

SENTENCIA N°: 54 /2026

Expte. N°: 152/926/2024

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 9 días del mes de JUNIO del 2026, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**AHUALLI ANTONIO s/ Recurso de Apelación**" Expte. N° 152/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 877/376/D/2023) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

1. Que el contribuyente AHUALLI ANTONIO, C.U.I.T. N° 20-12597842-9 presentó recurso de apelación (fs. 654/658 del Expte. D.G.R. N° 877/376/D/2023) contra la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/05/2024 obrante a fs. 650/651 del Expte. D.G.R. En ella se resuelve: **ARTICULO 1°.- RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente **ANTONIO AHUALLI, C.U.I.T. N° 20-12597842-9**, con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del Código Tributario Provincial, a las **Actas de Deuda N° A 752-2023 (Período fiscal 2020), N° A 753/2023 (Período fiscal 2021) y N° A 754-2023 (Período fiscal 2022)**, confeccionadas en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos y confirmar las mismas.- **ARTICULO 2°.- RECHAZAR** el descargo interpuesto al **Sumario N° M 752-2023 (Período fiscal 2020)**, y en consecuencia **APLICAR** al contribuyente **ANTONIO AHUALLI, C.U.I.T. N° 20-12597842-9**, una multa de **\$7.844.986,88 (Pesos: siete millones ochocientos cuarenta y cuatro mil novecientos ochenta y seis con 88/100)**, equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 86 del CTP, conforme planilla denominada "**BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA - PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A - 752-2023**".- **ARTICULO 3°.- RECHAZAR** el descargo interpuesto al **Sumario N° M 753-2023 (Período fiscal 2021)**, y en consecuencia **APLICAR** al contribuyente **ANTONIO AHUALLI, C.U.I.T. N° 20-12597842-9**, una multa de **\$10.807.506,80 (Pesos: diez**

Dr. 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

millones ochocientos siete mil quinientos seis con 80/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 86 del CTP, conforme planilla denominada "BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA – PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A – 753-2023".- ARTICULO 4°.- RECHAZAR el descargo interpuesto al **Sumario N° M 754-2023 (Período fiscal 2022), y en consecuencia **APLICAR** al contribuyente **ANTONIO AHUALLI, C.U.I.T. N° 20-12597842-9**, una multa de **\$18.630.370,82 (Pesos: dieciocho millones seiscientos treinta mil trescientos setenta con 82/100)**, equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 86 del CTP, conforme planilla denominada "BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA – PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A – 754-2023".**

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

En primer lugar, desarrolla una breve reseña de los antecedentes del caso.

Luego, en lo que se refiere a los fundamentos afirma que el aspecto central de la defensa propuesta es simple y se basa en que el cobro de dividendos o utilidades derivados de participaciones societarias en sociedades de tipo cerrado, en las que el socio interviene en un rol que no es el de inversionista, no implica la realización del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante, IIBB), en razón de que ello no supone el ejercicio de actividad económica alguna.

Señala que la fundamentación expuesta en la resolución de la Dirección General de Rentas (en adelante, D.G.R.) para rechazar este argumento es tan solo aparente, ya que se limita a la cita mecánica de los artículos 214, 216, 218, 221, 224 (actuales artículos 212, 214, 216, 219, 222 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025) y concordantes del Código Tributario Provincial (en adelante, C.T.P.), pero sin indicar de manera circunstanciada y concreta como ellos conducen a la gravabilidad en el específico caso de autos.

En este sentido, sostiene que la determinación impositiva ordenada respecto del contribuyente Ahualli es ilegal, ya que no media en la especie actividad alguna susceptible de generar el hecho imponible del impuesto. Añade que los ingresos que ilícitamente se pretende gravar no son generados por una actividad.

Afirma que el fisco, ante la ausencia de actividad gravada y la vaguedad semántica del artículo 214 C.T.P. (actual artículo 212 C.T.P. Texto consolidado

por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025), realiza una interpretación rebuscada y a contramano de la realidad económica, considerando a la actividad del contribuyente como *"colocación de capital"* y por ende que los ingresos en concepto de dividendos deban gravarse como un *"servicio de financiación"*.

Expresa, acudiendo al concepto de realidad económica, que los hechos tributarios deben interpretarse conforme su realidad económica siempre y, que desde esa perspectiva, es más que evidente afirmar que un contribuyente como Ahualli, quien simplemente aportó capital para constituir una o más sociedades comerciales explotadas bajo su gestión personal, no desplegó actividad financiera alguna ni colocó capital para obtener un rendimiento financiero. Por ello considera que la caracterización pretendida por la D.G.R. implica un exceso extra legem.

Por otro lado, describe que esta interpretación ilegalmente extensiva evidenciada en la resolución impugnada implica violar la prohibición de analogía que establece el artículo 9 inciso b) de la Ley N° 23.548, por imperio de la cual la provincia ha autolimitado su potestad tributaria, inhibiéndose de establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipables.

Amplía sosteniendo que este fundamento no conlleva la pretensión de una declaración de inconstitucionalidad como afirma la resolución, sino remarcar el exceso de interpretación en el que ha incurrido la Autoridad de Aplicación, haciéndole decir a la Ley N° 5.121 lo que ella no dice. Indica que no se trata de reclamarle a la Administración que declare la inconstitucionalidad de una ley, sino que deje sin efecto un acto que es contrario a la misma.

Por lo expuesto, solicita que el recurso de apelación sea acogido favorablemente, dejándose sin efecto las actas de deuda y multas materia de esta instancia recursiva.

Con respecto a la multa aplicada, señala que tal como expuso en sede fiscal, aunque se entendiera que los dividendos cobrados por participaciones societarias están gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la omisión de declararlos no constituye infracción punible alguna por mediar un supuesto de error excusable, habida cuenta de que la determinación fiscal practicada es consecuencia de una súbita modificación de los criterios tradicionalmente aplicados por la D.G.R. En el mismo sentido, resalta que jamás el Ente Recaudador aplicó -antes de ahora- el criterio de que los dividendos societarios

formaban parte de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A ello le suma la circunstancia de que muchas otras jurisdicciones locales, con idénticas leyes tributarias a la tucumana han interpretado que tales pagos no están alcanzados por el impuesto materia de debate, incluida la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.).

Expone también que esta defensa no fue tratada por la resolución recurrida, a pesar de su manifiesta pertinencia para decidir acerca de la cuestión debatida.

Luego reafirma que se trata de un evidente caso de error excusable, el cual elimina el dolo y/o culpa en el accionar del contribuyente, de manera tal que desaparece la tipicidad subjetiva que por virtualidad de la garantía invocada, es indispensable para que cualquier sanción sea válidamente aplicable. Cita jurisprudencia de la CSJN.

Por lo expuesto, manifiesta que, en el contexto mencionado, hasta el más diligente de los contribuyentes pudo haber entendido, de buena fe, que estando gravados los dividendos por el Impuesto a las Ganancias, allí se agotaba toda su obligación de tributar, desde que ningún tributo adicional jamás le había sido exigido hasta ahora.

Por ello, concluye que en el hipotético supuesto de confirmarse las actas de deuda oportunamente emitidas por la D.G.R., las multas deben ser revocadas por haber mediado error excusable, en vista de la novedad de la determinación y lo controvertido de la interpretación legal que la sustenta.

Mantiene reserva del caso federal.

II. A fs. 679/682 del Expte. DGR N° 877/376/D/2023, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados Ignacio José Paliza y Patricio Román Argota- contesta traslado del recurso interpuesto en cumplimiento de lo establecido por el artículo 149 del Código Tributario Provincial.

Basa su escrito de contestación en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, sostiene que la distribución de utilidades se encuentra alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en razón de que se verifica el acaecimiento del hecho imponible conforme lo previsto en el artículo 214 C.T.P (actual artículo 212 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025), no encontrándose incluida la actividad del contribuyente en las previsiones de los

arts. 217 y 228 del mencionado Digesto Tributario (actuales artículos 215 y 226 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025),

Respecto al agravio referente a una supuesta alteración a las competencias tributarias que se acordaron en la Ley N° 23.548, indica que dicha ley establece las características básicas a las cuales el Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe ajustarse. Motivos por los cuales en el caso bajo estudio, se verifica el hecho imponible en la actividad desarrollada por el contribuyente, ya que la misma tiene fines económicos, calificándola como una actividad ejercida en forma habitual.

Continua exponiendo 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.

Expresa que, por lo expuesto, resulta claro que la distribución de utilidades se encuentra gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que corresponde declararla bajo el código de actividad 659990 "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p."

Considera que verificándose respecto de la actividad en cuestión (cod. 659990) todos los elementos estructurales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de lo que deriva el alcance del tributo determinado, corresponde el rechazo del planteo formulado.

Con atención a lo planteado por el apelante bajo el título "Ad eventum: la multa aplicada debe ser dejada sin efecto por haber mediado error excusable", afirma que corresponde rechazar los argumentos vertidos por el contribuyente atento a que se encuentran verificadas las causales previstas en el artículo 88 del Código Tributario Provincial (actual artículo 89 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025), entre las que menciona:

a) La contradicción verificada entre la documentación, los registros obrantes en las actuaciones del expediente de autos y demás antecedentes, con respecto a los datos contenidos en las declaraciones juradas anuales presentadas, atento a que en los períodos fiscales 2020 a 2022 se constataron diferencias entre los montos exteriorizados en las declaraciones juradas (en adelante, DDJJ)

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
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

presentadas y los ingresos que surgen de la documentación aportada durante la fiscalización.

b) Que se verificaron datos falsos en la declaración jurada del Impuestos sobre los IIBB, conforme el análisis realizado durante la fiscalización llevada a cabo por este organismo, siendo que para los periodos fiscales 2020 a 2022 se constataron que las bases imponibles declaradas son inconsistentes con aquellas que surgen de la documentación aportada durante la fiscalización.

c) La falta de cumplimiento respecto a la aplicación de las normativas vigentes y su reglamentación: falta de cumplimiento de deberes formales y obligaciones de los contribuyentes.

Cita doctrina en consonancia, en la cual se consigna que, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario -que presume la inocencia del acusado en tanto no se pruebe la culpabilidad-, en las infracciones tributarias y, particularmente, en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, en donde es el imputado quien debe probar su inocencia cuando medien indicios de la comisión del delito. Agrega que, siendo una presunción "*iuris tantum*" la invocada en los sumarios instruidos, el apelante tuvo oportunidad de probar la inexistencia de dolo, circunstancia que no ha acreditado en autos.

Sostiene además, que la invocación del error efectuada por el presentante no resulta eximente ni justifica su conducta antijurídica, ya que el error, para ser "*error excusable*", debe ser ocasionado por la complejidad de la cuestión debatida, por la diferencia de criterios interpretativos de la Administración, de la doctrina e incluso de la jurisprudencia, o la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa. Cita jurisprudencia y doctrina.

Resalta también que la mera alegación del error excusable no libera al infractor de la consecuencia de su conducta antijurídica, razón por la que corresponde el rechazo del planteo efectuado.

Con fundamento en lo expuesto, la Dirección General de Rentas concluye que se encuentra configurada la conducta infraccional prevista en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial (actual artículo 87 inciso 1 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924 - BO 17/10/2025). Señala, asimismo, que el imputado no ha demostrado la existencia de elementos que justifiquen su

accionar ni circunstancias que permitan eximirlo de responsabilidad frente al Fisco.

En consecuencia, afirma que se encuentran verificados tanto el aspecto objetivo como el subjetivo del tipo infraccional, por lo que las multas aplicadas resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho.

Atento a las consideraciones que anteceden, solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Ahualli Antonio en contra de la Resolución N° D 14/2024, debiendo confirmarse la misma.

Ofrece como prueba instrumental los antecedentes administrativos que tramitan por ante expediente N° 877/376/D/2023.

Hace reserva del caso federal.

III. A fs. 22 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 132/2024, la cual tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación interpuesto por Ahulli Antonio contra la Resolución D.G.R. N° D 14/24, por constituido domicilio especial y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación; declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. 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 en esta oportunidad que emita mi opinión.

Conforme surge de las constancias del Expte. DGR N° 877/376/D/2023, la Dirección General de Rentas, en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 9, 10 y concordantes del C.T.P., dispuso efectuar la fiscalización del contribuyente Ahualli Antonio mediante Orden de Inspección F.6002/O N° 202300009, con fecha de inicio el 06/02/2023, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos fiscales 2020, 2021 y 2022. La misma fue notificada a través de Formulario F.6004 N° 0001-00016919.

Durante el proceso de fiscalización, la Autoridad de Aplicación, en ejercicio del artículo 105 C.T.P., solicitó al contribuyente información y documentación respaldatoria de las actividades comerciales desarrolladas durante los periodos sujetos a verificación, por medio de requerimientos –constan en el Expte. D.G.R.- los cuales fueron parcialmente cumplimentados. Entre otras cosas, se solicitó que justifique con documentación de respaldo el origen de los fondos para solventar las erogaciones que surgen de comprobantes electrónicos recibidos según

Dr. JORGE E. ROSSE 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

información brindada por AFIP (actual ARCA). Mediante nota que corre glosada a fs. 43 del Expte. D.G.R. el contribuyente manifestó: *"Aparte de la actividad de locación de inmuebles participo en sociedades como Exton S.R.L., Garmat S.A., Santex S.R.L. y Siner S.A., de las cuales obtengo dividendos y honorarios que justifican el origen de los fondos para solventar las erogaciones realizadas..."*

En una nota posterior, en contestación de otro requerimiento formulado por el Organismo Recaudador, el contribuyente manifiesta que: *"(...)1. Los dividendos recibidos de la empresa Garmat S.A. no fueron incluidos en mis declaraciones juradas de Ingresos Brutos (...) 2. No fueron incluidos porque no corresponden a una actividad gravada".*

Por su parte, del análisis de la documentación aportada por Ahualli, la D.G.R. consideró que estos ingresos, a los cuales reputa derivados de la colocación de capital, no se encuentran excluidos del objeto ni exentos, ni gozan de un tratamiento diferencial en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme a las normas vigentes; y que, por lo tanto, el contribuyente debe tributar el impuesto por el desarrollo de esta actividad gravada y declararlos bajo el código de actividad 659990 *"Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p."*.

En consecuencia, la D.G.R. resolvió impugnar las DDJJ anuales de los períodos fiscales 2020, 2021 y 2022 y determinar de oficio las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos. La Resolución D.G.R. N° D 14/24, de fecha 15/5/2024, apelada en autos, resolvió rechazar la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar estas actas; por lo cual la cuestión a resolver se circunscribe a determinar si la distribución de utilidades y dividendos, en el caso de autos, se encuentra gravada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De conformidad a los antecedentes reseñados, adelanto que el recurso debe prosperar, en base los siguientes argumentos.

El punto dirimente del tema debatido gira en torno al principio de reserva de ley en materia tributaria, lo que impone abordar la cuestión a partir 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 letra ni expresa ni implícitamente -lo que tampoco sería admisible en materia tributaria, ya que no puede haber tributos implícitos-.

En este orden, 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

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
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

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 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.

Siendo el punto analizado dirimente y lógicamente prelativo a los restantes agravios expresados por el recurrente, y dado el resultado al que se arriba, se torna innecesario su tratamiento.

V.- El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que 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.

Dr. 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

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), aquellos 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 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 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

Dr. JORGE E. POSSE FONSECA
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

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 de la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas, de fecha 15/05/2024.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta el art. 51 de la Ley N° 4.537 de Procedimiento Administrativo -que dispone que el acto administrativo nulo DEBE SER revocado o sustituido por razones de ilegitimidad, aun en sede administrativa-, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ANTONIO AHUALLI CUIT N° 20-12597842-9, en contra de la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 15/05/2024, y, en consecuencia, declarar la NULIDAD de la misma, dejándola sin efecto en todos sus términos, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden. Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- Comparto la reseña de consignada en los puntos I, II y III del voto del Sr. Vocal preopinante, referida a los antecedentes del caso y a la exposición de la cuestión litigiosa.-

Respecto del fondo de la cuestión, concuerdo con la conclusión a la que arriba en el punto IV de su voto. Sin perjuicio de ello corresponde exponer los fundamentos que, a criterio de esta Vocalía, justifican el encuadre de los dividendos frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Finalmente, discrepo respecto de las consecuencias a las que arriba respecto de la resolución de la Autoridad de Aplicación; específicamente en la declaración de nulidad del acto determinativo. -

II.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/05/2024 (fs. 650/651 Expte. DGR) resulta ajustada a derecho.-

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 según Ley 9.924, seguido de la referencia al artículo con vigencia al momento de la traba de la *litis* recursiva.-

1) Objeto de la pretensión recursiva y límites de la jurisdicción del Tribunal:

Con carácter liminar, corresponde señalar que el recurso deducido se fundamenta en dos agravios. El primero de ellos cuestiona la determinación del impuesto originado en la distribución de dividendos, mientras que el segundo expone la crítica referida a las sanciones aplicadas.-

Dr. 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

El Art. 758 CPCCT, de aplicación supletoria por imperio del art. 130 CTP (ex 129 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". A su turno, el Art. 780 *in fine* referido a los agravios dispone "...Los agravios darán la medida de las facultades del tribunal con relación a la causa, quien no podrá pronunciarse sobre cuestiones no incluidas concretamente en ellos".-

Dichas normas consagran 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.-

Al respecto se ha decidido que "*Como surge de una reiterada jurisprudencia de este Tribunal, la jurisdicción de las Cámaras está limitada por los términos en que quedó trabada la relación procesal y el alcance de los recursos concedidos, que determinan el ámbito de su facultad decisoria, de modo que la prescindencia de tal limitación —resolviendo cuestiones que no han sido planteadas por las demandadas en el recurso de apelación— infringe el principio de congruencia que se sustenta en los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional (CSJN in re "Consumidores Libres Cooperativa Ltda. de Provisión de Servicios de Acción Comunitaria c/ Belt SA y otro s/Incumplimiento de Contrato", sentencia del 27/12/2024, Fallos: 347:2314).*"-

Por lo expuesto, se procederá al tratamiento del recurso de apelación en el estricto marco determinado por los agravios expresados por el recurrente y su responde.-

2) Imposición de los dividendos:

La resolución apelada rechaza la impugnación deducida contra la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, derivada de los dividendos percibidos por el contribuyente, distribuidos por la firma Garmat SA. El acto resolutivo expresa que, respecto de tales ingresos, se configura el hecho imponible previsto por el

art. 212 CTP (ex 214 CTP), verificándose todos los elementos estructurales del tributo. Agrega que el art. 216 CTP (ex 218 CTP) considera a las sociedades comerciales como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos distinguiéndolos de los socios, quienes individualmente revisten el carácter de contribuyentes. Sostiene que tanto la sociedad comercial tributa 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.-

La Autoridad de Aplicación entiende que la distribución de utilidades se encuentra gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y corresponde declararlos como actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990).-

El contribuyente sostiene que el cobro de dividendos o utilidades derivados de participaciones en sociedades de tipo cerrado, en las que el socio interviene en un rol que no es el de inversionista, no implica la realización del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, en razón de que ello no implica el ejercicio de actividad económica alguna.-

Afirma que la interpretación extensiva del hecho imponible importa violar la prohibición de analogía establecida por el art. 9 inc. b) de la Ley 23.548, por imperio del cual la Provincia se encuentra inhibida de establecer gravámenes análogos a los nacionales coparticipables. Entiende que el impuesto local que pretende gravar los dividendos no resulta susceptible de traslación, por lo que se superpone con el impuesto a las ganancias.-

A) El Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo, corresponde establecer los caracteres, elementos y alcance que emanan de la descripción legal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; para luego constatar si el hecho imponible se configura respecto de la distribución de dividendos.-

El Art. 212 CTP (ex 214 CTP) establece "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

Dr. JORGE E. DEBBE 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

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.)...”.-

A su turno, el art. 9 inc. b), ap. 1), de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal dispone: “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 (...)”.-

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. A partir de la descripción normativa de la hipótesis de incidencia pueden deducirse sus componentes fundamentales.-

a) Ejercicio de una actividad empresarial: El primer componente del elemento material del hecho imponible es el ejercicio de una actividad empresarial, consistente 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 efectiva de una actividad generadora de ingresos 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:** El segundo componente material de la hipótesis de incidencia está constituido por la 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. 213 CTP (ex 215 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,*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 tercer componente del elemento material consiste en el carácter oneroso de la actividad desarrollada. -

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.-

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

El art. 1 Ley 19.550 establece "Habrà 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".-

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 ente 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 pérdidas, 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 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.-

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEONAI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. 156. 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.-

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. En el caso de las sociedades unipersonales, el capital deberá ser integrado totalmente en el acto constitutivo (...)".-

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

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 o accionista 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 receso. 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 accionistas. 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 19.550). 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 constituirá el capital social, el que inicialmente podrá coincidir con el patrimonio social".* (Richard, Efraín Hugo – Muíño, 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

Dr. 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

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 líquidas 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).-

C) La situación de los dividendos 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 los dividendos percibidos por el apelante.-

Corresponde señalar que en el caso de marras nos encontramos ante la determinación realizada por los dividendos percibidos por una persona humana, en su calidad de accionista de una sociedad anónima (fs. 43/46, 152/153, 358/378; 380, 383, 404 y 483. El ente colectivo se encuentra inscripto en las siguientes actividades: Principal: Cultivo de cereales excepto los forrajeros y los de semillas para la siembra (11110). Secundarias: Cultivo de pastos de uso forrajero (11130); Cultivo de legumbres (11240); Cultivo de plantas sacaríferas (11420); Cultivo de vid para vinificar (12110); Servicios agrícolas N.C.P (14190); Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales (452100); Servicios prestados por playas de estacionamiento y garajes (633120); Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados N.C.P. (701090).-

a) Inexistencia de actividad empresarial desarrollada por el accionista persona humana:

Según se expuso, la configuración del hecho imponible requiere del contribuyente el ejercicio de una actividad empresarial; consistente en el desarrollo del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, locación de bienes, obras o servicios, generadora de ingresos.-

Por otro lado, al analizar los elementos esenciales de la sociedad se pudo constatar que, mediante el acto constitutivo, el o los socios comprometen aportes para constituir una persona jurídica diferenciada con la finalidad de desarrollar –

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

por su intermedio- las actividades empresarias incluidas en su objeto social, que son -precisamente- la producción o intercambio de bienes o servicios.-

Consecuentemente, si realizamos una hermenéutica sistemática del Art. 212 CTP (ex 214 CTP); del art. 9 inc. b), ap. 1) de la Ley 23.548; y de los arts. 1 y 2 de la Ley 19.550; concluimos que el accionista persona humana -en cuanto tal- no realiza la actividad gravada, sino que -por el contrario- formaliza un aporte para constituir una persona jurídica diferenciada, cuyo objeto será la realización de dichas actividades comerciales, industriales, de servicios, etc.-

En consecuencia, es la persona jurídica societaria la que realiza la actividad empresarial que resulta alcanzada por el gravamen, ya que la justificación del recurso técnico instrumental de la personalidad diferenciada que el derecho provee a los socios, es -precisamente- la realización a través de ella del objeto social consistente en la producción o intercambio de bienes o servicios.-

El aporte realizado por el socio -persona humana- para la constitución del capital social y del patrimonio inicial de la sociedad no configura la hipótesis incidencia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; ya que en ella no se verifica una actividad que implique el ejercicio del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, locación de bienes, obras o servicios por parte del accionista.-

Tales aportes pueden caracterizarse como un acto de carácter institucional, constitutivo del fondo operativo (capital social y patrimonio inicial) de una persona jurídica diferenciada, que no implica el ejercicio directo de las actividades gravadas por parte de la persona humana aportante.-

Ello es sin perjuicio de las actividades que en forma personal, y no en su carácter de accionista, desarrolle el contribuyente. Tal es el caso de la "Locación y arrendamiento de inmuebles propios formalizado por contrato escrito con destino distinto al previsto en el código 703001 (Cod. 703002), declarada por el apelante.-

b) Inexistencia de onerosidad.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que el cobro de dividendos se encontraría gravado por representar una actividad de "colocación de capitales en las sociedades anónimas", encuadrado bajo en el nomenclador de actividades del

Impuesto sobre los Ingresos Brutos como "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (659990).-

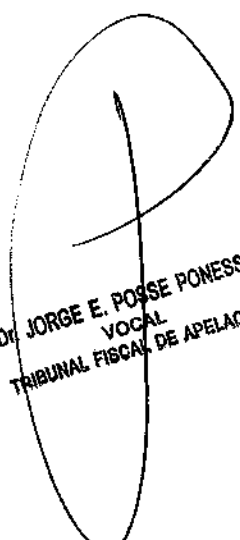
La descripción de la actividad es la siguiente: "incluye actividades de inversión en acciones, títulos, fondos comunes de inversión, la actividad de corredores de bolsa, las sociedades de inversión inmobiliaria y sociedades de cartera, arrendamiento financiero o leasing, securitización, etc. No incluye actividades financieras relacionadas con el otorgamiento de créditos".-

La actividad financiera privada se caracteriza por la realización actual de una prestación por un sujeto, a cambio de una prestación futura de su contraparte, que se remunera mediante el interés, como precio del tiempo que media entre las prestaciones de ambas partes. El elemento típico de lo financiero y que hace al núcleo mismo de la materia consiste en la transmisión de la propiedad de una cosa del acreedor al deudor, lo que presupone una contrapartida o ventaja económica diferida. (Cfr. Castellanos, Santiago F. - D' Felice, José Carlos; "Actividad Financiera en el Régimen Jurídico Actual", Advocatus, Córdoba, 2015, pg. 13 y ss.). Seguidamente verificaremos si el cobro de dividendos por una persona humana puede ser calificado como el producto de una colocación financiera de carácter oneroso.-

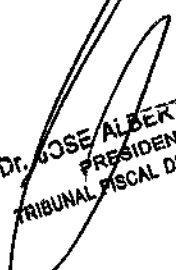
Como primera observación corresponde señalar que los ingresos derivados del cobro de dividendos obtenidos por las personas humanas no pueden asimilarse a aquellos originados por la compra-venta de acciones; ya que se trata de actividades absolutamente diversas. -

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.-

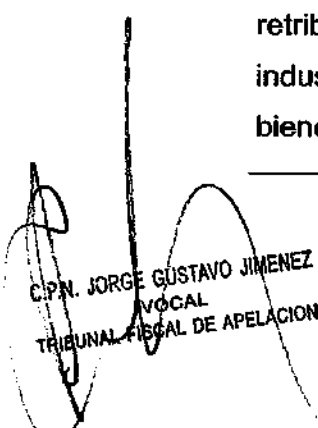
Ello implica que el tributo solo se aplicará a ingresos recibidos como precio, retribución, pago o contraprestación generados por el ejercicio del comercio, la industria, la prestación de servicios, desempeño de profesión, oficio, o locación de bienes, obras o servicios.-



Dr. 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

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 –persona humana- el ejercicio del comercio, industria, profesión, oficio, locación o prestación de servicio alguno. -

De igual modo, el cobro del dividendo no consiste en la remuneración onerosa de una actividad financiera desarrollada por el accionista persona humana, sino el resultado de la actividad empresarial ejercida –y gravada- en cabeza de la sociedad. El derecho al cobro de dividendos 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 por parte del accionista. El aporte no es una actividad de colocación de capital encuadrable como un servicio de financiación o actividad financiera y –correlativamente- el dividendo no implica el pago del precio, retribución o interés financiero derivado de aquel; sino uno de los derechos derivados de su condición de socio.-

c) Conclusión.

En base a los desarrollos precedentes podemos concluir que los ingresos del apelante, en su calidad de accionista –persona humana- derivados del cobro de dividendos; no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos

Brutos, en virtud de no configurarse los elementos del hecho imponible. Específicamente, en la distribución de los dividendos debatidos en autos, no se verifica el desarrollo de una actividad por parte del accionista ni el carácter oneroso del ingreso. —

Al respecto la doctrina ha dicho que *"quien posea títulos representativos de participaciones societarias, y por ello perciba dividendos o utilidades, no habría ejercido actividad alguna, sin importar su ánimo inversor o especulador (...) 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"*. Caranta, Martín R.; "Impuesto Sobre los Ingresos Brutos", Errepar, Bs.As., 2015, pg. 34 y ss.).-

El resultado al que se arriba, exime a este Tribunal de expedirse sobre el agravio del apelante, referido a la presunta violación del 9 inc. b) de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal, fundado en la aparente analogía entre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Impuesto a las Ganancias aplicados sobre el cobro de dividendos.-

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio deducido por el contribuyente en este punto.-

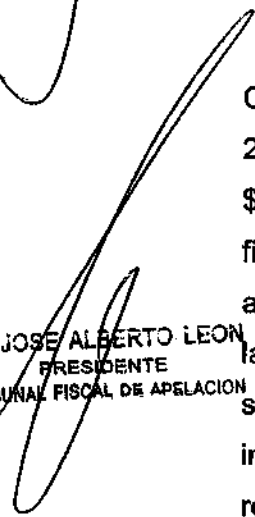
3) Agravios referidos a la sanción aplicada.-

Como consecuencia de la instrucción del sumario N° M 752-2023 (periodo fiscal 2020), la Autoridad de Aplicación impone una multa por la suma de \$7.844.986,88; de igual modo, la tramitación del sumario N° M 753-2023 (periodo fiscal 2021), origina la imposición de una multa por la suma de \$10.807.506,80, asimismo, la instrucción del sumario N° M 754-2023 (periodo fiscal 2022), genera la aplicación de una multa por la suma de \$18.630.370,82. En todos los casos las sanciones son equivalentes a 2 veces el gravamen omitido, por la comisión de la infracción prevista en el art. 87 inc. 1 CTP (ex 86 inc. 1 CTP), correspondiente al respectivo periodo fiscal.-

El contribuyente sostiene que, aunque equivocadamente se entendiera que los dividendos se encuentran gravados; no existiría defraudación punible por mediar un supuesto de error excusable. Afirma que la determinación fiscal fue practicada como consecuencia de una modificación del criterio tradicionalmente aplicado por



Dr. JORGE E. PONCE PONCE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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

la DGR en relación a la gravabilidad de los dividendos. De ello deduce que no existiría el elemento subjetivo de la figura infraccional.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que corresponde aplicar la sanción, ya que se encuentra configurada la infracción 87 inc. 1 CTP (ex 86 inc. 1 CTP). Argumenta que se verifican las causales establecidas por el art. 89 incs. 1, 2 y 3 CTP (ex 88 inc. 1 2 y 3 CTP). Afirma que la contradicción evidente entre los libros, documentos y antecedentes con los datos contenidos en las declaraciones juradas; los datos falsos incorporados a tales declaraciones y la manifiesta disconformidad entre los preceptos normativos y la aplicación realizada por el contribuyente respecto a sus obligaciones tributarias; son indicios que autorizan a presumir el propósito defraudatorio.-

De acuerdo a lo resuelto en el acápite anterior, los ingresos derivados del cobro de dividendos por el accionista persona humana no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En consecuencia la falta de inclusión de tales ingresos en las declaraciones juradas no reviste el carácter de infracción tributaria ni resulta objeto de sanción.-

Por lo expuesto, corresponde revocar los artículos 2º, 3º y 4º de la resolución apelada. En consecuencia resulta procedente dejar sin efecto la multa aplicada al contribuyente por la comisión de la infracción prevista en el art. 87 inc. 1 CTP (ex 86 inc. 1 CTP); originada en el sumario instruido N° M 752-2023 (periodo fiscal 2020); en el sumario instruido N° M 753-2023 (periodo fiscal 2021) y en sumario instruido N° M 754-2023 (periodo fiscal 2022).-

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que resulta procedente **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **AHUALLI ANTONIO, CUIT N° 20-12597842-9** contra la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 15/05/2024 por lo que corresponde **REVOCAR** el artículo 1º de la resolución recurrida y en consecuencia dejar sin efecto la determinación contenida en el Acta de Deuda N° A 752-2023 (periodo fiscal 2020), en el Acta de Deuda N° A 753-2023 (periodo fiscal 2021) y en el Acta de Deuda N° A 754-2023 (periodo fiscal 2022); correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) originada en la percepción de dividendos. Asimismo,

HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente por lo que corresponde REVOCAR los artículos 2º, 3º y 4º de la resolución apelada y en consecuencia dejar sin efecto la multa aplicada por la comisión de la infracción prevista en el art. 87 inc. 1 CTP (ex 86 inc. 1 CTP); originada en el sumario instruido N° M 752-2023 (periodo fiscal 2020), en el sumario instruido N° M 753-2023 (periodo fiscal 2021) y en el sumario instruido N° M 754-2023 (periodo fiscal 2022). Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**.

Visto el resultado del presente Acuerdo,
Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RÉSUELVE:

1. HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AHUALLI ANTONIO; CUIT N° 20-12597842-9 contra la Resolución N° D 14/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 15/05/2024 por lo que corresponde REVOCAR el artículo 1º de la resolución recurrida y en consecuencia dejar sin efecto la determinación contenida en el Acta de Deuda N° A 752-2023 (periodo fiscal 2020), en el Acta de Deuda N° A 753-2023 (periodo fiscal 2021) y en el Acta de Deuda N° A 754-2023 (periodo fiscal 2022), correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) originada en la percepción de dividendos.-

2. HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente por lo que corresponde REVOCAR los artículos 2º, 3º y 4º de la resolución apelada y en consecuencia dejar sin efecto la multa aplicada por la comisión de la infracción prevista en el art. 87 inc. 1 CTP (ex 86 inc. 1 CTP); originada en el sumario instruido N° M 752-2023 (periodo fiscal 2020), en el sumario instruido N° M 753-2023 (periodo fiscal 2021) y en sumario instruido N° M 754-2023 (periodo fiscal 2022).-

Dr. 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

**3. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos
acompañados y ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION