergencia de los fines de las partes plurales; en oposición al contrato oneroso que, al regular el intercambio de ventajas o prestaciones, se caracteriza por la divergencia de intereses de las dos contrapartes. -

Al respecto la doctrina ha dicho: *"Este tipo jurídico admite la vinculación entre más de dos partes con intereses superpuestos (y no contrapuestos como en los contratos de cambio) (...) Las diferencias entre los contratos plurilaterales y los de cambio son: en estos últimos, existen solo dos partes v.gr. el locador frente al locatario, el vendedor frente al comprador, etc., contratos en los que fácilmente se advierte la contraposición de intereses; diversamente, en el contrato plurilateral existe una causa, una finalidad que es común a todas las partes y que consiste en la obtención de ganancias y su contrapartida, la eventual contribución en las*

perdidas, causa que motiva la vinculación, dado que el interés no es contrapuesto. Pues bien, con motivo de esta vinculación contractual, las partes se obligan a realizar prestaciones a un nuevo sujeto, y no en beneficio de sus co-contratantes. Puede añadirse que el contrato tiene también por función instrumentar las obligaciones y derechos de los constituyentes y de quienes luego se incorporen al contrato, estableciendo los medios y mecanismos de que se valdrá aquel sujeto para la consecución de su fin". (Zaldívar – Manóvil – Rovira – Ragazzi – San Millán, "Cuadernos de Derecho Societario" Abeledo Perrot, Bs.As., 2000, Tº 1, pg. 35).

Por su parte, las sociedades anónimas unipersonales, tienen su origen en un acto jurídico unilateral, mediante el cual el único socio, por una manifestación autónoma de voluntad, crea la persona jurídica mediante la asignación de una parte de su patrimonio. No existen en este caso prestaciones diversas ni partes plurales.

En ambos casos, la voluntad contractual o la manifestación unilateral de voluntad, tiene una virtualidad que exorbita al mero acto jurídico y que consiste en la creación de un nuevo sujeto de derecho, con personalidad propia y diferenciada de sus socios. Esta característica del acto constitutivo lo distingue esencialmente de los contratos onerosos o de cambio que canalizan transacciones comerciales, y tiene evidentes proyecciones tributarias.

b) La organización. Sujeto de derecho.

El acto constitutivo conlleva la creación de un ente diferenciado de sus socios componentes. En este sentido el art. 2 Ley 19.550 establece que "La sociedad es un sujeto de derecho con el alcance fijado en esta Ley".

Por su parte, el art. 141 Cod.Civ.Com dispone "Son personas jurídicas todos los entes a los cuales el ordenamiento jurídico les confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto y los fines de su creación", mientras que el art. 143 del mencionado digesto establece que "La persona jurídica tiene una personalidad distinta de la de sus miembros".

La relación jurídica societaria constituye el marco jurídico habitual de la empresa moderna, lo que implica el reconocimiento de la personalidad jurídica del ente societario. Es el recurso técnico instrumental que permite a la pluralidad de socios

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

actuar como unidad en el mundo jurídico y, a través de la actividad de la persona societaria y del mecanismo interno de participación en utilidades y pérdidas, obrar a los efectos del fin común que los motiva y los lleva a la concreción del vínculo social.

El acto constitutivo (unilateral o plurilateral) da origen a un nuevo sujeto de derecho, con personalidad diferenciada, patrimonio, capacidad, nombre y domicilio propios; provista de un sistema orgánico que le permite adquirir derechos y contraer obligaciones para el cumplimiento de su objeto social.

La finalidad del socio único o de los socios plurales al otorgar el acto constitutivo es –precisamente- la creación de un sujeto de derecho diferenciado para llevar adelante –por su intermedio- actividades económicas en forma organizada.

Al respecto se ha señalado que *“El contrato de sociedad genera entonces una entidad organizada para cumplir la actividad prevista en el objeto social, entidad que para el orden jurídico es una persona distinta y diferenciada de los socios que la componen. Esta personalidad jurídica le confiere aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones per se (capacidad de derecho), a través de sus representantes legales (órganos). La personalidad jurídica reconocida a los efectos de la consecución de los fines sociales legítimos, opera entonces como un recurso técnico, como un medio instrumental a los fines del derecho, para generar un centro de imputación de consecuencias jurídicas, diferenciado de las personas que integran la misma. En virtud de la norma del art. 2 LGS, se produce una clara distinción entre la persona jurídica societaria y sus miembros partícipes o socios (art. 143 CCyCN), por lo que la actuación del sujeto de derecho comprometerá su propia responsabilidad y no la de sus partícipes que con sus actos pueden configurar la actividad de aquél”*. (Muguillo, Roberto Alfredo; “Derecho Societario”, La Ley, Bs.As., 2017, pg. 22).-

c) Objeto Social. Actividad empresarial

El objeto de la sociedad es la realización de actividades empresarias, consistentes en la producción o intercambio de bienes y servicios.

El art. 11 Ley 19.550 establece: “El instrumento de constitución debe contener: (...) 3) La designación de su objeto, que debe ser preciso y determinado (...)”. A

su turno el art. 56. Cod.Civ.Com. dispone: "El objeto de la persona jurídica debe ser preciso y determinado"

En el contrato social el objeto tiene naturaleza funcional y está constituido por la actividad que los socios se proponen realizar en común por medio de la sociedad, y cuyo objetivo final es generar beneficios. Se ha distinguido entre el objeto social y la actividad de la sociedad, afirmando que el primero es la previsión del acto constitutivo que delimita la categoría de actos que la sociedad se propone realizar para la consecución de su fin societario; mientras que la actividad es el ejercicio efectivo de los actos realizados por la sociedad en funcionamiento.

La sociedad es la forma jurídica típica de la empresa, ya que el ente colectivo es una estructura que el derecho provee para que las personas desarrollen sus actividades económicas en forma común y organizada. A partir de la definición legal contenida en el art. 5 de la Ley 20.744, puede afirmarse que la empresa es la organización sistemática, funcional y activa de medios o factores de la producción, apta para producir o actuar en el intercambio de bienes o servicios destinados al mercado.

El objeto social define al conjunto de actividades que los socios han acordado cumplir y llevar a cabo bajo el nombre social, expresándose en general que la capacidad del sujeto de derecho está circunscripta al cumplimiento de su objeto, delimitando el ámbito de funcionamiento de la persona jurídica (Art. 141 Cod.Civ.Com).

El art. 1 de la Ley 19.550 establece como requisito de existencia de la sociedad que el objeto de la persona jurídica societaria sea la producción o intercambio de bienes o servicios. Ello implica que el ordenamiento jurídico solo otorga a los socios la franquicia de constituir un sujeto de derecho con personalidad diferenciada, cuando éstos canalizan a través del ente colectivo la realización de tales actividades empresarias. De lo contrario, no podría hablarse de la existencia de un interés social o fin societario que, obviamente, supone el ejercicio de una actividad económica concreta y habitual. Dichas actividades resultan ser – precisamente- el fin societario al que refiere el art. 54 tercer párrafo Ley 19.550.

El objeto social como conjunto de actividades que los socios resuelven realizar en forma organizada a través de la sociedad, tiene evidentes proyecciones tributarias respecto del sujeto sobre el que recaerá el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE POMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este sentido se ha dicho: *"Existe una indudable Interdependencia entre los conceptos de personalidad jurídica y actividad; sin esta última el ente solo mantiene su forma, perdiendo definitivamente la razón de ser que el derecho tuvo en miras al otorgarle su existencia. De manera tal que la falta de toda actividad encuadrada dentro del universo de la 'producción o intercambio de bienes o servicios' a que se refiere el art. 1º de la ley 19.550 -el fin societario- impide la separación patrimonial que el otorgamiento de la personalidad jurídica supone, pues este característico efecto del contrato de sociedad solo funciona en la medida que exista empresa y empresario. Con otras palabras: la personalidad jurídica diferenciada entre la sociedad y sus integrantes solo tiene justificación mientras exista riesgo empresario, lo cual supone que exista actividad empresaria".* (Nissen, Ricardo A., "Ley de Sociedades Comentada", La Ley, Bs. As. 2017, Tº 1, pg.,110).-

d) Aportes. Capital y patrimonio. Estatus de socio

El art. 11 Ley 19.550 establece "El instrumento de constitución debe contener: (...) 4) El capital social, que deberá ser expresado en moneda argentina, y la mención del aporte de cada socio.

El conjunto de las aportaciones integran el fondo común de la sociedad y constituye el medio necesario para posibilitar el desenvolvimiento del ente; es decir la realización de las actividades constitutivas del objeto social.

El aporte tiene una doble importancia; institucionalmente constituye el capital social y el patrimonio inicial de la persona jurídica. Respecto de los aportantes, les otorga el estatus de socio y sus consecuentes derechos políticos y económicos. Entre los primeros el principal es el derecho a formar la voluntad societaria mediante el voto, a los que se suman el derecho de información, de preferencia, de acrecer, de convocatoria y de recesso. Entre los segundos se destaca como esencial el derecho a las utilidades, al que se suma el derecho a la cuota de liquidación. Se puede sostener que sin aporte no hay sociedad y que el aporte constituye al socio en su calidad de tal.

El capital social es la suma del conjunto total de los aportes comprometidos por los socios. El capital social cumple tres funciones: 1) es la garantía que da la sociedad a los terceros que contratan con ella y cuyo monto debe recomponerse

antes de efectuar cualquier distribución de utilidades entre sus Integrantes (principio de intangibilidad o integralidad del capital social, arts, 68, 70, 71, 202.y; .224 Ley 19550). 2) es una pauta de la organización corporativa en sus perfiles políticos y económicos, pues determina el modo de participación en la distribución de las utilidades y, en principio el voto para conformar la voluntad social; y 3) es base monetaria de partida de la explotación empresarial.

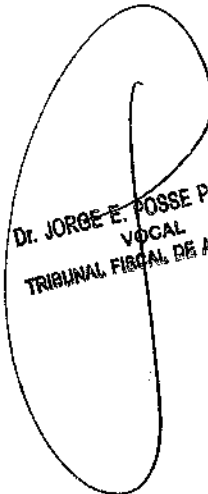
Podemos distinguir el capital social del patrimonio por cuanto el primero se constituye por la suma de los aportes que efectúan sus integrantes, se fracciona en partes, cuotas o acciones que representan la participación de los socios o accionistas, es esencialmente fijo e inmutable, estando vedada su distribución por cualquier título, y en las sociedades que contemplan la limitación de responsabilidad, representa el tope del compromiso de los socios hacia terceros. Por su parte el patrimonio social es el conjunto de bienes y derechos de que es titular la sociedad (arts. 15 y 16 Cod.Civ.Com), es esencialmente dinámico, y constituye la prenda común de los acreedores sociales.

De lo expuesto se deduce que los aportes comprometidos por los socios en el instrumento constitutivo no configuran una prestación onerosa o de cambio respecto del resto de los socios o de la sociedad, sino un acto fundacional, institucional, organizacional y concurrente, por el cual conforman el capital y patrimonio inicial de un sujeto de derecho distinto de sus miembros constituyentes, para posibilitar la realización del objeto social, consistente en la producción o intercambio de bienes y servicios.

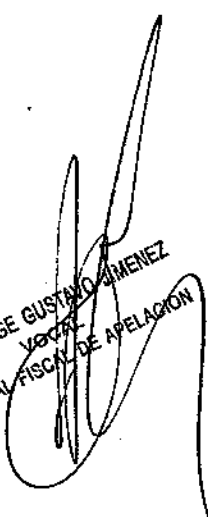
Al respecto, la doctrina ha dicho que *"es de la esencia de todo contrato de sociedad que cada uno de los contratantes contribuya a la formación del fondo común, dándose a esa contribución el nombre técnico de aporte. Por aportación, pues, se entiende aquello con que cada socio contribuye a la formación del fondo social (patrimonio social) de la nueva persona jurídica (...)* Al celebrar el contrato de sociedad, los socios se comprometen a realizar aportes para aplicarlos (en común y actuando a nombre colectivo) a la producción de bienes o servicios, lo que comporta la idea de colaboración para la consecución del fin que se proponen alcanzar. (...) El conjunto de las aportaciones que integran el fondo común de la sociedad constituye el medio necesario de posibilitar el desenvolvimiento de la sociedad en el tiempo, y el valor del conjunto de aportes



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

constituirá el capital social, el que inicialmente podrá coincidir con el patrimonio social". (Richard, Efrain Hugo – Muño, Orlando Manuel; "Derecho Societario", Astrea, Bs.As., 2000, pg. 148).

e) La causa del contrato: utilidades y pérdidas. El dividendo

El art. 11 Ley 19.550 dispone "El instrumento de constitución debe contener: (...) 7) Las reglas para distribuir las utilidades y soportar las pérdidas. En caso de silencio, será en proporción de los aportes. Si se prevé sólo la forma de distribución de utilidades, se aplicará para soportar las pérdidas y viceversa (...)".

La causa jurídica del acto constitutivo de la sociedad consiste en la participación en las utilidades -o la eventual contribución a las pérdidas- originadas en la actividad empresarial desarrollada por el ente colectivo.

Es de esencia del contrato social la aportación al fondo común, para la realización de determinada actividad que constituirá el objeto social del ente, con el objetivo final de participar en las utilidades o soportar las pérdidas. Los partícipes del contrato social lo hacen animados por una causa fin, una télesis común: la obtención de beneficios económicos repartibles originados en la actuación de la sociedad.

Sin embargo, es menester distinguir entre dos conceptos que surgen de los arts. 1 y 11 inc. 7, Ley 19.550. Por un lado, el derecho a las ganancias, utilidades o beneficios es una potestad abstracta e inalienable, que resulta de la propia finalidad del contrato de sociedad y conforma un elemento característico de éste. Por otro, el derecho al dividendo es una derivación eventual de aquel, de carácter concreto y ocasional, consistente en un crédito irrevocable contra la sociedad, que solo surge cuando se dan los siguientes requisitos: 1) Balance legalmente confeccionado; 2) Existencia de utilidades realizadas y líquidas; y 3) Decisión asamblearia de distribución (arts. 68 y 224 Ley 19.550).

La ganancia puede no ser distribuida por decisión de la asamblea, y en tal caso sigue integrando el patrimonio social. No existe un derecho al reparto anual de utilidades por vía del dividendo, y ello se advierte cuando los arts. 63, inc. 2, ap. II, c), 71 y 261 Ley 19.550 contemplan la existencia de utilidades no distribuidas.

De lo expuesto podemos colegir que el dividendo, como derecho eventual, ocasional y sujeto a múltiples condicionamientos, no tiene el carácter de

contraprestación o remuneración onerosa del aporte realizado por el accionista para la constitución de la sociedad; sino que constituye el remanente de los beneficios –cuando ellos existen- generados por el ente colectivo, en el ejercicio de su actividad empresarial, luego de cubiertas las pérdidas de ejercicios anteriores, y las reservas legales y voluntarias. El dividendo es uno de los derechos derivados de la condición de accionista de la persona jurídica societaria. Al respecto se ha dicho que *“En el marco de esa finalidad, la participación en las ganancias y la soportación de las pérdidas son de la esencia de la sociedad. (...) Los beneficios no solo hacen referencia a un incremento patrimonial, sino también a situaciones que pueden obtener ventajas o evitar gastos (...) mientras que las pérdidas son perjuicios o disminuciones patrimoniales que devienen de la gestión social de los bienes y como consecuencia de la asunción del riesgo empresario. La utilidad refiere, en cambio, a un criterio técnico, ya que se denomina tal a la que surge de un balance. (...) El dividendo, por fin, es la parte de la utilidad que se asigna a los socios y que se les transfiere cuando aquellas ganancias liquidas y realizadas son objeto de una decisión del respectivo órgano social. La ganancia puede no ser distribuida, caso en que siguen integrando el patrimonio social. Las utilidades, en cambio, una vez asignadas a los socios, salen del patrimonio societario y corresponden en propiedad a cada uno de los socios”*. (Gebhardt, Marcelo - Romero, Miguel Álvaro, “Sociedades”, Astrea, Bs. As. 2016, pg. 48).

f) El caso concreto de la S.R.L.

En el caso de autos, el sr. Ignacio Sagra resulta ser socio de la firma Smartoplay S.R.L., de la cual además percibió utilidades por su calidad de socio.

Como ya se enunció previamente, es la sociedad la que en oportunidad de la elaboración de sus estados contables determina el resultado del ejercicio económico cerrado. Sobre dichos resultados, serán los socios de la S.R.L. quienes conforme lo establezca el contrato social o según se disponga en resoluciones de asamblea tomarán decisiones sobre su destino.

Al respecto, el art 159 de la L.G.S. establece: “El contrato dispondrá sobre la forma de deliberar y tomar acuerdos sociales. En su defecto son válidas las resoluciones sociales que se adopten por el voto de los socios, comunicando a la gerencia a través de cualquier procedimiento que garantice su autenticidad,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*dentro de los Diez (10) días de habérseles cursado consulta simultánea a través de un medio fehaciente; o las que resultan de declaración escrita en la que todos los socios expresan el sentido de su voto.(...)"(El destacado me pertenece).*

Como se dijo previamente, uno de los destinos posibles de dichas utilidades es la distribución a los socios, dando origen al dividendo societario. Cabe hacer una aclaración previa y de mero carácter técnico. Al referirnos a la distribución de resultados en la S.R.L. hablaremos de distribución de "utilidades" a diferencia de las S.A. donde técnicamente se le llama distribución de "dividéndos". La terminología difiere, pero la naturaleza jurídica es idéntica y hace referencia a la participación de los socios en los resultados generados por la sociedad.

Entrando al análisis del contrato social de Smartoplay S.R.L., la firma se encuentra inscripta en Registro Público de Comercio desde el 4/10/18 (596/602). Conforme contrato societario adjunto a fs. 360/364, su objeto social consiste en el desarrollo de implementación de software y sistemas informáticos entre otros.

Las decisiones societarias son tomadas en asamblea en los términos y condiciones dispuestos en la cláusula décimo sexta: *"Deliberación de los socios. Los socios se reunirán en Asamblea para deliberar y tomar resoluciones. Serán convocadas por el/los administradores o a pedido de cualquier socio mediante citación dirigida al último domicilio comunicado a la sociedad. Las Asambleas serán convocadas con diez días de anticipación como mínimo y no más de treinta. Serán presididas por la persona que los socios designen (...)"*.

Del estado de resultados de la firma al 31/12/2021 certificado en el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán (fs. 414), se observa que Smartoplay S.R.L. determinó una ganancia de \$59.137.323,40 durante el ejercicio económico 2021.

Según Acta de Reunión de Socios N° 16 del 16/5/2022 firmada en unanimidad se aprobaron:

- 1) Los estados contables por el ejercicio finalizado al 31/12/2021 y demás cuadros y anexos.
- 2) La constitución de la reserva legal por un monto de \$840.000.
- 3) La distribución de utilidades por un monto de \$58.300.000 previa deducción del impuesto a las ganancias y el impuesto sobre los bienes personales sociedades y participaciones correspondientes y

4) La renuncia por parte del presidente a los honorarios como socio gerente.

Conforme Acta de Reunión de socios del 15/12/2022 obrante a fs. 143, la firma efectivizó la distribución de utilidades (parcialmente) a través de la entrega de dólares estadounidenses en dinero efectivo, realizando un detalle de los montos distribuidos a cada socio y sus correspondientes órdenes de pago.

Al socio Ignacio Sagra, quien desde el 1/6/2021 poseía 966 cuotas partes (23% del capital social), se le asignaron utilidades por un monto total de \$12.324.235,05 conforme orden de pago N° 202206072 (fs. 102) neto de retenciones del impuesto a las ganancias y del impuesto sobre los bienes personales. Dicho pago fue efectivizado por Smartoplay S.R.L. mediante la entrega de 89.478 USD cotizados a un tipo de cambio de \$120 (totalizando un valor de \$10.737.360) y un cheque del banco macro N° 91916310 por \$1.586.875,05.

La D.G.R. gravó dicha asignación de utilidades mediante Acta de Deuda N° 463-2023 (fs. 552/566) a la alícuota del 9% bajo el código de actividad 659990 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p", resultando un impuesto determinado a favor del organismo fiscal de \$1.109.181,15 ( $12.324.235,05 \times 9\%$ ) en el anticipo 06/2022.

D) La situación de las utilidades distribuidas al socio de la S.R.L. ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En función de los desarrollos precedentes, pasamos a verificar si se configura el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de utilidades percibidas por el apelante, persona humana, en su calidad de socio de la S.R.L.

a) Inexistencia de actividad empresarial desarrollada por el socio persona humana

Del análisis realizado precedentemente se puede vislumbrar cual es el origen de las utilidades distribuidas a los socios de la S.R.L. Dichas utilidades constituyen solo uno de los destinos posibles que los socios podrían asignar a los resultados obtenidos por la sociedad en un determinado ejercicio económico.

Resulta a las claras que dichas utilidades fueron generadas exclusivamente por la sociedad en el desarrollo de la actividad económica comprendida en su objeto social. Es decir, la utilidad percibida por el socio, persona humana, no deriva del ejercicio de una actividad económica que le sea propia, ni de la organización de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSI  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GASTON JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

factores productivos en su cabeza, sino que más bien es un derecho emergente de su calidad de socio.

De este modo, los socios de la sociedad solo se encuentran en condiciones de exigir el cobro de las utilidades que le correspondieran una vez que los estados contables fueron aprobados y su distribución decidida válidamente por el órgano societario competente. En ese momento, técnicamente la utilidad distribuida y aprobada al socio se transforma en un crédito exigible a favor del mismo y, correlativamente, en un pasivo para la sociedad frente a él. Dicho crédito estará determinado además para cada socio conforme su participación en el capital social acorde a la cantidad de cuotas partes de las que se cancelará en el momento que la sociedad ponga a disposición del socio las utilidades aprobadas.

Esta postura es compartida por la doctrina al establecer que: *"las ganancias del ejercicio pertenecen a la sociedad y no a los accionistas mientras la asamblea no disponga la forma de distribuirlos, vale decir, fije el dividendo correspondiente a cada una de las acciones; el beneficio del ejercicio es un concepto diferente del de dividendo, el primero alude a las utilidades sociales, y el segundo a la parte de esos beneficios puesta a disposición de los socios"* (Zaldivar Enrique, "Cuadernos de derecho societario", Aspectos jurídicos generales, Vol. I, Abeledo-Perrot, Buenos Aires) (El destacado me pertenece). Y siguiendo la misma línea Roitman afirma: *"Aquella utilidad se materializa en dividendo con la decisión del órgano de gobierno de la sociedad al fijar y decidir el reparto del dividendo. Tal disposición asamblearia sitúa al socio en la posición de acreedor de la sociedad (Roitman H., "Ley de Sociedades Comerciales, comentada y anotada", Buenos Aires, 2006).*

La actividad económica generadora del resultado es llevada a cabo por la sociedad como sujeto de derecho autónomo, la cual se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de las operaciones que realiza, sin que la posterior distribución del resultado permita identificar un nuevo y distinto ejercicio de actividad gravada en cabeza del socio.

Por lo tanto, quien posea títulos representativos de participaciones societarias y por ellos perciba utilidades, no habrá ejercido actividad alguna. Esta postura además fue sostenida por la Dirección de Técnica Tributaria de la provincia de Buenos Aires a través del Informe 83/2006 del 4/4/2006 al expresar que los dividendos constituyen *"un resultado capitalizado y distribuido entre los socios,*

*proveniente de la actividad de otro sujeto, en cabeza del cual recaerá el impuesto en cuestión si correspondiera"*

b) Inexistencia de onerosidad

El requisito de onerosidad contenido en la descripción del hecho imponible requiere que el ingreso sea la contraprestación por el ejercicio de la actividad gravada. En términos del art. 967 Cod.Civ.Com., la ventaja que implica para el contribuyente el ingreso recibido de su co-contratante, le debe ser concedido como contrapartida de la prestación otorgada a aquella parte en ejercicio de su actividad empresarial.

Ello implica que el tributo solo se aplicará a ingresos recibidos como precio, retribución, pago o contraprestación generados por el ejercicio del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, o locación de bienes, obras o servicios.

Según se expuso, a diferencia de los contratos de cambio, en el contrato plurilateral de organización los aportes no tienen como contrapartida el otorgamiento de una ventaja o contraprestación por parte del resto de los socios o de la sociedad; sino que los aportes tienen una convergencia y unidad de fin, consistentes en la creación de la sociedad, así como dotarla de su fondo operativo (capital social y patrimonio inicial), tendiente al cumplimiento de su objeto social.

La falta de onerosidad resulta aún más patente en el caso de las sociedades anónimas unipersonales, ya que ellas se constituyen por un acto jurídico unilateral del socio único, donde –por definición– no existen atribuciones reciprocas; sino un acto autónomo de escisión patrimonial destinado a crear la sociedad.

En ambos casos la finalidad del aporte es la creación del ente societario y no la realización de una actividad en forma personal por parte del accionista. El aporte no implica para el socio el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, locación o prestación de servicio alguno.

De igual modo, el cobro del dividendo o utilidad del socio persona humana, no consiste en la remuneración onerosa de una actividad financiera desarrollada por el socio (como pretende la D.G.R.), sino el resultado de la actividad empresarial ejercida –y gravada– en cabeza de la sociedad. El derecho al cobro de dividendos

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

tiene carácter eventual y ocasional; y se encuentra condicionado a que la sociedad obtenga utilidades en el desarrollo de su objeto social, no existan pérdidas de ejercicios anteriores, y se cumpla con los estrictos requisitos establecidos por los arts. 68 y 224 Ley 19.550.

En consecuencia, no se cumple el requisito de onerosidad ni el vínculo de corresponsabilidad entre la realización del aporte y el cobro del dividendo o utilidad por parte del socio.

c) Improcedencia de la calificación de las utilidades distribuidas como renta financiera

La D.G.R. hace hincapié en que estas utilidades deberían estar gravadas en concepto de renta financiera por ser el resultado de la colocación de un capital. Y que deberían ser declarados bajo el código de actividad 659990 correspondiente a "Servicios de Financiación y actividades financieras n.c.p." que incluye entre otras actividades la inversión en acciones, títulos y fondos comunes de inversión.

El aporte de capital efectuado a una sociedad no configura, para quien lo realiza, una renta financiera, por el contrario, dicho aporte es el acto constitutivo que otorga al aportante la calidad de socio, integrándolo a una persona jurídica distinta de su individualidad, con autonomía patrimonial, organizativa y funcional. Por lo tanto, las utilidades percibidas por el socio no tienen el carácter jurídico de una renta financiera.

La condición de socio no se agota en una relación crediticia ni en una inversión pasiva, sino que implica la participación en la vida societaria, el ejercicio de derechos políticos y económicos, la asunción de obligaciones y responsabilidades propias del tipo social adoptado, así como la sujeción a las decisiones del órgano societario competente, incluida la eventual decisión de no distribuir utilidades.

El cobro percibido por el socio Ignacio Sagra encuentra su causa exclusiva en la decisión societaria correspondiente a la distribución de resultados positivos, adoptada conforme a las normas de la Ley General de Sociedades y reflejada en la documentación contable y societaria correspondiente.

No se trata de un préstamo, anticipo financiero ni un retiro, sino del ejercicio de un derecho emergente de la calidad de socio, circunstancia que impide su recalificación como operación gravada.

En este marco, las utilidades que eventualmente perciba en su carácter de socio

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

no constituyen simplemente el fruto directo de la colocación de un capital, típico de la renta financiera, sino que es la consecuencia mediata de su integración a una organización empresarial que desarrolla una actividad económica por cuenta propia y bajo su propio riesgo. Confundir ambas categorías importaría desconocer la naturaleza jurídica del vínculo societario y desdibujar la diferencia esencial entre una inversión financiera y la participación societaria, conceptos que responden a lógicas jurídicas, económicas y tributarias claramente diferenciadas.

En definitiva, la utilidad distribuida no constituye una renta financiera ni un ingreso gravado por el objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cabeza del socio, sino un derecho derivado de su condición societaria, inseparable de la existencia y actuación de la sociedad como sujeto independiente.

d) Conclusión

En base a los desarrollos precedentes podemos concluir que los ingresos del socio- persona humana, Ignacio Sagra derivados del cobro de utilidades distribuidas por la firma Smartoplay S.R.L. no se encuentran alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en virtud de no configurarse los elementos del hecho imponible. Específicamente, el desarrollo de una actividad por parte del socio ni el carácter oneroso del ingreso. Tampoco configuran una renta financiera para el socio como ha pretendido encuadrarla la D.G.R.

Las sumas percibidas por el sr. Ignacio Sagra en concepto de distribución de utilidades constituyen la atribución de un resultado generado íntegramente por la sociedad en el ejercicio de su objeto social. Es decir, será la sociedad el sujeto pasivo de la obligación tributaria del impuesto sobre los Ingresos Brutos por el ejercicio de su propia actividad.

Sin perjuicio de lo expuesto respecto a las utilidades, el resto de los conceptos incluidos en la determinación llevada a cabo por la autoridad de aplicación no han sido materia de agravios y por lo tanto han quedado firmes y no corresponde pronunciarse en este resuelve.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

3) Supuesta existencia de dolo:

El contribuyente se agravia que el dolo no se presume, sino que debe ser precisamente indicado por el fisco pretensor.

La Resolución N° D 38/24 contiene la decisión de aplicar la sanción de multa por

defraudación fiscal, prevista en el art. 86 inc.1 del C.T.P. (actual art. 87), de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. (actual art. 89).

El art 86 inc.1 del C.T.P. (actual art. 87) establece: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos"*

Las presunciones necesarias para la aplicación de la figura de defraudación surgen de la verificación de algunos de los supuestos de hecho descriptos en el art. 88 del C.T.P. (actual art. 89). Las mismas admiten prueba en contrario (iuris tantum) correspondiendo al apelante librarse de ellas mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en autos.

El art. 88 del C.T.P. (actual art. 89) establece: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes:*

- 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.*
- 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos.*
- 3. Manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias. (...)"*

En el caso de autos, se encuentran verificadas las tres causales enunciadas previamente previstas en el art. 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. (actual art. 89).

1. Respecto a la presunción del actual art. 88 inc.1) (actual art. 89): se constataron diferencias entre los montos exteriorizados en las DDJJ presentadas por el contribuyente y los ingresos resultantes de las acreditaciones bancarias.

2. En relación a la presunción del actual art. 88 inc. 2) (actual art. 89): se constató que las bases imponibles declaradas son inconsistentes conforme los

ajustes determinados por la fiscalización y las correspondientes actas de deuda. Al respecto se ha decidido: *"Por lo demás, a criterio de este Tribunal, debe reconocerse en el caso que el soporte fáctico que permite la subsunción en la presunción de dolo aplicada —art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683—, a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra en la grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas en relación a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, así como en la consignación de datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (art. 47, incs. a y b)(...) En tal orden de ideas, y en cuanto a la incidencia en la determinación de la materia imponible, cabe añadir que ésta se encuentra reflejada, asimismo, en los cuadros obrantes en cada uno de los sumarios, que dan cuenta de las diferencias entre las cifras de los impuestos declarados primigeniamente y los importes ajustados por la fiscalización y conformados por la contribuyente. Asimismo, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos en su justa medida. Tal como ha quedado expuesto, en las presentes actuaciones se encuentran configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción".* Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala II, in re "Big Bal SRL C/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/05/2020. (Cita: TR LALEY AR/JUR/17679/2020).-

3. Respecto la presunción del actual art. 88 inc. 3) (actual art. 89): se verifica la falta de cumplimiento respecto a la aplicación de las normativas vigentes y su reglamentación al constatare la presentación inexacta de las DDJJ anual del impuesto sobre los Ingresos Brutos incumpliendo con lo normado por el art 104 del C.T.P. (actual art 105).

Sin perjuicio de lo dicho, la Autoridad de Aplicación no se limita a imputar el elemento subjetivo de la figura infraccional con la mera invocación de las presunciones establecidas por el art. 88 incs. 1º, 2º y 3º del C.T.P. (actual art 89). Por el contrario, verifica la existencia de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas e inconsistencias legales evidentes en la liquidación y/o pago del

impuesto de los periodos verificados.

En otras palabras, la Autoridad de Aplicación demuestra acabadamente la configuración de la infracción, no solo recurriendo a las presunciones establecidas por el art. 88° (actual artículo 89°) del Código Tributario Provincial, sino demostrando las maniobras específicas y concretas que configuran el elemento subjetivo del ilícito tributario. Por ello, corresponde el rechazo del agravio del apelante y:

1. La confirmación de la multa impuesta por el Sumario N° M 462-2023 correspondiente al periodo fiscal 2021.
2. El recalcule de la multa impuesta por el Sumario N° M. 463-2023, tomando como base el nuevo impuesto sobre los ingresos brutos determinado de conformidad a las pautas establecidas en el punto V.2. de la presente sentencia.

**VI.** Por las consideraciones que anteceden propongo HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por SAGRA IGNACIO CUIT 20-40357856-9, contra la Resolución N° D 38/24 de fecha 11/9/24 de la Dirección General de Rentas, y, en consecuencia: I. CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1° respecto del Acta de Deuda N° A 462-2023 (Periodo Fiscal 2021), confeccionada con concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. II. DISPONER que en el plazo de 10 días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular el impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en el Acta de Deuda N° A 463-2023 (Periodo Fiscal 2022), depurando de la base imponible la distribución de utilidades de la S.R.L. conforme lo expresado en el punto V.2) de esta sentencia. III. CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario M 462-2023, correspondiente al periodo fiscal 2021, establecida con base en el artículo 87 inc. 1) del C.T.P. IV. DISPONER que en el plazo de 10 días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular el importe de la sanción de multa impuesta en su artículo 3° derivada del Sumario M. 463-2023, correspondiente al periodo fiscal 2022, establecida con base en el artículo 87 inc. 1 del CTP tomando como base de cálculo el nuevo impuesto determinado conforme las pautas establecidas en el punto II de este resuelve. Así voto.

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal CPN Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos, no obstante emito mi opinión respecto al análisis de la no gravabilidad de los dividendos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y formulo disidencia respecto a la resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. Ingresando al análisis de la cuestión de fondo, corresponde examinar el tratamiento impositivo de las utilidades y dividendos obtenidos por personas físicas a través de su participación en sociedades comerciales, por constituir el argumento central sobre el que gira la controversia traída a conocimiento de este Tribunal. El punto dirimente de la cuestión debatida gira en torno al principio de reserva de ley en materia tributaria, lo que impone abordar el tema a partir de dos interrogantes centrales:

1) ¿El pago de dividendos a los socios es un hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, según la normativa tributaria de la Provincia?; en otras palabras, corresponde determinar si el mismo está tipificado en la norma, así como el sujeto pasivo del impuesto.

En este orden cabe destacar que los impuestos sólo pueden ser creados por ley, siendo ésta la única que puede definir con precisión tanto el hecho imponible como los demás elementos esenciales del tributo. Para el caso que nos ocupa, el hecho imponible está definido por el artículo 212 del C.T.P., que dispone: *"...el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso -lucrativa o no-, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.)."*

Partiendo de lo que establece la norma, puede colegirse que la Autoridad Administrativa ha efectuado una interpretación extensiva de la letra de la ley, excediendo sus facultades, al deducir de la misma que la distribución de utilidades se encuentra incluida en el tipo tributario, extremo que no surge de su

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

letra ni expresa ni implícitamente -lo que tampoco sería admisible en materia tributaria, ya que no puede haber tributos implícitos.

Cabe resaltar que la distribución de utilidades no es una actividad económica, no es una prestación de servicios, no es una operación onerosa; sino un acto interno de la sociedad de asignación de resultados ya generados. En definitiva, no encuadra en el tipo legal del impuesto.

La distribución de utilidades no configura un ingreso gravado. El Impuesto sobre los IIBB grava ingresos provenientes de una actividad -por ejemplo, en este caso, la desarrollada por la sociedad-, pero no la aplicación del resultado de dicha actividad, cual es la distribución de utilidades a los socios, las que ya fueron gravadas en cabeza de la sociedad y que ya integraron la base imponible cuando la sociedad generó los ingresos. En tal contexto, el socio no realizó una nueva actividad.

La distribución de dividendos constituye sólo el destino del resultado de la actividad de la sociedad (insisto, oportunamente gravada). Pretender gravar dicha distribución de utilidades a los socios implica crear un hecho imponible nuevo por vía administrativa, violando los principios de legalidad y tipicidad tributarios, en tanto no existe un hecho imponible típico, requisito esencial del tributo, que sustente la imposición.

A ello cabe agregar que la distribución de utilidades no revela una nueva manifestación de capacidad contributiva, ni en cabeza de la sociedad ni de los socios, puesto que se trata de un acto de disposición de un resultado económico ya gravado.

Por último, sella definitivamente la suerte de la resolución en crisis el hecho que, de sostenerse su validez, se estaría gravando dos veces el mismo flujo económico: primero, cuando se genera el ingreso, y segundo, cuando se distribuye el mismo, lo que implica una doble imposición jurídicamente inaceptable.

2) ¿El aporte de capital por parte de los socios es asimilable a una colocación de capital y, por lo tanto, susceptible de perfeccionar el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme a la normativa tributaria provincial? En cuanto al argumento esgrimido por la Dirección General de Rentas, en virtud del cual los dividendos y/o utilidades distribuidos bajo análisis deberían

encontrarse alcanzados por el tributo en carácter de "rentas financieras", por considerarlos resultado de una supuesta "colocación de capital" y, en consecuencia, deban declararse bajo el código de actividad 659990 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." - el cual incluye inversiones en acciones, títulos, fondos comunes de inversión, la actividad de corredores de bolsa, las sociedades de inversión inmobiliaria y sociedades de cartera, arrendamiento financiero o leasing, securitización, etc.-, cabe adelantar que dicha tesis tampoco resulta jurídicamente sostenible.

El aporte de capital a una sociedad no configura una "actividad financiera", ni mucho menos un "servicio de financiación" por parte de quien lo realiza; por el contrario, dicho aporte supone el acto constitutivo que otorga la calidad de socio. La consecuencia de este acto es integrar al sujeto a una persona jurídica distinta de su individualidad, dotada de autonomía patrimonial, organizativa y funcional. Por lo tanto, las utilidades percibidas por el socio carecen de la naturaleza jurídica de un ingreso gravado producto de un "servicio de financiación o actividad financiera".

La distribución de estas utilidades reconoce su causa fuente exclusiva en la decisión societaria de distribución o asignación de resultados positivos, adoptada en el marco de la Ley General de Sociedades y debidamente reflejada en la documentación contable pertinente. Se trata, por tanto, del ejercicio de un derecho emergente e inherente a la calidad de socio, circunstancia que impide su recalificación arbitraria como una operación gravada.

En este marco, la utilidad percibida no es un fruto directo de la colocación de capital - típico de la renta financiera -, sino la consecuencia mediata de la integración en una organización empresarial que desarrolla una actividad económica por cuenta propia y bajo su propio riesgo. Confundir ambas categorías importaría desconocer la naturaleza del vínculo societario y desdibujar la diferencia esencial entre la inversión financiera y la participación societaria, conceptos que responden a lógicas jurídicas, económicas y tributarias claramente diferenciadas.

En definitiva, el aporte de capital no constituye una "colocación de capital" asimilable a un "servicio de financiación o actividad financiera" por parte del socio y, por ende, no configura una actividad gravada en los términos del Impuesto

JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sobre los Ingresos Brutos. En consecuencia, la utilidad distribuida no constituye ingreso alcanzado por el objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cabeza del socio, sino un derecho derivado de su condición societaria e inseparable de la actuación de la sociedad como sujeto independiente. Admitir lo contrario importaría una extensión analógica del hecho imponible, vedada por el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Por todo lo expuesto, considero que le asiste razón al apelante en cuanto a la no gravabilidad de los dividendos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

III. El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados, en el orden local, en el artículo 3° de la Ley N° 4.537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el artículo 48 de la Ley N° 4.537 establece: "(...) El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)." Asimismo, la doctrina en la materia ha sostenido: "(...) Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., *Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios*, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59) (...)"

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio, por razones de ilegitimidad (art. 51, Ley N° 4.537), aquéllos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales. Al respecto, cabe recordar que, por causa del acto administrativo, han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que, en

cada caso, llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., *Tratado de Derecho Administrativo* Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el "por qué" y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta, desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá, a su vez, un consecuente jurídico válido.

Ahora bien, confrontados tales principios con las constancias de autos, se advierte que la resolución impugnada se encuentra afectada por vicios graves en sus elementos esenciales, particularmente en lo que respecta a su causa y juridicidad, lo que determina su nulidad en los términos del artículo 48, inciso b), de la Ley de Procedimiento Administrativo.

En efecto, la Dirección General de Rentas ha procedido a determinar de oficio la obligación tributaria del contribuyente, considerando alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los importes percibidos en concepto de dividendos, encuadrándolos como "servicios de financiación y actividades financieras n.c.p."

Sin embargo, dicho encuadre carece de sustento fáctico-normativo, configurándose así un supuesto de falta de causa, en tanto la pretensión fiscal se apoya en una interpretación que no encuentra respaldo en la definición legal del hecho imponible del tributo.

En este sentido, el artículo 212 (Texto Consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial delimita el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como "el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso", lo que exige, necesariamente, la existencia de una actividad desarrollada por el sujeto pasivo susceptible de generar ingresos gravados.

No obstante, la percepción de dividendos por parte del socio no constituye el resultado del ejercicio de una actividad propia, sino la consecuencia jurídica de su participación en una persona jurídica distinta, tratándose de un acto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE BUSTAMANTE JIMENEZ  
VOCA. L.  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

distribución de resultados ya generados y previamente gravados en cabeza de la sociedad.

En tales condiciones, la D.G.R. ha construido el sustento del acto sobre una premisa normativa inexistente, al asimilar la percepción de dividendos a una actividad financiera o servicio de financiación, sin que tal equiparación surja del ordenamiento vigente. Ello importa una falta de causa en el acto administrativo, por inexistencia de un hecho imponible legalmente tipificado que sustente la obligación determinada.

A su vez, la resolución apelada incurre en una violación del principio de reserva de ley en materia tributaria, conforme al cual sólo la ley puede definir el hecho imponible, el sujeto pasivo y los demás elementos esenciales del tributo, tal como lo establece expresamente el artículo 3° del Código Tributario Provincial.

En este marco, la Administración ha efectuado una interpretación extensiva y analógica del hecho imponible, incorporando a la materia gravada un supuesto no previsto por el legislador.

La recalificación de los dividendos como renta derivada de una supuesta "colocación de capital" desconoce la naturaleza jurídica del vínculo societario, en tanto el aporte de capital no configura una prestación de servicios ni una actividad financiera, sino el acto constitutivo de la calidad de socio.

En consecuencia, la Autoridad de Aplicación no sólo ha prescindido de una correcta subsunción de los hechos en la norma, sino que ha alterado la estructura del tributo mediante una construcción interpretativa incompatible con el ordenamiento jurídico, afectando la juridicidad del acto administrativo.

En tales condiciones, considero que el acto administrativo de marras altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, configurándose así un supuesto de nulidad absoluta e insanable.

Este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión; por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes argumentos invocados por el contribuyente para sostener su pretensión, en el

momento que fue acogido favorablemente su reclamo con respecto a su agravio principal.

Que el Código Tributario de Tucumán, en su artículo 166, establece que: "(...) el recurso de apelación comprende el de nulidad (...)"; por lo que, en virtud de las consideraciones precedentemente expuestas, corresponde declarar la nulidad parcial de la Resolución N° D 38/24 de la Dirección General de Rentas, de fecha 11/09/2024, correspondiendo que el Organismo confeccione nueva planilla determinativa con respecto al periodo fiscal 2022, debiendo detraer los montos correspondientes a la percepción de dividendos por parte del contribuyente.

IV.- En consecuencia, y teniendo en cuenta que el contribuyente solo expresó agravios en lo que respecta a la percepción de dividendos por su participación en sociedades, corresponde vuelvan los autos a la Autoridad de Aplicación y se efectúe una Nueva Planilla Determinativa de Deuda por los periodos intimados, debiendo el Organismo detraer el concepto "Dividendos y Utilidades" del código de actividad N° 659990, dejando firmes los montos referentes a las demás actividades del contribuyente, teniendo en cuenta que las mismas fueron consentidas.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SAGRA IGNACIO, C.U.I.T. N° 20-40357856-9, contra la Resolución N° D 38/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 11/09/2024, y en consecuencia: I) DECLARAR la NULIDAD PARCIAL del artículo 1° de la misma, respecto al Acta de Deuda N° A 463/2023 (Periodo Fiscal 2022) y REMITIR los autos a la Autoridad de Aplicación para que, en el plazo de 10 (diez) días hábiles, proceda a confeccionar Nueva Planilla Determinativa de Deuda, debiendo el Organismo detraer del cálculo el concepto "Dividendos y Utilidades", del código de actividad N° 659990, dejando firmes los montos referentes a las demás actividades del contribuyente, conforme se expuso en el punto II y; CONFIRMAR la deuda determinada respecto al Acta de Deuda N° A 462/2023 (Periodo Fiscal 2021), confeccionada con concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos. II) CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en el artículo 2° derivada del Sumario N° M 462-2023, correspondiente al Periodo Fiscal 2021, establecida con base en el artículo 87 inc. 1) del C.T.P. III) REMITIR los autos a

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la Autoridad de Aplicación para que, en el plazo de 10 (diez) días hábiles, proceda a RECALCULAR el importe de la sanción impuesta en el artículo 3° derivada del Sumario N° M 463-2023, correspondiente al Periodo Fiscal 2022, establecida con base en el artículo 87 inc. 1) del C.T.P. tomando como base de cálculo la nueva Planilla Determinativa confeccionada con las pautas establecida en punto i) de este resuelve. Así voto.

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante y voto en igual sentido.-

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

### **RESUELVE:**

**1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por SAGRA IGNACIO CUIT 20-40357856-9, contra la Resolución N° D 38/24 de fecha 11/9/24 de la Dirección General de Rentas, y, en consecuencia:

**I. CONFIRMAR** la deuda determinada en su artículo 1° respecto del Acta de Deuda N° A 462-2023 (Periodo Fiscal 2021), confeccionada con concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

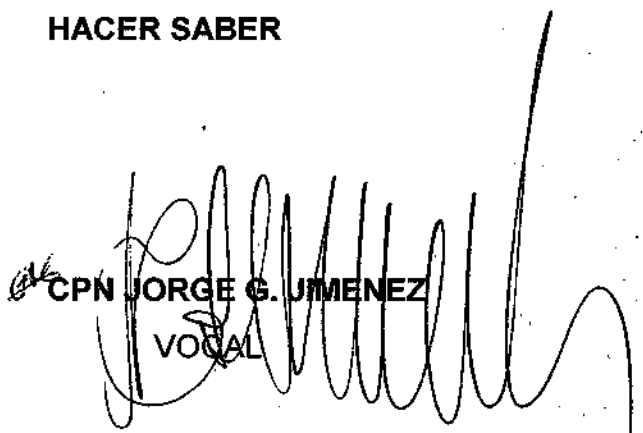
**II. DISPONER** que en el plazo de 10 días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular el impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en el Acta de Deuda N° A 463-2023 (Periodo Fiscal 2022), depurando de la base imponible la distribución de utilidades de la S.R.L. conforme lo expresado en el punto V.2) de esta sentencia.

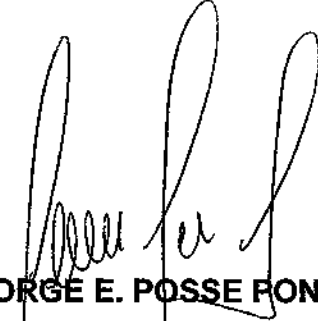
**III. CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario M 462-2023, correspondiente al periodo fiscal 2021, establecida con base en el artículo 87 inc. 1) del C.T.P.

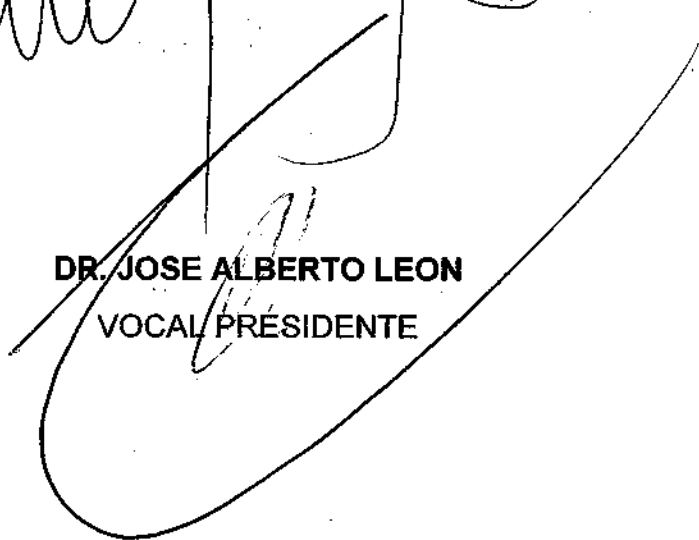
**IV. DISPONER** que en el plazo de 10 días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular el importe de la sanción de multa impuesta en su artículo 3° derivada del Sumario M 463-2023, correspondiente al periodo fiscal 2022, establecida con base en el artículo 87 inc. 1 del CTP tomando como base de cálculo el nuevo impuesto determinado conforme las pautas establecidas en el punto II. de este resuelve.

**2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

**HACER SABER**

  
**CPN JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE FONESSA**  
VOCAL (en disidencia)

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:

  
**DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION