

SENTENCIA N° 56 /2026

Expte. N° 226/926/2024

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de JUNIO de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"SAGRA ROBERTO EMILIO JOSE S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 226/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 3.183/376/D/2023).

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

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

I. Que a fojas 754/757 del Expediente N° 3.183/376/D/2023 el contribuyente SAGRA ROBERTO EMILIO JOSE, CUIT N° 20-17268004-7, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 25/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 03/07/24 obrante a fs. 739/752 de dicho expediente. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta e INTIMAR la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 759-2023 ACTA DE DEUDA N° A 759-2023 ETAPA IMPUGNATORIA", "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 760-2023 ACTA DE DEUDA N° A 760-2023 ETAPA IMPUGNATORIA", PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 761-2023 ACTA DE DEUDA N° A 761-2023 ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 762-2023 ACTA DE DEUDA N° A 762-2023 ETAPA IMPUGNATORIA", confeccionas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022 respectivamente.

Se agravia el apelante, porque la DGR intenta cobrar una deuda inexistente, ya que asimila la condición de socio de una sociedad con la colocación de los capitales, sin tener en cuenta que no es su actividad habitual, siendo nula la resolución atacada.

Sostiene que el supuesto hecho imponible gravado, son aportes de capital de los socios y no colocación de capitales, por lo que no se encuentra gravado por el

artículo 216 del C.T.P. ni forma parte de la base imponible conforme el art. 221 del C.T.P.

Afirma que puntualmente su situación es la de un socio de una sociedad, que ha recibido distribución de utilidades y no realizó colocación de capitales como asegura la Autoridad de Aplicación.

Sostiene que la DGR no tuvo en cuenta que uno de los requisitos del art. 214 del C.T.P. es la habitualidad, ya que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no grava la pasividad como es su caso como socio de una sociedad.

Esgrime que la gravabilidad que pretende la DGR, no la prevé ni la Ley de Coparticipación federal ni el Convenio Multilateral, como tampoco distribuyen base de ingresos por la distribución de utilidades ni dividendos, habiéndose suscripto la provincia de Tucumán, a las normativas señaladas.

Expresa que en el presente caso, la DGR contraviene las normas Federales enunciadas, teniendo en cuenta que el Impuesto sobre los Ingresos brutos se convertiría en análogo al Impuesto a las Ganancias, expresamente prohibido por la Ley de Coparticipación Federal.

En conclusión, el Impuesto sobre los ingresos brutos solo puede gravar al contribuyente que ejerce su actividad económica y siendo la utilidad/dividendo la ganancia del socio-accionista, el impuesto no puede recaer sobre los mismos, pues escapa al hecho imponible establecido incluso en la ley de coparticipación, y de aplicarse, entiende que no caben dudas que estamos en presencia de una analogía con el impuesto a las ganancias, deviniendo inconstitucional la pretensión fiscal.

Ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal, solicitando se deje sin efecto el acto apelado.

II. A fojas 810/813 del expte N° 3.183/376/D/2023, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 149 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Afirma la DGR que la sociedad es sujeto de derecho, con personalidad jurídica propia y diferenciada de la de sus socios, por lo que constituye un centro de

imputación autónomo, con patrimonio y responsabilidad diferenciados de sus integrantes.

Sostiene que el artículo 218 del Código Tributario Provincial establece que son contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos las personas humanas, sociedades con personería jurídica y demás entes que realicen actividades gravadas, por ello tanto la sociedad como el socio pueden revestir el carácter de contribuyentes, cada uno por los hechos imponible que les resulten propios.

Esgrime que la participación en utilidades derivada de la colocación sistemática de capital configura una actividad económica generadora de ingresos, desarrollada con habitualidad y con finalidad lucrativa. Asimismo la habitualidad debe apreciarse considerando la índole de la actividad, el objeto y los usos de la vida económica. La permanencia en la sociedad implica la vocación de obtener utilidades de manera periódica y organizada, lo que revela finalidad económica y habitualidad.

En consecuencia, afirma la DGR que la percepción de utilidades se encuentra alcanzada por el impuesto, correspondiendo su declaración bajo el código de actividad 659990, "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." conforme la realidad económica verificada en el procedimiento fiscalizadorio.

Con respecto a la doble imposición alegada por el apelante, expresa que no existe debido a que la sociedad tributa por su actividad empresarial y el socio tributa por el ingreso obtenido en su esfera patrimonial individual, tratándose de hechos imponible distintos y sujetos diferenciados.

Sobre la alegada violación a la Ley de Coparticipación y normativa nacional, la Ley N° 23.548 establece pautas generales que el impuesto provincial debe respetar, lo que ocurre en el presente caso, al verificarse el ejercicio habitual de actividad lucrativa.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad o eventual contradicción con normativa nacional, esgrime que el control de constitucionalidad corresponde exclusivamente al Poder Judicial, no siendo esta instancia administrativa el ámbito adecuado para su tratamiento.

Ofrece prueba, hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fojas 10 del expte N° 226/926/2024, obra Sentencia N° 171/2024 dictada por este Tribunal el 13.12.2024, donde se declara la cuestión de puro derecho, pasando los autos a dictar sentencia.

A fs. 12 y 13, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 25/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 03/07/2024 se encuentra ajustada a derecho.

Corresponde dejar aclaradas algunas consideraciones previas, con respecto al tratamiento impositivo de utilidades y dividendos obtenidos por personas físicas a través de su participación en sociedades comerciales, teniendo en cuenta que es el argumento principal expuesto por las partes en sus presentaciones. Asimismo corresponde resaltar, que este fue el único agravio expuesto por el apelante, en contra de la Resolución de la DGR, considerando que los demás conceptos que integran la Base Imponible del tributo, conforme las Actas de Deudas impugnadas, se encuentran consentidos por las partes, correspondiendo que este Tribunal, analice puntualmente ese argumento concreto, en aras al principio de congruencia.

Del análisis detallado de lo actuado, es fundamental entender que el organismo utilizó la información de la Declaración Jurada de Ganancias (donde figuran los dividendos y rentas de segunda categoría) como la fuente principal para determinar la base imponible de la actividad de Servicios de Financiación (Código 659990).

La DGR sostiene que los montos declarados por el contribuyente ante AFIP como dividendos o utilidades no son meras percepciones pasivas, sino que forman parte de una estructura de explotación financiera. Por ello, toma los montos de la "Segunda Categoría" de Ganancias y los reclasifica bajo el código de actividad 659990.

Según el informe de inspección y las actas de Deuda, la relación se establece mediante tres fuentes que alimentan el código 659990:

- Dividendos y Utilidades: El contribuyente justificó gran parte de sus acreditaciones bancarias como "retiros de utilidades". La DGR consideró

que, al no estar probada la exclusión de estos montos del objeto del impuesto, debían tributar.

- Diferencias de Cambio: Los montos generados por la tenencia o liquidación de moneda extranjera (informados en Ganancias) fueron sumados íntegramente a la base de servicios financieros.
- Acreditaciones Bancarias no Justificadas: En los años 2021 y 2022, la DGR detectó excedentes en las cuentas bancarias que no coincidían con las ventas declaradas. Al no haber prueba en contrario, los imputó a la actividad financiera (la de mayor alícuota).

No obstante la composición de la base imponible descripta, se puede notar que los montos provenientes de dividendos y servicios de financiación representan más del 90% de la deuda total en cada acta.

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.

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 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 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), 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 (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 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 25/24 de la Dirección General de Rentas, de fecha 03/07/24, correspondiendo que el Organismo confeccione nueva planilla determinativo, debiendo detraer los montos correspondientes a la percepción de dividendos por parte del contribuyente.

VI.- En consecuencia, y teniendo en cuenta que el contribuyente solo expresó agravios contra la determinación de deuda, 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 períodos 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 lo tanto, y conforme 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 PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SAGRA ROBERTO EMILIO JOSE, CUIT N° 20-17268004-7, contra la Resolución N° D 25/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 03/07/2024, y, en consecuencia, declarar la NULIDAD PARCIAL de la misma y REMITIR los autos a la Autoridad de Aplicación, a fin de confeccionar Nueva Planilla Determinativa de Deuda, por los períodos intimados, 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 VI de los considerandos precedentes. Así voto.

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

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUERRA JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 la percepción de utilidades 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 25/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/07/2024 (fs. 739/752 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) Respecto de la apelación y la nulidad:

Según surge del escrito de expresión de agravios, el contribuyente interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 25/24. Sin embargo, entre los cuestionamientos dirigidos al acto, el recurrente plantea su nulidad fundada en un déficit de motivación, al no resultar justificada la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la distribución de utilidades.-

Con carácter liminar corresponde elucidar la procedencia del recurso de apelación o del recurso de nulidad que aquel lleva implícito.-

A tal efecto, deviene imperativo constatar la función materialmente ejercida por este Tribunal. Tal examen se fundamenta en la incidencia que el régimen jurídico rector de cada función estatal proyecta sobre la configuración del cauce formal a través del cual éstas se exteriorizan.-

En este sentido se ha dicho que la función administrativa es la actividad que, en forma inmediata, permanente, concreta, práctica y normalmente espontánea, desarrollan los órganos estatales para alcanzar el bien común, conforme a regímenes jurídicos de derecho público. Por su parte se ha caracterizado a la función jurisdiccional como la actividad estatal que decide controversias con fuerza de verdad legal (Cfr. Cassagne, Juan Carlos. "Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Bs. As., 2002, T° I, pg. 82 y 84).-

El procedimiento constituye el cauce formal de la función administrativa mientras que el proceso resulta el canal formal de la función jurisdiccional, ambas materialmente consideradas. Ello se plasma en la diversa regulación adjetiva que rige la creación de cada uno de los actos típicos de cada función: acto administrativo y sentencia jurisdiccional. Del mismo modo, justifica la autonomía de las normas y principios que gobiernan las vías recursivas que se otorgan dentro de procedimiento (recurso de reconsideración, jerárquico,alzada, etc.) respecto de los que rigen dentro del proceso (recurso de apelación, nulidad, etc.).-

Respecto de esta distinción, la doctrina ha dicho que *"desde el punto de vista procesal, procedimiento administrativo y proceso judicial, no son sino cauces procesales externos de funciones diversas: el primero, dirigido a garantizar la satisfacción con inmediatez del interés público, y el segundo, encaminado a lograr la resolución de conflictos entre partes con intereses contrapuestos"* (Comadira, Julio Rodolfo – Escola, Héctor Jorge - Comadira, Julio Pablo, "Curso de Derecho Administrativo", Abeledo Perrot, Bs. As, 2012, T° II, pg. 1135).-

La distinción entre los regímenes rectores del procedimiento administrativo y del proceso jurisdiccional resulta ostensible. En primer término, el proceso se halla supeditado al principio de preclusión de las etapas consumadas, en tanto que el procedimiento se rige por el principio de informalismo a favor del administrado. En segundo lugar, el acto definitivo del proceso jurisdiccional está amparado por el

instituto de la cosa juzgada, el cual dota a la sentencia de inmutabilidad; por el contrario, en sede administrativa, la resolución final es susceptible de ser revocada por razones de legitimidad o mérito, tanto en beneficio como en perjuicio del administrado. Finalmente, el procedimiento administrativo es conducido y resuelto por una de las partes interesadas —la propia Administración pública—, mientras que en el proceso jurisdiccional, el juzgador interviene como un tercero imparcial, ajeno a la controversia.-

La función primordial de este Tribunal consiste en la resolución de controversias de índole fiscal ente contribuyentes o responsables y el Fisco; originadas en la determinación de tributos, aplicación de sanciones o en acciones de repetición, en los términos del art. 12 CTP. En consecuencia, la actividad desarrollada es materialmente jurisdiccional, cuyo canal formal y normas adjetivas tienen carácter procesal, siendo su acto resolutivo típico la sentencia. —

Respecto de la naturaleza de este Tribunal y los principios que rigen su actividad jurisdiccional, el suscrito se ha expedido en extenso en el voto emitido en el proceso caratulado “Argenti Lemon SA s/ Recurso de Apelación”, Expte. N° 399/926/2020, Sentencia N° 163/2024 de fecha 22/11/2024 (<https://www.tfa-tuc.gov.ar/sentencias-2024/>), donde remitimos *brevitatis causae*.-

La aplicación de las normas y principios procesales a la tramitación de las controversias que caen bajo la jurisdicción de este Tribunal se encuentra expresamente establecida por el CTP. Ello surge de la concreta nominación de las vías impugnatorias: recurso de apelación y nulidad en los términos de los arts. 135 inc. 2, 143, 148 y 166 (ex. 134 inc. 2, 142, 147 y 165 CTP). De igual modo, de la caracterización del acto decisorio como una sentencia según arts. 156, 157, 163, 164 CTP (ex. 155, 156, 162, 163, etc. CTP). Asimismo de la aplicación supletoria de los códigos procesales civil y penal establecido por el art. 130 CTP (ex 129 CTP).-

En consecuencia, el presente recurso de apelación se encuentra regulado por las normas procesales del CPCCT en lo que no se encuentre expresamente regido por el CTP. Por el contrario, no corresponde aplicar las normas adjetivas contenidas en la ley de procedimientos administrativos.-

El recurso de apelación es el remedio procesal encaminado a lograr que un órgano jurisdiccional superior con respecto al órgano que dictó una resolución que

se estima injusta, la revoque o reforme, total o parcialmente. A su turno, el recurso de nulidad es el remedio tendiente a invalidar tanto resoluciones definitivas cuanto actos anteriores a ellas, que no reúnen los requisitos indispensables para la obtención de su finalidad. Mientras que la apelación tiene la finalidad de obtener la revocación o reforma de un pronunciamiento que se estima injusto por errores en la aplicación de las normas jurídica o en la apreciación de los hechos (errores *in iudicando*), el recurso de nulidad tiene por objeto subsanar los vicios o defectos de que pueden adolecer los requisitos que condicionan la validez de los actos procesales (errores *in procedendo*).-

Nuestro sistema recursivo regula al recurso de nulidad como una vía impugnatoria de carácter subsidiario y excepcional. Tal carácter surge de la normativa que gobierna su operatoria.-

El art. 166 CTP (ex 165 CTP) establece "El recurso de apelación comprende el de nulidad...". Por su parte, el art. 804 CPCCT establece: "Interposición. El recurso de apelación lleva implícito el de nulidad, pero el tribunal no podrá pronunciarse sobre el mismo si el recurrente no lo fundamenta al plantear el recurso. El tribunal tendrá la facultad prevista en el Artículo 225". A su turno, el art. 806 del digesto dispone: "Inadmisibilidad. Ningún defecto u omisión de forma de la sentencia autorizará a fundar el recurso de nulidad. Debe reclamarse de ellos en el recurso de apelación y el tribunal, al pronunciarse sobre el mismo, los corregirá o subsanará la omisión en que pudiera haberse incurrido".-

Al respecto se ha dicho que el recurso de nulidad *"es un recurso de operatoria subsidiaria en tanto procede cuando la apelación no es útil para satisfacer los agravios del impugnante, cabe considerar que es una vía restrictiva y excepcional, solo utilizable en casos de violación de las formas esenciales del acto, que afecten gravemente garantías constitucionales (...) no procede la nulidad -tal como lo hemos visto, cuando los agravios pueden ser reparados con la apelación..."* (Rivas, Adolfo A.; "Tratado de los Recursos Ordinarios", Abaco, Bs. As.1991, T° 2, pg. 689).-

De lo expuesto se deduce el principio de absorción de la nulidad por la apelación. Conforme a esta directriz, si los agravios de la nulidad coinciden con los fundamentos de fondo del recurso; la vía impugnatoria de nulidad deviene

F. JORGE E. FERRAZ FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

F. JORGE E. FERRAZ FONSECA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

improcedente como planteamiento autónomo, debiendo ser sustanciada y resuelta en el marco del recurso de apelación.-

De la expresión de agravios surge que la nulidad deducida por el contribuyente tiene fundamento en la pretendida falta de motivación del acto, por lo que el planteo resulta inescindible con la cuestión central en debate. El agravio se reduce a verificar la conformidad o no del acto con el ordenamiento jurídico, por lo que la cuestión debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. -

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Nación ha decidido: *"Que la nulidad que la recurrente invoca hace a los agravios de fondo, por lo que la nulidad así planteada queda absorbida por el recurso de apelación destinado a intentar obtener la revocatoria de la decisión administrativa, conforme a reiterada jurisprudencia y doctrina"*. (TFN, Sala G, "Abbott Laboratories Argentina SA c/Dirección General de Aduanas s/ recurso de apelación", Expte. N° 30.720-A. Sentencia del 27/04/2023).-

En forma concordante, la Exma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán ha dicho *"Es jurisprudencia constante y reiterada de esta Corte que el recurso de nulidad solo procede por vicios en el procedimiento anterior al dictado de la sentencia, pero cuando el vicio se imputa no al procedimiento en que se dicta la sentencia, sino a la sentencia misma, no corresponde interponer recurso de nulidad, sino directamente recurso de apelación, y el tribunal, al resolver el mismo, debe corregir o subsanar los defectos u omisiones de la sentencia (art. 810 CPCC). De allí que, si el vicio es de la sentencia, la alzada debe considerarlo y subsanarlo al pronunciarse sobre el recurso de apelación; por tanto, si el vicio es intrínseco al fallo, en lugar de declarar su invalidez, el tribunal de apelación debe componer positivamente la litis examinando con plena jurisdicción los hechos y el derecho resolviendo el fondo de la cuestión"*. Excm. Corte Suprema De Justicia. Sala Civil y Penal *in re* "M.L.J. s/ Privación Ilegítima de la Libertad", Sentencia N° 800 de fecha 18/10/1999.-

De acuerdo a lo considerado, los agravios del contribuyente serán canalizados a través del recurso de apelación, sin considerar el recurso implícito de nulidad.-

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

Con carácter liminar, corresponde señalar que el recurso deducido se fundamenta en un único agravio. El mismo consistente en el cuestionamiento de la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos originado en la distribución de utilidades.-

El resto de las obligaciones tributarias determinadas mediante las Actas de Deuda N° A 759-2023, N° A 760-2023; N° A 761-2023 y N° A 762-2023 no han sido objeto de impugnación en los términos del art. 99 CTP (ex 98 CTP), por lo que tampoco son objeto de la Resolución N° D 25/24, ni integran la pretensión recursiva en tratamiento.-

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.-

3) Imposición de la distribución de utilidades:

La resolución apelada rechaza la impugnación deducida contra la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, derivada de la distribución de utilidades percibidas por el contribuyente de las firmas Brotherigng's SRL, Novo Play SRL y Pálpitos SRL (fs. 331/332 y 334/335 Expte DGR). 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 las utilidades 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 utilidades.-

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 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,

DR. JORGE E. ESSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.-

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 utilidades:

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".-

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 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.-

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

"2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976; Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo en 1980"

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.-

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. 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.-

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
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

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 (...)."-

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.-

DR. JORGE E. FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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, Efrain Hugo – Muiño, Orlando Manuel; "Derecho Societario", Astrea, Bs.As., 2000, pg. 148).-

e) La causa del contrato: distribución de utilidades o contribución por pérdidas.-

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 a la distribución de utilidades o 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, 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 la distribución de utilidades, como derecho eventual, ocasional y sujeto a múltiples condicionamientos, no tiene el carácter de contraprestación o remuneración onerosa del aporte realizado por el socio 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. La distribución de utilidades constituye uno de los derechos inherentes a la condición de socio del ente colectivo.-

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 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 distribución de utilidades 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 las utilidades percibidas por el apelante.-

Corresponde señalar que en el caso de marras nos encontramos ante la determinación realizada por las utilidades percibidas por una persona humana, en su calidad de socio de tres sociedades de responsabilidad limitada identificadas como Brothering's SRL, Novo Play SRL y Pálpitos SRL (fs. 45/52, 331/332, 334/335, 606/615 y documentación incluida en soporte óptico a fs. 267 Expte. DGR).-

a) Inexistencia de actividad empresarial desarrollada por el socio 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 – 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 socio 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 empresaria 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 socio, desarrolle el contribuyente. Tal es el caso del resto de las actividades que originaron las determinaciones del tributo contenidas en las Actas de Deuda N° A 759-2023, N° A 760-2023; N° A 761-2023 y N° A 762-2023.-

b) Inexistencia de onerosidad.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que el cobro de utilidades se encontraría gravado por representar una actividad de “colocación de capitales en las sociedades”, 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 utilidades 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 utilidades 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.-

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 de utilidades 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 utilidades tiene carácter eventual y ocasional; y se encuentra condicionado a que la sociedad obtenga ganancias 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 correspectividad entre la realización del aporte y el cobro de utilidades 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 reparto de utilidades 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 socio –persona humana- derivados del reparto de utilidades; 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 utilidades 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.).-

Dr. Jorge E. ...
Vocal
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. ...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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 la percepción de utilidades.-

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

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que resulta procedente HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SAGRA ROBERTO EMILIO JOSE, CUIT N° 20-17268004-7 contra la Resolución N° D 25/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 03/07/2024 por lo que corresponde REVOCAR el artículo 1° de la resolución recurrida y en consecuencia dejar sin efecto la determinación contenida en el Acta de Deuda N° A 759-2023 (periodo fiscal 2019), en el Acta de Deuda N° A 760-2023 (periodo fiscal 2020), en el Acta de Deuda N° 761-2023 (periodo fiscal 2021) y en el Acta de Deuda N° A 762-2023 (periodo fiscal 2022); correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) únicamente en la determinación originada en la percepción de utilidades. Asimismo, remitir los autos a la Autoridad de Aplicación, a fin de que en el plazo de diez (10) días practique la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los periodos fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022; debiendo detraer de la determinación correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) únicamente la originada en la percepción de utilidades por el contribuyente. 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
RESUELVE

1.- **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **SAGRA ROBERTO EMILIO JOSE, CUIT N° 20-17268004-7** contra la Resolución N° D 25/24 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 03/07/2024 por lo que corresponde **REVOCAR** el artículo 1° y 2° de la resolución recurrida y en consecuencia dejar sin efecto la determinación contenida en el Acta de Deuda N° A 759-2023 (periodo fiscal 2019), en el Acta de Deuda N° A 760-2023 (periodo fiscal 2020), en el Acta de Deuda N° 761-2023 (periodo fiscal 2021) y en el Acta de Deuda N° A 762-2023 (periodo fiscal 2022); correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) únicamente en la determinación originada en la percepción de utilidades.

2.- **REMITIR** los autos a la Autoridad de Aplicación, a fin de que en el plazo de diez (10) días practique la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los periodos fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022; debiendo detraer de la determinación correspondiente a la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras N.C.P." (Código 659990) únicamente la originada en la percepción de utilidades por el contribuyente.

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

HACER SABER

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

SDR. JORGÉ E. POSSE PONESSA
VOCAL (en disidencia)

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION