

# **Estrechos vínculos entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario en el nuevo Código Fiscal de Santa Fe**

**Julián E. Passarella**

## **I.- Introducción**

La Parte General del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe ha sido objeto de una sustancial reforma por medio de la Ley N° 13.260 (B.O. 24/05/2012). Esta norma entró en vigencia el 24 de noviembre del año 2012, aunque aún no ha sido ordenado el texto del digesto tributario. Su reglamentación, a su vez, se está realizando de manera paulatina por parte de la Administración Provincial de Impuestos.

En este trabajo abordaremos el nuevo artículo 13 del Código Fiscal, que enumera los requisitos que debe contener “todo acto administrativo tributario”. Este artículo constituye una clara confirmación de la estrecha relación que existe entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, sin perjuicio de los avances que la legislación, la doctrina y la jurisprudencia –en los tres casos, tanto nacional como provincial– habían ido realizando al respecto.

También destacaremos la importancia de la declaración legislativa de varios derechos de los contribuyentes, entre los cuales sobresale el derecho a un debido procedimiento adjetivo.

## **II.- Las relaciones entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario**

Conocida es la discusión en torno al tratamiento científico del Derecho Tributario. Mientras algunos autores –generalmente, tributaristas– enarbolan la bandera de la autonomía, otros lo enrolan como una subcategoría del Derecho Financiero o del Derecho Administrativo<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Para un detallado desarrollo de las distintas posturas, véase VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9na. edic. actualizada y ampliada, 2da. reimpresión, Astrea, Buenos Aires, 2009, págs. 209 y sigtes. El prestigioso administrativista Cassagne, por su parte, ha matizado su tesis acerca de que el Derecho Tributario tiene carácter de Derecho Administrativo especial (CASSAGNE, Juan Carlos, *Derecho Administrativo, t. I.*, 8va. edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2006, págs. 137/138). Resulta muy interesante, asimismo, la reseña doctrinaria que efectúa RODRÍGUEZ, María José, *El acto*

Esta cuestión repercute directamente en la posibilidad de trasladar a una de las disciplinas las nociones y herramientas en las que se sustenta la otra. En especial, planteamos el problema desde la óptica de la aplicación de los principios y normas del Derecho Administrativo al Derecho Tributario.

Sin embargo, parece haberse logrado un importante consenso acerca del carácter esencialmente administrativo del Derecho Tributario en lo que hace a su aspecto estrictamente “formal”<sup>2</sup>. Así, se ha dicho: *“La relación tributaria, en su aspecto dinámico y operativo, en su funcionamiento normal, implica necesariamente la intervención de la Administración, y por ende, la implementación de un procedimiento administrativo”*<sup>3</sup>.

Modernamente, la tendencia mayoritaria es analizar la relación jurídica tributaria desde este punto de vista dinámico, pasando el centro de gravedad de la disciplina del estudio de la relación jurídica tributaria –con preponderancia del hecho imponible– a los aspectos aplicativos de las normas tributarias al caso concreto, fundamentalmente a la liquidación<sup>4</sup>.

En este mismo sentido, Arroyo explica: *“El fisco, al desplegar su actividad específica tendiente a la recaudación de los ingresos tributarios, realiza una función administrativa, por cuanto la misma tiene*

---

*administrativo tributario*, Ábaco, Buenos Aires, 2004, págs. 27/38.

<sup>2</sup> Según Jarach, el Derecho Tributario Sustantivo o Material es el “conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias, cuyo objeto es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, como también la relación que surge del pago indebido”; a esta subdivisión del Derecho Tributario le otorga naturaleza de un “derecho de las obligaciones tributarias”, y está constituido, según su opinión, por relaciones jurídicas que poseen la misma estructura que las obligaciones del Derecho Privado. Contrapuesto a este Derecho Tributario Sustantivo, el autor describe el Derecho Tributario Formal o Administrativo, como el “conjunto de normas y principios que rigen la actividad de la administración pública en lo referente a los tributos”. Agrega también que desde el prisma del contenido, el Derecho Tributario Formal “comprende todas las actividades de la administración tendientes a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo” (JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 4ta. edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2013, págs. 353/354 y 420).

<sup>3</sup> RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, pág. 45. Bielsa, por su parte, expresó hace ya más de medio siglo: “Las instituciones de derecho fiscal como estructuras administrativas que se diseñan cada día más netamente, por obra en buena parte de la técnica jurídica, deben fundarse en los principios generales del derecho; esos principios son de orden constitucional y de orden administrativo” (BIELSA, Rafael, *Estudios de Derecho Público, t. II – Derecho Fiscal*, Depalma, Buenos Aires, 1951, pág. 399).

<sup>4</sup> RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, pág. 51. Destaca la autora que Alessi hace girar toda la construcción dogmática del Derecho Tributario en torno al concepto de función tributaria, a la cual define como la *dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios que el Estado y los otros entes públicos necesitan para el desarrollo de sus cometidos*, siempre teniendo en cuenta que la función tributaria viene a encuadrarse dentro de la función administrativa.

*como finalidad la satisfacción de las necesidades públicas. Esa función administrativa tiene sus particularidades y especialidades en virtud de su 'objeto', de modo que se puede utilizar la expresión 'función tributaria' aunque la misma no sea más que una derivación de la función administrativa general del Estado*<sup>5</sup>.

Receptando fielmente esta tesis, el artículo 14 del digesto reformado por la Ley N° 13.260 dispone que la Administración Provincial de Impuestos (A.P.I.) tiene a su cargo “[t]odas las **funciones administrativas referentes a la fiscalización, verificación y recaudación** de los impuestos, tasas y contribuciones establecidas por este Código y demás Leyes Tributarias” (el resaltado nos pertenece)<sup>6</sup>.

Pero la ley que nos abocamos a comentar también muestra otros inescindibles vínculos entre ambas disciplinas, al consagrar de manera categórica conceptos y principios característicos del Derecho Administrativo. Seguidamente, trataremos dos instituciones fundamentales que el nuevo Código Fiscal recepta expresamente: El acto administrativo tributario y el principio del debido procedimiento administrativo.

### **III.- El acto administrativo tributario**

Como ya dijimos, la Ley N° 13.260 consagra expresamente en el artículo 13 del nuevo Código la categoría de “acto administrativo tributario”, que viene a aparecer –según se desprende de su propio nombre– como una subespecie de acto administrativo.

---

<sup>5</sup> ARROYO, Eduardo A., *La determinación de oficio*, en *El procedimiento tributario*, coordinada por Alejandro C. ALTAMIRANO, Ábaco, Buenos Aires, 2003, pág. 231.

<sup>6</sup> “Las facultades de verificación y fiscalización del órgano recaudador revisten particular naturaleza intrusiva; ello pone a las claras que si bien el régimen exorbitante que caracteriza al derecho administrativo se equilibra con un correlativo régimen garantístico, no puede sostenerse la igualdad jurídica de las partes de la relación iusadministrativa tributaria, en tanto es claro que el derecho no trata igual a estas partes” (RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, págs. 170/171). Cfr. Spisso, quien interpreta que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de igualdad de las partes, en la que el Fisco asume el rol de sujeto activo de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción. Agrega, con cita de Valdés Costa, que este principio fundamental se encuentra vinculado con el de reserva de ley en todos sus aspectos materiales, formales y penales, y con el de la debida tutela judicial en materia procesal. Por último, opina que la mayoría de las prerrogativas que la legislación positiva ha consagrado a favor de la Administración son lesivas de la igualdad (SPISSO, Rodolfo R., *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, LexisNexis, 1era. edición, Buenos Aires, 2005, págs. 219/221).

La norma en comentario expresa textualmente: *“Acto Administrativo Tributario.*

*Todo acto Administrativo Tributario deberá cumplir con los requisitos esenciales del acto administrativo, bajo apercibimiento de nulidad:*

*a) Ser dictado por autoridad competente;*

*b) Basarse en los antecedentes de hecho y de derecho que justifican su dictado;*

*c) Su objeto debe ser cierto, lícito y física y jurídicamente posible;*

*d) Antes de su dictado debe cumplirse con los procedimientos previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Se requiere dictamen jurídico previo. Deberá ser escrito con indicación de lugar y fecha en el que se lo dicta, y con firma de autoridad competente;*

*e) Debe ser motivado; con expresión de las razones que llevaron a su dictado;*

*f) Debe cumplirse con la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder conseguir encubiertamente otros fines, públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a su finalidad;*

*g) Debe ser conforme a la Constitución Nacional, Provincial y a la Ley vigente”.*

No encontramos otra disposición de carácter provincial, aplicable a otro régimen general o especial, que enumere los requisitos esenciales del acto administrativo como lo hace este artículo, que constituye una transcripción casi literal del artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549.

Más allá de la definición, opinamos que se hace indispensable delimitar el alcance del término; no sólo por la variedad de actos que dicta la Administración Pública en el ejercicio de potestades tributarias, sino porque no todos éstos están sometidos al mismo régimen de impugnación.

Por ello, para demarcar el alcance del término recurriremos a las normas del Código Fiscal que prevén los recursos que los contribuyentes pueden interponer contra las resoluciones de la Administración Provincial de Impuestos. Particularmente, mencionaremos el objeto del recurso de revocatoria, pues los subsiguientes recursos tomarán como base el acto que lo resuelva.

Destacamos que el régimen de impugnación de estos actos –que en otra de las ponencias presentadas en este Seminario explicamos brevemente<sup>7</sup>– se ha mantenido inalterado con la ley que

---

<sup>7</sup> “El procedimiento de impugnación del Código Fiscal de Santa Fe y el efecto dilatorio que produce sobre la recaudación de las rentas públicas”.

comentamos. Por otra parte, y como aún no se ha publicado el texto ordenado del digesto tributario con la aludida reforma, haremos mención a los artículos en cuestión según la numeración de acuerdo con la Ley N° 3.456, t.o. Decreto N° 2.350/1997 y modificatorios.

Expresa el artículo 63 del Código Fiscal que se podrá interponer el recurso de revocatoria contra *“...las determinaciones de la Administración Provincial de Impuestos y las resoluciones que impongan multas por infracciones o defraudaciones, así como las derivadas de verificación que rectifiquen declaraciones juradas o establezcan obligaciones impositivas y en general contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses de los contribuyentes o responsables”*.

Vemos que el objeto principal de impugnación resultan ser aquellos actos que determinan o establecen “obligaciones impositivas”, y en general los que afectan derechos o intereses de los contribuyentes o responsables.

Estas decisiones, a su vez, constituyen la manifestación de las funciones que tiene a cargo la Administración Provincial de Impuestos, de acuerdo con el artículo 14 del texto aprobado por la Ley N° 13.260:

- a) Funciones administrativas referentes a la fiscalización, verificación y recaudación de tributos, como ya adelantamos;
- b) Determinación y devolución de los impuestos, tasas y contribuciones;
- c) Aplicación de sanciones por infracciones a la normativa tributaria;
- d) Resolución de las cuestiones atinentes a las exenciones tributarias y a las vías recursivas, en las cuales sea competente.

Creemos que las resoluciones que derivan de la aplicación de estas funciones son los que deben encuadrarse en el término “acto administrativo tributario”; ellas son:

- El acto determinativo de deuda, cuyo dictado corresponde a los Administradores Regionales de la Administración Provincial de Impuestos.
- La resolución de los Administradores Regionales que imponga sanciones o que declare la inexistencia de las infracciones.
- El acto dictado por la Administración Provincial de Impuestos en respuesta a una impugnación incoada por el contribuyente contra la determinación de deuda.
- La respuesta dada por el ente recaudador ante una consulta efectuada por un contribuyente o entidad profesional, sin perjuicio de su régimen de impugnación especial.

- El acto por el cual el Administrador Provincial se expide, cuando corresponde, sobre un pedido de compensación o devolución formulado por un contribuyente<sup>8</sup>.
- El acto de la A.P.I. que responde al reclamo interpuesto por el contribuyente en los casos de liquidación administrativa<sup>9</sup>.

Pero hay más. Porque el acto administrativo tributario no debe definirse en función de la autoridad que lo dicta, sino por su resultado, que consiste –en términos generales– en afectar derechos o intereses de los contribuyentes o responsables.

Entonces, independientemente de categorizar como actos administrativos tributarios los ya enunciados aquí arriba, también deben encuadrarse dentro del término los siguientes:

- La resolución, por parte del Ministro de Economía, del recurso de apelación impetrado ante la evacuación de consulta por parte de la Administración Provincial (artículo 41 del Código aprobado por Ley N° 13.260).
- El acto dictado por el Poder Ejecutivo resolviendo un recurso de apelación (artículos 64, 65 y 66 del Código Fiscal según Ley N° 3.456) –previamente concedido por la Administración Provincial– o un recurso de apelación directa (artículo 66 último párrafo), siempre que su desestimación no sea competencia del Ministro de Economía.
- El acto del Poder Ejecutivo por el cual se expide sobre un pedido de devolución formulado por un contribuyente, en el supuesto en que sea competente<sup>10</sup>.

Por el contrario, quedan excluidos del concepto de acto administrativo tributario, a pesar de constituir actos administrativos, los demás que dicte la A.P.I. en ejercicio de las restantes potestades que le encomiendan la ley y la reglamentación<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Ver artículos 112 y 113 del texto aprobado por Ley N° 13.260.

<sup>9</sup> Artículos 61 a 64.

<sup>10</sup> Véase el artículo 67 del Código Fiscal (texto según Ley N° 3.456, t. o. Decreto N° 2.350/1997 y modif.), que no ha sido objeto de reforma: *“Los contribuyentes o responsables podrán repetir los impuestos, tasas y contribuciones y sus accesorios, pagados indebidamente, interponiendo la acción ante la Administración Provincial de Impuestos cuando el pago se hubiera producido por error, sin causa o en demasía, siempre que no correspondiere compensación... Las gestiones de devolución superiores a PESOS CINCO MIL (\$5.000), deberán ser resueltas por el Poder Ejecutivo previo dictamen de Fiscalía de Estado. Las resoluciones denegatorias de la Administración Provincial de Impuesto en estos casos, serán susceptibles de recursos de apelación, conforme a lo previsto por el artículo 64 y siguientes”.*

<sup>11</sup> El artículo 18 de la ley enumera las atribuciones y responsabilidades que el Administrador Provincial detenta respecto de la organización interna del ente recaudador –que tiene carácter descentralizado. De las facultades que se detallan, surge una pluralidad de actos que el Administrador Provincial debe dictar en diferentes materias, entre las cuales destacamos el régimen disciplinario, la contratación de personal, obras y

#### IV.- El principio del debido procedimiento adjetivo

En nuestro Reglamento para el Trámite de Actuaciones Administrativas (aprobado por Decreto-Acuerdo N° 10.204/1958), que constituye el régimen general de procedimiento administrativo, los principios que lo rigen no se encuentran escritos. Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia local los ha ido delineando de manera encomiable<sup>12</sup> no sólo en aspectos estrictamente administrativos, sino también específicamente en el entorno tributario<sup>13</sup>.

Es que, naturalmente, las pautas que rigen el procedimiento administrativo también son trasladables al ámbito fiscal, pues el procedimiento tributario debe concebirse como un procedimiento administrativo especial<sup>14</sup>.

En este sentido, la propia Ley N° 13.260 dispone expresamente en el artículo 6° último párrafo del digesto reformado que “[e]n todas las cuestiones de índole procesal (cabe entender que se quiso decir “procedimental”<sup>15</sup>), no previstas en este Código, serán de aplicación supletoria las disposiciones del Decreto Acuerdo N° 10.204/1958 y modificatorias o la norma que en el futuro la reemplace”.

---

suministros, etcétera. Estos actos son actos administrativos, pero no “actos administrativos tributarios”, y deberán impugnarse de acuerdo con el régimen general, aprobado por Decreto-Acuerdo N° 10.204/1958.

<sup>12</sup> Una prolija enumeración de los principios que rigen el procedimiento administrativo santafesino desde la óptica de la jurisprudencia se encuentra en LISA, Federico J. – WEDER, Rubén L., *El proceso contencioso administrativo en la Provincia de Santa Fe. Ley 11.330. Doctrina jurisprudencial*, t. I, Juris, Rosario, 1998, págs. 202 y sigtes. Ver también VITANTONIO, Marina, *Algunas consideraciones sobre el procedimiento administrativo local*, en *Institutos de la Justicia Administrativa. Formas de interponer los reclamos contra el Estado*, obra coordinada por Maximiliano Toricelli, Zeus, Rosario, 2006, págs. 57 y sigtes.

<sup>13</sup> El principio del debido procedimiento administrativo ha sido tratado en numerosos precedentes vinculados con determinaciones impositivas. Entre ellos, destacamos los fallos “Gonar”, de la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 provincial (A. y S. T. 24, pág. 480, 28/07/2011, y A. y S. T. 25, pág. 73, 16/08/2011, ambos caratulados “Gonar Automotores S.A. c/Provincia de Santa Fe”), donde una de los agravios en juego era la necesidad de la instrucción de un sumario antes de la aplicación de las multas por omisión (artículo 45 del Código Fiscal, Ley N° 3.456, t.o. Decreto N° 2.350/1997), problema posteriormente resuelto con la sanción de la Ley N° 13.260.

<sup>14</sup> RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, págs. 35 y sigtes.

<sup>15</sup> Sobre las diferencias entre el procedimiento administrativo y el proceso contencioso administrativo se expidió la Corte local en A. y S. T. 136, pág. 302, “Malvicino S.A. c/Provincia de Santa Fe”, 07/05/1997. Respecto de la materia tributaria concretamente, puede consultarse RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, págs. 39/43, y CASÁS, José O., *El marco constitucional del procedimiento y del proceso tributario*, en *El procedimiento tributario*, coordinado por Alejandro C. ALTAMIRANO, *op. cit.*, pág. 37, nota 4.

En rigor de verdad, la remisión a la Reglamentación General en materia de procedimiento administrativo se hizo siempre. Si bien ahora el envío surge expresamente del Código Fiscal, la propia Reglamentación dispone en sus artículos 71 y 72 su aplicación “...en toda gestión, expediente o actuación administrativa, cuyo diligenciamiento o procedimiento de trámite no esté expresamente establecido por una ley especial o su decreto reglamentario”; y también “...aún cuando el trámite esté regido por una ley especial o su decreto reglamentario, si ésta o éste no contemplan, en forma expresa, el procedimiento a seguir en una diligencia o cuestión en particular”.

La reforma que comentamos avanza un poco más, pues consagra expresamente el reconocido derecho a un debido procedimiento adjetivo. El artículo 13 enumera los requisitos esenciales que todo acto administrativo tributario debe contener, y entre ellos encontramos la previsión de que, antes de su dictado, “...debe cumplirse con los procedimientos previstos y los que resulten implícitos del ordenamiento jurídico. Se requiere dictamen jurídico previo”.

Este recaudo esencial de validez del acto constituye el llamado *debido proceso adjetivo* según Comadira<sup>16</sup>, quien a su vez entiende este principio como uno de los sustentos fundamentales del procedimiento administrativo.

Por su parte, de acuerdo con la doctrina local, el contenido de esta “garantía innominada”<sup>17</sup> del debido proceso incluye los siguientes derechos sustanciales del administrado: derecho a ser oído, derecho a ofrecer y producir prueba, y derecho a una decisión fundada<sup>18</sup>. Con el mismo alcance se expidieron tanto la Corte local<sup>19</sup> como la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1<sup>20</sup>.

La necesidad de que exista dictamen jurídico previo aparece también respecto de todo acto que corresponda dictar al Administrador Provincial de Impuestos en ejercicio de las funciones de juez administrativo, según el artículo 21 inciso b).

---

<sup>16</sup> COMADIRA, Julio R., *Derecho Administrativo. Acto administrativo. Procedimiento administrativo. Otros estudios*, LexisNexis, Buenos Aires, 2003, pág. 16.

<sup>17</sup> LISA, Federico J. – WEDER, Rubén L., *op. cit.*, pág. 204.

<sup>18</sup> Con relación a la aplicación de este principio en el procedimiento tributario, véase CASÁS, José O., *op. cit.*, págs. 41 y sigtes.; RODRÍGUEZ, María José, *op. cit.*, pág. 102.

<sup>19</sup> A. y S. T. 96, pág. 488, "Leno, Gerardo Oscar c/Provincia de Santa Fe", 21/10/1992. Véase también el voto del Ministro Ulla en A. y S. T. 84, pág. 362, "Villar, Néstor Lino c/Provincia de Santa Fe y/o Banco Provincial de Santa Fe", 27/07/1990. La Corte también se refirió a la consagración del derecho de defensa en la Constitución provincial en A. y S. T. 139, pág. 341, "Mansilla, Eduardo H. c/Municipalidad de Santa Fe", 03/09/1997.

<sup>20</sup> Así lo entendió la Cámara en los precedentes “Gonar”, individualizados en la nota 13.



Resulta loable la expresa mención al dictamen jurídico previo, pues hasta la entrada en vigencia de la nueva ley no existía este deber expresamente en la normativa fiscal. En los hechos, se producía la cuestionable situación de que la determinación era dictada por los Administradores Regionales sin contar con un informe previo de un servicio de asesoramiento jurídico permanente.

Sin embargo, creemos que, en realidad, la exigencia de dictamen previo –no sólo a la determinación impositiva, sino también a todos los actos administrativos tributarios– ya tenía sustento normativo en la Reglamentación de Funcionamiento de los Servicios Permanentes de Asesoramiento Jurídico, aprobada hace casi veinte años<sup>21</sup>.

La imposición expresa de esta actividad consultiva no está de más, a pesar de lo dicho. El deber del dictamen jurídico previo coadyuva no sólo a robustecer el derecho a un debido procedimiento adjetivo que asiste al contribuyente, sino también a salvaguardar la juridicidad misma de la actuación administrativa<sup>22</sup>.

Pero el nuevo Código Fiscal no se queda allí. El artículo 37 expresa que los contribuyentes tienen una serie de derechos, entre los cuales se destacan, en lo que ahora interesa, los siguientes:

- Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, como así también la identidad de las autoridades encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.
- Derecho a tomar vista en todas las actuaciones referidas a su parte, sin necesidad de resolución expresa al respecto, y a que se le extiendan copias a su cargo.
- Derecho a acceder a los dictámenes o criterios administrativos de relevancia en bases informáticas de fácil acceso.

---

<sup>21</sup> Artículo 1° de la Reglamentación de Funcionamiento de los Servicios Permanentes de Asesoramiento Jurídico, aprobada por Decreto-Acuerdo N° 132/1994: *“Corresponderá recabar obligatoriamente dictamen previo de los servicios permanentes de asesoramiento jurídico de los Ministerios, Secretarías de Estado, Organismos Descentralizados y Entes Autárquicos del Estado Provincial, en las actuaciones administrativas en las cuales el acto de dictarse fuera susceptible de afectar derechos subjetivos o intereses legítimos de los administrados, incluyendo entre los mismos a los propios dependientes de la Administración Pública Provincial”*.

<sup>22</sup> El principio de juridicidad de la actuación administrativa, sin perjuicio de su indiscutible consagración en normas de distinta jerarquía y en innumerables fallos de diversos tribunales y obras doctrinarias, también está receptado en la ley, que en el inciso g) del artículo 13 dispone que el acto administrativo tributario debe ser *“conforme a la Constitución Nacional, Provincial y a la Ley vigente”*.

- Derecho a formular descargos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables.
- Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal.

El derecho a una decisión fundada, por su parte, emana del artículo 13, que refiere al requisito de la motivación que debe cumplir todo acto administrativo tributario, bajo pena de nulidad y previo dictamen jurídico.

Más allá de todo lo expuesto, la efectiva vigencia de este derecho a un debido procedimiento adjetivo podría encontrar una dificultad en el propio Código Fiscal. Como ya adelantamos, el régimen de impugnación en sede administrativa no ha sido reformado por la ley que comentamos. Ello implica que continúa vigente el “solve et repete”, requisito sobre el cual nos ocupamos brevemente en otro de los trabajos –al cual remitimos– presentados en este Seminario<sup>23</sup>.

Este apasionante y complejo tema merece un tratamiento cuya extensión excede el objeto del presente trabajo. Nos limitaremos a dejar constancia de que la jurisprudencia santafesina se ha expedido en numerosas oportunidades sobre este requisito de pago previo, sobre todo con relación al previsto en el artículo 8º del Código Contencioso Administrativo aprobado por Ley N° 11.330 para la instancia judicial<sup>24</sup>. Tanto la Corte Suprema de Justicia como la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 han negado su inconstitucionalidad, incluso después de la Reforma Constitucional de 1994, que otorgó jerarquía suprema (artículo 75 inciso 22) a la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, cuyo artículo 8º asegura el derecho de acceso a los tribunales o a la jurisdicción, a cualquier persona para que sea “...oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial,

---

<sup>23</sup> “El procedimiento de impugnación del Código Fiscal de Santa Fe y el efecto dilatorio que produce sobre la recaudación de las rentas públicas”, ya citado.

<sup>24</sup> Insistimos con que en casi todos los casos los tribunales se centraron en el “solve et repete” de la sede judicial (ver BONATO, Mauro, *El principio del solve et repete en el contencioso santafesino*, LLLitoral 2013 (junio), 01/06/2013, 469). Donde puede encontrarse un análisis específico y autónomo del principio para la sede administrativa es en A. y S. T. 27, pág. 193, “Dycasa c/Provincia de Santa Fe – Medida cautelar autónoma”, 26/12/2011, de la Cámara N° 1, que analizamos en nuestro trabajo *Procedimiento administrativo, tutela cautelar y ejercicio de potestades tributarias*, Errepar, Revista “Práctica y Actualidad Santa Fe” N° 54, Agosto 2012, págs. 15/24.

*establecido con anterioridad por la ley... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter...<sup>25</sup>.*

De esta manera, será el Poder Judicial quien determinará cómo se concilia esta prerrogativa del Estado con los importantes derechos que a partir de la Ley N° 13.260 se reconocen al contribuyente.

## **V.- Conclusión**

La Parte General del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe ha sido objeto de una sustancial reforma por medio de la Ley N° 13.260.

La enumeración en el texto de la ley de los requisitos que debe contener todo acto administrativo tributario, así como de varios derechos que se acuerdan al contribuyente, dotan de una especial –y necesaria– protección legislativa al sujeto pasivo de la relación, y constituyen una clara confirmación de la estrecha relación que existe entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario.

---

<sup>25</sup> El tribunal cimero nacional ha interpretado, con cita de precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos ("Baena Ricardo y otros c/ Panamá", entre otros), que *"...si bien el artículo 8º de la Convención se titula 'Garantías Judiciales', su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, en palabras de la mencionada Corte, que 'cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal', pues 'es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas'"* (Corte Suprema de Justicia de la Nación, "Losicer, Jorge Alberto y otros c/B.C.R.A. - Resol. N° 169/05", 26/06/2012).