



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE CUYO

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

**“DETERMINACIÓN DE OFICIO SOBRE BASE PRESUNTA EN EL
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: ANÁLISIS EN LA
PROVINCIA DE SAN JUAN”**

Alumna: Elizondo Alba, María Emilia

DNI/ Matricula: 42.918.461

Directora de tesis: María Silvia Derito

SAN JUAN, 2026



TRABAJO FINAL DE LA CARRERA DE CONTADOR PÚBLICO

Calificación Obtenida:

.....

Trabajo Final Aprobado

Nombres y Firmas de los Miembros del Tribunal de Trabajo Final

Certificación de los Integrantes del Jurado		
	Apellidos y Nombres	Firma
Director del Trabajo Final		
Jurado		
Jurado		
Jurado		

Firma del Alumno:

Índice General

Resumen	1
Introducción	1
CAPÍTULO 1	3
1. Justificación	3
2. Marco teórico.....	3
• Constitución Nacional:.....	3
• Código Tributario de la Provincia de San Juan; Ley 151-I modificada por Leyes 2731-I y 2738-I.....	4
• Doctrina y Jurisprudencia relevante:.....	5
3. Objetivos	5
4. Metodología.....	6
CAPITULO 2	7
1. TRIBUTOS	7
1.1 Características	7
1.2 Fuentes del Derecho Tributario	8
1.3 Clasificación.....	9
1.4 Potestad Tributaria.....	10
1.5 Límites a la potestad tributaria.	11
1.6 Principios constitucionales en materia tributaria	12
2. IMPUESTOS	14
2.1 Concepto y clasificación del impuesto	14
2.2 Estructura de los impuestos.....	15
2.3 Criterios de Imputación.....	16
2.4 Efectos de la Determinación de la Obligación Tributaria.....	17
CAPITULO 3	19
1. INGRESOS BRUTOS	19
1.1 Hecho Imponible	19
1.2 Habitualidad	22
1.3 Imputación	22
1.4 Base Imponible.....	23
1.5 Exenciones.....	28
1.6 Alícuotas	28
1.7 Contribuyentes y responsables del impuesto	29
CAPÍTULO 4	30
1. ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: D.G.R.	30

1.1 Competencia y funciones	30
1.2 Interpretación del Código y las Leyes Tributarias	31
1.3 Sujetos pasivos de las Obligaciones Tributarias	32
2. DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA PROVINCIA DE SAN JUAN	33
2.1 Verificación	34
2.2 Determinación de oficio sobre base presunta:	34
2.3 Falta de presentación	36
2.4 Rectificación	36
2.5 Incumplimiento de los deberes formales	36
2.6 La justicia tributaria como límite a la determinación de oficio sobre base presunta ...	38
3. ACCIONES Y RECURSOS. PROCEDIMIENTOS.	38
3.1 Recurso de reconsideración ante la D.G.R.	39
3.2 Acción de repetición	39
3.3 Dictámenes previos a la resolución	40
3.4 Resolución	40
3.5 Vía judicial	41
ANÁLISIS CASOS JURISPRUDENCIALES	42
1.1 CSJ 225/2020/RH1 Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad	42
1.2 Resolución Impositiva Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA) c/ Juan José Dolinco. Base presunta: su nulidad	43
TRABAJO DE CAMPO	45
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DEL RELEVAMIENTO EMPÍRICO	45
CONCLUSIÓN	49
BIBLIOGRAFÍA	50
ANEXOS	51
Anexo "A" - Entrevista sobre Determinación de Oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos brutos: Análisis en la provincia de San Juan	51
ÍNDICE DE GRÁFICOS	
Gráfico 1 Participación directa en procesos de determinación de oficio	46
Gráfico 2 Frecuencia de intervención en determinaciones sobre base presunta	46
Gráfico 3 Frecuencia de utilización del consumo de servicios públicos como indicador de la actividad real del contribuyente	47
Gráfico 4 Admisión de prueba en contrario por parte del contribuyente en el procedimiento de determinación de oficio	48

Gráfico 5 Frecuencia de rectificación de las determinaciones de oficio en la etapa de toma de conocimiento 48

Gráfico 6 Frecuencia de interposición de Recursos de Reconsideración por parte de los contribuyentes 48

Resumen

Este trabajo tiene como objetivo analizar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de San Juan, particularmente en aquellos supuestos de incumplimiento de los deberes formales o inconsistencias en las declaraciones presentadas por el contribuyente. En dichos casos, la Dirección General de Rentas se encuentra facultada para estimar la base imponible mediante parámetros indirectos y presunciones legalmente previstas.

La investigación se desarrolla en el marco de los principios constitucionales de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva, igualdad y derecho de defensa, con el propósito de evaluar la validez y proporcionalidad del procedimiento aplicado.

El trabajo combina un análisis teórico y normativo de la Constitución Nacional, el Código Tributario Provincial y la jurisprudencia relevante, complementado con un relevamiento empírico efectuado a agentes del área Fiscalización de la D.G.R..

Finalmente, se concluye que la determinación de oficio sobre base presunta constituye una herramienta eficaz para fortalecer la capacidad recaudatoria del Estado y reducir los márgenes de evasión, si apartarse de las garantías constitucionales del contribuyente.

Introducción

El presente trabajo tiene como finalidad abordar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta aplicado por los fiscos locales, tomando como referencia el análisis de la Provincia de San Juan. La temática adquiere especial relevancia dentro del ámbito tributario, en tanto permite analizar las facultades de fiscalización y determinación de la Administración Tributaria frente a situaciones de incumplimiento por parte del contribuyente, así como su vinculación con los principios constitucionales que rigen la materia.

En primer lugar, se desarrollará el planteamiento del problema que motiva la investigación, junto con la metodología empleada y los objetivos generales y específicos propuestos para el desarrollo del trabajo.

Posteriormente, en el segundo capítulo, se abordarán los conceptos generales vinculados a los tributos, sus características y clasificación. Asimismo, se analizarán los principios constitucionales aplicables al derecho tributario, tales como legalidad, igualdad, razonabilidad, capacidad contributiva y debido proceso. Finalmente, se desarrollará el concepto de impuesto como una de las especies tributarias, haciendo especial énfasis en los mecanismos de determinación de la obligación tributaria.

En el tercer capítulo se analizará específicamente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, desarrollando aquellos conceptos que resultan necesarios para comprender su aplicación práctica. En este sentido, se estudiarán sus características principales, el hecho imponible, la base imponible, las alícuotas aplicables, las deducciones y exenciones previstas normativamente, así como los sujetos alcanzados por el tributo.

A continuación, se expondrán las facultades de la Dirección General de Rentas, con especial referencia a los mecanismos de determinación de oficio sobre base presunta, evaluando su regulación normativa, su aplicación práctica y sus efectos sobre los contribuyentes. Asimismo, se desarrollarán las distintas acciones y recursos administrativos y judiciales previstos para garantizar el derecho de defensa frente a las resoluciones dictadas por el organismo fiscal.

Seguidamente, se analizarán distintos antecedentes jurisprudenciales con el objeto de evaluar el modo en que los principios constitucionales que rigen la materia tributaria son aplicados en situaciones concretas vinculadas con las determinaciones de oficio.

Finalmente, se presentará el trabajo de campo realizado mediante encuestas a agentes del área de Fiscalización de la Dirección General de Rentas de la provincia de San Juan, a fin de conocer la aplicación práctica del procedimiento de determinación sobre base presunta y su vinculación con la eficacia recaudatoria y las garantías constitucionales del contribuyente. A partir de ello, se efectuará el correspondiente análisis de los resultados obtenidos y, posteriormente, se desarrollarán las conclusiones del trabajo.

CAPÍTULO 1

1. Justificación

Para culminar con la carrera de Contador Público, la Universidad Católica de Cuyo, solicita que realicemos un trabajo final de investigación en el que se apliquen los conocimientos adquiridos durante el cursado, motivo por el cual es que realizó el siguiente proyecto de investigación sobre el estudio de la determinación de oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, enfocándose en un análisis práctico en nuestra provincia.

El Impuesto a los Ingresos Brutos es un gravamen de carácter provincial que se aplica sobre los ingresos obtenidos por un contribuyente conforme la actividad económica que desarrolla en una determinada jurisdicción. Cada provincia posee su propio Código Tributario y sus Leyes Impositivas, donde se establecen los tratamientos para su determinación y liquidación, en ejercicio de su potestad tributaria.

El presente trabajo tiene como finalidad abordar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta que llevan adelante los fiscos locales, tomando como pauta el análisis de la Provincia de San Juan. Se abordan y explican las características y requisitos de las presunciones simples y legales que pueden utilizar los fiscos locales para reconstruir la materia imponible cuando el contribuyente incumple con sus deberes de presentación o existen inconsistencias en lo declarado y el mismo no aporta documentación o, lo aportado resulta insuficiente como elementos de prueba.

En tales casos, la Dirección General de Rentas podrá determinar de oficio la obligación sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias vinculados con las normas fiscales.

Para esto, se podrán utilizar indicios como el capital invertido, fluctuaciones patrimoniales, volumen de transacciones, y/o ventas de otros períodos fiscales, compras, los salarios, el nivel de vida del contribuyente y otros elementos que obren en poder de la D.G.R. o que deban ser proporcionados por entidades relevantes que posean información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imponibles.

Este trabajo busca analizar hasta qué punto la utilización de bases presuntas garantiza la eficacia recaudatoria sin comprometer la equidad tributaria, frente a los principios constitucionales de capacidad contributiva, legalidad y razonabilidad.

Por último, se pretende aportar la experiencia práctica adquirida en el área de fiscalización de la Dirección General de Rentas, donde se plantearán algunas situaciones complejas que pueden surgir cuando el contribuyente incumple sus deberes de presentación o existen inconsistencias y el fisco determina ingresos omitidos en forma presuntiva, resguardando la seguridad de la información.

2. Marco teórico

- **Constitución Nacional:**

El sistema tributario argentino encuentra su fundamento en diversos principios consagrados por la Constitución Nacional, los cuales actúan como límites y directrices para el ejercicio de la potestad Tributaria del Estado. Entre ellos, resultan especialmente relevantes para el análisis de

la determinación de oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos los principios de legalidad, igualdad y equidad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Estos principios orientan la validez de la actuación de las administraciones tributarias y establecen límites frente a posibles excesos en el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación, especialmente cuando se recurre a mecanismos presuntivos para estimar la base imponible.

1. Principio de legalidad:

Se encuentra consagrado en el artículo 19 y el artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional, establece que ningún tributo puede ser exigido sin una ley previa que lo establezca. En materia tributaria, ello implica que el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible, las alícuotas y los mecanismos de percepción deben encontrarse expresamente regulados por una norma legal.

En este sentido, si bien las presunciones son instrumentadas mediante el Código Tributario San Juan (Ley 151-I modificada por Leyes 2731-I y 2738-I), su validez depende del estricto marco legal. La utilización de estos mecanismos no puede dar lugar a la creación de obligaciones tributarias no previstas por la ley, ni desnaturalizar la función auxiliar de las presunciones, que consiste garantizar la correcta determinación del impuesto cuando el contribuyente no aporta información suficiente o confiable.

2. Principio de igualdad y equidad

El artículo 16 de la Constitución Nacional consagra el principio de igualdad ante la ley, el cual, trasladado al ámbito tributario, implica que los contribuyentes deben recibir un tratamiento equitativo y libre de discriminaciones arbitrarias.

En materia de determinación sobre base presunta, este principio adquiere especial relevancia, ya que la utilización de parámetros generales o estimativos podría afectar la equidad tributaria si no se consideran adecuadamente las particularidades de la actividad económica desarrollada por el contribuyente y su verdadera capacidad contributiva.

3. Principio de no confiscatoriedad

Consagrado en el artículo 17 de la Constitución Nacional, prohíbe que los tributos absorban una porción sustancial o irrazonable del patrimonio del contribuyente.

En el marco de las determinaciones de oficio sobre base presunta, este principio exige que las estimaciones realizadas por el fisco respondan a criterios de razonabilidad y proporcionalidad, evitando que la determinación tributaria se transforme en una carga excesiva o desvinculada de la verdadera realidad económica del sujeto alcanzado.

- **Código Tributario de la Provincia de San Juan; Ley 151-I modificada por Leyes 2731-I y 2738-I**

El Código Tributario de San Juan regula en su “Libro I - Título VII: Determinación de las obligaciones tributarias”, el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias¹, distinguiendo entre determinación sobre base cierta cuando los contribuyentes o responsables proporcionen a la D.G.R. los elementos comprobatorios de operaciones o situaciones que

¹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 24.

constituyen hechos imponibles² y sobre base presunta cuando no cumplan con las condiciones anteriormente nombradas³. Estas últimas habilitan a la administración fiscal a estimar los ingresos cuando el contribuyente omite declarar, lo hace en forma incompleta o surgen inconsistencias en su documentación.

Asimismo, el Código regula en su “Libro II, Capítulo III: Base Imponible”, los principios generales y las situaciones especiales⁴, vinculadas con su determinación, otorgando un marco jurídico específico para el ejercicio de las facultades de fiscalización y determinación por parte de la Dirección General de Rentas.

- **Doctrina y Jurisprudencia relevante:**

La doctrina tributaria y la jurisprudencia han desarrollado importantes criterios interpretativos respecto de la utilización de presunciones en materia fiscal.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la determinación de oficio debe sustentarse en presunciones razonables, verificables y vinculadas con la realidad económica del contribuyente, evitando construcciones arbitrarias que puedan vulnerar el derecho de defensa o apartarse de la capacidad contributiva real.

Por su parte, la jurisprudencia provincial también aporta antecedentes relevantes en los que se delimita el alcance de las facultades presuntivas del fisco, tanto validando su aplicación en determinados supuestos como estableciendo límites frente a posibles excesos.

Asimismo, las resoluciones dictadas por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria en el marco del Convenio Multilateral resultan ilustrativas para el presente análisis, en tanto reflejan conflictos vinculados con la asignación de bases imponibles presuntas en actividades desarrolladas en distintas jurisdicciones.

3. Objetivos

- **Objetivo General**

Analizar la determinación de oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de San Juan, evaluando su fundamento normativo, aplicación práctica y efectos sobre los contribuyentes, con el fin de proponer mejoras que fortalezcan la equidad y eficacia del sistema tributario provincial.

- **Objetivos Específicos**

- ✓ Examinar el marco normativo y la jurisprudencia que regula la determinación de oficio y la utilización de bases presuntas en San Juan.

- ✓ Identificar los métodos más frecuentes de cálculo presuntivo aplicados por la Dirección General de Rentas.

- ✓ Evaluar el impacto de la determinación presunta en los contribuyentes (costos, litigios, saldos a favor).

² Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 27.

³ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 28 y ss.

⁴ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 112 a 115.

✓ Formular propuestas de mejora orientadas a dotar de mayor transparencia y equidad al procedimiento de determinación de oficio.

4. Metodología

Para cumplir con los objetivos antes mencionados, este trabajo se realizará de la siguiente manera:

- En primer lugar, se llevará a cabo un exhaustivo estudio respecto de la Constitución Nacional, Código Tributario de la provincia de San Juan y leyes respecto a la base imponible sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y a su determinación de oficio de manera cierta y presunta, profundizando la presunción de base.
- En segundo lugar, se realizará un análisis acerca de los Fallos de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación, Tribunal provincial y casos concretos de la comisión Plenaria y Arbitral.
- En tercer lugar, se desarrollarán entrevistas a profesionales del área contable que trabajan en el área Fiscalización de la Dirección General de Rentas para profundizar como realizan determinaciones de oficio sobre bases presuntas ante la falta de documentación, inconsistencia u omisión de Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes a verificar.

CAPITULO 2

En primer lugar, se analizarán los conceptos de tributo, sus caracteres y su clasificación. Seguidamente se definirán las potestades tributarias y se expondrán los principios constitucionales. Finalmente se desarrollará el concepto de impuesto como uno de los tipos de tributos y se definirá primitivamente los sistemas de determinación de los impuestos.

1. TRIBUTOS

Derecho tributario.

El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

Son inconstitucionales las disposiciones del derecho tributario provincial que modifiquen instituciones, conceptos o principios contenidos en la legislación nacional de derecho común. Ello es así porque si las leyes del Congreso son ley suprema nacional y las autoridades provinciales deben sujetarse a ellas, es evidente que las primeras son de jerarquía superior a las segundas. A su vez, esto se conecta con el artículo⁵, que reserva la Nación por delegación de las provincias, la facultad de dictar los códigos civil y comercial, o sea, la legislación de derecho privado.

Como consecuencia de lo anterior, "la potestad provincial no puede, en ningún caso, crear un tributo sobre la base de la tortura de conceptos jurídicos que están en el derecho privado, ni puede, con el fundamento de las lógicas proyecciones del concepto de potestad tributaria, que es en doctrina la capacidad de configurar el tributo en todas sus manifestaciones, ir en contra de las determinaciones del derecho privado en cuanto éste califica y perfila determinadas figuras jurídicas".

Los **tributos son** "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".⁶

1.1 Características

De acuerdo a la definición anterior, se puede decir que los tributos tienen las siguientes características:

a) Prestaciones en dinero: Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque hay quienes las aceptan en especie. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizables y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario.

b) Exigidas en ejercicio del poder de imperio: Elemento esencial del tributo es la coacción, ósea, la facultad de "compeler" al pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible.

⁵ Constitución de la Nación Argentina, art. 75, inc. 12 (texto según reforma de 1994).

⁶ Definición Villegas, Héctor B., Curso de finanzas, derecho tributario y financiero Tomo I 7ª edición - Buenos Aires.

La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituida por la "unilateralidad" en cuanto a la génesis de la obligación.

c) En virtud de una ley: No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad. A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

Esa circunstancia fáctica hipotética y condicionante puede consistir en un hecho, un conjunto de hechos, en un resultado, en una situación en que el obligado se halla, o en una situación que se produce a su respecto, pudiendo, a veces, integrarse la circunstancia fáctica, con una actividad o gasto estatal.

Tal circunstancia fáctica hipotética y condicionante se denomina hecho imponible, y su acaecimiento en el mundo fenoménico trae como consecuencia potencial que una persona deba pagar al Estado la prestación tributaria graduada según los elementos cuantitativos que la ley tributaria también proporciona o contiene.

d) Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines: El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Pero este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc.

Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aun siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada. La Corte Suprema Nacional Argentina ha dicho que el poder impositivo tiende, ante todo, a proveer de recursos al tesoro público, pero constituye, además, un valioso instrumento de regulación económica.

1.2 Fuentes del Derecho Tributario

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República.
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente.
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales.
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias.
- f) La jurisprudencia.
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria.
- h) La doctrina jurídica

1.3 Clasificación

La doctrina, en general, se adhiere a la división tripartita y considera que hay al menos tres especies de tributos⁷ :

- **Tasas:** Es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente.

Es el medio de financiación de servicios públicos divisibles. Puede ser una prestación efectiva o potencial, proporcional al beneficio recibido, al costo de este y a la capacidad contributiva del contribuyente. Se tiene en cuenta el uso efectivo o potencial de servicio público. Ej: Arbitrios, Licencias, Derechos.

La caracterización correcta de la tasa tiene importancia, no obstante, su poca significación económica actual como fuente de ingresos. Por lo pronto, los municipios las utilizan en forma preponderante en la esfera de su competencia, cubriendo con ellas la mayor parte de sus erogaciones; por otra parte, ciertas leyes que establecen exenciones tributarias en favor de entes oficiales, las limitan a los impuestos, pero no las extienden a las tasas. En el orden internacional, las mutuas exenciones que suelen otorgarse entre sí los Estados con respecto a diplomáticos y cónsules, tienen vigencia con relación a impuestos, pero no la suelen tener en cuanto a tasas.

Características esenciales

- ✓ **Carácter tributario:** es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. La circunstancia de tratarse de una prestación exigida coactivamente por el Estado es justamente lo que asigna a la tasa carácter de tributo.
 - ✓ **Creada por ley**
 - ✓ **Su hecho generador se integra con una actividad que el Estado cumple y que está vinculada con el obligado al pago.** Esa actividad debe ser efectivamente prestada y no puede ser meramente potencial.
 - ✓ **El producto de la recaudación sea exclusivamente destinado al servicio respectivo.**
 - ✓ **El servicio sea "divisible",** aunque, en realidad, esta característica surge implícita de la naturaleza "particularizada" del servicio estatal que da lugar al tributo en estudio. En tal sentido, es evidente que la divisibilidad es necesaria, dado que, si el servicio que da lugar a la tasa no puede fragmentarse en unidades de uso o consumo, será imposible su particularización a persona alguna.
 - ✓ **La actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal.** Es factible efectuar una clara división según la diferente entidad de las necesidades públicas que el Estado debe satisfacer.
-
- **Contribuciones especiales:** Son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o especiales actividades del estado, destinado a beneficiar a una persona determinada o a grupos sociales determinados.

Es una prestación de carácter obligatoria en función de beneficios colectivos o individuales derivados de obras públicas o actividades exclusivas del estado. Son Indivisibles. Es una contraprestación en la cual el que paga más es aquel sujeto que se beneficia por la obra o

⁷ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho tributario y financiero Tomo I 7ª edición- 1999, Cap. V.*

servicio en cuestión. Se tiene en cuenta el uso efectivo o potencial de servicio público. Ej: Peajes, Contribuciones Parafiscales, Mejoras.

La particularidad de la contribución especial con respecto a otros tributos es indiscutible. Se diferencia del impuesto porque mientras en la contribución especial se requiere una actividad productora de beneficio, en el impuesto la prestación no es correlativa a actividad estatal alguna. Con la tasa, tiene en común que ambos tributos requieren determinada actividad estatal, pero mientras en la tasa sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, esta ventaja o beneficio es esencial en la contribución especial

- **Impuestos:** Son tributos exigidos por el Estado a quienes se hallan en situaciones exigidas por la ley como hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado. Medio de financiación de servicios públicos indivisible. No hay contraprestación por parte del Estado. Se tiene en cuenta la Capacidad contributiva. Ej: IVA, Impuesto Inmobiliario, Impuesto Automotor, Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

1.4 Potestad Tributaria

“Poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia”.

Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas.

La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior. Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención. Pero ella no es todavía un derecho de crédito contra un deudor determinado ni un derecho a exigir prestaciones formales. Por el contrario, no existen deberes concretos correlativos a la potestad tributaria, abstractamente considerada, sino un status de sujeción por parte de quienes están bajo su ámbito espacial. Tal status significa sometimiento de tales personas a las normas tributarias del Estado, pero ello no entraña un "deber tributario".

En nuestro país el poder tributario se distribuye en tres niveles de gobierno. Al adoptar el sistema federal, el poder se encuentra distribuido en el territorio en tres niveles de gobierno: nacional, provincial y municipal. Nuestra Constitución define la forma de gobierno adoptada en nuestro país.

“La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma Representativa, Republicana y Federal, según establece la presente Constitución”⁸. De acuerdo con la asignación que hace la Constitución de las potestades tributarias corresponde:

- Gobierno Nacional: en forma exclusiva y de manera permanente, le corresponde los impuestos aduaneros, renta del suelo y tasas postales⁹, en concurrencia con las provincias y de forma

⁸ Constitución de la Nación Argentina, art. 1 (texto según reforma de 1994).

⁹ Constitución de la Nación Argentina, art. 4, 9 y 75 inc. 1 (texto según reforma de 1994).

permanente impuestos indirectos¹⁰ y con carácter transitorio y en situaciones excepcionales, impuestos directos, que deben ser proporcionales en todo el territorio de la Nación.¹¹

- Gobierno Provincial: le incumbe con carácter permanente y exclusivo los impuestos directos, salvo que por razones excepcionales durante un plazo limitado siempre que lo exijan la defensa, el bienestar general, seguridad común se delegan en forma transitoria al Gobierno Nacional; los impuestos y las contribuciones indirectos en concurrencia con la Nación.

Al haber concurrencia plena entre Nación y las provincias en el ejercicio del poder tributario en materia de impuestos indirectos, de acuerdo con lo establecido en el art. 75 inc. 2 de la Constitución Nacional, existe la posibilidad de que surjan problemas de múltiple imposición.

Esto puede presentarse en sentido vertical cuando participan gobiernos de diferentes niveles (Nación-Provincia), que es solucionado mediante la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales¹², en lo que respecta a Ingresos Brutos las características están enunciadas en su art. 9°, de las cuales se destacan las siguientes:

- Re caerá sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresariales civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad realizada en relación de dependencia y desempeño de cargos públicos.
- Se determinarán sobre la base de los ingresos del periodo, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológicos, del tabaco y de los combustibles.
- En casos especiales, la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes.
- Se podrán gravar las actividades conexas a las exportaciones.
- Se podrán gravar las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometida a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad.
- Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquella.
- Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes de Convenio Multilateral, comprenderán periodos mensuales.

Cuando la participación se da entre gobiernos de los mismos niveles (Provincia- Provincia) como solución surge el Convenio Multilateral, mediante el cual a través de la aplicación de ciertos mecanismos intenta evitar la múltiple imposición de ciertos tributos provinciales, distribuyendo la base imponible según el criterio del sustento territorial de la actividad desarrollada por el contribuyente. (Chicolino & Fernandez, 2005)

1.5 Límites a la potestad tributaria.

Pero tal potestad no es omnímoda, sino que se halla limitada en los modernos Estados de derecho. En su origen el tributo significó violencia del Estado frente al particular y aun siguió teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los "consejos del reino",

¹⁰ Constitución de la Nación Argentina, art. 4, 17, 75 inc. 1 y 126 (texto según reforma de 1994).

¹¹ Constitución de la Nación Argentina, art. 75 inc. 2 (texto según reforma de 1994).

¹² "Ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos". (BO 06/1/1988).

"representaciones corporativas" e incluso "asambleas populares". Mal podía hablarse de "garantías" de los subditos cuando la aprobación se otorgaba en forma genérica y sin normas fijas destinadas a regular los casos individuales.

El cambio fundamental se produce cuando los modernos Estados constitucionales deciden garantizar los derechos de las personas *resolviendo que la potestad tributaria sólo pueda ejercerse mediante la ley*.

La potestad tributaria, entonces, se transforma. La facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en *la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados*.

La primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. tal principio es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia y razonabilidad en la imposición. Por eso, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (así como el principio de legalidad o reserva es el límite formal respecto al sistema de producción de esa norma).

Las cláusulas constitucionales no sólo limitan directamente la potestad tributaria, es decir, mediante preceptos específicamente referidos a tributos, sino que también lo hacen en forma indirecta y en cuanto garantizan otros derechos, como, por ejemplo, el de propiedad, el de ejercer comercios o industrias lícitas, etc.

1.6 Principios constitucionales en materia tributaria

Según lo expresado anteriormente, el Estado, en su rol de sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es el único con potestades para aplicar los tributos. Este poder surge de la Constitución Nacional, la cual también consagra determinados principios que limitan el mencionado poder fiscal.

Estos principios pueden ser clasificados en:

- **Principio de legalidad**

El principio de legalidad debe entenderse como una consigna absoluta que exige la existencia de una ley para validar la aplicación de los tributos, o bien que no existe tributo válido sin ley que lo establezca.

La Constitución Nacional Argentina refleja el principio de legalidad en varios de sus artículos. En el artículo 4, indica que le corresponde al Congreso Nacional imponer contribuciones a la población, en forma equitativa y proporcional, con el objeto de proveer a los gastos de la Nación.

En el artículo 17 de la Constitución se establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4 y en su artículo 75 expresa, como facultades privativas del Poder Legislativo, las de establecer los derechos de importación y exportación, establecido en el inciso 1 de dicho artículo y de imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las Provincias, imponer contribuciones directas, por tiempo determinado proporcionalmente iguales en todo el territorio nacional.

- **Principios de igualdad y proporcionalidad**

En cuanto a los principios de igualdad y proporcionalidad, deben ser analizados en forma conjunta. El principio de igualdad establece que los habitantes son todos iguales a efectos de los tributos, o sea que no existen, en este sentido, privilegios de ninguna naturaleza que importen una menor carga tributaria como consecuencia de atributos vinculados con la raza, la sangre, el nacimiento, etc.

Lo expresado anteriormente no significa que todos los habitantes deban soportar igual cantidad de tributos, sino que estos tributos deben ser igualmente soportados en igualdad de circunstancias. Estas circunstancias deben vincularse esencialmente con el concepto de capacidad contributiva. De esta manera se habla del concepto de proporcionalidad en el sentido de que la carga tributaria debe ser proporcional a la capacidad contributiva exteriorizada por los sujetos pasivos, sin distinciones fundadas en los atributos antes mencionados.

La fuente constitucional de estos dos principios surge del artículo 16. Este artículo establece que: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza...". Este artículo 16 también establece que: "...". Todos sus habitantes son iguales ante la ley..." y que: "...". La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas".

En su artículo 4 determina que las contribuciones que imponga el congreso a la población deben ser establecidas en forma equitativa y proporcional.

- **Principio de no confiscatoriedad**

En cuanto al principio constitucional de no confiscatoriedad se entiende que serían inconstitucionales, por violar la garantía del derecho de propiedad, los tributos que absorban una proporción excesiva del capital o de la renta del sujeto pasivo. Este principio surge del artículo 17 de la Constitución que prohíbe la confiscación de los bienes bajo cualquier forma, al garantizar el derecho de propiedad.

2. IMPUESTOS

2.1 Concepto y clasificación del impuesto

“La aptitud económica de los obligados a tributar (capacidad contributiva) se exterioriza por circunstancias o situaciones del tipo objetivo que determinan las valorizaciones legislativas mediante las cuales esas circunstancias o situaciones pasan a generar obligaciones impositivas”.

El Impuesto es una prestación de dar sumas de dinero (deber material) y obligaciones secundarias (deberes formales).

Los deberes a los que están sujetos los contribuyentes son:

- Deberes Formales. Se denominan al conjunto de normas de procedimiento que la Administración Tributaria a través de la ley utiliza para dar cumplimiento a la obligación tributaria.
- Deberes Materiales: se produce cuando una vez ocurrido el hecho imponible cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria deben determinar la cuantía del tributo y realizarse la extinción de dicha obligación.

En la doctrina existe una significativa cantidad de clasificaciones¹³ de impuestos, en:

A) Impuestos Ordinarios y Extraordinarios

- Impuestos Ordinarios o Permanentes: son los que se recaudan para cubrir los gastos normales del estado, no tienen una duración determinada en el tiempo. Ej: IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Inmobiliario, Impuesto de Sellos
- Impuestos Extraordinarios o Transitorios: son los impuestos que se imponen con el fin de cubrir necesidades imprevistas en circunstancias anormales y tienen una vigencia limitada en el tiempo. Ej: Impuesto a los Bienes Personales.

B) Impuestos Reales y Personales:

- Impuestos Reales u Objetivos: son impuestos en función a la riqueza. Ej.: IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto Automotor.
- Impuestos Personales o Subjetivos: son impuestos que tienen en cuenta la persona del contribuyente, la capacidad de pago de este. Ej.: Impuesto a las Ganancias Persona Física porque toma en cuenta la renta de las personas y sus cargas de familia para hacer las deducciones correspondientes, Impuesto a la Herencia.

C) Impuestos Fijos; Proporcionales; Progresivos y Regresivos (se basan en la relación que existe entre la base imponible y la alícuota a la que está gravada)

- Impuestos Fijos: son los que se establecen en una suma constante cualquiera sea el monto de la riqueza involucrada. Se incluyen aquellos que varían en relación con la graduación de la base imponible según ciertos parámetros. Ej.: Monotributo, Flat tax
- Impuestos Proporcionales: se determina el monto del tributo en proporción a la base imponible o de la renta del contribuyente. Se mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Ej.: IVA.

¹³ Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho tributario y financiero Tomo I 7ª edición- 1999, Cap. IV.*

- Impuestos Progresivos: cuando la alícuota del impuesto crece a medida que incrementa la base imponible. Es decir que a mayores ingresos aumenta la incidencia del impuesto. Ej.: Impuesto a las Ganancias Persona Física, Impuesto Inmobiliario, Bienes Personales.
- Impuesto Regresivo: son aquellos impuestos en que la alícuota es decreciente a medida que aumenta la base imponible o el impuesto que se paga no guarda relación con la riqueza que se posee. A mayores ingresos disminuirá la incidencia del mismo. Ej.: el IVA

D) Impuestos Directos e Indirectos: se fundamentan en la posibilidad de traslación y la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

- Impuestos Directos: se definen como los impuestos que toman como hechos imponibles situaciones o circunstancias objetivas. Son soportados por el sujeto pasivo del impuesto y cuya carga no se puede trasladar a otras personas. La exteriorización es inmediata. Ej.: Impuesto a los Bienes Personales, Impuesto Inmobiliario Provincial, Impuesto Automotor, Impuesto a las Ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmueble.
- Impuestos Indirectos: se definen como los impuestos se construyen sobre indicios de las situaciones o circunstancias objetivas. Recae en sujetos no identificados y cuya carga se traslada a otras personas, a través del precio o de otros mecanismos del proceso de comercialización o de producción del producto. La exteriorización es mediata. Ej.: IVA, Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

E) Impuestos Ad- valorem y Específicos:

- Impuestos Ad-valorem: son impuestos que tienen como base de imposición el valor de un bien, servicio o propiedad. El cual puede ser aplicado al momento de una transacción, anualmente o en conexión con un evento especial. Ej.: Impuesto a la Herencia, IVA, Impuesto Inmobiliario.
- Impuestos Específicos: son impuestos que consideran elementos físicos como la medida, el peso, la cantidad y calidad del bien gravado. Ej.: Impuesto al Tabaco; bebidas alcohólicas; telefonía celular y satelital; bienes suntuosos.

F) Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) los impuestos se clasifican en:

- Impuestos sobre la renta; los Beneficios y las Ganancias de Capital: pagados por individuos y empresas. Ej.: Impuesto a las Ganancias
- Impuestos al trabajo: pagado por los trabajadores autónomos, los empresarios y los trabajadores en relación de dependencia. Ej.: Contribuciones a la Seguridad Social
- Impuestos a la propiedad. Ej.: Impuesto inmobiliario, Impuesto sobre Herencias
- Impuestos sobre Bienes y Servicios: son impuestos sobre producción, transferencias, venta, arrendamiento y distribución, específicos, permiso o uso de bienes y servicios. Ej.: Impuesto sobre los Ingresos Brutos
- Otros Impuestos: pagados por negocios. Ej.: Impuesto de Sellos

2.2 Estructura de los impuestos

Los impuestos se encuentran estructurados de la siguiente manera impuestos:

- Hecho Imponible: es el acto o conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento definidos por la ley.

- Nacimiento de la Obligación tributaria: una vez sucedido en la realidad el hecho imponible, configura el vínculo jurídico obligacional entablado por el estado.
- Objeto Imponible: la capacidad económica sometida a gravamen (renta, riqueza o consumo)
- Base Imponible: es la cuantificación económica del hecho imponible.
- Unidad: es la parte alícuota o monetaria determinada por la ley para fijar el monto del impuesto.
- La relación jurídico-tributaria¹⁴ “es un vínculo jurídico que se establece entre sujeto llamado activo, Estado, y otro llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público”

En toda obligación tributaria intervienen dos sujetos:

- Sujeto Activo: es el Estado (Nacional, Provincial o Municipal) que es el titular del crédito tributario. El encargado de gestionar el cobro de los tributos es la Administración Tributaria correspondiente a cada nivel estadual.
- Sujetos Pasivos: es el que debe realizar la prestación pecuniaria a favor del sujeto activo (Estado). Abarca a los contribuyentes, responsables por deuda propia y a los responsables solidarios, subsidiarios y sustitutos.

Los sujetos pasivos a su vez pueden clasificarse en:

- De derecho (responsable por deuda propia): es el designado por la ley del impuesto como obligado de hacer el pago del mismo.
- De hecho (responsable por deuda ajena): es el designado por la ley impositiva en dicho carácter, y es el que debe pagar el tributo, aunque no se verifique en la persona de ellos la hipótesis de incidencia tributaria, responden como consecuencia de las relaciones con el obligado principal (Sujeto de Derecho). Puede tener distintos grados de responsabilidad:
 - ❖ Solidaria: por disposición de la ley del tributo es responsable junto con el deudor.
 - ❖ Subsidiaria: cuando el Estado puede ejecutar al responsable después de haber ido contra el deudor.
 - ❖ Sustituta: es fijado por la ley, cuando el responsable sustituye o reemplaza al deudor ante sus obligaciones materiales y formales.

Los contribuyentes están sujetos a diferentes deberes en relación con los tributos, por el incumplimiento de los mismos acarrea la aplicación de sanciones.

2.3 Criterios de Imputación

El art. 24 de la ley de impuesto a las ganancias¹⁵, tiene básicamente dos principios generales de imputación para ingresos y gastos.

El principio de DEVENGADO y el principio de PERCIBIDO.

¹⁴ Definición Boeta Vega, Alejandro “Derecho Fiscal. Teoría y Práctica”. Editorial Eacasa, México 2° Edición

¹⁵ “Ley 20.628 de Impuesto a las Ganancias”, t.o. 2019

La ley de impuesto a las ganancias a la hora definir el concepto de **percibido**, en los términos de su art. 24, establece que los ingresos se deben entender por percibidos y los gastos se deben entender por pagados cuando:

“se cobren o abonen en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, se han acreditado en la cuenta del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han reinvertido, acumulado, capitalizado, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma”.

Como se puede ver se debe entender por percepción la puesta a disposición, aunque no se haya percibido. Dicha Ley contiene excepciones al principio del percibido.

En relación con el principio de **devengado**, la LIG, solo establece que: *“Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos -excepto los producidos por los valores mobiliarios-, alquileres y otros de características similares”.*

De acuerdo con la jurisprudencia podemos entender el devengar como un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho.

Este método nos indica que los resultados deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada considerando la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. Podemos mencionar dos requisitos que deben verificarse:

1) Producción del hecho generador: es menester que se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que lo generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición. Esto podemos verlo cuando el Fisco Nacional estableció que debe entenderse por “devengado” la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente su exigibilidad actual.

2) Existencia de un derecho cierto: deben existir parámetros objetivos y seguridad en la concreción del ingreso o erogación, es decir, debe tratarse de un derecho cierto no sujeto a condición de que pueda tornarlo inexistente, por cuanto mientras dicha condición no se haya cumplido, no existirá derecho cierto por una suma determinada.

2.4 Efectos de la Determinación de la Obligación Tributaria

La doctrina se ha debatido entre dos corrientes preponderantes en relación con la naturaleza jurídica de la determinación de la obligación tributaria:

- de carácter declarativo: son las teorías que exponen que nace la obligación tributaria al producirse el presupuesto material del hecho imponible determinado por ley. Ej.: impuesto sobre los Ingresos Brutos, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Ganancias
- de carácter constitutivo: son teorías que manifiestan que se deben cumplir las circunstancias previstas por la ley como actos preparatorios para producirse la determinación y exigibilidad de la obligación. Ej.: Impuesto de Sellos, Tasas Retributivas

Los sistemas de determinación de los impuestos:

- Autodeclaración: surge del deber de colaboración, es el contribuyente o el responsable quien manifiesta el hecho generador que hace surgir la obligación tributaria, la determinación y percepción del tributo el cual se efectuara sobre la base de Declaración Jurada.
- Liquidación Mixta: surge de la acción del contribuyente y el fisco en forma conjunta.
- Determinación de oficio: deriva del incumplimiento por parte del contribuyente de realizar la determinación del impuesto ó de la impugnación efectuada por el fisco. La determinación de oficio es realizada por el Estado en ejercicio de sus atribuciones de fiscalización y comprobación de la obligación tributaria determinada por la ley, se debe hacer sobre:
 - Base cierta: cuando se conoce con certeza el hecho imponible y la magnitud del mismo, a través de todos los elementos de juicio como los registros, libros contables y documentación relacionados con el hecho imponible del tributo, lo cual posibilita la reconstrucción exacta de la base imponible por parte del fisco.
 - Base Presunta: Es un método subsidiario, que se utiliza cuando le es imposible al ente recaudador fijar los hechos necesarios para determinar con certeza y exactitud la obligación tributaria, es decir que: o no se cuenta con documentación o registros contables o cuando compruebe la falta de concordancia de las registraciones contables con la realidad o no puede acceder a las registraciones por obstrucción a la verificación o por otra imposibilidad.

La determinación presunta se debe realizar sobre indicios ciertos (con alta probabilidad de ocurrencia). Deben ser presunciones precisas, concordantes y unívocas.

CAPITULO 3

El objetivo de este capítulo será exponer los conceptos que se consideran relevantes para poder comprender la aplicabilidad del Impuesto a los Ingresos Brutos. Se desarrollarán las características del impuesto y seguidamente se analizará al mismo; definiendo primeramente lo que es el hecho imponible; en segundo lugar la base imponible con sus respectivas alícuotas aplicables junto a sus deducciones y exenciones correspondientes, finalmente se analizarán los sujetos pasivos alcanzados por el impuesto.

1. INGRESOS BRUTOS

El impuesto a los Ingresos Brutos ¹⁶es un tributo provincial por el cual se abona un porcentaje sobre los ingresos obtenidos del contribuyente por ejercer su actividad; a dicho resultado se le aplica una alícuota dependiendo de la actividad y la provincia. Es decir, se rige por el Código Fiscal y las Leyes Impositivas de cada jurisdicción. Lo aplican todas las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Si la persona desarrolla su actividad solo en una jurisdicción, debe inscribirse como contribuyente local.

En cambio, en los casos en que las actividades abarcan a diferentes jurisdicciones, el contribuyente debe inscribirse en el convenio multilateral, es decir, un acuerdo entre provincias para organizar de forma más eficiente el pago de los impuestos y evitar la doble imposición.

1.1 Hecho Imponible

El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

En su Artículo Nº 102 del Código Tributario de la provincia de San Juan establece que estará alcanzado con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el ejercicio habitual y a título oneroso (lucrativo o no) en jurisdicción de la Provincia de San Juan, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste (incluidas las cooperativas) y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzado por un impuesto sobre los ingresos brutos, en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes.

- **Aspectos esenciales del hecho imponible:**

1) Ejercicio: realización efectiva de actos propios de un oficio, facultad o profesión. Práctica de un conjunto de actos, operaciones o tareas propias de una persona o entidad.

2) Habitual: Para su determinación se tendrá en cuenta:

✓ La índole de las actividades

✓ El objeto de la empresa, profesión o locación

✓ Usos y costumbres de la vida económica

¹⁶ Definición de Tributo. Web Tributo Simple.

Se entenderá como ejercicio habitual de la actividad gravada:

- El desarrollo de hechos, actos u operaciones gravadas por el impuesto
- Realizadas por quienes hagan profesión de tales actividades
- En el ejercicio fiscal
- Con prescindencia de su cantidad o monto

La habitualidad, una vez adquirida, no se pierde, aunque las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

3) Título oneroso: Una actividad es onerosa cuando “supone recíprocas prestaciones entre los que adquieren y transmiten”.

Los ingresos derivados del ejercicio de la actividad gravada son onerosos cuando constituyen:

✓ retribución

✓ contraprestación

✓ pago

✓ precio

4) Territorialidad: El ámbito espacial de aplicación del tributo se extiende sólo dentro del territorio sobre el cual tiene imperio el fisco que lo establece.

- **Actividades alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de San Juan**

En el ámbito de la Provincia de San Juan, el Código Tributario establece diversos supuestos en los cuales se configura el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, incorporando criterios que permiten gravar tanto actividades tradicionales como nuevas modalidades de comercialización.

En primer lugar, se considera actividad gravada¹⁷ la **comercialización remota de bienes o servicios** realizada mediante medios o tecnologías que posibiliten la concreción de operaciones a distancia, siempre que el domicilio del adquirente se encuentre ubicado en el territorio de la provincia de San Juan. A estos efectos, se entiende como domicilio del adquirente el lugar de entrega del bien o de prestación del servicio. Asimismo, cuando estas operaciones sean abonadas a través de entidades radicadas en el país que faciliten o administren pagos al exterior, dichas entidades deberán actuar como agentes de retención e ingreso del impuesto, conforme lo disponga la reglamentación.

En igual sentido, el ordenamiento provincial dispone la gravabilidad del **comercio electrónico de servicios digitales**¹⁸ prestados por sujetos radicados, residentes o constituidos en el exterior a usuarios domiciliados, radicados o constituidos en la Provincia de San Juan. Este supuesto comprende, entre otros, los servicios de suscripción en línea para el acceso a contenidos de entretenimiento, transmisiones audiovisuales, música, juegos o apuestas, así como también la

¹⁷ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 103.

¹⁸ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 104.

intermediación en la prestación de servicios a través de plataformas digitales en actividades tales como hotelería, turismo, gastronomía o servicios financieros. Cuando el pago de estas prestaciones se canalice mediante entidades locales que administren pagos al exterior, las mismas deberán actuar como agentes de retención.

A los fines de determinar la vinculación territorial de estas operaciones, la normativa establece que los agentes deberán verificar la presencia en la jurisdicción de al menos uno de los siguientes indicadores:

- 1) La dirección de facturación del cliente, titular o usuario de la tarjeta de crédito, compra o pago.
- 2) La cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación registrada en el banco o entidad emisora de la tarjeta de crédito o débito utilizada.
- 3) La dirección IP de los dispositivos electrónicos del usuario o consumidor, o el código de la tarjeta SIM del teléfono móvil donde se reproduce o retransmite el servicio.

Por otra parte, el Código Tributario contempla una serie de **operaciones que se consideran alcanzadas por el impuesto**¹⁹, independientemente de si se realizan de forma habitual o esporádica dentro de la provincia. Entre ellas se incluyen:

- 1) **Compra de Materias Primas para Exteriorizar:** Se grava la mera compra de productos primarios (agropecuarios, forestales, minerales y "frutos del país") cuando su destino final sea la industrialización o venta fuera de San Juan.
- 2) **Loteos y Ventas Inmobiliarias:** El fraccionamiento y venta de inmuebles está alcanzado, salvo excepciones puntuales como ventas por sucesiones, la venta de la vivienda única del propietario o de bienes afectados como "bienes de uso".
- 3) **Explotaciones Primarias:** Se incluyen todas las actividades agrícolas, mineras, pecuarias, forestales e ictícolas (pesca).
- 4) **Ingreso de Productos:** La comercialización de cualquier mercadería que ingrese a la jurisdicción provincial por cualquier medio.
- 5) **Intermediación y Comisiones:** Cualquier actividad de intermediación donde se perciban bonificaciones, comisiones o retribuciones similares.
- 6) **Operaciones Financieras:** Los préstamos de dinero, tengan o no una garantía vinculada.
- 7) **Eventos Temporales:** Los puestos de ventas instalados en ferias o espectáculos públicos.

Estas disposiciones evidencian la intención del fisco provincial de captar manifestaciones de **capacidad contributiva** que tengan un vínculo económico o territorial con San Juan, permitiendo que el impuesto alcance operaciones que de otro modo podrían eludir la tributación por falta de "habitualidad" tradicional.

¹⁹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 105.

1.2 Habitualidad

Se determina teniendo en cuenta la índole de las actividades, el objeto de la empresa y los usos y costumbres económicos, considerando ejercicio habitual la realización de actos gravados durante el ejercicio fiscal, sin importar su cantidad o monto, cuando son realizados por quienes hagan profesión de tales actividades.

En su Artículo 106 del Código Tributario de la provincia de San Juan menciona que la habitualidad no se va a perder por el hecho de que, después de adquirida, las actividades se ejerzan en forma periódica o discontinua.

Para determinar el hecho imponible, se tomará en cuenta la naturaleza específica de la actividad desarrollada, sin considerar -en caso de discrepancia- la calificación que se le otorgue a efectos de regulaciones municipales u otras normativas nacionales, provinciales o municipales que no estén relacionadas con el propósito de la ley.

1.3 Imputación

En los Códigos Tributarios Provinciales se enuncian los métodos de imputación del monto total de los ingresos brutos de las actividades gravadas en el periodo fiscal.

El Código Tributario de San Juan establece como regla general que los ingresos brutos deben imputarse en el periodo fiscal en que se **devenguen**, salvo excepciones específicas.

A continuación, se resume el criterio de devengamiento para las distintas operaciones según la normativa provincial:

- **Regla de prioridad temporal:** En venta de bienes, prestación de servicios, locaciones y trabajos sobre inmuebles de terceros, el devengamiento ocurre con el primer acto que se verifique entre: la entrega del bien/ terminación del servicio, la emisión de la factura (o documento equivalente), la firma del boleto/escritura o el pago total o parcial.
- **Servicios Públicos:** Para el suministro de electricidad, agua, gas o telecomunicaciones, el ingreso se devenga con el vencimiento del plazo para el pago o el pago mismo, lo que ocurra antes.
- **Operaciones Financieras y Créditos:**
 - Los intereses se devengan a medida que se generan, en proporción al tiempo transcurrido.
 - El recupero de créditos incobrables se imputa en el momento efectivo del recupero.
 - Las señas o anticipos se consideran devengados al momento de su cobro

Criterio de Exigibilidad: La ley presume que el derecho a la percepción se devenga en el momento en que se genera la contraprestación, independientemente de si el pago es exigible o no en ese momento.

Excepción: Se aplicará el método de lo **percibido** únicamente para aquellos contribuyentes que no tengan la obligación legal de llevar libros y balances comerciales (como padres, tutores o administradores de sucesiones).

Finalmente, en casos de **ventas de inmuebles a plazos mayores de doce meses**, se considera ingreso bruto a las cuotas vencidas en cada período fiscal.

1.4 Base Imponible

La base imponible de un tributo es la materia gravada sobre la cual se aplican las alícuotas del gravamen.

Es la cuantificación y valoración del hecho imponible. Se debe evaluar qué ingresos están alcanzados a efectos de realizar la liquidación impositiva correspondiente.

- **Determinación del tributo**

Tal como indica el Artículo 112 del Código Tributario, salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considera Ingreso Bruto el valor o monto total en valores monetarios, especie o servicios, devengado por la venta de bienes, servicios, intereses por préstamos o financiación, y en general, el de todas las operaciones realizadas.

En las operaciones de ventas de inmuebles en cuotas por plazos mayores de 12 meses, se considera ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieran en cada período.

Para entidades financieras²⁰, se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período.

En las operaciones realizadas por los responsables enumerados en los incisos 1 y 3 del Artículo 11 del Código Tributario, Ley 151-I-, y que no tengan obligación legal de llevar libros y formular balances en forma comercial, la base imponible será el total de los ingresos percibidos en el período.

Para sujetos domiciliados o constituidos en el exterior, la base imponible será el total abonado por las operaciones gravadas, neto de descuentos, sin deducciones adicionales. En estos casos, la D.G.R. establecerá el mecanismo de acrecentamiento por gravámenes tomados a cargo. De la base imponible no podrán detraerse el laudo correspondiente al personal, ni los tributos que incidan sobre la actividad, salvo los específicamente determinados en la Ley.

- **Método especial**

En algunos casos, la base imponible se determinará mediante el método especial, que es el reconocimiento de una particular forma de retribución de ciertas prestaciones de servicios.

El Art.113 del Código Tributario de la provincia de San Juan, establece casos específicos donde la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es el ingreso bruto total si no la diferencia entre precios de compra y venta, a continuación, se detallan:

1) Comercialización minorista de combustibles líquidos

Este beneficio solo aplica si el contribuyente paga la declaración jurada mensual en tiempo y forma. Si el pago se realiza fuera de término, el contribuyente pierde el beneficio y debe tributar la alícuota general sobre el total de los ingresos brutos devengados (sin descontar el precio de compra).

²⁰ Ley 21.526, Ley de Entidades Financieras, B.O. 21/02/1977

Si se detectan diferencias a favor del fisco, la Dirección calculará qué porcentaje representa esa diferencia sobre el impuesto total debido, aplicará ese porcentaje al total de ingresos brutos del periodo y sobre ese resultado aplicará la alícuota general.

Según la Ley Impositiva Anual, la alícuota para esta actividad bajo el régimen del Art. 113 es del 5%.

2. Lotería y Juegos de Azar (Valores fijados por el Estado)

Para los billetes de lotería, la ley presume que el **40% del margen corresponde a los agencieros** y el **60% a los revendedores**. En este caso los agencieros podrán deducir de su base imponible el importe fijado por el Poder Ejecutivo, que abonan a los revendedores en concepto de comisión.

3. Tabacos, cigarros y cigarrillos: Aplica tanto para la comercialización mayorista como minorista. La alícuota establecida para 2026 es del 5%.

4. Compraventa de divisas: La base es la diferencia de cotización. La alícuota para 2026 es del 5%.

5. Medicamentos "Bajo Receta": Realizada por farmacias y droguerías. Para 2026, se establece una alícuota del 3% para estos productos específicos

6. Casinos, bingos y tragamonedas: La base imponible es la recaudación bruta total menos las sumas pagadas por apuestas ganadoras.

7. Comercialización mayorista de carnes: Realizada por abastecedores (R.U.C.A.) cuyos establecimientos (Cámaras Frigoríficas y demás instalaciones) con personal en relación de dependencia, estén radicados en la provincia de San Juan. Deben pagar en tiempo y forma para mantener este beneficio; de lo contrario, se aplica la alícuota general. La alícuota para este caso especial es del 5%. Las ventas directas a consumidores finales no están incluidas en este párrafo, debiendo aplicárseles la alícuota general.

Los contribuyentes deben tener regularizados los impuestos inmobiliarios y a la radicación de automotores según lo disponga la D.G.R. En caso de diferencias a favor de la D.G.R., se aplicará la alícuota general sobre la diferencia entre la base determinada y la declarada por el contribuyente.

8. Comercialización de vehículos 0 km: Realizada por concesionarios y agencias oficiales. Se presume que el precio neto de venta no puede ser inferior al de compra incrementado en un 12%. En ningún caso la venta realizada con quebranto será computada para la determinación de base imponible. La alícuota para esta actividad es del 12,50%

Facultase a la D.G.R. a arbitrar los mecanismos y procedimientos necesarios a fin de verificar el correcto cumplimiento de los preceptos más arriba indicados.

● **Casos especiales de determinación de la base imponible**

El Código Tributario de la Provincia de San Juan prevé, para determinadas actividades económicas, reglas particulares para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las características propias de cada sector y a la necesidad de reflejar adecuadamente la capacidad contributiva involucrada. En este sentido, la normativa

establece distintos supuestos especiales que se apartan del criterio general de gravar el total de los ingresos brutos devengados.

En el caso de las entidades financieras²¹, la base imponible se determina²² sobre el total del haber de las cuentas de resultados, ajustado en función de su exigibilidad en el período fiscal correspondiente. Este mismo criterio resulta aplicable a los fideicomisos financieros constituidos conforme al Código Civil y Comercial de la Nación, cuando los fiduciantes sean entidades financieras y los bienes fideicomitidos estén integrados por créditos originados en dichas entidades, equiparándose su tratamiento al previsto para el sector financiero.

Por su parte, para las compañías de seguros y reaseguros²³, el monto imponible se limita a aquellos ingresos que representen una verdadera remuneración por los servicios prestados o un beneficio económico para la entidad. A tales efectos, se consideran especialmente gravados los importes destinados a gastos generales, administración, pago de dividendos y distribución de utilidades, así como los ingresos derivados de la locación de inmuebles, la venta de valores mobiliarios no exentos y las inversiones de reservas. Quedan excluidos, en cambio, los montos destinados a reservas matemáticas, riesgos en curso, reaseguros pasivos, siniestros y demás obligaciones con los asegurados.

En relación con los intermediarios, tales como comisionistas, consignatarios y otros sujetos que actúan por cuenta y nombre de terceros²⁴, la base imponible se configura por la diferencia entre los ingresos percibidos y las transferencias efectuadas a los comitentes durante el período fiscal. No obstante, cuando estos intermediarios realizan operaciones de compra y venta por cuenta propia, resulta de aplicación el régimen general del impuesto. Asimismo, en la intermediación de servicios a través de plataformas digitales extranjeras, la normativa presume la existencia de una comisión mínima equivalente al diez por ciento (10 %) del importe total abonado.

Para los préstamos de dinero²⁵ que no se encuentren alcanzados por la Ley N° 21.526, la base imponible se integra por los intereses percibidos y los ajustes por desvalorización monetaria. En los supuestos en los que no se haya pactado una tasa de interés o se hubiera fijado una inferior a la establecida por la Ley Impositiva Anual, se aplicará esta última a los fines de la determinación del gravamen.

En cuanto a las agencias de publicidad²⁶, la normativa dispone que la base imponible estará constituida por los ingresos provenientes de los servicios propios de la actividad, incluyendo bonificaciones por volumen y montos derivados de productos y servicios facturados. Cuando la actividad se limite a una mera intermediación, los ingresos en concepto de comisiones reciben el tratamiento previsto para los intermediarios en general.

También se contemplan supuestos específicos para concursos telefónicos o realizados a través de plataformas digitales²⁷, en los cuales la base imponible se integra por la totalidad de los

²¹ Ley 21.526, Ley de Entidades Financieras, B.O. 21/02/1977

²² Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc. 1 y 2

²³ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc.3

²⁴ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc.4

²⁵ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc.5

²⁶ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc.6

²⁷ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 114 inc.7 y 8

ingresos obtenidos por la participación de usuarios en la jurisdicción. Asimismo, cuando el precio de una operación se pacta en especie, la base imponible se determina a partir de la valuación de la cosa entregada, del servicio prestado o del interés devengado, aplicando los valores oficiales o corrientes en plaza al momento del devengamiento.

- **Actividades con distinto tratamiento impositivo**

Cuando un contribuyente desarrolla dos o más actividades sujetas a distintos tratamientos impositivos, el Código Tributario en su artículo 115, exige la correcta discriminación de los ingresos brutos correspondientes a cada una de ellas en las declaraciones juradas. En caso de incumplimiento de esta obligación, la normativa dispone la aplicación de la alícuota más elevada, debiendo ingresarse un impuesto no inferior a la suma de los mínimos establecidos para cada actividad en la Ley Impositiva Anual.

Asimismo, las actividades complementarias a una principal, incluyendo aquellas vinculadas con la financiación y los ajustes por desvalorización monetaria, quedan sujetas a la alícuota correspondiente a la actividad principal, conforme lo previsto por la legislación impositiva vigente

- **Conceptos que no integran la base imponible**

Los ingresos brutos que resultan alcanzados por el tributo son aquellos que responden a un valor en dinero o en especie, a un pago, una prestación, provenientes del ejercicio de una actividad gravada.

En consecuencia y como veremos seguidamente, no todos los ingresos brutos responden al criterio apuntado en el párrafo anterior, y en función de ello la legislación prevé cuáles son esos ingresos brutos, “conceptos” los llama el Código Fiscal, que no integran la base imponible, con el objetivo de evitar la superposición de gravámenes y garantizar una adecuada medición de la capacidad contributiva.

Del análisis de las enunciaciones legales se desprende con bastante claridad la razón de su no inclusión como ingreso bruto; se trata en todos los casos de conceptos que por distintas razones no responden a los presupuestos alcanzados por el impuesto.

Entre los principales conceptos excluidos se encuentran los impuestos indirectos trasladables, tales como el Impuesto al Valor Agregado, en su componente de débito fiscal, los impuestos internos y otros gravámenes específicos, como el impuesto a los combustibles líquidos y gas natural (Ley N.º 23.966), Fondo Nac. de Autopistas (Ley 19408), al tabaco, siempre que el contribuyente se encuentre inscripto como responsable en dichos tributos se deducirá el débito fiscal del IVA o el monto liquidado de los otros impuestos, según corresponda a las operaciones gravadas del período.

Asimismo, se excluyen los reintegros de capital en operaciones financieras, los reembolsos de gastos efectuados por intermediarios por cuenta de terceros, los subsidios y subvenciones otorgados por el Estado, los reintegros percibidos por exportadores y los ingresos derivados de la venta de bienes de uso.

La normativa también prevé exclusiones específicas²⁸ para determinados sujetos, como cooperativas o secciones de provisión de los mismos servicios, excluyendo transporte y comunicaciones, uniones transitorias de empresas y productores asociados, siempre que se cumplan los requisitos formales y materiales establecidos, y que el impuesto correspondiente haya sido debidamente ingresado por el sujeto obligado

- **Deducciones de la base imponible**

El Código Tributario de la Provincia de San Juan establece un régimen de deducciones²⁹ aplicable a la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual reviste carácter taxativo. En consecuencia, únicamente pueden deducirse aquellos conceptos expresamente previstos por la normativa, no admitiendo interpretaciones extensivas ni deducciones implícitas que reduzcan el ingreso bruto gravado.

Entre las deducciones admitidas se encuentran las devoluciones, bonificaciones y descuentos otorgados por condiciones vinculadas a la época de pago, volumen de ventas u otros conceptos similares, siempre que respondan a los usos y costumbres comerciales y correspondan al período fiscal que se liquida. A los fines de verificar la procedencia de estas deducciones, la Autoridad de Aplicación podrá disponer con carácter general o para determinados grupos o categorías de contribuyentes, regímenes especiales de información o la presentación de declaraciones juradas adicionales a las previstas por este Código.³⁰

Asimismo, pueden deducirse los créditos incobrables originados en el período fiscal en curso, siempre que dichos importes hayan sido computados como ingresos gravados en períodos anteriores. Esta deducción no resulta procedente cuando la liquidación del impuesto se realiza por el método de lo percibido.

A los fines de acreditar la incobrabilidad, la normativa considera válidos supuestos tales como la cesación de pagos, quiebra o concurso preventivo del deudor, su desaparición, la prescripción de la deuda o el cobro compulsivo. En caso de que dichos créditos sean recuperados total o parcialmente con posterioridad, los importes percibidos deberán imputarse como ingresos gravados en el período fiscal en que se produzca la recuperación.

También se admiten como deducción los envases y mercaderías devueltos por el comprador, siempre que dichas operaciones no configuren actos de retroventa o retrocesión.

La normativa dispone, además, que las deducciones solo pueden aplicarse cuando se vinculen directamente con operaciones generadoras de ingresos gravados y deben ser imputadas en el período fiscal en que se produzca la erogación, el débito fiscal o la detracción correspondiente. Para su procedencia, resulta indispensable que se encuentren debidamente respaldadas por registros contables y comprobantes fehacientes. Cabe destacar que este régimen de deducciones no resulta aplicable a los supuestos previstos³¹ para la determinación de la base imponible por diferencia entre precios de compra y venta.

²⁸ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 117.

²⁹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 118.

³⁰ Carmona, J. A. Impuesto sobre los ingresos brutos: distintos conceptos que se encuentran comprendidos en la definición de base imponible y otros que no la integran. Buenos Aires: Errepar.

³¹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 113.

1.5 Exenciones

Las exenciones son instituciones creadas por el legislador cuya fundamentación radica en propósitos extrafiscales o para precisar el alcance de los hechos imposables y su relación con determinados sujetos del impuesto. Se trata de situaciones en que, habiéndose perfeccionado el hecho imponible, el legislador dispone que no nazca obligación tributaria alguna en cabeza de quien lo realizó, por eso es constante el criterio conforme con el cual ellas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia de las normas que las establezcan y que fuera de estos casos, corresponde la interpretación estricta de las cláusulas respectivas, la cual debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de las leyes y los fines que las forman.

Dentro del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las exenciones constituyen una excepción legal al principio general de gravabilidad, mediante la cual el legislador decide liberar del tributo a determinados sujetos o a ciertos hechos imposables, aun cuando estos encuadren formalmente dentro del objeto del impuesto. La doctrina y la normativa provincial distinguen entre **exenciones subjetivas** y **exenciones objetivas**, según recaigan sobre la persona del contribuyente o sobre la naturaleza de la actividad o ingreso obtenido.

- **Exenciones subjetivas**

Las exenciones subjetivas³², se otorgan atendiendo a la calidad o condición del sujeto pasivo, es decir, a quién realiza la actividad gravada. En este caso, la exención no se vincula directamente con el hecho imponible, sino con las características personales, jurídicas o institucionales del contribuyente. Son ejemplos de exenciones subjetivas aquellas concedidas al Estado Nacional, las Provincias y Municipios; la Iglesia Católica; Partidos Políticos legalmente reconocidos; Organizaciones sin fines de lucro; entre otras.

- **Exenciones objetivas**

Las exenciones objetivas³³ son aquellas que se conceden en función del objeto gravado, es decir, del hecho imponible, la actividad, el bien o la operación alcanzada por el tributo, con independencia de quién sea el sujeto que la realice. En estos casos, lo relevante para la procedencia de la exención es la naturaleza del acto o actividad, y no las características personales del contribuyente. Entre ellas se destacan el trabajo personal ejecutado en relación de dependencia; las jubilaciones y pensiones otorgadas por la Nación y las Provincias; los intereses por depósitos en cajas de ahorro y plazo fijo; el transporte internacional de pasajeros y/o cargas; las actividades de producción primaria cuando sus ingresos se originen en la venta de bienes producidos en explotaciones del contribuyente; los ingresos atribuidos a fiduciarios que sean beneficiarios de fideicomisos constituidos, entre otros.

1.6 Alícuotas

El Código Tributario en su Artículo n° 116 menciona que la Ley Impositiva Anual fijará las diferentes alícuotas para las distintas actividades gravadas. En esta ley se establecen los impuestos mínimos y los importes fijos que deben abonar los contribuyentes, teniendo en

³² Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 119.

³³ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 120.

cuenta los hechos imposables de este tributo, según las actividades, grado de suntuosidad, características económicas y otros parámetros representativos. A tal efecto se fijará:

- 1) Una alícuota general para actividades de comercialización y prestación de servicios.
- 2) Alícuotas inferiores para actividades primarias, industriales y de primera necesidad.
- 3) Alícuotas superiores para actividades con base imponible especial y para actividades no imprescindibles o de alta rentabilidad.

1.7 Contribuyentes y responsables del impuesto

El Código Tributario define como contribuyentes³⁴ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las personas humanas, sociedades con o sin personería jurídica y demás entes, domiciliados, radicados o constituidos tanto en el país como en el exterior, que obtengan ingresos brutos derivados del ejercicio de actividades alcanzadas por el gravamen. Asimismo, la normativa faculta a la Dirección General de Rentas a designar a determinados sujetos que intervengan en operaciones gravadas como agentes de retención, percepción, recaudación y/o información, ampliando el universo de responsables del tributo.

En relación con el inicio de actividades³⁵, los contribuyentes y responsables deben inscribirse ante la Dirección General de Rentas en la forma y plazos que esta establezca, tanto en los casos de actividades gravadas como exentas. La normativa prevé que, en los supuestos de iniciación o cese de actividades, los impuestos mínimos y los importes fijos se determinen en forma proporcional al tiempo efectivo de ejercicio, considerando el mes completo aun cuando la actividad se haya desarrollado por una fracción del mismo. Asimismo, se exige que las personas humanas o jurídicas que pretendan inscribirse como proveedores del Estado se encuentren previamente inscriptas en el impuesto y al día con sus obligaciones fiscales, situación que debe ser certificada por la autoridad tributaria.

En los casos de cese de actividades³⁶, incluyendo la transferencia de fondos de comercio, sociedades o explotaciones gravadas, el contribuyente se encuentra obligado a ingresar el impuesto correspondiente hasta la fecha efectiva de cese, previa presentación de la declaración jurada respectiva.

No obstante, la normativa contempla la figura de la continuidad económica³⁷, supuesto en el cual no resulta exigible el cumplimiento de las obligaciones previstas para el cese, siempre que se mantenga la inscripción del contribuyente y se verifique una sucesión de obligaciones fiscales. Se considera que existe continuidad económica, entre otros casos, cuando se produce la fusión de empresas, la venta o transferencia de una entidad a otra que integre un mismo conjunto económico, cuando más del cincuenta por ciento del capital social de la nueva entidad pertenezca a los propietarios de la anterior o cuando las facultades de dirección permanezcan en las mismas personas.

³⁴ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 108.

³⁵ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 109.

³⁶ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 110.

³⁷ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 111.

CAPÍTULO 4

El objetivo de este capítulo será exponer las facultades de la DGR, haciendo un énfasis en la base imponible y sus métodos de determinación de oficio presuntos, evaluando su normativa, aplicación práctica y efectos sobre los contribuyentes.

Finalmente, se explicarán el conjunto de acciones y recursos administrativos y judiciales destinados a los contribuyentes ante las resoluciones dictadas por parte del fisco y los procedimientos que surgen a partir de los mismas.

1. ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: D.G.R.

Los tributos, incluyendo impuestos, tasas, contribuciones, regalías, cánones y sus accesorios, que establezca la Provincia de San Juan, se regulan por las normas de este Código y las Leyes Tributarias.

1.1 Competencia y funciones

La Dirección General de Rentas (D.G.R.) es el órgano encargado de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos en la Provincia de San Juan, de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario Provincial.

La Dirección General de Rentas (D.G.R.) tiene estas funciones:

Funciones de Gestión y Administración Tributaria

- Gestión de Padrones: Tiene la potestad de crear y mantener actualizados los registros y listados de contribuyentes y recursos tributarios.
- Recaudación y Cobro: Se encarga de recaudar las obligaciones tributarias, ya sea de forma directa o a través de agentes de retención, percepción, municipios y entidades bancarias.
- Determinación de Vencimientos: Establece el calendario impositivo, fijando fechas de vencimiento para tributos, intereses y multas, así como la concesión de prórrogas.
- Emisión de Títulos Ejecutivos: Emite y anula certificados de deuda, los cuales sirven como título suficiente para iniciar el cobro judicial de los tributos.

Facultades de Fiscalización y Control

- Verificación y Auditoría: La D.G.R. puede realizar inspecciones y exigir la exhibición de libros contables y documentación para comprobar la veracidad de los hechos imposables.
- Determinación de Oficio: Está facultada para determinar de oficio la obligación fiscal sobre base cierta o presunta cuando los contribuyentes no presenten sus declaraciones o estas sean incorrectas.
- Requerimiento de Información: Puede solicitar informes y comunicaciones detalladas tanto a contribuyentes como a terceros dentro de plazos determinados.

Competencias Normativas e Interpretativas

- Reglamentación Operativa: Dicta las normas para el registro de operaciones, la emisión de facturas y los requisitos mínimos de la documentación comercial.
- Resolución de Dudas: Tiene la competencia para resolver dudas sobre la aplicación de los impuestos, previo dictamen jurídico.
- Nomenclador de Actividades: Administra y actualiza el Nomenclador de Actividades Económicas (NAES) y define el alcance de cada código.

Facultades Sancionatorias y de Ejecución

- Aplicación de Sanciones: Liquida intereses, aplica multas por incumplimientos y tiene el poder de ordenar la clausura de establecimientos según la reglamentación vigente.
- Embargos y Medidas Precautorias: Puede solicitar judicialmente embargos preventivos sobre los bienes de deudores por el monto de la deuda presumida.
- Auxilio de la Fuerza Pública: Está autorizada a pedir el auxilio de la policía o solicitar órdenes judiciales cuando se encuentre con oposición al ejercicio de sus funciones.

Gestión de Beneficios y Alivio Fiscal

- Planes de Pago: Puede conceder facilidades de pago y moratorias para regularizar deudas fiscales.
- Compensaciones y Devoluciones: Gestiona la compensación de saldos a favor de los contribuyentes y la devolución de pagos indebidos o erróneos.
- Criterio de Economicidad: Tiene la facultad de no gestionar el cobro de deudas cuando el monto sea tan bajo que resulte antieconómico para el Estado.

Dichas funciones serán ejercidas por su Director, quien representa a la Dirección General de Rentas ante los poderes públicos, contribuyentes, responsables y terceros. El Director General de Rentas podrá delegar sus funciones y facultades en otros funcionarios de la Dirección General de Rentas, en forma general o especial, mediante resolución fundada.

Los agentes fiscales deben identificarse con una credencial oficial. Los contribuyentes y otros obligados pueden pedir ver esta credencial cuando los agentes fiscales estén actuando.

1.2 Interpretación del Código y las Leyes Tributarias

El Código³⁸ establece criterios fundamentales para la interpretación y aplicación de las normas fiscales, los cuales resultan esenciales para delimitar el alcance de las facultades de la Administración Tributaria, especialmente en los supuestos de determinación de oficio.

Se establece que la aplicación de las normas tributarias no debe limitarse a un análisis meramente literal, sino que debe atender primordialmente a su finalidad y significación económica, procurando reflejar adecuadamente la realidad subyacente a los hechos imposables.

Asimismo, la norma prevé que el recurso a disposiciones del derecho común, ya sea administrativo o privado, tiene carácter subsidiario, siendo procedente únicamente cuando la normativa tributaria no permita esclarecer con precisión el alcance de la obligación fiscal.

Por otra parte, se incorpora el criterio de interpretación restrictiva respecto de aquellas normas que establecen sanciones o exenciones, las cuales no pueden extenderse por analogía, debiendo aplicarse en forma estricta. Este límite resulta particularmente relevante en materia sancionatoria y en la delimitación de beneficios fiscales, en resguardo del principio de legalidad.

Se consagra el **principio de realidad económica**, el cual habilita a la Dirección General de Rentas a considerar la verdadera naturaleza de los hechos, actos o relaciones económicas realizadas por los contribuyentes, con prescindencia de las formas jurídicas adoptadas.

En virtud de este principio, la Administración Tributaria puede apartarse de las estructuras formales cuando estas no reflejen adecuadamente la realidad económica subyacente,

³⁸ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 06 y 07.

especialmente en aquellos casos en que se advierta la utilización de figuras jurídicas con la finalidad de disminuir la carga tributaria. En tales supuestos, el Fisco se encuentra facultado para recalificar la situación conforme a la efectiva capacidad contributiva manifestada.

No obstante, la aplicación de este principio debe efectuarse dentro de los límites impuestos por los principios constitucionales tributarios, en particular los de legalidad, razonabilidad y derecho de defensa. En efecto, si bien la realidad económica permite superar las formas aparentes, su utilización no puede derivar en determinaciones arbitrarias ni en la creación de obligaciones fiscales sin sustento normativo.

En este contexto, tanto las pautas interpretativas como el principio de realidad económica adquieren especial relevancia en los procedimientos de determinación de oficio sobre base presunta, en los cuales la Administración recurre a indicios y presunciones para cuantificar la obligación tributaria. En tales casos, estos institutos deben ser aplicados de manera armónica, garantizando que la determinación refleje, en la mayor medida posible, la verdadera capacidad contributiva del sujeto, sin vulnerar las garantías que rigen el debido proceso.

1.3 Sujetos pasivos de las Obligaciones Tributarias

La normativa tributaria provincial define como **sujetos pasivos de la obligación tributaria** a los sujetos vinculados al deber jurídico de cumplir con las prestaciones fiscales, ya sea en carácter de contribuyentes directos o de responsables por deuda ajena.

En este sentido³⁹, el deber de pago y de cumplimiento de las obligaciones formales no recaen exclusivamente sobre el contribuyente que realiza el hecho imponible, si no que se extiende a sus herederos y a los responsables designados por el Código Civil y Comercial de la Nación o por leyes especiales. De este modo, se garantiza la continuidad de la obligación tributaria más allá de la persona que originalmente la generó.

Se establece la calidad de **contribuyentes**⁴⁰ al verificarse el hecho imponible, sin importar la naturaleza jurídica del sujeto. En este sentido, el Código adopta un criterio amplio, incluyendo dentro de esta categoría a personas humanas, sucesiones indivisas, personas jurídicas, tanto públicas como privadas, así como también a asociaciones, condominios, fideicomisos, fondos comunes de inversión, contratos asociativos y cualquier otra entidad que, aun careciendo de reconocimiento formal, posea una finalidad propia y gestión patrimonial independiente.

Asimismo, la normativa⁴¹ distingue la figura de los **responsables por deuda ajena**, quienes, sin revestir la calidad de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones fiscales de estos en virtud de una disposición legal. Entre ellos se encuentran los representantes legales, administradores, síndicos, liquidadores, albaceas, así como también los agentes de retención, percepción y recaudación, quienes actúan como auxiliares del Fisco en la captación del tributo.

En relación con la pluralidad de sujetos, el sistema tributario, establece⁴² el principio de **responsabilidad solidaria** estableciendo que cuando dos o más sujetos participan en la realización de un mismo hecho imponible, todos ellos responden en forma conjunta por la totalidad de la obligación tributaria. Este criterio se extiende a los supuestos en los que existan vínculos económicos o jurídicos, los sujetos involucrados configuren un conjunto económico, lo

³⁹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 08

⁴⁰ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 09

⁴¹ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 11.

⁴² Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 10.

cual habilita a la Administración a considerar la realidad subyacente por sobre las formas adoptadas.

Estas disposiciones complementan el esquema de la legislación impositiva anual al establecer criterios específicos para cada tributo, atendiendo especialmente al principio de capacidad contributiva real, basándose en el principio de realidad económica.

Finalmente, se establece un régimen de **responsabilidad solidaria**⁴³ que alcanza tanto a determinados responsables como a terceros que, responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores y otros responsables.

En este sentido, la norma dispone que los representantes legales y administradores, padres, tutores, administradores de personas jurídicas, síndicos y mandatarios, asumen responsabilidad personal si no cumplen con el pago y el deudor original tampoco lo hace. No serán responsables si demuestran ante la D.G.R que sus representados les impidieron cumplir. Los agentes son responsables por los impuestos que hayan retenido o percibido y no hayan ingresado a la D.G.R.. Los sucesores a título particular en empresas consideradas unidades económicas; la responsabilidad cesa al obtener certificación de libre deuda. Finalmente, terceros que faciliten o causen el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. DETERMINACIÓN DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN LA PROVINCIA DE SAN JUAN

Las obligaciones tributarias se determinarán según las alícuotas, importes fijos, tributos mínimos, tasas, cánones, escalas y multas que establezca la Ley Impositiva Anual.⁴⁴

La determinación de las obligaciones fiscales se basará en cuatro procedimientos que pueden usarse de manera individual o combinada:

- 1) Declaración jurada: los contribuyentes, responsables o terceros deberán informar sus hechos imponible, en el tiempo y forma establecidos, y que contendrá todos los elementos y datos necesarios para conocer el hecho imponible y el monto de la obligación fiscal correspondiente.
- 2) Determinación o liquidación administrativa, en base a datos que posea la D.G.R., según lo establecido con carácter general para el tributo de que se trate.
- 3) Mediante la exhibición de los documentos que sean pertinentes.
- 4) Mediante determinación de oficio. Facultad de la D.G.R. para establecer la deuda ante la falta de presentación de declaraciones o cuando estas son impugnables por errores o dolo. Puede realizarse sobre **base cierta** (con datos fidedignos) o **base presunta** (utilizando indicios como depósitos bancarios o ventas declaradas en IVA)

Los declarantes son responsables y quedan obligados al pago de los tributos resultantes de sus declaraciones, salvo error de cálculo o de concepto, sin perjuicio de la obligación fiscal que determine finalmente la D.G.R.

⁴³ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 12

⁴⁴ Ley 2803 – I ; 2026

2.1 Verificación

El fisco se encuentra facultado, dentro del ejercicio de su propia competencia, para verificar la exactitud de las de las declaraciones juradas. Si el contribuyente no presenta declaración jurada o esta es incorrecta, la D.G.R. determinará de oficio la obligación fiscal sobre base cierta (cuando se dispone de todos los elementos comprobatorios de las operaciones) o presunta (cuando no se cuenta con información directa y el fisco debe recurrir a indicios o presunciones para reconstruir la base imponible).

Se le impone a la Dirección, siempre que el contribuyente o los responsables proporcionen todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, el deber de recurrir, en primer lugar, a la determinación por conocimiento directo de la materia imponible, es decir, sobre base cierta.

En este sentido, con independencia de la fuente de obtención de los elementos probatorios, ya sea a través de información proporcionada por el propio contribuyente, mediante requerimientos a terceros, tales como clientes, proveedores, entidades bancarias o agentes de información, la determinación no pierde su carácter de base cierta en la medida en que dichos elementos permitan acreditar de manera fehaciente la existencia, veracidad y sustancia de las operaciones realizadas.

Lo determinante, entonces, es que la Administración Tributaria logre reconstruir los hechos imponibles no declarados o incorrectamente declarados por el contribuyente, a partir de elementos concretos, verificables y suficientes, que permitan cuantificar con precisión la materia imponible.

Ahora bien, únicamente en aquellos supuestos en los que la información disponible resulte insuficiente, inexacta, inconsistente o inexistente, el Fisco se encuentra habilitado para recurrir al **método de determinación sobre base presunta**, como mecanismo excepcional orientado a estimar la obligación tributaria.

En conclusión, Fernando J. Diez y Germán J. Ruetti, afirman que la determinación sobre base cierta corresponde cuando no hay discusión sobre los hechos, y sí sobre el derecho aplicable a éstos, o bien cuando los hechos -no declarados o declarados en forma defectuosa- pueden ser conocidos o aprehendidos a través de elementos de prueba concretos que respalden la veracidad y sustancia de las operaciones. En caso de que la determinación sea sobre base presunta, se renuncia ya sea por parte de la ley o de la administración, a la pretensión de certeza, conformándose el fisco con la probabilidad.

2.2 Determinación de oficio sobre base presunta:

Los organismos tributarios deben agotar todos los medios para interpretar y cuantificar la materia imponible sobre base cierta, y en caso de imposibilidad manifiesta (debidamente constatada) establecer en forma subsidiaria la obligación a través del uso de presunciones. En tal sentido, tanto la doctrina como la jurisprudencia son contestes en señalar que la estimación de oficio de la obligación tributaria resulta de carácter subsidiaria, siendo la regla general la determinación sobre base cierta. Y ese es el sentido que surge incluso del artículo 28 del Código Tributario provincial a tipificarse: "Si no se cumplen las condiciones mencionadas anteriormente, la D.G.R. practicará la determinación sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias vinculados con las normas fiscales".

Los fiscos pueden recurrir a diversos medios probatorios cuando no cuenten con demostraciones suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídico tributaria, como el capital invertido, fluctuaciones patrimoniales, volumen de transacciones, y/o ventas de otros períodos fiscales, compras, consumos de servicios, utilidades, existencia de mercaderías, rendimiento normal de negocios o empresas similares y los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y otros elementos que obren en poder de la D.G.R. o que deban ser proporcionados por entidades relevantes (agentes de recaudación e información, Cámaras de Comercio o Industria, Bancos, Asociaciones Gremiales, Entidades Públicas o Privadas o cualquier otra persona) que posean información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación de los hechos imposables. Los promedios y coeficientes generales establecidos por la D.G.R. podrán utilizarse en estas estimaciones; ello, sin perjuicio de que el sujeto pasivo aporte elementos probatorios que ayuden a confirmar o no, los datos de los que se valió la inspección.

Por otro lado, una determinación sobre base presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas concretas, directas y no simplemente presunciones.

En el caso de que los organismos fiscales utilicen documentación del propio contribuyente o de terceros y a partir del mismo, procedan a inferir el impuesto, se puede decir que, el organismo, reconstruye la materia imponible en forma presuntiva.

En efecto, el elemento cierto a considerar para inferir o presumir la materia gravada debe surgir de circunstancias, hechos o pruebas propias e inherentes al contribuyente y no de parámetros generales del sector o actividad en la que aquel se desenvuelve. En tal sentido, la utilización del comportamiento promedio del sector no constituye un componente válido para considerarlo como elemento cierto. Dichos parámetros solo pueden operar, en carácter de meros indicios, estimaciones o presunciones simples a disposición del fisco, pero nunca como sustento exclusivo y concluyente de la determinación, la cual deberá, en todos los casos, ajustarse a criterios de prudencia y razonabilidad.

Agotados los medios que permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo cuando el fisco no disponga de elementos que acrediten la exacta medida de la materia imponible se encontrará facultada para recurrir al método indiciario de determinación. A efectos de lo mencionado anteriormente, salvo prueba en contrario, procuraremos ejemplificar algunas de las presunciones legales previstas⁴⁵ para hacer luego las extrapolaciones del caso:

- 1) Las diferencias físicas de inventarios; esto ocurre cuando existen diferencias físicas entre el inventario declarado por el contribuyente con el determinado por los actuantes. Dichas diferencias implican ingresos omitidos.
- 2) Las ventas, compras o gastos no registrados;
- 3) Promedio de ventas en días controlados por la D.G.R.;
- 4) El valor de la mercadería transportada sin documentación;

⁴⁵ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 29.

- 5) Los incrementos patrimoniales no justificados; en casos donde se detectan aumentos de capital que el contribuyente no puede probar o demostrar su origen.
- 6) Las remuneraciones abonadas al personal y no declaradas; son pagos de remuneraciones a empleados no registrados.
- 7) Los depósitos bancarios superiores a las ventas declaradas; son consideradas ventas omitidas.
- 8) Las ventas o ingresos declarados en IVA, en bancos, en balances o en certificaciones de ingresos.
- 9) Los precios de inmuebles o automotores en boletos de compraventa y/o escrituras notoriamente inferiores a los vigentes en plaza al momento de la firma.

Este listado es meramente enunciativo, y las presunciones podrán utilizarse de manera individual o combinada.

2.3 Falta de presentación

Si un contribuyente no presenta la declaración jurada, la D.G.R. podrá emplazarlo a que presente la declaración jurada e ingrese el tributo correspondiente en quince (15) días. Si no lo hace, la D.G.R. podrá requerir judicialmente el pago a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda abonar, de una suma equivalente al tributo declarado o determinado en cualquier período anterior no prescrito, por cada uno de los períodos no presentados. Iniciado el juicio de ejecución fiscal, la D.G.R. no estará obligada a considerar la reclamación del contribuyente contra el importe requerido, salvo por vía de correspondientes.

2.4 Rectificación

La determinación que rectifique una declaración jurada o se efectúe en ausencia de esta quedará firme a los diez (10) días de notificada al contribuyente o responsable, salvo que se interponga ante la D.G.R. recurso de reconsideración. Pasado ese término sin que la determinación haya sido impugnada, la D.G.R. no podrá modificar la determinación salvo por error, omisión o dolo en los datos considerados.

2.5 Incumplimiento de los deberes formales

El Código Tributario de la Provincia de San Juan establece un régimen sancionatorio destinado a reprimir el incumplimiento de los deberes formales previstos en dicho cuerpo normativo, en leyes tributarias, en sus decretos reglamentarios y en las resoluciones generales dictadas por la Dirección General de Rentas.

En este marco, el incumplimiento de obligaciones formales por parte de contribuyentes, agentes de retención, percepción, información o terceros, configura una infracción pasible de sanción. En tales supuestos, corresponde la aplicación de multas cuyo monto es fijado anualmente por la Ley Impositiva, las cuales deben ser abonadas dentro del plazo de quince (15) días de su notificación, conforme lo dispuesto por el artículo 49.

Asimismo, se considera configurada la reincidencia cuando el infractor incurre en una nueva infracción a los deberes formales respecto del mismo tributo dentro de un mismo ejercicio fiscal, o dentro del plazo de tres (3) años en el caso de agentes de retención y percepción.

En cuanto a las infracciones materiales, el Código distingue entre omisión y defraudación fiscal. La **omisión** se configura ante el incumplimiento culposo, total o parcial, de las obligaciones

fiscales, siendo sancionada con una multa que puede oscilar entre el diez por ciento (10 %) y el cien por ciento (100 %) del monto omitido, de acuerdo con lo establecido en el artículo 50.

Por su parte, la **defraudación fiscal** constituye una infracción de mayor gravedad, configurándose cuando el contribuyente realiza maniobras dolosas destinadas a evadir total o parcialmente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, o cuando los agentes de retención o percepción no ingresan los tributos retenidos o percibidos. En estos casos, la sanción prevista consiste en una multa equivalente al cien por ciento (100 %) hasta el mil por ciento (1.000 %) del monto defraudado, sin perjuicio de la eventual responsabilidad penal que pudiera corresponder, conforme lo dispone el artículo 51.

No obstante, el Código prevé que no se considerará configurada la defraudación cuando la demora en el ingreso del tributo no supere los cinco (5) días hábiles, el pago se efectúe de manera espontánea con los intereses correspondientes y no se registren más de tres pagos extemporáneos en el período fiscal.

Procedimiento para la determinación de sanciones

La aplicación de las sanciones por omisión o defraudación debe ajustarse estrictamente a las garantías del debido proceso, asegurando el derecho de defensa del contribuyente, de conformidad con lo establecido en el artículo 53 del Código Tributario de la Provincia de San Juan, en concordancia con el artículo 2°, inciso 5), de la Ley 1995-A y el artículo 33 de la Constitución Provincial.

A tal efecto, se instruye un sumario administrativo en el cual se notifica al presunto infractor, otorgándole un plazo de diez (10) días, para presentar su defensa y ofrecer las pruebas pertinentes, admitiéndose todos los medios probatorios con excepción de la prueba testimonial.

Concluida la etapa probatoria, se corre traslado para que en el término de cinco (5) días realice la presentación de alegatos y, posteriormente, se hayan o no presentado los alegatos, dentro del término de treinta (30) días la autoridad fiscal resuelve sobre la aplicación de la sanción correspondiente. La normativa prevé, además, la posibilidad de continuar el procedimiento en rebeldía ante la incomparecencia del sumariado dentro de los cinco (5) días de debidamente notificado.

Para la graduación de las sanciones, se tendrá en cuenta la existencia de reincidencia, configurada cuando el infractor, habiendo sido previamente sancionado mediante resolución administrativa firme, incurre nuevamente en infracciones del mismo tipo y tributo dentro de los plazos previstos por la normativa.

Resolución, notificación y extinción de la acción

Las resoluciones que impongan multas deben ser debidamente notificadas en el domicilio fiscal del contribuyente y abonadas dentro de los quince (15) días de quedar firmes, conforme lo establece el artículo 54. Asimismo, se prevé un beneficio de reducción del cincuenta por ciento (50 %) de la multa para aquellos contribuyentes que efectúen el pago dentro de dicho plazo.

Las Resoluciones que impongan sanciones o declaren la inexistencia de las infracciones presuntas, deberán ser notificadas al domicilio fiscal de los interesados, garantizando el debido conocimiento por parte del interesado.

Asimismo, la acción para imponer multas y las sanciones aplicadas a personas humanas se extinguen con la muerte del infractor.

2.6 La justicia tributaria como límite a la determinación de oficio sobre base presunta

La justicia tributaria constituye uno de los pilares fundamentales del sistema fiscal, en tanto procura asegurar un equilibrio razonable entre las facultades de verificación y determinación del Fisco y los derechos y garantías del contribuyente.

En el ámbito de la Provincia de San Juan, la Dirección General de Rentas se encuentra facultada para adoptar las medidas necesarias tendientes a verificar la exactitud de las declaraciones juradas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales. No obstante, dicha actuación debe desarrollarse dentro de los límites impuestos por los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

En tal sentido, el Código Tributario Provincial establece mecanismos destinados a resguardar el **derecho de defensa** del contribuyente en los procedimientos de determinación impositiva. Así, dispone que⁴⁶, previo al dictado de la Resolución Determinativa, deberá otorgarse vista o toma de conocimiento de las actuaciones al sujeto fiscalizado, concediéndole un plazo de diez (10) días para formular las aclaraciones y observaciones que estime pertinentes y acompañar la documentación que haga a su derecho.

Este instituto adquiere especial relevancia en los supuestos de **determinación de oficio sobre base presunta**. En estos casos, la garantía del debido proceso y del derecho de defensa se erige como un límite esencial al ejercicio de la potestad determinativa, evitando que la utilización de presunciones derive en decisiones arbitrarias o desproporcionadas.

Si bien las presunciones se encuentran expresamente previstas en el Código Tributario de la Provincia de San Juan, su validez se halla condicionada al estricto respeto del principio de legalidad tributaria. En consecuencia, la utilización de estos mecanismos no puede dar lugar a la creación de obligaciones tributarias no previstas por la ley, ni a la ampliación del hecho imponible más allá de los límites normativamente establecidos.

Asimismo, la justicia tributaria exige que las presunciones aplicadas por la DGR respeten, además de los principios mencionados anteriormente, los principios de razonabilidad y capacidad contributiva, de modo tal que la base imponible determinada refleje, en la mayor medida posible, la real situación económica del contribuyente. La presunción, como herramienta excepcional, no puede constituirse en un mecanismo automático o meramente recaudatorio, sino que debe fundarse en indicios razonables, suficientes y concordantes y admitir prueba en contrario.

En consecuencia, la correcta aplicación de las presunciones en la determinación de oficio se encuentra indisolublemente vinculada al respeto de los principios constitucionales y legales dado que estas resultan instrumentos delicadísimos del orden jurídico y deben interpretarse y aplicarse con prudencia, sentido de equidad y demostrando cada caso en particular.

3. ACCIONES Y RECURSOS. PROCEDIMIENTOS.

La normativa tributaria de la Provincia de San Juan prevé un conjunto de acciones y recursos administrativos y judiciales destinados a garantizar el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables frente a los actos dictados por la Dirección General de Rentas (D.G.R.), en

⁴⁶ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 32.

particular aquellos vinculados con la determinación de obligaciones fiscales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

3.1 Recurso de reconsideración ante la D.G.R.

Frente a las determinaciones tributarias, liquidaciones, anticipos, sanciones por infracciones, resoluciones vinculadas con exenciones, demandas de repetición u otros actos administrativos que afecten derechos o intereses de los contribuyentes o responsables, el ordenamiento provincial establece como **única vía recursiva administrativa** el Recurso de Reconsideración ante la D.G.R.

Dicho recurso debe interponerse dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados desde la notificación del acto impugnado. La falta de interposición en termino determina la firmeza del acto administrativo, configurando la denominada cosa juzgada administrativa.

El recurso debe ser interpuesto en forma fundada, conteniendo la totalidad de los agravios, los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta la impugnación, así como la prueba documental pertinente y el ofrecimiento de los restantes medios probatorios admitidos, con exclusión de la prueba testimonial. Asimismo, el recurrente deberá constituir domicilio fiscal o procesal, pudiendo la D.G.R. requerir la fijación de uno distinto cuando el declarado resulte inadecuado para el normal desarrollo del procedimiento.

La presentación podrá efectuarse en formato físico o digital, ante el funcionario que dictó la resolución impugnada dentro del término establecido, o ante la Mesa de Entradas de la D.G.R. , considerándose tempestiva incluso si se realiza dentro de las dos primeras horas del día hábil siguiente al vencimiento del plazo.

Recibido el recurso, la Administración procederá a verificar el cumplimiento de los requisitos formales, pudiendo intimar al recurrente a subsanar eventuales defectos dentro del plazo de cinco (5) días, bajo apercibimiento de tenerlo por desistido.

La interposición del recurso produce la **suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo recurrido**, paralizando sus efectos hasta su resolución definitiva. En consecuencia, se suspende la exigibilidad del tributo y la ejecución fiscal respecto de los importes cuestionados, sin que ello implique la interrupción del devengamiento de los intereses correspondientes. Para la admisibilidad del recurso, el contribuyente debe mantener regularizada su situación fiscal respecto de las obligaciones reclamadas.

La D.G.R deberá resolver el Recurso de Reconsideración dentro de los noventa (90) días hábiles contados desde su interposición, plazo prorrogable por otro lapso igual en forma fundada. La Resolución es irrecurrible en sede administrativa.

Finalmente, en caso de silencio Administrativo, una vez vencido el plazo para resolver, el interesado podrá interponer pronto despacho para agotar la vía administrativa y transcurridos veinte (20) días hábiles sin respuesta, podrá considerar denegado tácitamente el Recurso, quedando habilitada la vía judicial.

3.2 Acción de repetición

El régimen provincial contempla la **acción de repetición** como mecanismo destinado a obtener la devolución de sumas ingresadas indebidamente en concepto de tributos provinciales. Esta

acción puede ser promovida tanto en sede administrativa como judicial, con las limitaciones que establece la normativa.

No resulta procedente la acción de repetición por vía administrativa cuando la obligación tributaria haya sido determinada por la D.G.R mediante un acto administrativo firme, lo que refuerza el principio de estabilidad de los actos consentidos, es decir el contribuyente no apelo la determinación de oficio dentro del plazo establecido.

La interposición del reclamo administrativo faculta a la D.G.R. a verificar la materia imponible y el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes hasta el último año no prescriptos, pudiendo incluso determinar deudas tributarias emergentes de dicha revisión.

La D.G.R., previa sustanciación de las pruebas ofrecidas o de las otras medidas que considere oportuno disponer, deberá dictar Resolución dentro de los noventa (90) días hábiles de interpuesta la acción administrativa, plazo prorrogable por otro lapso igual en forma fundada, notificándola al demandante con todos sus fundamentos.

La resolución que recaiga sobre la acción de repetición tiene efectos equivalentes a los de una resolución dictada en un recurso de reconsideración y resulta irrecurrible en sede administrativa.

3.3 Dictámenes previos a la resolución

Previo al dictado de resoluciones vinculadas con recursos de reconsideración o acciones de repetición, la normativa exige la intervención de la D.G.R. y requerirá dictamen fundado de Asesoría Técnica y de Asesoría Letrada de la repartición, mediante la emisión de dictámenes fundados. En caso de resolverse favorablemente el reclamo del contribuyente, se prevé la intervención de la Contaduría General de la Provincia.

Durante todo el procedimiento, las partes y sus representantes debidamente acreditados tienen derecho a acceder a las actuaciones administrativas, tomar vista del expediente y solicitar copias, garantizando los principios de transparencia y debido proceso.

Asimismo, la D.G.R. se encuentra facultada para disponer medidas para mejor proveer, convocar a las partes, peritos o a funcionarios de otros organismos, con el objeto de esclarecer cuestiones controvertidas relevantes para la correcta resolución del caso.

En todos los casos las medidas para mejor proveer serán notificadas a las partes quienes podrán controlar su diligenciamiento y producción.

3.4 Resolución

Concluida la etapa probatoria y cumplidas las medidas complementarias que se hubieran dispuesto, la administración tributaria, en este caso la D.G.R, debe dictar resolución fundada, practicando la liquidación del tributo, sus accesorios y, en su caso, la determinación de sanciones.

Notificada la resolución, dentro de los cinco (5) días, el contribuyente o responsable puede solicitar su aclaratoria cuando existan conceptos confusos, omisiones, contradicciones o errores materiales, sin que ello implique una nueva sustanciación del procedimiento.

3.5 Vía judicial

Agotada la vía administrativa, ya sea por resolución expresa o por silencio de la administración, el contribuyente queda habilitado para interponer demanda contencioso-administrativa ante los jueces ordinarios con competencia en la materia dentro de los treinta (30) días de notificada la Resolución.

La normativa establece como requisito previo para acceder a la instancia judicial la interposición del recurso administrativo correspondiente, reforzando el principio de agotamiento de la vía administrativa como presupuesto de la revisión jurisdiccional.

ANÁLISIS CASOS JURISPRUDENCIALES

El análisis jurisprudencial constituye una herramienta para evaluar el modo en que los principios constitucionales, que rigen la materia tributaria, son aplicados en situaciones concretas. En particular, la revisión de precedentes judiciales permite observar los límites impuestos al ejercicio de las facultades de verificación y determinación de la Administración Tributaria, especialmente en aquellos supuestos en los que la obligación fiscal es establecida mediante base presunta.

En el ámbito del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la utilización de presunciones y criterios de estimación por parte de los fiscos provinciales ha dado lugar a numerosos cuestionamientos por parte de los contribuyentes, motivando la intervención de los tribunales. En tales casos, el control judicial se orienta a verificar que la determinación practicada respete los principios de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva, igualdad y territorialidad, evitando que el ejercicio de la potestad tributaria derive en situaciones arbitrarias o en una indebida ampliación de la materia imponible.

El estudio de los casos que se desarrollan a continuación tiene por objeto analizar cómo la jurisprudencia ha interpretado estos principios frente a determinaciones fiscales que implican la utilización de criterios presuntivos. De este modo, se busca identificar los parámetros que la justicia ha considerado relevantes para validar o limitar la actuación del Fisco, a fin de evaluar en qué medida la aplicación de bases presuntas resulta compatible con las exigencias de justicia tributaria.

Los precedentes seleccionados corresponden a pronunciamientos de tribunales nacionales y provinciales en materia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los cuales resultan representativos de los conflictos que se presentan en la práctica y permiten vincular el análisis normativo desarrollado en los capítulos anteriores con su aplicación concreta.

1.1 CSJ 225/2020/RH1 Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad.

En la causa, “Petroarsa S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad” (20/08/2024), se analizó la validez constitucional del régimen establecido por la Ley Provincial N.º 8834, mediante el cual la Provincia de Tucumán incrementaba las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos considerando los ingresos totales del contribuyente a nivel país.

La normativa disponía que, a los fines de determinar la alícuota aplicable, debían computarse los ingresos brutos globales del contribuyente (gravados, exentos y no gravado) obtenidos en todas las jurisdicciones, aun cuando el tributo se aplicara únicamente sobre la base imponible atribuible a la actividad desarrollada dentro del territorio provincial.

El Fisco provincial sostuvo que el mecanismo resultaba válido como herramienta para medir la capacidad contributiva global del sujeto y aplicar escalas progresivas. Sin embargo, la empresa actora cuestionó el régimen por considerar que el mismo excedía el ámbito territorial del impuesto y vulneraba el régimen de coparticipación federal.

Al resolver la causa, la Corte Suprema revocó la sentencia de la justicia local que había convalidado la norma y declaró su inconstitucionalidad. El Tribunal sostuvo que la utilización de ingresos generados fuera de la jurisdicción provincial para graduar la carga tributaria local configura un exceso en el ejercicio de las potestades fiscales, en tanto implica considerar una capacidad contributiva ajena al ámbito territorial del tributo.

En tal sentido, el fallo reafirma que, si el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentra limitado al territorio provincial, la determinación de la alícuota no puede fundarse en parámetros que reflejen actividad económica desarrollada en otras jurisdicciones.

Desde la perspectiva constitucional, el caso se vincula principalmente con los principios de territorialidad, igualdad y razonabilidad. La decisión destaca que la carga tributaria debe guardar una relación directa con la capacidad contributiva generada dentro de la jurisdicción, evitando distorsiones que alteren la equidad entre contribuyentes en similares condiciones económicas, esto quiere decir que los indicios que utiliza el fisco no pueden graduar el impuesto a través de capacidad contributiva ajena.

Asimismo, el criterio adoptado por el Tribunal resulta relevante para el análisis de los mecanismos de determinación fiscal basados en indicadores o presunciones, en tanto establece que los parámetros utilizados por la Administración deben poseer un adecuado sustento territorial y una razonable vinculación con la actividad efectivamente desarrollada en la jurisdicción.

1.2 Resolución Impositiva Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA) c/ Juan José Dolinco. Base presunta: su nulidad

En el presente caso se analizó la validez de una determinación de oficio, sobre base presunta, practicada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2004 y 2005.

El organismo fiscal aplicó el método de determinación presunta previsto en el artículo 39 bis, inciso 3), del Código Fiscal (t.o. 2004), incorporado por la Ley 13.405 y vigente a partir del 8 de enero de 2006. En función de dicha normativa, el contribuyente fue calificado como “contribuyente reticente”, procediéndose a determinar la base imponible mediante la multiplicación por tres del monto de las acreditaciones bancarias detectadas.

La Administración fundó su actuación en la inexistencia de documentación respaldatoria suficiente, en la declaración de ingresos en cero respecto de la actividad gravada “Venta mayorista de productos de limpieza” y en la existencia de movimientos bancarios informados por sus bases de datos de la Dirección de Sistemas Informáticos (DSI) vinculados a su CUIT.

Sin embargo, al inicio del procedimiento el organismo no identificó de manera precisa las cuentas bancarias, sucursales ni titulares que originaban las acreditaciones observadas, limitándose a efectuar remisiones genéricas a listados internos. El contribuyente sostuvo que dicha omisión le impidió ejercer adecuadamente su derecho de defensa, al no poder demostrar que los depósitos no correspondían a ingresos gravados.

El Tribunal interviniente resolvió declarar la nulidad de la Resolución Determinativa y Sancionatoria N.º 157/08, considerando que la actuación fiscal había vulnerado garantías esenciales del procedimiento.

En primer lugar, señaló que la aplicación de una presunción legal vigente desde el año 2006 a hechos imposables correspondientes a períodos anteriores resultaba contraria al principio de irretroactividad de la ley tributaria, derivado del principio de legalidad y de la garantía de seguridad jurídica. Los contribuyentes tienen derecho a que su situación fiscal sea evaluada conforme a la normativa vigente al momento del hecho imponible.

Asimismo, el Tribunal consideró que la falta de individualización concreta de los elementos utilizados como indicios configuró una situación de indefensión manifiesta, tornando ilusoria la posibilidad de ofrecer prueba en contrario. En tal sentido, destacó que, aun en los supuestos de determinación sobre base presunta, la Administración debe suministrar información clara y suficiente que permita el adecuado ejercicio del derecho de defensa.

Finalmente, se remarcó que la utilización de presunciones no exime al Fisco de su obligación de orientar el procedimiento hacia la búsqueda de la verdad material, debiendo los indicios empleados ser concretos, verificables y razonablemente vinculados con la real capacidad contributiva del sujeto.

TRABAJO DE CAMPO

La Dirección General de Rentas desempeña un papel fundamental en la determinación de oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no solo por ser el Órgano encargado de aplicar y recaudar tributos provinciales, sino también por ejercer su fiscalización conforme lo establecido en el Código Tributario Provincial.

En contextos donde el contribuyente incumple con sus deberes de presentación o existen inconsistencias en lo declarado y el mismo no aporta documentación o, lo aportado resulta insuficiente como elementos de prueba, la actuación del fisco se vuelve clave para garantizar la eficacia recaudatoria sin comprometer los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

En relación con el relevamiento empírico realizado, se llevaron a cabo un total de trece (13) encuestas dirigidas a Agentes que trabajan en el área Fiscalización de la Dirección General de Rentas de la provincia de San Juan. La selección se efectuó bajo un criterio intencional, orientado a incluir funcionarios con intervención directa en procedimientos de verificación y determinación de oficio, particularmente en aquellos en los que se aplican metodologías sobre base presunta.

En cuanto al perfil de los encuestados, se trata de agentes con experiencia en tareas de fiscalización tributaria, cuyas funciones comprenden el análisis de la situación fiscal del contribuyente por medio de expedientes asignados, la detección de omisiones e inconsistencias no expresadas por el contribuyente y la determinación del impuesto. Su intervención resulta clave para reducir la evasión impositiva y promover el cumplimiento voluntario de los contribuyentes sobre sus obligaciones fiscales.

Cabe destacar que la información recabada se presenta de manera **anónima y general**, sin referencia a casos concretos ni a personas determinadas, preservando así la confidencialidad de los encuestados.

Esta caracterización resulta relevante, en tanto asegura que las respuestas obtenidas provienen de actores con conocimiento técnico y experiencia práctica en la temática analizada.

El objetivo del relevamiento es complementar el desarrollo teórico y normativo abordado en los capítulos precedentes, a fin de analizar cómo llevan adelante los fiscos locales el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, procurando garantizar la eficacia recaudatoria sin afectar la equidad tributaria, frente a los principios constitucionales tales como el de capacidad contributiva, legalidad, razonabilidad, debido proceso en la provincia de San Juan.

Finalmente, los resultados obtenidos permiten realizar un análisis crítico respecto de la adecuación entre la normativa vigente y su aplicación práctica, así como su vinculación con los principios constitucionales desarrollados en el marco teórico del presente trabajo.

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS DEL RELEVAMIENTO EMPÍRICO

El presente trabajo me permitió analizar en profundidad el régimen de determinación de oficio sobre base presunta en el ámbito de la Dirección General de Rentas, abordándolo tanto desde su marco normativo como desde su aplicación práctica por parte de los agentes de fiscalización.

En este sentido, el relevamiento empírico efectuado aporta un valor significativo, en tanto refleja la experiencia concreta de quienes intervienen directamente en los procesos de fiscalización.

De los resultados obtenidos se desprende, en primer lugar, un alto grado de participación de los fiscos en este tipo de procedimientos, así como una utilización frecuente de la determinación sobre base presunta, lo que evidencia su relevancia como herramienta habitual dentro de la administración tributaria.

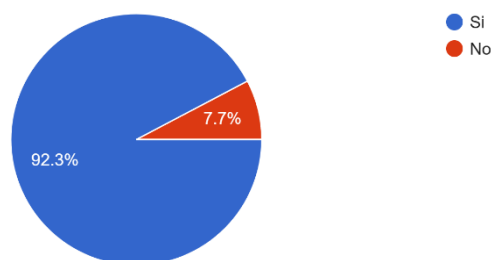


Gráfico 1 Participación directa en procesos de determinación de oficio

Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

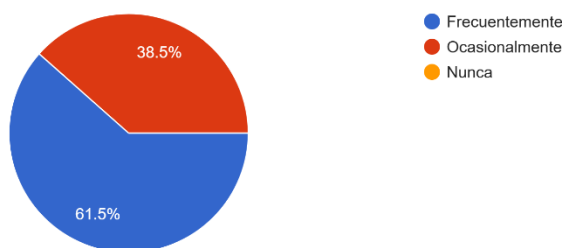


Gráfico 2 Frecuencia de intervención en determinaciones sobre base presunta

Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

En relación con los principales indicadores utilizados para estimar la base imponible⁴⁷, las respuestas evidencian una marcada coincidencia en la utilización de múltiples fuentes de información, tanto internas como externas.

En efecto, la totalidad de los encuestados vincula la aplicación de este mecanismo con escenarios de incumplimiento por parte del contribuyente, tales como⁴⁸ la falta de presentación de las declaraciones juradas, la ausencia de documentación respaldatoria, la detección de inconsistencias en la información suministrada y la falta de respuesta a los requerimientos efectuados por el fisco.

⁴⁷ Preguntas 3 del Anexo A

⁴⁸ Código Tributario de la Provincia de San Juan, Ley 151-I, art. 28 y 29.

En este sentido, también se identifica como situación relevante la detección de indicios⁴⁹ que permiten presumir la existencia de actividad económica no declarada o de ingresos omitidos, lo que refuerza la necesidad de recurrir a mecanismos de estimación indirecta.

Se destaca que los agentes recurren con frecuencia a información proveniente de otros tributos, particularmente a las bases declaradas en el Impuesto al Valor Agregado, así como a datos surgidos de acreditaciones bancarias y regímenes de recaudación, tales como retenciones y percepciones. Estos elementos constituyen una referencia relevante para inferir el nivel de ingresos del contribuyente.

En estos casos, la reconstrucción de la materia imponible se apoya en parámetros objetivos previstos normativamente, particularmente en el marco del artículo 28 y 29 del Código Tributario de la Provincia de San Juan, los cuales habilitan a la Administración Tributaria a determinar la materia imponible sobre base presunta, y en información proveniente tanto del propio contribuyente como de terceros, priorizándose en la práctica realizada por el fisco los datos vinculados directamente con su realidad económica, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, considerando las situaciones y relaciones económicas que el contribuyente efectivamente realiza.

En relación con la metodología utilizada, los agentes recurren a la combinación de diversos elementos de análisis tales como⁵⁰: *“coeficientes sectoriales; la rentabilidad habitual; vehículos/inmuebles registrados; gastos fijos; servicios o ventas que ofrecen; tratamiento de las actividades según la normativa; entre otras”*, lo cual demuestra que la validez de la determinación de oficio no responde a criterios aislados, sino a un enfoque integral que refuerza su razonabilidad.

Incluso, el uso de ciertos indicadores indirectos, como el consumo de servicios públicos, resulta limitado, lo que demuestra un criterio prudente en la construcción de presunciones.

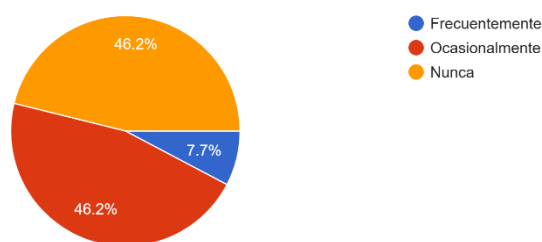


Gráfico 3 Frecuencia de utilización del consumo de servicios públicos como indicador de la actividad real del contribuyente

Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

Por otro lado, si bien una parte significativa de los encuestados reconoce que las determinaciones sobre base presunta pueden, en ocasiones, arrojar resultados superiores a la realidad económica del contribuyente, esta situación se presenta principalmente de manera ocasional y se vincula con la propia naturaleza de la *“complejidad de determinadas actividades con tratamientos impositivos o alícuotas diferenciales; por la duplicación de retenciones sufridas,*

⁴⁹ Preguntas 4 del Anexo A

⁵⁰ Respuesta obtenida en la pregunta 8 y 9 Anexo A

lo cual ocasionan una distorsión en la realidad económica que puede generar saldos a favor del contribuyente;” entre otras.

En efecto, la totalidad de los agentes encuestados manifestó que se admite la prueba en contrario por parte del contribuyente, lo que constituye una manifestación concreta del derecho de defensa. Asimismo, se verifica que las determinaciones suelen ser rectificadas en la etapa de toma de conocimiento cuando el contribuyente aporta nueva documentación o evidencia, lo que evidencia la flexibilidad del procedimiento y su apertura a la revisión.

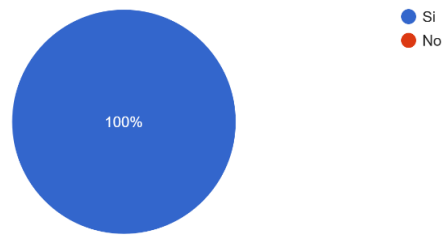


Gráfico 4 Admisión de prueba en contrario por parte del contribuyente en el procedimiento de determinación de oficio
Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

En igual sentido, la interposición de recursos administrativos, si bien no resulta masiva, se presenta con cierta regularidad, consolidando el control posterior de los actos administrativos.

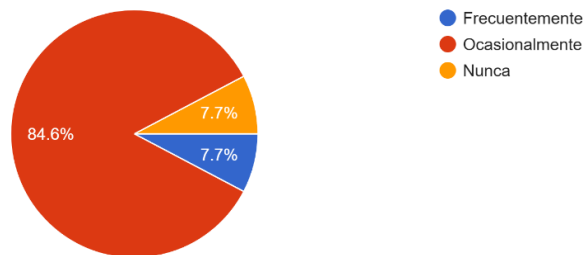


Gráfico 5 Frecuencia de rectificación de las determinaciones de oficio en la etapa de toma de conocimiento
Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

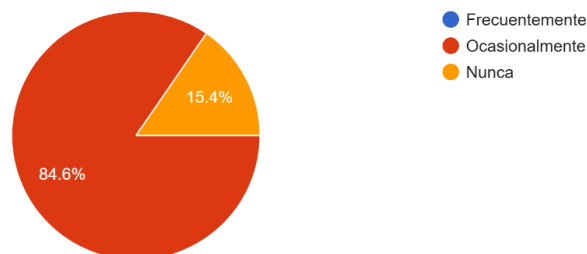


Gráfico 6 Frecuencia de interposición de Recursos de Reconsideración por parte de los contribuyentes
Fuente: Elaboración propia en base a encuesta realizada (2026).

CONCLUSIÓN

Como resultado de este trabajo, puede concluirse que la determinación de oficio sobre base presunta se configura como un instrumento eficaz para la fiscalización y determinación de la obligación tributaria en contextos de incumplimiento o insuficiencia informativa. Su utilización permite mejorar la capacidad recaudatoria del Estado y reducir los márgenes de evasión, al tiempo que se sustenta en parámetros normativos claros y en criterios técnicos aplicados por los agentes.

En consecuencia, la reconstrucción de la materia imponible mediante presunciones exige una adecuada razonabilidad, que permita suplantar la base declarada sin apartarse de la realidad económica del contribuyente. Los indicios utilizados deben constituir un sustento suficiente para el control de la declaración, sin dar lugar a determinaciones arbitrarias o desmedidas.

En este sentido, el sistema procesal tributario de la provincia de San Juan se estructura sobre la base de un delicado equilibrio entre las amplias facultades de verificación y determinación de la Dirección General de Rentas y las garantías constitucionales del contribuyente, procurando que la utilización de bases presuntas no derive en arbitrariedades, sino en determinaciones fundadas, revisables y compatibles con un sistema tributario eficiente y jurídicamente legítimo.

Finalmente, lejos de implicar una vulneración de derechos, el régimen analizado demuestra ser compatible con los principios constitucionales que rigen la materia tributaria, en particular los de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva y debido proceso.

En definitiva, el régimen analizado evidencia que es posible compatibilizar la eficacia recaudatoria con el respeto de las garantías constitucionales, consolidando un sistema tributario equilibrado, razonable y jurídicamente sustentable.

BIBLIOGRAFÍA

- *Código Tributario de la Provincia de San Juan; Ley 151-I modificada por Leyes 2731-I y 2738-I. Dirección General de Rentas de San Juan.*
- *Constitución de la Nación Argentina. (1994). Constitución Nacional de la República Argentina [Ley N.º 24.430].*
- *Ley Nº 11.683- Ley Procedimiento Tributario (t.o. y modificaciones)*
- *Ley 2803 – I; 2026 – Ley Impositiva Anual*
- *Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos varios sobre determinación de oficio y presunciones.*
- *Errepar. Página Web*
- *Tributo Simple. Página Web*
- *Villegas, Héctor B. (2004). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Buenos Aires: Astrea.*
- *Cassagne, J. C. (2007). Derecho administrativo (Tomo II). La Ley.*
- *García Belsunce, H. (2013). Determinación tributaria. La Ley.*
- *Jorge A. Carmona. Impuesto sobre los ingresos Brutos. Distintos conceptos que se encuentran comprendidos en la definición de base imponible y otros que no la integran. Buenos Aires. Errepar.*
- *Sebastián F. Perlati; Luciano Verneti. Presunciones en el procedimiento de Determinación Tributaria Local del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y sus efectos en el Convenio Multilateral*

ANEXOS

Anexo “A” - Entrevista sobre Determinación de Oficio sobre base presunta en el Impuesto sobre los Ingresos brutos: Análisis en la provincia de San Juan.

1. ¿Participa directamente en procesos de determinación de oficio?
 - Sí
 - No

2. ¿Con qué frecuencia interviene en determinaciones sobre base presunta?
 - Frecuentemente
 - Ocasionalmente
 - Nunca

3. ¿En qué situaciones se recurre habitualmente a la determinación de oficio sobre base presunta? (Indique, si corresponde, el fundamento normativo aplicable.)

4. ¿Cuáles son los principales indicadores o parámetros utilizados para estimar la base imponible? (Puede mencionar criterios técnicos y/o normativa aplicable.)

5. Para estimar la base imponible, se prioriza:
 - Información del propio contribuyente
 - Información de terceros
 - Ambos tipos de información

6. ¿Qué tipo de particularidades de la actividad económica del contribuyente se tienen en cuenta?

7. ¿Con que frecuencia utiliza el consumo de servicios públicos (electricidad, gas) para proyectar la actividad real?
 - Frecuentemente
 - Ocasionalmente
 - Nunca

8. ¿Considera que, en la práctica, las determinaciones sobre base presunta pueden generar ajustes superiores a la realidad económica?
 - Frecuentemente
 - Ocasionalmente
 - Nunca

En caso de ocasionalmente o nunca, indique brevemente los motivos _____

9. ¿Qué tan frecuente es el uso de coeficientes de utilidad sectoriales como prueba única para determinar la base?
 - Frecuentemente
 - Ocasionalmente
 - Nunca

10. ¿Se admite la presentación de prueba en contrario por parte del contribuyente?

- Sí
- A veces
- No

11. ¿Con qué frecuencia las determinaciones de oficio son rectificadas en la etapa de la toma de conocimiento?

- Frecuentemente
- Ocasionalmente
- Nunca

En caso de afirmativo, indique brevemente los motivos más frecuentes _____

12. ¿Con qué frecuencia los contribuyentes interponen Recursos de Reconsideración?

- Frecuentemente
- Ocasionalmente
- Nunca

13. ¿Qué tipo de documentación durante la determinación de oficio suele considerarse relevante para revisar una base presunta? Puede marcar varias opciones.

- Registros contables
- Información bancaria
- Facturación
- Documentación comercial
- Otras _____

14. ¿Recibe capacitación específica sobre criterios de aplicación de base presunta?

- Sí
- No

15. ¿Considera que el marco normativo actual brinda herramientas suficientes para una correcta determinación del tributo?

- Sí
- No

Si su respuesta fue no, justifique _____

16. En relación con sus casos, ¿cuáles son las principales dificultades en la aplicación de bases presuntas?

17. Desde su experiencia, ¿qué aspectos deberían mejorarse en la determinación de oficio sobre base presunta para garantizar la aplicación a los principios constitucionales? (legalidad, capacidad contributiva, derecho de defensa, etc.)
