

Tratamiento de los Dividendos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Tucumán

A raíz de la modificación introducida en la RG 23/2002 con fecha 08/01/2021, se agregó dentro de la normativa de Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como Anexo X los: *“INGRESOS PROVENIENTES DE LA COLOCACIÓN DE CAPITAL EN VALORES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES ASIMILABLES Y OPERACIONES DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES, VALORES REPRESENTATIVOS Y CERTIFICADOS DE DEPÓSITO DE ACCIONES Y DEMÁS VALORES, CUOTAS Y PARTICIPACIONES SOCIALES -INCLUIDAS CUOTAPARTES DE FONDOS COMUNES DE INVERSIÓN Y CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN EN FIDEICOMISOS FINANCIEROS Y CUALQUIER OTRO DERECHO SOBRE FIDEICOMISOS Y CONTRATOS SIMILARES”*.

Trataremos de abordar el tema desde el punto de vista de los ingresos provenientes de Dividendos y utilidades asimilables y operaciones de enajenación de acciones.

En virtud de esta reforma, se generó la duda respecto de la gravabilidad e inclusión en el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ISIB) de tales operaciones. Nos preguntamos si se trata de un exceso de la Dirección General de Rentas, al pretender gravar tales operaciones, o bien, si las mismas siempre estuvieron incluidas en el hecho generador de la obligación tributaria del ISIB. Si fuera esta última opción, nos surgen mayores interrogantes, como, por ejemplo, ¿porque el organismo recaudador no había realizado fiscalizaciones sobre tales conceptos? ¿estamos ante un nuevo intento del organismo de tomar medidas meramente recaudatorias, perdiendo de vista el principio de reserva de ley que rige en materia tributaria? A continuación, pretendemos abordar la temática en cuestión y brindar nuestra opinión sobre el tema.

En primer lugar, debemos remitirnos a la definición del hecho imponible en el ISIB. El artículo 214 del Código tributario Provincial prevé:

“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.)”.

Con respecto al concepto de habitualidad, el mismo artículo establece:

“La habitualidad deberá determinarse teniendo en cuenta especialmente la índole de las actividades, el objeto de la empresa, profesión o locación y los usos y costumbres de la vida económica. Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada el desarrollo, en el ejercicio fiscal, de hechos, actos u operaciones de la naturaleza de las gravadas por el impuesto, con prescindencia de su cantidad o monto, cuando ellos sean efectuados por quienes hagan profesión de tales actividades. La habitualidad no se pierde por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua”.

Esta definición nos lleva inexorablemente a buscar una definición de “ejercicio de una actividad”. El diccionario de la Real Academia Española define tal concepto como la “Acción de ejercitar o ejercitarse; acción y efecto de ejercer”. Por su parte “ejercer” es practicar actos propios de un oficio, facultad o profesión; hacer uso de un derecho, capacidad o virtud; realizar sobre alguien o algo una acción, influjo, etc.

En virtud de lo antes mencionado podemos decir que el ejercicio de una actividad se compone de una serie de actos relacionados con ella y que encuentran vinculación entre sí. Es decir, no hablamos de actos aislados sino tendientes a un fin común: lograr el objetivo del negocio o de la actividad económica. Para un mejor entendimiento debemos remitirnos a la definición de “acto” de la Real Academia Española, según el diccionario debe entenderse como tal “una acción (ejercicio de la posibilidad de hacer) o el resultado de hacer”.

La actividad y sus actos se encuentran entrelazados con la acción de un sujeto. Es decir, no puede haber actividad sin “hacer algo”, sin llevar a cabo determinado hecho. Así como del texto del artículo 214 surge que la actividad y la habitualidad, también tienen su interrelación constante en el perfeccionamiento del hecho imponible ¿podríamos decir que el ISIB no grava la pasividad? En principio la respuesta es afirmativa, sin embargo, cuando el legislador quiso gravar las pasividades lo hizo específicamente, como, por ejemplo, la locación de inmuebles. Así lo establece el artículo 215 del CTP al legislar: *“Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica...”*. Vale destacar que dentro de este artículo NO se encuentran los INGRESOS PROVE-

NIENTES DE LA COLOCACIÓN DE CAPITAL EN VALORES, DIVIDENDOS Y UTILIDADES ASIMILABLES Y OPERACIONES DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES.

Habiendo realizado definiciones introductorias del tema, retomamos la inquietud que nos ocupa respecto del tratamiento en el ISIB de las distribuciones de dividendos y utilidades y las operaciones de compraventa de acciones.

Si nos remitimos a la definición del hecho imponible y la ilustración de “habitualidad” esgrimida por nuestro Código Tributario Provincial, podríamos llegar a una primera conclusión de que en la medida que se cumplan todos los requisitos para el perfeccionamiento del hecho imponible -es decir: tipificación como ejercicio de actividad, habitualidad y onerosidad- podríamos concluir, en principio, la procedencia de la gravabilidad de las operaciones del asunto. Pero para ello, deberíamos distinguir entre un accionista-empresario de un accionista-especulador. El primero no desarrolla ninguna actividad –caso de accionista o socio de sociedades “cerradas” - y el segundo especula con la compraventa de acciones, y la distribución de los dividendos de las participaciones accionarias en las que se involucra, siendo la característica principal que estos sujetos no buscan participar en la vida societaria de la empresa.

Vale destacar que las operaciones bajo análisis no se encuentran enumeradas en el artículo 228 referido a las exenciones del ISIB (y nunca lo estuvieron, ya que no existen antecedentes en el CTP de la inclusión dentro de las exenciones de tales operaciones), como si lo hacen otros plexos normativos de otras jurisdicciones. Es por ello, que el análisis debe concentrarse en la inclusión (o no) dentro de los parámetros de perfeccionamiento del hecho imponible previsto en el artículo 214. Caso contrario, si llegáramos a la conclusión de que no se encuentran incluidos dentro del hecho imponible, estaríamos ante una exclusión del objeto del impuesto.

Atento a una reciente consulta técnica efectuada a la Dirección General de rentas sobre la cuestión en debate, el organismo respondió lo siguiente:

“En relación al tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de dividendos obtenidos o percibidos por los socios, cabe informar que se encuentran alcanzados por el referido tributo, ello por cuanto se verifica en este tipo de operaciones el acaecimiento del hecho imponible, de conformidad a lo dispuesto en el artículo 214 del Código tributario Provincial”.

Por otro lado, cabe traer a colación que ni la Ley de Coparticipación Federal, ni el Convenio Multilateral previeron la gravabilidad y distribución de base de ingresos respectivamente, por la distribución de utilidades y dividendos. Y son las mismas Provincias quienes suscribieron estas normas. Así como tampoco, el Código Tributario Provincial hace mención alguna respecto al tratamiento a dispensar en estos casos.

Creemos que estamos ante un exceso del Organismo Provincial de considerar la gravabilidad de los Dividendos percibidos. No obstante queda la inquietud respecto de aquellos sujetos que hagan habitualidad de tales operaciones.

La ley N° 23.548 en su artículo 9 establece:

“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga que se obliga a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley”.

En caso de gravar los Dividendos con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos estaríamos ante un Impuesto análogo al Impuesto a las Ganancias (este último grava actualmente las distribuciones de dividendos), apartándose de las disposiciones mencionadas por Ley lo que implica la INCONSTITUCIONALIDAD de las mismas.

Conclusión

En nuestra opinión y sobre la base de los aspectos analizados, las distribuciones de dividendos y utilidades asimilables, así como la compraventa de acciones no están encuadradas en la definición del hecho imponible del ISIB.

Solo queda la duda, en el caso de que se cumplan los requisitos de realizar tal actividad de manera habitual y a título oneroso, encuadrando el contribuyente en una figura de inversor-especulador. Sin embargo, caería dicha tesis por colisionar con las previsiones de la Ley de Coparticipación Federal, al encontrarse gravadas con el impuesto a las ganancias, las distribuciones de dividendos y resultados de la compra venta de acciones.

No obstante, de acuerdo a lo antes mencionado, si estuviéramos en presencia de un Accionista – empresario que obtiene rentas producto de su participación, estaríamos ante un caso de exclusión de objeto en el ISIB y, por lo tanto, no gravado.

Corresponde a nuestros legisladores otorgar seguridad jurídica y definir con precisión el alcance de estas operaciones frente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Por otro lado, la DGR también debería expedirse con mayor claridad a los efectos de otorgar seguridad jurídica a las operaciones involucradas en la cuestión planteada y, oportunamente, derogar el Anexo X de la RG 23/2002.