Voces: ACTO ADMINISTRATIVO ~ PROVINCIA DE SANTA FE ~ CODIGO FISCAL ~ PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ~ ADMINISTRACION PROVINCIAL DE IMPUESTOS ~ DERECHO ADMINISTRATIVO ~ DERECHO TRIBUTARIO ~ CONTRIBUYENTE ~ PODER JUDICIAL ~ OBJETO DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ COMPETENCIA ~ DEBIDO PROCESO ~ INTERPRETACION DE LA LEY ~ FORMA DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ VICIO DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ IMPUGNACION DEL ACTO ADMINISTRATIVO ~ RECURSOS ~ RECURSO DE APELACION ~ RECURSO DE RECONSIDERACION ~ RECURSO DE REPOSICION ~ EJECUCION FISCAL ~ PRESUNCION DE LEGITIMIDAD ~ EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO
Título: El acto administrativo tributario en el nuevo Código Fiscal de Santa Fe
Autor: Passarella, Julián Emmanuel
Publicado en: La Ley Online;
Cita Online: AR/DOC/4103/2013

I.- Introducción

El 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.

La consagración en el texto de la ley de un artículo que enumera los requisitos que debe contener "todo acto administrativo tributario" constituye una clara confirmación del estrecho vínculo 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.

En este trabajo trataremos de advertir algunos problemas de interpretación terminológica y conceptual que la ley en comentario plantea, y que seguramente se irán resolviendo con su aplicación por parte de los operadores jurídicos (contribuyentes, Administración y Poder Judicial).

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.

Igualmente, expondremos algunas particularidades que la normativa tributaria provincial presenta con relación a algunos de los requisitos esenciales del acto administrativo tributario, así como respecto de sus efectos y de su impugnación en la sede administrativa.

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 (1).

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" (2). 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" (3).

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 (4).

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 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" (5).

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) (6).

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.

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 elementos 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.

Destacamos que el artículo enumera los requisitos que el acto administrativo tributario debe contener, "bajo apercibimiento de nulidad", mas no lo define (así como el concepto de acto administrativo tampoco surge de la ley nacional).

En el ámbito de nuestro procedimiento administrativo provincial, Ferullo-Grau ya habían hecho aplicable este artículo 7°. Ante la falta de conceptualización del acto administrativo en la Reglamentación para el Trámite de Actuaciones Administrativas, aprobada por Decreto-Acuerdo Nº 10.204/1958, estos autores entienden que su significación debe buscarse "...en lo estudiado por la doctrina, como fuente del Derecho Administrativo, y en lo regulado en la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos Nº 19549, por aplicación analógica" (7).

Nosotros pensamos que no corresponde, en este caso al menos, recurrir a la Ley Nacional para la determinación del concepto de acto administrativo tributario, ya que el Código Fiscal tiene un sistema propio tanto de interpretación de conceptos y términos como de aplicación supletoria de leyes. Allí es donde debemos buscar la respuesta.

a. Los métodos de interpretación en el Código Fiscal

En su artículo 6°, el texto aprobado por la Ley N° 13.260 enuncia: "Interpretación del Código Fiscal y de leyes fiscales. Métodos.

Para la interpretación de las disposiciones de este Código y demás Leyes Fiscales, son admisibles todos los métodos reconocidos por la ciencia jurídica.

Para los casos que no puedan ser resueltos por las disposiciones pertinentes de este Código o de una Ley Fiscal Especial, se recurrirá, en el orden que se establece a continuación:

a) A las disposiciones de este Código o de otra Ley Tributaria relativa a materia análoga, salvo lo dispuesto en el artículo anterior (en el sentido de que la analogía no rige en el campo de la aplicación del principio de legalidad para el establecimiento de tributos y de exenciones);

b) A los principios del Derecho Tributario;

c) A los principios generales del derecho, teniendo en cuenta la naturaleza y finalidad de las normas fiscales.

Cuando los términos o conceptos contenidos en las disposiciones del presente Código o demás leyes fiscales no resulten aclarados en su significación y alcance por los métodos de interpretación indicados en el párrafo anterior, se atenderá al significado y alcance que los mismos tengan en las normas del derecho común.

En todas las cuestiones de índole procesal (sic), 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".

De la lectura de esta transcripción se desprende que el Código Fiscal constituye un sistema que sólo permite

la inclusión de principios y normas ajenos cuando él, en sí mismo, no resulta suficiente para interpretar los términos y conceptos que sus disposiciones contienen (8).

A su vez, para los casos que no puedan ser resueltos por sus preceptos o por leyes fiscales especiales, se recurrirá, primeramente, a las disposiciones tributarias análogas; en su defecto, a los principios del Derecho Tributario; y, por último, a los principios generales del derecho, teniendo en cuenta la naturaleza y la finalidad de las normas fiscales.

Los términos y conceptos contenidos en el Código también deberán someterse al orden de prelación transcripto en el párrafo anterior para ser interpretados. Sólo subsidiariamente podrá recurrirse al significado y alcance que el derecho común les otorga.

b. El concepto de acto administrativo tributario

Retomando el tema 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 definir el acto administrativo tributario 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 más adelante explicaremos brevemente— se ha mantenido inalterado con la ley que 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 según 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 aquellas 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 (9).

— El acto de la A.P.I. que responde al reclamo interpuesto por el contribuyente en los casos de liquidación administrativa (10).

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 Nº 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 (11).

— 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 (12).

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 (13).

En función de lo expuesto, en el marco de nuestro régimen provincial, e interpretando sistemáticamente el Código Fiscal, definimos el acto administrativo tributario como toda decisión individual dictada por la Administración Provincial de Impuestos —por el Administrador Provincial o por intermedio de los Administradores Regionales—, por el Ministro de Economía o por el Poder Ejecutivo, que declara o ratifica la existencia de una obligación tributaria, ordena o deniega la devolución de tributos pagados erróneamente, o aplica sanciones ante la comisión de infracciones.

IV.- El principio del debido procedimiento adjetivo

En nuestro Reglamento para el Trámite de Actuaciones Administrativas, 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 (14) no sólo en aspectos estrictamente administrativos, sino también específicamente en el entorno tributario (15).

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 (16).

En este sentido, la propia Ley Nº 13.260 dispone expresamente en el artículo 6º último párrafo del digesto reformado que "[e]n todas las cuestiones de índole procesal (cabe entender que se quiso decir "procedimental" (17)), 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".

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; 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 (18), 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" (19) 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 (20). Con el mismo alcance se expidieron tanto la Corte local (21) como la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1 (22).

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.

— 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 (23).

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 requisito del "solve et repete" —previsto en los artículos 64 y 65 del Código Fiscal según Ley N° 3.456, t.o. Decreto N° 2.350/1997 y modificatorios—, que consiste en la obligación de pagar el capital de la deuda tributaria al momento de interponer el recurso de apelación en la instancia administrativa.

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 Nº 11.330 para la instancia judicial (24). Tanto la Corte Suprema de Justicia como la Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 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, establecido con anterioridad por la ley... para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter..." (25).

De esta manera, será el Poder Judicial, una vez más, quien determinará cómo se concilia esta prerrogativa del Estado con los importantes derechos que a partir de la Ley Nº 13.260 se reconocen al contribuyente.

V.- Los requisitos esenciales del acto administrativo tributario

Delimitado el concepto de acto administrativo tributario y explicado el alcance del principio del debido procedimiento adjetivo, pasaremos ahora a la enumeración de los requisitos esenciales que aquél debe cumplimentar.

Ya hicimos mención a la evidente influencia que sobre el nuevo artículo 13 ha tenido el artículo 7° de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549. Por esta razón, para un desarrollo conceptual completo de cada uno de los elementos o requisitos del acto administrativo, estimamos suficiente remitir a lo expuesto por la doctrina (26).

Ahora nos limitaremos a exponer algunas particularidades que la normativa tributaria provincial presenta con relación a tres requisitos esenciales del acto administrativo tributario: La competencia, el objeto y la forma.

a. Competencia

A este requerimiento es al que dedicaremos mayor atención, por cuanto al adherir a un concepto amplio del acto administrativo tributario, la autoridad a quien corresponde su dictado varía en función de su objeto. El propio artículo así lo admite al hablar de "autoridad competente" en sentido amplio, y no de una misma autoridad a quien corresponda, en todos los casos, emitirlo.

La consagración de la competencia aparece no sólo en el inciso a) del artículo 13, sino también al final del inciso d), y de ellos surge que el acto administrativo tributario debe ser dictado y firmado por autoridad competente.

¿Pero quién es la autoridad competente para dictar actos administrativos tributarios? La respuesta no es tan sencilla. Ya presentamos la cuestión al definir este acto, y ahora es momento de formular algunas aclaraciones más.

En primer lugar, la competencia del Administrador Provincial de Impuestos emana los artículos 14 y siguientes, y constituyen el correlato de las funciones que la ley le encomienda, y que comprenden, como ya vimos:

a) Fiscalización, verificación y recaudación de tributos;

b) Determinación y devolución de los tributos establecidos por las leyes provinciales;

c) Aplicación de sanciones por infracciones;

d) Resolución de las cuestiones atinentes a las exenciones tributarias y a las vías recursivas;

e) Cobro judicial por ejecución de los impuestos, tasas, contribuciones y sanciones firmes.

Sin embargo, el artículo 16 del código aprobado por Ley N° 13.260 mantiene la figura de los Administradores Regionales (27), que están al frente de la Regional Santa Fe y de la Regional Rosario. Estos funcionarios actúan "...con carácter permanente en la actividades relacionadas con la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los tributos que se encuentran bajo la competencia de la Administración Provincial de Impuestos... No obstante las sustituciones mencionadas precedentemente, el Administrador Provincial conservará la máxima autoridad dentro del Organismo y podrá abocarse (sic (28)) al conocimiento y decisión de cualesquiera de las cuestiones planteadas".

Asimismo, no está de más reiterar que los actos del Poder Ejecutivo (o del Ministro de Economía, cuando le concierna) que deciden sobre recursos administrativos —incoados contra los dictados por el Administrador Provincial— o en los que se expide sobre un pedido de devolución de impuestos también constituyen actos administrativos tributarios.

En definitiva, entonces, la competencia para el dictado de los actos administrativos tributarios dependerá del objeto al cual nos estemos refiriendo, ante lo cual remitimos a lo que se explicará seguidamente.

Por último, nos interesa destacar el inciso b) del artículo 21, que dispone que al Administrador Provincial le corresponde: "Ejercer las funciones de juez administrativo, en la determinación de oficio de materia imponible y gravámenes y accesorios correspondientes, en las repeticiones, en la aplicación de multas y resoluciones de los recursos de reconsideración, sin perjuicio de las sustituciones contempladas en el presente Título, todo previo dictamen técnico — jurídico".

Vemos que "juez administrativo" —término que ha sido objeto de numerosos reproches y críticas— es el Administrador Provincial, pero también cabe asignar este carácter a los Administradores Regionales, quienes —por la sustitución a la que hace mención la propia ley— dictan los actos determinativos de deuda y aplican multas (29).

b. Objeto

Según ya hemos adelantado, el ejercicio de funciones tributarias puede versar sobre los siguientes aspectos, entre otros:

— Determinación de una deuda tributaria o aplicación de sanciones por parte de los Administradores Regionales (artículo 16 del Código aprobado por Ley Nº 13.260);

— Respuesta dada por el Administrador Provincial de Impuestos a una consulta efectuada por un contribuyente o entidad profesional (artículos 38 a 40 del nuevo Código).

— Resolución —por la Administración Provincial de Impuestos, por el Ministro de Economía o por el Poder Ejecutivo (según corresponda, como se explicará)— de una impugnación incoada por el contribuyente contra la determinación de deuda o contra sus actos derivados (artículos 63 a 66 del Código Fiscal según Ley Nº 3.456, y Decreto-Acuerdo Nº 916/2008).

— 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 nuevo Código).

— Resolución de la Administración o del Poder Ejecutivo sobre un pedido de compensación o de devolución formulado por un contribuyente (artículos 112 y 113 del Código aprobado por Ley N° 13.260, y 67 del Código Fiscal, según Ley N° 3.456).

c. Forma

Mientras en la Ley Nacional N° 19.549 la forma está regulada en el artículo 8°, en el nuevo Código el mismo inciso contempla la necesidad de cumplir con el procedimiento de formación de la voluntad, la existencia del dictamen jurídico previo y lo atinente específicamente a las solemnidades del acto.

Este tratamiento del concepto de procedimiento dentro del elemento "forma" condice con la moderna jurisprudencia local, que allí encuadra no sólo el camino a la generación de la voluntad administrativa sino también la motivación (30); aun cuando esta última es tratada como un requisito autónomo en el artículo 13 del nuevo Código.

La necesidad de que exista dictamen jurídico previo aparece también, como ya dijimos, 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).

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 (31).

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 (32).

Por último, subrayamos que el Administrador Provincial y los Administradores Regionales deben poseer título de Doctor en Ciencias Económicas, Contador Público Nacional, Abogado, Licenciado en Economía o Licenciado en Administración, y acreditar idoneidad para el ejercicio de la función (artículo 17 del texto reformado por Ley N° 13.260). Estas autoridades —aún cuando revistieren el carácter de abogados— mal podrían omitir el dictamen jurídico previo, pues éste está terminantemente previsto en la normativa, no sólo en el artículo 13 sino también en el 21 inciso b) (33).

VI.- La determinación de deuda como acto administrativo tributario por antonomasia

a. Su naturaleza

El carácter de acto administrativo tributario que ostenta la determinación de deuda permite adherir a la tesis mayoritaria que le otorga naturaleza administrativa, sin perjuicio de que no olvidamos la prestigiosa doctrina que le reconoce esencia jurisdiccional (34).

Incluso yendo más allá en esta categorización casi unánime, se ha considerado que el acto determinativo de deuda es el acto administrativo tributario por excelencia (35).

Con relación a la determinación impositiva como un acto administrativo en la jurisprudencia local, un juez de la Corte Suprema local expresó hace casi cincuenta años: "La determinación impositiva es un acto de la Administración activa cuya validez debe juzgarse con el mismo criterio que la de los actos administrativos en general, o sea, en primer término, con el criterio de la legitimidad" (36).

En el mismo sentido, y por citar un doctrinario de nuestra provincia, el maestro Bielsa expresó: "La determinación —no la creación— del impuesto respecto del contribuyente dado, es un acto de administración fiscal, mejor dicho, un acto administrativo fiscal, por el cual se ejecuta la ley impositiva, estableciéndose con certeza la deuda de cada contribuyente" (37).

A este acto administrativo —que en nuestra provincia es dictado, reiteramos, por los Administradores Regionales— la reforma le otorgó mayor relevancia, básicamente en orden a la protección de los derechos de los contribuyentes.

Gran avance significó consagrar expresamente en el artículo 69 el deber de que la resolución esté fundada, y el derecho del contribuyente a formular descargo y a ofrecer pruebas. Recordamos, además, la exigencia del dictamen jurídico previo a todo acto administrativo tributario, que tiene indudable proyección sobre la determinación.

A su vez, el artículo 37, como ya vimos, consagra el derecho del contribuyente a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a su emisión.

También es muestra de esta revitalización del acto determinativo el deber de tramitar un sumario con carácter previo a la imposición de casi todo tipo de sanciones (38). Lo destacamos debido a que hasta la entrada en vigencia de la ley el sumario sólo estaba reservado para la aplicación de la multa por defraudación (39).

Otra controversia que la Ley N° 13.260 se encarga de zanjar es la naturaleza declarativa —y no constitutiva— de la determinación (40). El artículo 8° del digesto reformado afirma categóricamente: "La obligación tributaria nace al producirse el hecho, acto o circunstancia previsto en la ley. Los medios o procedimientos para la determinación de la deuda revisten carácter meramente declarativo".

b. Requisitos especiales

El artículo 69 del nuevo texto contiene una regulación pormenorizada del procedimiento que debe preceder a la determinación de oficio.

Aparte de los requerimientos de todo acto administrativo tributario, la determinación debe garantizar el derecho del contribuyente a formular descargo y a ofrecer y producir pruebas. También se hace expresa alusión a la posibilidad de que el interesado agregue informes, certificaciones o pericias producidas por profesionales con título habilitante. La Administración, llegado el caso, debe incluir en la resolución las razones del rechazo de las pruebas consideradas inconducentes o no sustanciadas.

Nos parece prudente el plazo de noventa días contados desde el vencimiento del término probatorio para que el ente recaudador dicte resolución, bajo apercibimiento de caducidad del procedimiento de determinación de oficio si cumplido ese plazo y presentado pronto despacho por el contribuyente, la determinación no fuera habida dentro de los treinta días (41).

Con relación a su contenido, la ley alude a "...lo adeudado en concepto de tributos y, en su caso, multa, con

el interés resarcitorio y la actualización, cuando correspondiesen, calculados hasta la fecha que se indique..." (42) .

VII.- La "nulidad" del acto administrativo tributario por incumplimiento de sus requisitos

a. Los vicios del acto administrativo fiscal

A pesar de que el artículo 13 del código reformado por Ley N° 13.260 detalla los requisitos del acto administrativo tributario (43), "bajo apercibimiento de nulidad", no se enumeran los vicios que lo pueden afectar —como sí se encuentra previsto en el régimen nacional en el artículo 14, al relatar las causales de nulidad absoluta e insanable del acto.

No obstante, y aunque hubiera resultado conveniente detallar tales vicios, entendemos que ellos pueden deducirse, por contraposición, del incumplimiento de los requisitos expresamente previstos.

En lo que atañe específicamente al régimen de invalidez en sede judicial, el artículo 4° del Código Contencioso Administrativo aprobado por Ley N° 11.330 reza: "El recurso (contencioso administrativo) se fundará en un vicio de ilegitimidad del acto administrativo, que haya influido o podido influir en su emisión o contenido, y se propondrá la reparación de los efectos del vicio mediante la anulación total o parcial del acto impugnado y, en su caso, la adopción de las medidas pertinentes para la reintegración del recurrente en la situación jurídica vulnerada".

La jurisdicción contencioso administrativa es de legitimidad (44). Ello implica que el recurso contencioso administrativo, a interponerse una vez agotada la vía administrativa, debe fundarse en un vicio de ilegitimidad del acto; o sea, en su disconformidad con el ordenamiento jurídico. Destacamos también que los vicios a los que se refiere son los que recaen (o pueden recaer) sobre la emisión o sobre el contenido del acto (45).

Se presenta, entonces, una situación muy particular: El Código Fiscal especifica los requisitos del acto administrativo tributario, pero no expone los vicios. Por su parte, el Código Contencioso Administrativo sólo expresa que la apertura de la jurisdicción judicial debe fundarse en un vicio de ilegitimidad que haya influido o podido influir en la emisión o en el contenido del acto administrativo.

Pensamos que estas dos normas pueden conciliarse sin ningún tipo de inconvenientes. Más allá de la letra del artículo 4°, la revisión en la sede judicial del acto administrativo tributario podrá conllevar a su declaración de ilegitimidad (y a su consecuente anulación total o parcial) por incumplimiento de cualquiera de los requisitos enumerados en el artículo 13 del nuevo Código Fiscal.

Abona esta conclusión la naturaleza y fundamento del recurso contencioso administrativo: Si la jurisdicción judicial es de legitimidad y el Código Fiscal enumera los requisitos del acto administrativo tributario, no quedan dudas de que el control que realicen los jueces recaerá sobre todos ellos, y que podrá declararse su ilegitimidad por la configuración de un vicio que afecte cualquiera de ellos y no sólo la emisión o el contenido del acto.

A esta solución no repugna la letra del artículo 4° del Código Contencioso Administrativo, ya que, como ha dicho doctrina especializada, más allá "...de todo intento de formular estrictas categorías, es claro que todo vicio del acto administrativo se resuelve en una violación de ley (o, mejor dicho, del ordenamiento jurídico); pero también lo es que esta violación de ley puede exteriorizarse de muy diversas formas" (46).

De más está decir que, naturalmente, en la sede administrativa el acto podrá ser impugnado, mediante el procedimiento que explicaremos en el capítulo que sigue, sobre la base del incumplimiento de cualquiera de los requisitos que el artículo 13 enumera.

b. La nulidad del acto administrativo tributario

Con relación a este punto, escapa al objeto de este trabajo el profundo análisis que el término "nulidad" ha tenido en la jurisprudencia local, y que requeriría formular algunas precisiones en torno al alcance del concepto, a la sede ante la cual podría alegarse y a los efectos que tiene su declaración.

Pensamos que la nulidad a la que alude el artículo 13 debe entenderse como la sanción de invalidez que, por motivos de ilegitimidad, cabe aplicar al acto tanto en sede administrativa como judicial (47), sin desconocer la postura que reserva el término "revocación" para el acto administrativo por el cual la propia Administración extingue o modifica otro anterior, y el de "nulidad" para la declaración de invalidez total o parcial en la jurisdicción judicial (48).

Es que realizar una interpretación en este segundo sentido, circunscribiendo el alcance del término "nulidad" a la sanción que aplica el Poder Judicial al acto viciado, llevaría al absurdo de considerar que en sede administrativa no se podría alegar la falta de cumplimiento de los requisitos del acto, por estar reservada la sanción prevista al ámbito judicial. Entendemos el término "nulidad", en consecuencia, como sinónimo de "invalidez" o "ilegitimidad".

VIII.- La impugnación de los actos administrativos tributarios

Como ya manifestamos en el acápite III, el procedimiento de impugnación de las resoluciones que dicte el ente recaudador provincial se ha mantenido inalterado a pesar de la reforma.

Advertimos, una vez más, que debido a que aún no se ha publicado el texto ordenado del flamante digesto, haremos mención a los artículos en juego según la numeración de la Ley N° 3.456, t.o. Decreto N° 2.350/1997 y modificatorios.

No olvidamos, naturalmente, que el nuevo Código establece otros recursos para casos específicos (49), pero ahora nos limitaremos a analizar brevemente el Título Décimo del Libro Primero ("De las acciones y procedimientos contenciosos y penales"). Allí se prevén, para la sede administrativa, los siguientes medios de impugnación: recurso de revocatoria (artículo 63), recurso de apelación (artículos 64 a 66) y —eventualmente, ante su denegación por "improcedencia formal"— recurso de apelación directa por ante el Poder Ejecutivo (art. 66, último párrafo) (50).

Debe destacarse que a partir de la delegación de firma dispuesta por el Decreto-Acuerdo N° 916/2008 —modificado por similar N° 851/2011—, el Ministro de Economía es la autoridad competente para rechazar —en ciertos supuestos— el recurso de apelación directa ya referido. No obstante, allí no se agota la vía administrativa en estos casos particulares, pues este mismo reglamento prevé un recurso de revocatoria ante aquella resolución desestimatoria, el que sí deberá ser resuelto por el Poder Ejecutivo, poniéndose fin a la instancia.

Veamos ahora, entonces, cada uno de estos medios de impugnación en particular.

1.- Recurso de reconsideración o de revocatoria

De acuerdo con el artículo 63, el primer recurso que el contribuyente puede presentar "contra cualquier resolución que afecte derechos o intereses" es el de reconsideración o revocatoria. Debe interponerse dentro de los quince días hábiles desde la notificación del acto impugnado, acompañando u ofreciendo las pruebas que hagan al derecho invocado.

Al menos cuando el acto impugnado es la determinación impositiva, la particularidad que tiene este recurso de revocatoria es que no será resuelto por la misma autoridad que lo dictó —el Administrador Regional—, sino por el Administrador Provincial.

2.- Recurso de apelación

El artículo 64 del Código Fiscal reza: "La resolución de la Administración Provincial de Impuestos, recaída sobre el recurso de revocatoria o reconsideración, quedará firme a los quince (15) días de notificado el contribuyente o responsable, salvo que, dentro de este término, los mismos interpongan recurso de apelación por ante el Poder Ejecutivo. Juntamente con la interposición del recurso de apelación, el contribuyente o responsable deberá justificar el pago de los impuestos, tasas o contribuciones que cuestione".

Aparece en esta instancia de apelación el deber del contribuyente de cumplir, juntamente con la presentación del recurso, con el principio del "solve et repete" (esta obligación no alcanza las multas ni los intereses (51)).

La Administración Provincial de Impuestos, una vez presentada la apelación, verificará su admisibilidad y dictará resolución, pudiéndose generar las siguientes situaciones:

a) Si el contribuyente cumple con los extremos formales que surgen de los artículos 64 y 65 (presentación dentro del plazo establecido y cumplimiento del principio del "solve et repete"), la Administración Provincial de Impuestos concederá el recurso.

El artículo 66 regula el trámite del segundo al penúltimo párrafo, y contiene disposiciones relativas a la presentación de pruebas, y a la intervención de la Asesoría Letrada ministerial y de Fiscalía de Estado, todo ello en un plazo no mayor de tres meses, luego de lo cual el Poder Ejecutivo dictará resolución en el término de treinta días.

De conformidad con lo estatuido por los artículos 66, cuarto párrafo, y 68 del Código Fiscal, ante la resolución del Poder Ejecutivo que rechace la pretensión de fondo quedará agotada la vía administrativa. En dicha situación, podrá interponerse recurso contencioso administrativo ante la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1, con asiento en la ciudad de Santa Fe (52).

b) En caso de que el recurso no cumpla con los requisitos formales será rechazado por "improcedencia formal", pero igualmente podrá deducirse apelación directa por ante el Poder Ejecutivo.

3.- Recurso de apelación directa por ante el Poder Ejecutivo

El artículo 66 del Código Fiscal expresa en su último párrafo: "En el caso de que la Administración Provincial de Impuestos denegara el recurso (de apelación) por improcedencia formal, igualmente podrá deducirse apelación para ante el Poder Ejecutivo en el término de quince (15) días. En tal caso la Administración Provincial de Impuestos deberá remitir de inmediato las actuaciones al Ministerio de Hacienda y Finanzas (actualmente, Ministerio de Economía), por cuyo conducto se sustanciará sin más trámite que el informe de Asesoría Letrada del citado Ministerio y eventualmente, de Fiscalía de Estado, quedando agotada así la vía administrativa".

Este recurso ante el Poder Ejecutivo se fundamenta en la atribución que el ordenamiento otorga al

Administrador Provincial de Impuestos para declarar inadmisible el recurso de apelación. En ese caso, naturalmente que la instancia administrativa no puede agotarse, por cuanto debe garantizarse al contribuyente el derecho a plantear la cuestión ante el Poder Ejecutivo para que revise y controle estos actos (53).

Por su fundamento, esta particular impugnación puede asimilarse al recurso de queja por apelación denegada, previsto en el Código Procesal Civil y Comercial provincial en sus artículos 356 a 358. De hecho, en el emblemático fallo "El Serrano" (54), de la Corte Suprema local, se llamó "queja por apelación denegada" a esta apelación directa, en ese momento consagrada en el último párrafo del artículo 53 del Código Fiscal (t.o. Decreto Nº 4.228/1986). Tozzini, en el ámbito de la doctrina, refiere específicamente a este recurso como "una suerte de queja" (55).

La autoridad a quien corresponde expedirse sobre este recurso de apelación directa es el Poder Ejecutivo. Así se desprende de la lectura del último párrafo del artículo 66, ya transcripto. No obstante, la situación no es tan sencilla en los hechos.

La complejidad surgió con el dictado del Decreto-Acuerdo Nº 610/2005 (56), que fue ampliado, sistematizado y ordenado por el Decreto-Acuerdo Nº 916/2008.

En lo que aquí nos interesa, cabe destacar que lo que este último decreto hace es delegar en los Ministros y Secretarios de Estado "...la firma de los actos administrativos conclusivos de procedimientos de sustanciación de los recursos de apelación, jerárquico, queja y revocatoria —en este caso, interpuestos contra actos del Poder Ejecutivo— deducidos contra actos, hechos u omisiones de la jurisdicción a su cargo, que hayan de ser rechazados por su inadmisibilidad, atento a la existencia de deficiencias formales, extemporaneidad, deserción u otras circunstancias que conduzcan a esa solución, y en los que se haya formulado expresamente desistimiento o que la materia de recurso deviniese abstracta" (artículo 3º).

Se ha producido aquí lo que se ha calificado como "delegación de firma": "La doctrina hace una distinción entre la delegación de competencia y delegación de firma. La primera trataría de modificar el orden de las competencias entre las autoridades administrativas interesadas, autorizando el ejercicio de la competencia al delegado. Por el contrario, la delegación de firma tendería solamente a descargar al delegante de una parte de su tarea material, permitiendo designar una especie de apoderado o mandatario (fondé de pouvoir). La delegación de firma no sería así una verdadera delegación en sentido jurídico, y por ello el acto se entendería emanado del delegante" (57) .

Desde esta misma perspectiva, dijo la jurisprudencia local que la disposición transcripta concuerda "...con la naturaleza de la denominada delegación de firma la que, para calificada doctrina, ‘no importa una verdadera delegación, en sentido jurídico, en virtud de que no opera una real transferencia de competencia, sino que tan sólo tiende a descargar una porción de la tarea material del delegante. En este caso, el órgano delegado carece de atribuciones para dictar actos administrativos por sí, limitándose a la firma que le ordene el delegante, quien en definitiva asume la responsabilidad por su contenido' (Cassagne, Juan Carlos, Derecho Administrativo, T. 1, séptima edición (Buenos Aires, 2002), LexisNexis, págs. 286/287)" (58).

En el caso particular del Ministerio de Economía, esta delegación significó también transferir al titular de la cartera el dictado del acto administrativo desestimatorio del recurso de apelación directa del artículo 66 del Código Fiscal (recurso que, como ya vimos, puede interponerse sólo en supuestos de inadmisibilidad del recurso de apelación: extemporaneidad o incumplimiento del principio "solve et repete").

En la actualidad, el asunto requiere de una precisión aún mayor, pues el Decreto-Acuerdo Nº 851/2011 agregó dos nuevos párrafos al artículo 3º del Decreto-Acuerdo Nº 916/2008 (ya transcripto): Por el primero se eliminó la intervención de la Fiscalía de Estado antes del dictado de la resolución ministerial; el segundo párrafo, por su parte, excluyó del ámbito de la delegación "...los casos en los que los recursos vayan a ser desechados en los términos de los artículos 64 y 67 (sic) del Código Fiscal por incumplimiento del requisito de pago previo".

En definitiva, actualmente deben diferenciarse dos escenarios en orden a la autoridad que debe expedirse sobre este remedio procedimental:

a) Cuando la intención sea declarar formalmente admisible la apelación directa, la autoridad que debe suscribir el acto es el Poder Ejecutivo.

Advertimos que lo único que puede hacerse en esta instancia es admitir la apelación. Naturalmente, no puede ese mismo acto tratar el fondo del planteo, sino que deberá limitarse a ordenar la sustanciación del recurso de acuerdo con el procedimiento que el propio artículo 66 del digesto tributario estatuye a partir del tercer párrafo (59).

La naturaleza misma de la apelación directa nos trae esta solución. Lo que está en discusión en este recurso es una problemática estrictamente formal: Si la apelación fue bien o mal rechazada por "improcedencia formal". El recurso, entonces, sólo deberá justificar por qué se considera mal denegada la apelación, sin ser necesario argumentar sobre el fondo (60).

El objeto del acto que admita la apelación consistirá en abrir la vía recursiva prevista a partir del tercer

párrafo del artículo 66. Ello significa que luego de la admisión se correrá traslado al apelante, emitirán dictámenes la Asesoría Letrada del Ministerio de Economía y Fiscalía de Estado, y por último el Poder Ejecutivo dictará otro acto administrativo, esta vez resolviendo la cuestión de fondo. Con la decisión sobre el aspecto sustancial se agotará la vía administrativa, cabiendo la interposición del recurso contencioso administrativo.

b) Si se decide desestimar este recurso de apelación directa (artículo 66 in fine), habrá que tener en cuenta, a su vez, el motivo por el cual el recurso de apelación (artículos 64 y 65) fue declarado inadmisible por la A.P.I.:

I. Si el recurso de apelación fue declarado inadmisible por incumplimiento del principio del "solve et repete", la desestimación de la apelación directa debe ser dictada por el Poder Ejecutivo, previa intervención de la Dirección General de la Asesoría Letrada del Ministerio de Economía y de Fiscalía de Estado. La delegación de firma fue eliminada para este caso, por lo cual rige el originario procedimiento previsto en el Código Fiscal sin ningún aditamento. Con la decisión del Poder Ejecutivo sobre este recurso se agota la vía administrativa.

II. En caso de que la apelación haya sido declarada inadmisible por ser extemporánea, la suscripción del acto que deniega la apelación directa corresponde —previa intervención de la Asesoría Letrada ministerial— al Señor Ministro de Economía.

III. Si la apelación directa (artículo 66 último párrafo) fue presentada extemporáneamente, su desestimación corresponde también al Señor Ministro de Economía, sin importar el motivo por el cual fue denegado el recurso de apelación.

4.- Recurso de revocatoria — Decreto-Acuerdo N° 916/2008

Para estos casos II y III, el artículo 5° de la normativa agregó una instancia recursiva, pues ante ese acto suscripto por la autoridad ministerial, vía delegación de firma, el contribuyente podrá interponer recurso de revocatoria, con las formalidades y los plazos del artículo 42 del Reglamento aprobado por Decreto-Acuerdo Nº 10.204/1958.

Dispuso el decreto que aquel recurso debe tramitar obligatoriamente en caso de deducirse, y ser resuelto por el Poder Ejecutivo, previa intervención de la Asesoría Jurídica del Ministerio o de la Secretaría de Estado correspondiente y de la Fiscalía de Estado.

Como se ha advertido, este recurso de revocatoria reviste una "particular naturaleza" (61), por cuanto no es resuelto por la misma autoridad que dictó el acto impugnado —el Ministro de Economía—, y ello es así porque el Poder Ejecutivo no le transfirió la competencia para su dictado, sino la mera suscripción del acto. Con la decisión del Poder Ejecutivo sobre este recurso se agota la vía administrativa, y queda habilitada la instancia judicial.

IX.- La presunción de legitimidad y la ejecutoriedad del acto administrativo tributario

En el régimen santafesino no encontramos regulados los caracteres del acto administrativo, aun cuando ello no sea indispensable a los efectos de su reconocimiento —que se ha producido innegablemente a través de la doctrina y de la jurisprudencia (62).

No obstante, no puede desconocerse que el Código Contencioso Administrativo (Ley N° 11.330) admite, en términos generales, tanto la presunción de legitimidad como la ejecutoriedad de los actos administrativos: Mientras la presunción de legitimidad surge de la naturaleza de la jurisdicción revisora, la ejecutoriedad aparece patente cuando el Código contempla la tutela cautelar en sus artículos 14 y 15. Es que la medida cautelar contencioso administrativa más clásica, que es la que dispone la suspensión de la ejecución del acto administrativo, presupone —en palabras de Ulla— la ejecutoriedad del acto administrativo impugnado (63).

Específicamente acerca del acto administrativo tributario en Santa Fe, en el acápite VI.a. apuntamos que la jurisprudencia ha reconocido expresamente la presunción de legitimidad de la determinación de deuda.

Con relación a su ejecutoriedad, Gil Di Paola advierte en este principio un doble campo de interpretación: uno "accesorio" (es la posibilidad de la Administración Tributaria de ejecutar forzadamente el acto sin previa intervención judicial) y otro "principal" (el Estado necesita del cumplimiento del acto, por lo cual las impugnaciones que se interpongan carecen, por regla, de efectos suspensivos) (64).

Desde esta óptica, adelantamos que el acto administrativo tributario santafesino no goza de ejecutoriedad desde ninguno de los dos campos, por los siguientes motivos:

a) La ejecución del acto determinativo de deuda requiere necesariamente de la intervención judicial. Ningún Fisco nacional ni provincial podría legítimamente actuar por sí y ante sí respecto del derecho de propiedad de los contribuyentes.

Por imperio del artículo 17 de nuestra Constitución Nacional, la propiedad es inviolable, "y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley". Esta cláusula, enseña Spisso, constituye "un dique de contención insoslayable para las posibles pretensiones de ensayar apremios administrativos sin intervención judicial" (65).

En todo caso, cabría reconocer al acto administrativo tributario lo que parte de la doctrina ha dado en llamar "ejecutoriedad impropia", lo cual implica que la Administración debe acudir al Poder Judicial, pero solamente para remover los obstáculos emanados de garantías constitucionales (66).

b) La mera impugnación de la determinación suspende la posibilidad de que la Administración Provincial de Impuestos pueda instar judicialmente la ejecución del acto. Abordaremos seguidamente esta problemática.

a. La interposición de recursos y la suspensión la ejecución del acto fiscal

Refiriéndose al régimen nacional, Rodríguez ha dicho: "Si el acto (administrativo tributario) no se presumiera legítimo y si como corolario de esta presunción no revistiera el carácter de ejecutorio, cualquier cuestionamiento de los contribuyentes o responsables podría trabar o impedir esa efectiva recaudación, con la consiguiente imposibilidad de que el Estado cumpla con sus fines" (67).

En Santa Fe, como ya adelantamos, la impugnación del acto determinativo de deuda suspende su ejecución, impidiendo al Fisco pretender el cobro vía apremio. Y destacamos que esa suspensión de la ejecución del acto administrativo tributario se mantiene durante la tramitación de todos los recursos que el contribuyente interponga, administrativos y judiciales (68).

Al describir el procedimiento del recurso de apelación que ha sido concedido y se tramita a los efectos de decidir el fondo del asunto, el artículo 66 del Código Fiscal (según Ley N° 3.456) establece que la resolución sobre el fondo en el recurso de apelación "...se notificará personalmente o por cédula, **quedando expedita la vía ejecutiva si en el término de quince (15) días a partir de dicha notificación no se interpusiere recurso contencioso administrativo** ante la Corte Suprema" (léase "Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1") (el resaltado nos pertenece).

Sobre esta cuestión, nos parece sumamente interesante traer a colación el ya citado precedente "Dycasa", de la Cámara de lo Contencioso Administrativo N° 1, en el cual se denegó el pedido cautelar autónomo presentado por un contribuyente antes de agotar la vía administrativa, a fin de que se ordene a la A.P.I. que se abstenga de reclamar, por cualquier medio, el pago de las sumas determinadas.

La Cámara rechazó el pedido sobre la base de varios argumentos; entre ellos, destacó que tal solicitud recibe respuesta en las normas emergentes del Código Fiscal (artículos 63 a 66). Y advirtió que, específicamente, el artículo 66 establece que la vía ejecutiva quedará expedita recién en el caso de que, sustanciadas todas las impugnaciones previstas para la sede administrativa, no se interpusiera recurso contencioso administrativo (69).

b. El derecho del Fisco a solicitar y obtener medidas que afiancen sus créditos

A pesar del efecto suspensivo de la impugnación de los actos administrativos tributarios, la ley no deja desprovista de protección a la Administración.

En su artículo 75, el nuevo texto aprobado por Ley N° 13.260 modifica ligeramente el artículo 37 del Código Fiscal, y reza: "Podrá la Administración Provincial de Impuestos solicitar, en cualquier momento al juez competente, medida de aseguramiento de bienes, la que podrá consistir en embargo preventivo o, en su defecto, inhibición general de bienes, por la cantidad que presumiblemente adeudaren los contribuyentes o responsables o quienes pudieran resultar deudores solidarios... Este embargo podrá ser sustituido por garantía real o caución suficiente, y caducará si dentro de los ciento ochenta (180) días hábiles judiciales de trabada cada medida precautoria, la Administración Provincial de Impuestos no iniciare el correspondiente juicio de ejecución fiscal. **El término fijado para la caducidad de estas medidas se suspenderá durante todo el término de sustanciación de los recursos, incluido el recurso contencioso administrativo, que pudieren interponer los contribuyentes responsables o cautelados, y hasta treinta (30) días posteriores de quedar firmes y ejecutoriadas las resoluciones recurridas**" (el resaltado nos pertenece).

Vemos que los embargos preventivos subsisten durante la tramitación de los recursos (la reforma agrega expresamente "incluido el recurso contencioso administrativo"), y ello es consecuencia de que mientras se estén tramitando las impugnaciones (tanto en sede administrativa como en sede judicial) no se puede iniciar el apremio (70).

De esta manera, advertimos que nuestro Código Fiscal parece encontrar un adecuado equilibrio de las partes de la relación jurídica tributaria, otorgando protección a ambas: Con el efecto suspensivo de la interposición de impugnaciones, el contribuyente se asegura que el ejercicio de la facultad ejecutoria de la Administración no podrá realizarse mientras la resolución determinativa no quede firme. Por su parte, el Estado puede solicitar judicialmente medidas de aseguramiento de bienes, a fin de salvaguardar la posibilidad de cobro real de su crédito (71).

Decimos intencionalmente que este equilibrio es más aparente que real, pues nos produce serias inquietudes —que no corresponde explayar en esta oportunidad— este particular régimen de ejecutoriedad de la determinación de deuda en Santa Fe.

Ocurre que, en muchos supuestos, los tribunales rechazan las demandas de apremio iniciadas por el Fisco una vez habilitada la instancia pero habiendo transcurrido los plazos de prescripción, que son computados —para nosotros erróneamente— no desde que el acto queda firme (como debe hacerse, según explicamos), sino

desde los períodos verificados y hasta la fecha del inicio del apremio (72).

X.- 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 Nº 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.

Advertimos, no obstante, que la vigencia efectiva del equilibrio formal generado a partir de la imposición de limitaciones a la Administración, por un lado, y de la consagración de los importantes garantías en favor de los contribuyentes, por el otro, requerirá de una intervención responsable y comprometida de ambos operadores, además de las pautas de interpretación que vaya fijando el Poder Judicial en la resolución de los casos concretos.

(1) 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 administrativo tributario, Ábaco, Buenos Aires, 2004, págs. 27/38.

(2) 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).

(3) 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).

(4) 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.

(5) ARROYO, Eduardo A., La determinación de oficio, en El procedimiento tributario, coordinada por Alejandro C. ALTAMIRANO, Ábaco, Buenos Aires, 2003, pág. 231.

(6) "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).

(7) FERULLO, Gustavo C. — GRAU, César A., Procedimiento y recursos administrativos en la Provincia de Santa Fe. Decreto Acuerdo 10.204/58, modificatorias, Comentado y Concordado, Fas, Rosario, 1997, págs. 107/112.

(8) Sobre las pautas que la Corte Suprema de Justicia provincial ha seguido para interpretar las normas tributarias, puede consultarse DEB, Leonardo D., Principales criterios jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Santa Fe en materia tributaria (1970-2008), La Ley Litoral 2009 (agosto), 707. La Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 1, a su vez, se ha expedido sobre este aspecto en varios precedentes, entre los cuales destacamos, por su proximidad temporal, A. y S. T. 34, pág. 373, "'Club Atlético San Jorge Mutual y Social c/Provincia de Santa Fe", 20/09/2013.

(9) Ver artículos 112 y 113.

(10) Artículos 61 a 64.

(11) Sobre el complejo procedimiento de impugnación de los actos determinativos de deuda nos ocuparemos brevemente en el acápite VIII. Por ahora nos parece suficiente adelantar que en ciertos supuestos la desestimación del recurso de apelación directa por cuestiones formales corresponde al Ministro de Economía, mientras que en otros es competencia del Poder Ejecutivo. En ambos casos, no obstante, ese acto que se expide sobre el recurso (sea una resolución ministerial o un decreto del Poder Ejecutivo) constituye un acto administrativo tributario.

(12) 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".

(13) 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 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.

(14) 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.

(15) 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 necesariedad 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. Remitimos también, sobre este tema, al punto VI.a y a la nota al pie 39.

(16) RODRÍGUEZ, María José, op. cit., págs. 35 y sigtes.

(17) 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.

(18) COMADIRA, Julio R., Derecho Administrativo. Acto administrativo. Procedimiento administrativo. Otros estudios, LexisNexis, Buenos Aires, 2003, pág. 16.

(19) LISA, Federico J. — WEDER, Rubén L., op. cit., pág. 204.

(20) 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.

(21) A. y S. T. 96, págs. 488/496, "Leno, Gerardo Oscar c/Provincia de Santa Fe ", 21/10/1992. A su vez,

en A. y S. T. 168 págs. 385/394, "Lobos, José Ernesto c/Municipalidad de Rafaela", 27/12/2000 (citado por MARTÍNEZ, Hernán J., El recurso contencioso administrativo en la Provincia de Santa Fe. Ley 11330, 2da. edición actualizada, Zeus, Rosario, 2012, pág. 361), el Tribunal entendió que: "...el derecho de defensa en el procedimiento administrativo comprende: el derecho a ser notificado, a hacerse parte, a tener acceso al expediente, a ser oído, a presentar prueba y alegatos, y a ser informado de los medios de defensa frente a la Administración Pública; y que implica, entre otros aspectos, el derecho de los interesados a leer y copiar cualquier documento contenido en el expediente, así como pedir copia certificada". 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 y A. y S. T. 139, pág. 341, "Mansilla, Eduardo H. c/Municipalidad de Santa Fe", 03/09/1997.

(22) Así lo entendió la Cámara en los precedentes "Gonar", individualizados en la nota 15.

(23) Para la aplicación del principio del debido proceso adjetivo en materia tributaria en la jurisprudencia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, véase SCHAFRIK, Fabiana Haydeé, La influencia del derecho administrativo en el acto de determinación de oficio. La jurisprudencia del fuero Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, La Ley, Sup. Adm. 2010 (agosto) , 282.

(24) 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, págs. 193/201, "Dycasa c/Provincia de Santa Fe — Medida cautelar autónoma", 26/12/2011, de la Cámara Nº 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.

(25) 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'" (CSJN, "Losicer, Jorge Alberto y otros c/B.C.R.A. — Resol. Nº 169/05", 26/06/2012).

(26) En Santa Fe, HERNÁNDEZ, Hernán J., op. cit., págs. 102 y sigtes.

(27) El Decreto Nº 2.270/1992 establece las atribuciones y deberes de los Administradores Regionales y determina la jurisdicción territorial correspondiente a cada uno de ellos. Asimismo, las facultades de estos funcionarios también están expresadas en la Ley N° 10.813 (Régimen Laboral de la Administración Provincial de Impuestos).

(28) El término "avocar", como derivado de la institución de la avocación, se escribe con "v". "Abocar" tiene varios significados, ninguno de los cuales resulta aplicable al caso. Ver: **http://lema.rae.es/drae/?val=abocar**, consultado en fecha 23/10/2013.

(29) Consultar también el artículo 70 tercer párrafo. Según Rodríguez, la determinación del impuesto sólo puede emanar de los llamados "jueces administrativos". Sostiene la autora: "La exigencia de la condición de juez administrativo configura en puridad una garantía del debido proceso adjetivo, y guarda conexión con los requisitos de competencia y forma (debido procedimiento previo) del acto administrativo tributario" (RODRÍGUEZ, María José, op. cit., pág. 110). Con relación a la naturaleza jurisdiccional o administrativa de la función que ejerce la Administración al determinar una deuda tributaria, remitimos al acápite VI.a.

(30) Cám. de lo Contenc. Administrativo N° 1 de Santa Fe, A. y S. T. 25, pág. 411, "NASTA, Néstor A. c/Municipalidad de San Carlos Centro", 18/10/2011. Sobre el concepto de motivación y su desarrollo en la jurisprudencia local, recomendamos la lectura del capítulo La motivación del acto administrativo, de Leonardo. D. Deb y Federico J. Lisa, que forma parte de la obra de BARRAGUIRRE, Jorge A., ARIZA, Ariel, DEB, Leonardo, LISA, Federico, La decisión administrativa. La responsabilidad del Estado, Centro de Publicaciones, Secretaría de Extensión, Universidad Nacional del Litoral, Santa Fe, 2001, págs. 65 y sigtes.

(31) 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".

(32) 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".

(33) Existe jurisprudencia federal que ha convalidado la omisión del informe jurídico previo para el caso de que el juez administrativo dependiente de la AFIP fuera abogado (Cám. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala II, "Wag SACIFIA s/Apelación Tribunal Fiscal", 15/04/1993), pero ello es así porque la normativa aplicable requiere el dictamen siempre que la autoridad no fuera letrada (art. 10 in fine del Decreto N° 618/1997).

(34) Respecto de la tesis mayoritaria, nos parece suficiente traer a colación a Giuliani Fonrouge, quien le otorga naturaleza de "acto administrativo unilateral" (GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, reimpresión, Depalma, Buenos Aires, 1965, pág. 449). La Corte Suprema de Justicia de la Nación también se enrola en esta posición ("AFIP — DGI c/Lascaray, Juan Antonio s/Ejecución fiscal", 05/02/2013, LA LEY 21/02/2013, 21/02/2013, 6, AR/JUR/76/2013). Por su parte, la naturaleza jurisdiccional del acto determinativo de deuda ha sido sostenida y defendida por JARACH, Dino, op. cit., págs. 428/430.

(35) RODRÍGUEZ, María José, op. cit., pág. 108.

(36) A. y S. T. 17, págs. 19/64, "FOMERCA S.A. c/Provincia de Santa Fe", 03/09/1964, voto del Dr. Larguía.

(37) BIELSA, Rafael, op. cit., pág. 401.

(38) Hacemos mención aquí a las multas, pues según el artículo 94 "[c]uando existan actuaciones tendientes a la determinación de oficio de las obligaciones fiscales y medien semiplena prueba o indicios de la existencia de las infracciones previstas en los artículos 86, 88 y 89 primer párrafo, la Administración Provincial de Impuestos deberá sustanciar conjuntamente los procedimientos determinativos y sumariales".

(39) Artículo 50 del Código Fiscal — Ley N° 3.456 (artículo abrogado por Ley N° 13.260): "La Administración Provincial de Impuestos antes de aplicar multas por las infracciones enumeradas en el art. 46 (multas por defraudación), cuando se traten de tributos que se abonan por declaración jurada, dispondrá la instrucción de un sumario, notificando la resolución respectiva al presunto infractor y acordándole un plazo de quince (15) días para que alegue su defensa por escrito y proponga o entregue las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la Administración Provincial de Impuestos podrá disponer que se practiquen otras diligencias de pruebas o cerrar el sumario y aplicar las multas correspondientes a las infracciones cometidas. En los casos de infracciones a los deberes formales la multa se aplicará de oficio". Remitimos aquí a lo expuesto en la nota al pie 15.

(40) Consultar los fundamentos de ambas posturas en ARROYO, Eduardo A., op. cit., págs. 236/239; VILLEGAS, Héctor B., op. cit., págs. 398/401.

(41) En este aspecto (como en muchos otros), se siguen los lineamientos de la Ley Nacional de Procedimiento Tributario N° 11.683 (t.o. Decreto N° 821/1998).

(42) El Modelo de Código Tributario para América Latina reza en su artículo 156: "El acto de determinación debe contener las siguientes constancias: 1) Lugar y fecha; 2) Indicación del tributo y del período fiscal correspondiente; 3) Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas; 4) Fundamentos de la decisión; 5) Elementos inductivos en caso de estimación sobre base presunta; 6) Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones según los casos; 7) Firma del funcionario autorizado según los casos. La ausencia de cualquiera de estos requisitos vicia de nulidad el acto".

(43) La norma habla genéricamente de "requisitos", y no entraremos a considerar la distinción entre presupuestos y requisitos que ha realizado emblemáticas doctrina y jurisprudencia.

(44) LISA, Federico J. — WEDER, Rubén L., op. cit., pág. 83 y sigtes.; ZINGARETTI, Gisela, El control judicial de la Administración en la Provincia de Santa Fe, en Revista de Derecho Público, 2011-1, Control judicial de la jurisdicción administrativa — II, obra dirigida por Horacio Rosatti y Tomás Hutchinson, Rubinzal-Culzoni Editores, Santa Fe, 2011, págs. 305 y sigtes.

(45) El Código Contencioso Administrativo aprobado por Ley N° 4.106, que fuera abrogado por la Ley N° 11.330, sí enumeraba los vicios que justificaban la apertura de la jurisdicción contencioso administrativa (LISA,

Federico J. — WEDER, Rubén L., op. cit., pág. 92).

(46) Ibídem.

(47) Así también lo entienden Lisa y Weder al referirse a la "anulación total o parcial" a la que alude el artículo 4° del Código Contencioso Administrativo (LISA, Federico J. — WEDER, Rubén L., op. cit., págs. 114 y sigtes.).

(48) MARTÍNEZ, Hernán J., op. cit., pág. 203.

(49) Véase, como ya referimos, el recurso de apelación contra el acto de la Administración Provincial de Impuestos que evacua la consulta formulada por los sujetos legitimados a tal fin (artículo 41). Resulta interesante también el artículo 20, cuando alude al recurso de apelación —a resolver por el Ministro de Economía— que cabe interponer ante las resoluciones interpretativas que dicte el Administrador Provincial, en las condiciones que allí se prevén. Asimismo, cabe prestar atención al artículo 64, que establece que las liquidaciones del impuesto inmobiliario practicadas por la Administración serán susceptibles de ser impugnadas "dentro del marco recursivo del Decreto-Acuerdo N° 10.204/1958 o la norma que en el futuro lo reemplace". Por último, y sin ánimo de agotar la enumeración, mencionamos el artículo 82, que dice que la sanción de clausura "...será apelable con efecto suspensivo por ante los jueces de Primera Instancia en lo Penal con competencia en la sede del domicilio fiscal del establecimiento".

(50) Para un estudio pormenorizado del régimen de impugnación administrativa en el ámbito tributario provincial, puede consultarse, de nuestra autoría: Los recursos administrativos en el procedimiento tributario del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe, Errepar, Revista "Práctica y Actualidad Santa Fe" N° 52, Junio 2012, págs. 21/27; y El recurso de apelación directa por ante el Poder Ejecutivo del Código Fiscal de Santa Fe, Errepar, Revista "Práctica y Actualidad Santa Fe" N° 64, Junio 2013, págs. 19/24.

(51) Esta excepción al cumplimiento del "solve et repete", por la cual éste no rige respecto de las sumas accesoriamente debidas por recargos, multas e intereses, se encuentra expresamente consagrada para el requisito de pago previo previsto en la sede judicial (artículo 8º del Código Contencioso Administrativo aprobado por Ley Nº 11.330). No obstante, los tribunales también la han hecho extensiva al "solve et repete" de la instancia administrativa. Consultar Cám. de lo Contenc. Administrativo N° 1, A. y S. T. 27, págs. 193/201, "Dycasa c/Provincia de Santa Fe — Medida cautelar autónoma", ya citado.

(52) Si bien el artículo 68 dispone que el recurso contencioso administrativo se impetrará ante la Corte Suprema, la Ley N° 11.330 vino a efectuar una nueva reglamentación del artículo 93, inc. 2), de la Constitución provincial (según el cual compete "...a la Corte Suprema de Justicia, exclusivamente, el conocimiento y la resolución de: ... 2. los recursos contencioso-administrativos sometidos a su decisión en los casos y modos que establezca la ley"), y establece en qué casos corresponde entender a la Corte provincial y cuándo a las Cámaras de lo Contencioso Administrativo —creadas mediante Ley N° 11.329.

(53) Según nuestra Constitución provincial, el Gobernador es el jefe superior de la Administración Pública (art. 72 inciso 1º), y en tal carácter es competente para resolver los recursos administrativos que se deduzcan contra sus propios actos, los de sus inferiores jerárquicos y entidades autárquicas de la Administración provincial (art. 72 inciso 18º).Sobre el agotamiento de la vía administrativa en la Provincia de Santa Fe, véase LISA, Federico J. — WEDER, Rubén L., op. cit., págs. 198 y sigtes. Asimismo, y con relación a la específica aplicación del principio del agotamiento de la vía administrativa al procedimiento tributario, y la necesidad de que el Poder Ejecutivo revise los actos dictados por la Administración Provincial de Impuestos, puede consultarse A. y S. T. 8, pág. 217, "Gonar Automotores S.A. c/Provincia de Santa Fe", 27/04/2007; A. y S. T. 19, pág. 419, "Toyota Argentina S.A. y Otro c/Provincia de Santa Fe", 22/10/2010; A. y S. T. 25, pág. 150, "Servicio Central de Vigilancia S.R.L. c/Provincia de Santa Fe", 24/08/2011; y A. y S. T. 31, pág. 234, "Calligaris, Raúl c/Provincia de Santa Fe", 03/12/2012, todos de la Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 1.

(54) A. y S. T. 190, pág. 129, "El Serrano S.R.L. c/Provincia de Santa Fe", 08/07/2003.

(55) TOZZINI, Gabriela I. El solve et repete en el procedimiento tributario de la Provincia de Santa Fe, en Los procedimientos tributarios provinciales, municipales y ante las Comisión Arbitral y Federal de Impuestos, obra coordinada por Gustavo J. NAVEIRA DE CASANOVA, 1era. edic., Ad-Hoc, Buenos Aires, 2003, pág. 156.

(56) El Decreto-Acuerdo Nº 610/2005 había establecido la delegación de firma en el Ministro Coordinador (hoy Ministro de Gobierno y Reforma del Estado). El Decreto-Acuerdo Nº 916/2008, a su turno, desconcentró el ejercicio de esa potestad delegada y la puso en cabeza de los Ministros y Secretarios de Estado que resultaren competentes según la materia.

(57) DIEZ, Manuel María, Manual de Derecho Administrativo, t. 1, Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1980, pág. 125.

(58) Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 1, A. y S. T. 8, pág. 217, "Gonar", 27/04/2007, ya citado.

(59) Cfr. TOZZINI, Gabriela I., op. cit., pág. 156, y SACCONE, Mario Augusto, Código Fiscal anotado y Ley Impositiva Anual de la Provincia de Santa Fe, t. o. 1970 y modificatorias, Zeus, Rosario, 1972, pág. 67, quienes sostienen que esta impugnación debe interponerse de manera fundada.

(60) ESCOLA, Héctor J., Tratado Teórico-Práctico de los Recursos Administrativos, Depalma, Buenos Aires, 1967, págs. 443 y sigtes.

(61) Así se refirió a este recurso la Cámara de lo Contencioso Administrativo Nº 1 en "Servicio Central de Vigilancia S.R.L." y "Calligaris, Raúl", ya citados.

(62) Pueden consultarse las interesantes consideraciones que la Corte local efectuó recientemente sobre la presunción de legitimidad de los actos administrativos en A. y S. T. 251, pág. 450, "MAN, Lorena —Apelación municipal— s/Recurso de Inconstitucionalidad", 20/08/2013. En su voto, el Dr. Netri dijo, con cita de Guastavino, que "...'el acto administrativo genéricamente considerado goza de presunción de legitimidad; su fuerza ejecutoria faculta a la Administración a ponerlo en práctica por sus propios medios —a menos que la ley o la naturaleza del acto exigiesen la intervención judicial— e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan la ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario'".

(63) ULLA, Decio Carlos, Concepto y caracteres del acto administrativo, en Acto Administrativo, AA.VV., Ediciones UNSTA —Católica de Tucumán—, Tucumán, 1982, pág. 35. Véase el interesante desarrollo que el autor formula sobre los caracteres de los actos administrativos, sobre todo con relación a la tipicidad y a la nominatividad.

(64) GIL DI PAOLA, Jerónimo A., Solve et repete. Régimen jurídico y su incidencia sobre los derechos y garantías constitucionales, 1era. edición, La Ley, Buenos Aires, 2011, págs. 77/78.

(65) SPISSO, Rodolfo R., op. cit., pág. 118. En el mismo sentido, VALDÉZ COSTA, Ramón, Instituciones de Derecho Tributario, 2da. edición, LexisNexis, Buenos Aires, 2004, pág. 349; CASÁS, José O., op. cit., pág. 70; Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fallos 333:935, "A.F.I.P. c/ Intercorp S.R.L. — Ejecución fiscal", 15/06/2010.

(66) MARTÍNEZ, Hernán J., op. cit., pág. 118.

(67) RODRÍGUEZ, María José, op. cit., pág. 113.

(68) El artículo 14 inciso f) (debería ser el inciso e), en realidad) dispone que es función de la Administración Provincial de Impuestos el "Cobro Judicial por ejecución de los impuestos, tasas, contribuciones y sanciones **firmes** establecidas por este Código y demás Leyes Tributarias" (el resaltado nos pertenece).

(69) Ahondamos en este interesante precedente en nuestro comentario al fallo, también ya citado. Esta solución se concilia con el Título Decimoprimero del Código Fiscal (Ley N° 3.456), que tampoco ha sido objeto de reforma por la Ley N° 13.260 y regula el juicio de ejecución fiscal. En su artículo 77 inciso 9), el digesto enumera como una de las excepciones que serán oponibles por el ejecutado la "pendencia de recursos con suspensión de pagos".

(70) En A. y S. T, 243, pág. 151, "A.P.I. c/CITIBANK N.A. — Medida de Aseguramiento de Bienes", 14/02/2012, la Corte local expresó que el mentado artículo 37 muestra la existencia de un "...diseño legislativo tuitivo a los intereses de la Administración cuando de procurar la percepción de los tributos se trata". Este criterio fue reiterado en A. y S. T. 247, pág. 447, "SHELL COMPAÑIA ARG. DE PETRÓLEO c/A.P.I. — Incidente de sustitución de embargo", 13/02/2013.

(71) CASÁS, José O., op. cit., pág. 56.

(72) Sobre este tema, remitimos a nuestra ponencia titulada "La ejecutoriedad de la determinación tributaria en Santa Fe y la normativa aplicable a la prescripción extintiva: Un problema que abrió la recepción del fallo "Filcrosa", presentada en el XIII Seminario de Tributación Local, realizado en Rosario los días 14 y 15 de noviembre de 2013, disponible en www.tributariolocal.com.ar