Expediente: **5852/24**
Carátula: **PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) C/ LINE UP SA S/ EJECUCION FISCAL**

Unidad Judicial: **OFICINA DE GESTIÓN ASOCIADA DE COBROS Y APREMIOS N°1 - CONCEPCIÓN**
Tipo Actuación: **FONDO**
Fecha Depósito: **11/12/2024 - 00:00**
Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:
90000000000 - LINE UP SA, -DEMANDADO
20259238987 - PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR), -ACTOR

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CAPITAL

Oficina De Gestión Asociada De Cobros Y Apremios N°1 - Concepción

ACTUACIONES N°: 5852/24

H108022536685

SENTENCIA

PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) c/ LINE UP SA s/ EJECUCION FISCAL (EXPTE. 5852/24)

CONCEPCION, 06 de diciembre de 2024.

VISTO el expediente Nro. **5852/24**, pasa a resolver el juicio **"PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) c/ LINE UP SA s/ EJECUCION FISCAL"**.

1. ANTECEDENTES

En fecha 12/06/24 el apoderado de la Provincia de Tucumán -DGR- inicia juicio de ejecución fiscal en contra Line UP S.A. CUIT N° 30-69173491-5 con domicilio en Avenida Nestor Kirchner N° 3975 - San Miguel de Tucuman - Provincia De Tucuman.

El monto reclamado es de pesos quinientos cincuenta y tres mil novecientos cincuenta y dos con 66/100 ($ 553.952,66), más intereses, gastos y costas judiciales.

Fundamenta la demanda en las Boletas de Deuda N° BCOT/5447/2024 dominio NBP163 por Impuesto a los Automotores y Rodados - Periodos Normales, 01 a 05/24, por la suma de $176.419,60; BCOT/5448/2024 dominio OLW845 por Impuesto a los Automotores y Rodados - Periodos Normales, 11 y 12/23; 01 a 05/24, por la suma de $75.342,87; BCOT/5451/2024 dominio AA884PY por Impuesto a los Automotores y Rodados - Periodos Normales, 1 y 12/23; 01 a 05/24, por la suma de $111.591,05, las cuales fueron firmadas por la Jefa de Sección Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Rentas en fecha 04/06/24 y BCOT/6249/2024 padrón 257108 por Impuesto Inmobiliario - periodos normales, 01 a 05/24, por la suma de $190.599,14 la cual fue firmada por la Jefa de Sección Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Rentas en fecha 03/06/24

En fecha 14/06/24 se da intervención a la Dirección General de Rentas a través de su letrado apoderado y se ordena notificar la demanda de ejecución fiscal.

En fecha 02/08/24 vuelve mandamiento de intimación informado en donde el oficial ad-hoc manifiesta no haber diligenciado el mandamiento por pedido de la parte interesada, no encontrándose así intimado de pago el demandado.

En fecha 06/08/24 se presenta la DGR. Comunica el pago total de la deuda reclamada. Adjunta Informe de Verificación de Pagos N° I 202406389.

En la presentación de fecha 24/10/2024 realizada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, ante la cancelación total y completa de deuda producida y los efectos del pago, solicita se dicte sentencia de cancelación de deuda.

En fecha 20/11/24 se dispone confeccionar la planilla fiscal, y en fecha 25/11/24 pasar el expediente a despacho para resolver.

2. SENTENCIA

Ante la solicitud del Abogado Jose Federico Sanchez sobre declarar la cancelación de la deuda por los efectos del pago, hay que analizar las siguientes cuestiones:

a.- Verificar si está pagada la obligación tributaria, realizándose un control de oficio del pago.

b.- Si el pago fue producido con posterioridad a la ejecución fiscal.

c.- Si se ha logrado trabar la Litis de manera adecuada y si se han respetado los derechos y las garantías del contribuyente, incluso corriendo el traslado para estar a Derecho por parte del contribuyente.

d.- Analizar las costas del proceso y los honorarios profesionales resultantes del presente juicio.

2.1.- Análisis previo sobre el título ejecutado

El Código Tributario de la Provincia de Tucumán establece que el juez competente examinará el título con que se deduce la ejecución, verificándose los requisitos establecidos por el artículo 172 de dicho Código. Incluso igual previsión es establecida por el art. 492 del CPCC (en vigencia según el art. 822 del nuevo CPCC) de la Provincia de Tucumán: “El juez examinará el instrumento con que se deduce la ejecución ”. El art. 531 del CPCCN establece que “El juez examinará cuidadosamente el instrumento con que se deduce la ejecución”. Incluso dentro del ámbito de la ejecución fiscal a nivel nacional se aplica dicho precepto. Las facultades establecidas no son exclusivas de la primera oportunidad procesal en el cual el juez tiene contacto con la causa (**ver: PODETTIJ.R.: Tratado de las Ejecuciones, Bs. As. 1997, n° 151; PALACIO, L.: Derecho Procesal Civil, Bs. As. 1982, n° 1069; FALCÓN: Código, sobre el art. 551, punto 9.5.; FENOCHIETTO-ARAZI, Código, sobre el art. 531 § 2, y también a propósito del art. 551 § 2 a.)**.

En consecuencia, puede deducirse que la existencia y la habilidad del título constituyen presupuestos inexorables para el ejercicio de la acción ejecutiva, y que corresponde al juez examinar la concurrencia de los recaudos legales al momento de despachar el mandamiento de intimación de pago y, aún a falta de oposición del ejecutado, al momento de dictar sentencia de trance y remate. La Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán destacó que éste deber legal viene impuesto asimismo a los tribunales de alzada porque el control de oficio de los presupuestos de admisibilidad, es una de las características del juicio de tipo ejecutivo (**CSJT, Sentencia n° 800, 21.08.2009; CSJT, Sentencia n° 1082, 10.11.2008; CSJT, Sentencia n° 1178, 28.12.2005; CSJT, Sentencia n° 251, 26.04.2004; CSJT, Sentencia n° 344, 19.05.2004, entre otros pronunciamientos**).

Así también, nuestra Excelentísima Corte Suprema de Justicia en causa: **Provincia de Tucumán - D.G.R.- Vs. La Cartujana S.R.L. s/Ejecución Fiscal, Nro. Sent. 874, 18.08.2015**, sostuvo que conforme ley expresa, y a las conclusiones de la doctrina y jurisprudencia, el juez de la ejecución debe de oficio analizar los requisitos extrínsecos del título y rechazar la ejecución cuando estos no se encontraren reunidos. Incluso, manifiesta, de manera expresa, que ese análisis debe hacerse en todo momento, pero fundamentalmente en dos etapas, a saber: 1) el mandamiento e intimación de pago, y 2) la sentencia de trance y remate. Por ello, la jurisprudencia reiteradamente ha dicho que la inhabilidad de título debe ser decretada por el juez, si el título no reúne los requisitos necesarios, no obstante que no haya sido opuesta por la parte demandada o no receptada. Además, se infiere que, del mismo modo que de la incontestación de la demanda en un juicio ordinario, no ha de seguirse, necesariamente, una sentencia de condena haciendo lugar a la demanda, con mayor razón todavía ello es predicable del juicio ejecutivo, donde la vía ejecutiva es un privilegio otorgado en consideración de la habilidad del título mismo. Como lo enseñan correctamente los autores: “el principio nulla executio sine título” se extiende a la existencia misma del juicio ejecutivo (**FENOCHIETTO-ARAZI, op. cit., sobre el art. 531 § 2**), y por ello, cabe incluso “la posibilidad de que la inhabilidad de título sea declarada de oficio por el tribunal de alzada....” (**PALACIO, L.: op. cit., n° 1069**). Es por ello que la facultad descripta está sumamente aceptada para juzgados de ejecución de primera instancia y del análisis efectuado, no es admisible sostener el silogismo que postula que a falta de oposición de excepciones debe conducir “forzosamente” al dictado de una sentencia de condena, de trance y remate, en nuestro caso.

En este sentido, la jurisprudencia dijo también que el examen cuidadoso del título en la oportunidad prevista en el art. 531 (nuestro 492) supone una primera valoración del juez acerca de su eficacia, fuera de dicha

oportunidad, el juez debe volver a apreciar la habilidad del título al momento de dictar sentencia de trance y remate, aún en el supuesto de que la parte demandada no haya opuesto excepciones (**CNCiv., Sala B, 1996, fallo: "Serendipia S.A. c/Municipalidad de Bs. As"**).

Por último, cabe destacar que mediante **sentencia 32 de fecha 19/06/2020, la Cámara de Apelaciones en lo Civil en Documentos y Locaciones y Flia. y Suc.,** confirmó el criterio antes descripto por este mismo sentenciante, al considerar que: "Es dable aclarar que el expediente administrativo fue requerido por el Juez a-quo a los efectos de resolver la cuestión sin oposición de la actora, quien además lo había ofrecido como prueba en su escrito de demanda (fs.06/07), en virtud de lo dispuesto en art. 178 del Código Tributario Provincial, encontrándose facultado legalmente a examinar la habilidad del título aún de oficio, incluso examinando en el caso de las ejecuciones fiscales como la presente, los antecedentes administrativos que precedieron la emisión de los títulos, atento que la existencia y exigibilidad de la deuda son presupuestos de toda ejecución, tal como lo ha determinado reiteradamente la jurisprudencia. () Vale decir, pues, que el control de oficio -del Juez o Tribunal- respecto de la ejecutividad del título y la presunción de veracidad del derecho del ejecutante se encuentra ligado necesariamente a la idoneidad formal del documento cartular. Nótese que las etapas previas de cumplimiento de los procedimientos de creación del título son indispensables cuando, como en el caso, condicionan la legitimidad misma del título, en tanto atañen a su exigibilidad: en su defecto, no hay acto administrativo firme, ni obligación exigible. Y esto, en cuanto no se trata de evaluar la legitimidad causal de la obligación, sino de verificar las formalidades que regulan su formación y, de este modo, la virtualidad ejecutiva del documento en cuestión, sin que ello vulnere la presunción de legitimidad de los actos administrativos ni ponga en entredicho su ejecutoriedad."

Cuando nos adentramos al estudio del título base de la ejecución fiscal promovida por la parte actora, surge necesario advertir, incluso, siguiendo a MARTÍNEZ que el título es siempre una declaración documental de la autoridad pública, pero no es "puramente" el certificado de deuda, la boleta de deuda o el cargo tributario que se acompaña, sino que el título ejecutivo en la materia tributaria viene constituido en un momento que precede al libramiento de dicho certificado, de la certificación, de la boleta de deuda o del cargo tributario, es decir del propio procedimiento administrativo que desde un orden lógico y cronológico lo constituye y que fuera ofrecido como prueba y agregado a la presente ejecución: "El título ejecutivo es aquel que ha satisfecho con regularidad el proceso de su formación (**FRANCISCO MARTÍNEZ, "El título en la ejecución fiscal", Impuestos, C. XXXIX-B, pág. 1709, Buenos Aires; Ídem Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, Registro de Sentencias definitivas N° 6 F° 35/55, Expte. n° SI-2909-2011, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires C/Ghiglione Mario R. S/Apremio**).

Así se lo ha sostenido en los actuales precedentes que se encuentran a la fecha firmes y consentidos por la Autoridad de Aplicación del CTP como últimos ejemplos podemos mencionar: **Provincia de Tucumán - D.G.R.- C/ Hospital Privado S.R.L. S/ Ejecución Fiscal (Expte.: 412/19) Sentencia N° 78/2019; Provincia de Tucumán -DGR- C/ Industria Metalurgica de Pedro S.R.L. S/ Ejecución Fiscal (Expte.. 423/19) Sentencia N° 1/2020; Provincia de Tucumán -D.G.R.- C/ Arquitectura y Construcción S.R.L. S/ Ejecución Fiscal (Expte.. 492/19) Sentencia N° 2/2020.**

Por su parte el Art. 172 del Código Tributario Provincial establece que los créditos tributarios se harán efectivos de acuerdo al procedimiento establecido en ese mismo Código. Además, nos dice que constituye título suficiente la boleta de deuda expedida por la Autoridad de Aplicación (DGR).

De esta manera, la boleta de deuda debe contener como mínimo: 1) Nombre o razón social del deudor. 2) Domicilio fiscal. 3) Períodos fiscales adeudados. 4) Número de partida, cuenta, patente o padrón. 5) Concepto de la deuda. 6) Importe original de la deuda impaga. 7) Lugar y fecha de expedición de la Boleta de Deuda. 8) Firma del funcionario autorizado.

Del análisis de las boletas de deuda se corrobora que en las mismas se consignan claramente cada uno de los datos señalados en el párrafo anterior, y que han sido enunciados en la descripción de los títulos realizada en el apartado 1 de esta sentencia.

Analizados los requisitos del título y de su procedimiento configurador, a continuación, corresponde adentrarnos analizar sobre si se ha cumplido con el pago de la obligación tributaria, denunciado por el actor y en qué forma se ha cancelado el dinero público adeudado por parte del contribuyente.

2.2.- Sobre el pago de la obligación tributaria constatado en la causa

Advierto del análisis del expediente que en fecha 06/08/24 la DGR comunica el pago total de la deuda reclamada, adjuntando Informe de Verificación de Pagos N° I 202406389.

El informe Nro. I 202406389 (Redactado de acuerdo con la Res. Gral. Nro. 180/10), de fecha 19 de junio de 2024, incorporado en el expediente digital con fecha 06/08/24, indica lo siguiente:

- BCOT/5447/2024 deuda en concepto del Impuesto AUTOMOTORES Y RODADOS - CUOTA, padrón 00000NBP163, periodo/s 1 a 5/2024;. Se informa que realizada la consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 12/06/2024, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto a la/s posicion/es 1 a 5/2024;, a la fecha la deuda se encuentra CANCELADA.

- BCOT/5448/2024 deuda en concepto del Impuesto AUTOMOTORES Y RODADOS - CUOTA, padrón 00000OLW845, periodo/s 11 a 12/2023; 1 a 5/2024;. Se informa que realizada la consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 12/06/2024, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto a la/s posicion/es 11 a 12/2023; 1 a 5/2024;, a la fecha la deuda se encuentra CANCELADA.

- BCOT/5451/2024 deuda en concepto del Impuesto AUTOMOTORES Y RODADOS - CUOTA, padrón 0000AA884PY, periodo/s 11 a 12/2023; 1 a 5/2024;. Se informa que realizada la consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 12/06/2024, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto a la/s posicion/es 11 a 12/2023; 1 a 5/2024;, a la fecha la deuda se encuentra CANCELADA.

- BCOT/6249/2024 deuda en concepto del Impuesto INMOBILIARIO - CUOTA, padrón 00000257108, periodo/s 1 a 5/2024;. Se informa que realizada la consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 14/06/2024, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto a la/s posicion/es 1 a 5/2024;, a la fecha la deuda se encuentra CANCELADA.

Del análisis de las constancias aportadas por el organismo fiscal se observa que se ha producido el pago de las obligaciones tributarias demandadas, con sus respectivos intereses legales, resarcitorios y punitorios.

Corroborado el acto jurídico del pago de la obligación tributaria en forma total, con sus intereses resarcitorios y punitorios, corresponde analizar el momento en que se produce la cancelación de la obligación de dinero público y los efectos que se producen por el pago dentro del marco de la relación jurídica tributaria controvertida, en tanto estamos en la etapa o en la vía de apremio (recaudación tributaria de naturaleza judicial).

2.3.- Sobre los efectos del pago de la obligación tributaria

El modo natural y ordinario de extinción de la obligación tributaria es el pago del contribuyente o sujeto pasivo (**Altamirano, A.C.:** ***Derecho Tributario - Teoría General,*** **Marcial Pons, Bs.As., 2012, p. 426 y ss.).** Para Villegas, si bien existen diversos medios de poner fin a la obligación tributaria sustancial, por tratarse de obligaciones de dar, su medio normal de extinción es el pago. (**Villegas H. B.:** ***Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,*** **Astrea, 10ma Edición, 2016, Ciudad de Bs.As., p. 296**). **Stordeur** indica que el pago es el medio más usual de extinción de la obligación tributaria y consiste simplemente, refiriéndose a la legislación y dogmática Civil: “cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar” (**Stordeur, E.:** ***Derecho Tributario,*** **Ed. Buyatti, 2013, Bs. As., p. 244**).

Desde la especialidad que me toca abordar las cuestiones a resolver en la presente causa, en relación con la naturaleza jurídica del pago, se han elaborado diferentes posturas por parte de la doctrina y jurisprudencia, con diferentes impactos en la decisión que hoy se dicta: se ha dicho que es un acto jurídico unilateral, un acto jurídico bilateral, un acto jurídico contractual (**CSJN, Fallos, 237:556**), un acto jurídico no contractual, un acto jurídico debido (Véase: **Fonrouge Giuliani .C.M:** ***Derecho Financiero,*** **Tomo I, 9na. Edición, La Ley, Bs.As., p. 462; Villegas H. B.:** ***Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,*** **Astrea, 10ma Edición, 2016, Ciudad de Bs.As., p. 297**) y un derecho de naturaleza patrimonial (**CSJN, Fallos, 237:556).** Por otro lado, se ha dicho que deriva de una regulación específica del Derecho público, específicamente de los principios, potestades y actos de gobierno **(CSJN, Fallos, 167:5**: “ Las sumas abonadas por la Compañía si bien reconocían como causa aparente inmediata el convenio de referencia, tendían, en definitiva, a dar cumplimiento a sus deberes de contribuyente dentro de los límites que a los mismos fijaba, en cuanto al monto, dicho convenio, ya que <<*los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos, pues su imposición y la fuerza compulsiva son actos de gobierno y de potestad pública*>>). Pero con posterioridad a la emisión de dicha doctrina la CSJN, en la causa: **Compañía Frigorifica Swift de la Plata S.A. c. Comisión de Fomento de Villa Gobernador Galvez, del 22.04.1964**, se ha sostenido lo siguiente: “En todo caso, habida cuenta que el particular interesado ha podido, a falta de prohibición explícita local sobre el punto, estimarse exonerado de los tributos requeridos con el pago practicado, resulta aplicable la doctrina del efecto liberatorio del pago en materia fiscal, tal como ella ha sido elaborada por esta Corte -**Fallos: 237:556** y sus citas” .

Podríamos agregar que es también una de las conexiones que componen la relación jurídica del Estado con el contribuyente, que es en definitiva el cumplimiento del deber de contribuir, incluso que es un acto jurídico complejo dentro de la conjunción del ***derecho tributario sustancial*** **y** ***formal***, en tanto para cumplirse la obligación de dar el dinero público el contribuyente debe hacerlo de acuerdo con las formalidades y canales establecidas por las normas locales, **a manera de margen de apreciación local frente a las normas de los**

Códigos de Fondo, aplicables a la especie por mandato Constitucional (**art. 75 inc. 12 de la CN: aplicación de las cláusulas de los Códigos, en relación con el art. 29 y 75.22 CN**).

Nuestra jurisprudencia constitucional tributaria ha sido fluctuante en considerar por un lado a la naturaleza del pago como parte de los actos de gobierno y potestades públicas, es decir, alejados de la naturaleza contractualista por resultar inconcebible y desnaturalizador del concepto de "tributo" y por el otro lado, entender su naturaleza en base a la naturaleza contractual cómo una forma de liberarse de la obligación tributaria hacia el fisco (**Navararine y D´Alessandro*, Extinción de las obligaciones tributarias*, Ed. La ley, p. 4**). Por último, Giannini, sostiene que el pago -en todo o en parte (pagos a cuenta, p. ej.) de las cantidades debidas como tributo y de las obligaciones pecuniarias accesorias (intereses, recargos) que pueden acompañarles, es decir, el pago de la "deuda tributaria" ha de ser definido, así, como la realización del programa diseñado por el legislador al establecer y regular cada una de estas obligaciones; como la realización de la prestación (la entrega de una cantidad de dinero) que constituye el objeto de la obligación. Para Couture el pago es el acto cancelativo mediante el cual el deudor o un tercero satisfacen una obligación, poniéndole fin (**Couture, E.J.: *Vocabulario Jurídico,* 3ra. Edición, IBdeF, Buenos Aires, 2004, p. 542**).

La doctrina, en materia de interpretación y aplicación de la legislación tributaria, siguiéndose a Ferreiro Lapatza, indica que, ante la falta de regulación específica en la legislación tributaria sobre el instituto jurídico del pago o sobre algunos de sus elementos, debemos recurrir necesariamente a los Códigos Civiles (**Ferreiro Lapatza, J. J.: Curso de Derecho Financiero Español, Marcial Pons, 2006, p. 460**), con las particularidades de la materia desde donde se aborda dicho instituto. Nuestra legislación constitucional, de estricta aplicación a la causa, se refiere a ello en el artículo 75.12 (cláusula de códigos). Nuestro Código Civil y Comercial de la Nación (aplicables a la especie en tanto las obligaciones tributarias ejecutadas son posteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial: **Causa CSJN 4930/2015/RH1, Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro, s/demanda contenciosa administrativa).** El CCCN indica en su art. 865 que: **el pago es el cumplimiento de la "prestación" que constituye el "objeto" de la obligación** (su fuente directa art. 725 del CC de Vélez, ahora no se hace referencia a los tipos de obligaciones a los que se refiere).

El Código Tributario Local, ley 5.121., en su artículo 27 establece que los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por las normas especiales, conceptualizando al pago como el cumplimiento de una obligación sustancial o material. Además, establece que la relación tributaria surge entre el Estado y los contribuyentes cómo sujetos de la relación, constituyendo el vínculo una relación de tipo personal entre ambos (art. 20 CTP), aunque el tipo de impuesto del cual se persigue la ejecución sea de naturaleza real (en nuestro caso **Impuesto a los Automotores y Rodados**). La relación jurídica tributaria se traba entre dos sujetos: el Estado Provincial en su actividad jurídica financiera y el contribuyente del impuesto que es una persona física y no el bien sobre el que recae el impuesto (en este caso el automotor).

El Código Tributario Provincial omite regular los efectos del pago siguiendo los canales habilitados al efecto de obligaciones tributarias propias de los contribuyentes. Pero lo regula en el caso de varios deudores o co-deudores en el caso de "solidaridad": art. 25.2, **el pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás.** Incluso regula las relaciones o situaciones tributarias entre particulares, contribuyentes y responsables, donde la obligación se divide entre ellos; y quien efectúa el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda, y si alguno fuera insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros. En este último caso, **los efectos del pago actúan liberándolos frente al Fisco, no así entre las relaciones jurídicas particulares que componen la relación jurídica tributaria general.**

La naturaleza del pago del impuesto está vinculada a un acto jurídico debido mediante el cual se cumple con la obligación tributaria contemplada en la ley, en base al deber de contribuir cómo uno de los bienes jurídicamente protegidos dentro de la relación jurídica tributaria principal. Por ello **el pago realizado por el deudor de una obligación tributaria, con la satisfacción plena y total del o los intereses (en este caso los intereses resarcitorios y punitorios en nuestro caso), de manera completa, extingue el crédito y lo libera, en tanto se cumple con el deber de contribuir establecido legal y convencionalmente, y en tanto dicho pago esté acreditado en la causa**. Es decir: el pago, como acto jurídico, cuando el mismo es completo y así está acreditado en el expediente, surge de las vías habilitadas por la legislación formal Provincial, tiene por efecto el de extinguir la obligación principal de la relación jurídica tributaria. Siempre entendiéndose que el margen de apreciación local referido, debe interpretarse dentro de los límites de la razonabilidad. El derecho público provincial no puede bajo ningún aspecto, dentro de la interpretación y aplicación de la cláusula de los Códigos o de su actual reenvió por el CCCN, resultar regresivo de derechos del contribuyente, menos aún, ser contrario a las disposiciones de la Constitución Nacional ni de los Pactos Internacionales de Derechos Humanos.

Con respecto al margen de apreciación local de la cláusula de los Códigos, de los Códigos establecidos en la misma, y de la legislación de naturaleza federal, frente a su interpretación, incluso el Federalismo denominado de Concertación, debe ser aplicado teniendo a la vista el margen de apreciación local, al que hice alusión, incluso con extremo cuidado y teniendo a la vista los Derechos fundamentales. Claro está que en ningún caso ese margen de apreciación local puede servir como salvoconducto para quebrantar normas constitucionales y convencionales. Un claro ejemplo con respecto al margen de apreciación local lo establece la autonomía que ostenta el Derecho Tributario provincial, en tanto y en cuanto, de acuerdo a la propia autonomía económica y financiera, puede regular ciertos contornos sobre institutos del Derecho Civil y Comercial, en tanto no sean los mismos desnaturalizados o en su caso, no sean irrazonables.

Cómo *obiter dictum,* es adecuado a nuestros fines sostener que la remisión realizada por el propio Código Civil y Comercial de la Nación vigente a partir del año 2015, que subdelega a las jurisdicciones locales que regulen la materia de la prescripción liberatoria (*otro medio de extinguir las obligaciones tributarias*) en materia de Derecho público, debe hacerse a la luz del margen de apreciación local referido, siempre y cuando su aplicación no sea irrazonable (En el siguiente sentido del artículo 2532CCC que establece en cuanto al ámbito de aplicación de las disposiciones de la prescripción que: **"En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos**" y el artículo 2560 CCC del mismo Código que preceptúa: **"Plazo Genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación loca**l". En consecuencia, aplicando la doctrina del margen de apreciación el plazo liberatorio no podría ser superior al establecido cómo máximo en el propio Código Civil y Comercial, es decir 5 años. No sería razonable someter al control tributario de la renta pública al plazo de dos años por aplicación directa del nuevo Código Civil y Comercial, reservadas para las obligaciones privadas de cumplimiento periódico). Para **Rosatti** el margen establecido se centra en el art. 5 de la CN que preceptúa: "Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones". El juez **Rosatti** infiere que " las provincias tienen plena autonomía para sancionar sus constituciones siempre que ellas estén de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías consagradas en aquella. Esta Corte Suprema ha reconocido la autonomía provincial, tanto para elegir autoridades como para diseñar sus instituciones y constituciones en consonancia con sus identidades y particularidades y en tales oportunidades, ha destacado el valor de la diversidad que conlleva el régimen federal de gobierno adoptado por nuestro país " (**conf. doctrina Fallos: 311:460 y sus citas; 317:1195 y sus citas; 329: 5814) (Considerando 9).** Podríamos indicar que con la doctrina del margen de apreciación local se resignifica la autonomía tributaria de las jurisdicciones locales, cómo en su momento lo había dejado en claro **García Belsunse**, quien estableció como límite lo siguiente: "pero también por razones constitucionales limito la autonomía del derecho tributario provincial a la razonabilidad de sus normas, en tanto y en cuanto esa autonomía que le permite a los Estados provinciales tener legislación tributaria con conceptos propios, distintos y separados del derecho privado, no resulte irrazonable y por ende, violatorio de la Constitución nacional (**García Belsunse, H. A.:** ***La Autonomía del Derecho Tributario: A cuarenta años de mi primera clase universitaria,*** **Depalma, Bs. As., 1996, p. 99**).

En conclusión, a falta de regulación específica e incluso habiéndolo regulado para otros supuestos del instituto del pago desde el CTP, debe interpretarse que el pago realizado por el contribuyente siguiendo los canales formales establecidos para ello **tiene plenos efectos liberatorios y por lo tanto debe declararse cancelada y extinta la obligación tributaria.**

En idéntico sentido nuestra CSJN en la causa **"Ángel Moiso y Cia SRL ", del 24.11.81 (Fallos, 303:1835)** analizó los efectos jurídicos tributarios del pago, y le atribuyó efectos cancelatorios, en la medida que el contribuyente obro de acuerdo con la legislación tributaria: "sólo cuando el contribuyente ha oblado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que se realizó el pago, queda éste, por efecto de su fuerza liberatoria, al amparo de aquella garantía, que se vería afectada si se pretendiese aplicar una nueva ley que estableciese un aumento para el período ya cancelado".

En sintonía con el precedente citado, nuestra Corte Suprema de Justicia Local consideró que: "el pago es un instituto, cuyos principios se encuentran regulados en elCódigo Civil, en virtud de lo dispuesto por los arts. 75 inc. 12 y 121 y 126 de la Constitución Nacional", que "en el marco de la regulación de las obligaciones en general, **el pago es un acto jurídico de enorme trascendencia por los efectos que produce, entre los que necesariamente se encuentran la extinción del crédito y la liberación del deudor**" (**CSJT, "Provincia de Tucumán -DGR- C/ Vicente Trapani S.A. S/ Ejecución Fiscal", sentencia N° 1872 de fecha 05/12/2017**).

2.4.- Sobre el momento en que se realizó el pago de la obligación tributaria

La cuestión analizar, habiendo conceptualizado el pago y sus efectos cancelatorios y liberatorios, está referida al momento en que se ha producido el pago y si produce efectos dentro del proceso de ejecución tributario, siendo que la vía extintiva se ha dado una vez iniciada la vía de apremio o ejecución fiscal: si bien el pago fue completo, cancelando capital con sus respectivos intereses resarcitorios y punitorios calculados al día de pago y el pago fue aceptado por el organismo, prueba de ello los informes acompañados por la propia parte actora, el pago se produjo una vez iniciada la vía de apremio o de la ejecución fiscal, pero con anterioridad a correr traslado de la demanda de ejecución.

Inclusive, de la compulsa de los presentes autos surge que la demanda fue presentada el 12/06/24 a hs 12:32 mientras que el pago de las obligaciones que aquí se persiguen fueron realizadas el 12/06/24 a hs 13:25; 14:10 y 14:11 y el 14/06/24 a hs 10:01.

En su artículo 175 tercer párrafo del CTP establece lo siguiente:

"**Si previo al diligenciamiento de la intimación por mandamiento de pago y embargo contra el deudor se comunicare al Juzgado la regularización o cancelación de la deuda reclamada en juicio, sólo se correrá traslado al demandado por el término de cinco (5) días para que proceda a estar a derecho, con lo cual quedará trabada la litis. Cumplido, corresponderá se dicte sin más trámite sentencia que tenga por regularizada o cancelada la deuda base de la ejecución con posterioridad al inicio del juicio, imponiéndole las costas a la demandada**. ".

Dentro del marco del proceso, ni los abogados de la parte actora, tampoco la DGR dentro del informe de pago y la solicitud de ampliación de información han solicitado la aplicación de este modo anormal de terminar el proceso.

Con respecto a la situación de pago realizado por parte del contribuyente con posterioridad al plazo de vencimiento de la obligación, cumplido de manera completa, es decir con sus accesorios y formas, y dentro de la vía de apremio, cuando no se ha procedido a correr traslado de la demanda o no se ha diligenciado el mandamiento de pago y embargo nuestra CSJTuc ha dicho lo siguiente: **"Art. 175: El juez competente examinará el título con que se deduce la ejecución y, si hallara que es de los comprendidos en el artículo 172 y que se encuentran cumplidos los presupuestos procesales, en un solo auto dispondrá que se intime por mandamiento de pago y embargo contra el deudor por la cantidad reclamada, más lo que el juzgado estime para intereses y costas, citándolo de remate para que oponga excepciones en el término de cinco (5) días a contar desde la fecha de notificación ".** Como se observa el acto procesal que dentro del proceso de ejecución fiscal está referida con la "citándolo de remate para que oponga excepciones en el término de cinco (5) días a contar desde la fecha de notificación", que no es más que el traslado de la demanda de ejecución con el título emitido por el organismo fiscal, que debe ser notificada de acuerdo con las normas de naturaleza procesal que la ley 5.121 y la normas procesales establecen, a los efectos que el contribuyente tome conocimiento y pueda plantear las excepciones legales del art. 176 del CTP y cualquier otra defensa no enumerada que pueda valerse. Dicho artículo establece otro precepto en donde manifiesta que "**Los pagos efectuados después de iniciado el juicio, o no comunicados por el contribuyente y/o responsable con precedencia al inicio del proceso, en la forma que establezca la Autoridad de Aplicación, no serán hábiles para fundar excepción. Acreditada la existencia de los pagos en autos, procederá el archivo del expediente y/o reducción del monto demandado, con costas al ejecutado**" (**art, 176 segundo párrafo**).

Hay que advertir que el caso en cuestión no encuadra de manera "típica" dentro de los casos establecidos por el Código descripto. En primer lugar, no hay pago realizado antes de la demanda y no notificado al organismo (**CSJT, "Provincia de Tucumán -DGR- C/ Remonda Mariana S/ Ejecución Fiscal", Sentencia 898 de fecha 22/09/2014**). Tampoco la situación descripta por el art. 175 tercer párrafo que indica que si el pago es posterior a la demanda, pero se pagó antes del traslado de aquella, hay que iniciar a pedido de los abogados del organismo o del propio organismo un mecanismo anormal para extinguir el proceso, corriendo un especial traslado a los fines que el contribuyente integre la Litis y en consecuencia, pueda defenderse y estar a Derecho. Por último, tampoco forma parte del supuesto en donde los pagos efectuados después de iniciado el juicio y no comunicados al organismo o en su caso se haya corrido el traslado de la demanda, con presentación de excepción de pago por parte del contribuyente.

Cómo se advirtió en párrafos anteriores, los efectos del pago con posterioridad al inicio del juicio, pero anteriores a la presentación del propio organismo, sin intervención alguna por parte del contribuyente, y al haberse corroborados la cancelación total y efectiva de la deuda, corresponde liberar al demandado del capital e intereses reclamados en este juicio, y así declararlo, en tanto el pago es un acto jurídico de enorme trascendencia por los efectos que produce, entre los que necesariamente se encuentran la extinción del crédito y la liberación del deudor (Véase: **CSJT, "Provincia de Tucumán -DGR- C/ Vicente Trapani S.A. S/ Ejecución Fiscal", sentencia N° 1872 de fecha 05/12/2017**). lncluso puede interpretarse que el pago fue

realizado “espontáneamente” en tanto no está acreditado que ni administrativa ni judicialmente el contribuyente haya sido intimado hacerlo, que el pago haya sido producto de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, o de las diligencias realizadas por los letrados que promovieron la acción, operando en la especie los efectos ya anunciados del mismo (cc. con la interpretación de los art. 71 y 93 CTP).

Recordemos que el CCCN establece en su artículo 867 que el pago debe reunir los requisitos de identidad (coincidencia entre lo debido y pagado), integridad (el pago debe ser completo: art. 869 y 870 CCCN), puntualidad (realizado en tiempo previsto según la naturaleza de la obligación, según lo establecido por la ley, en nuestro caso la tributaria: art. 871 y 872 CCCN) y localización (el lugar establecido para el pago, en nuestro caso por la ley tributaria o por las normas formales reglamentarias: art. 873 y 874 CCCN), para que tenga efectos liberatorios. En la causa se dan todos los elementos que hemos mencionado, incluso la propia aceptación del pago por parte de la DGR (art. 869 CCCN). Con respecto a la tutela jurídica del crédito ha sido satisfecha por los intereses resarcitorios que comienzan a computarse con la mora del crédito. Además de los intereses punitorios que comenzaron a computarse desde el inicio de las actuaciones judiciales y que están satisfechos. Sólo resta decidir, a continuación, sobre las costas y honorarios profesionales dentro del proceso.

3. COSTAS DEL PROCESO DE EJECUCIÓN FISCAL

En cuanto a materia de costas, corresponde realizar el siguiente análisis:

En primer lugar, del punto 2.2 y constancias del expediente judicial, podemos observar que no se ha logrado trabar la Litis en el presente juicio.

De hecho, en fecha 02/08/24 el oficial de justicia encargado de diligenciar el mandamiento, devuelve el mismo informando lo siguiente: “Devuelvo el presente mandamiento sin diligenciar, a pedido de la parte interesada.”.

De esta manera, resulta claro que la actora no intenta realizar el trámite previsto por el Art. 175 Párrafo 3° del CTP, ni nos encontramos ante un caso de allanamiento de la demandada (contemplado en el mismo párrafo mencionado). Lo que solicita la actora, sin trabar la Litis, es que se declare cancelada la deuda del presente juicio.

Por tales razones, considero que resulta aplicable, en materia de costas, la doctrina sentada por la Excma. Corte de Justicia de la Provincia de Tucumán, en el caso “Viluco”, en lo referido a lo siguiente: “*La premisa para que en materia de costas pueda hablarse de “parte vencida” -como expresa el art. 105 CPCC-, es que haya mediado una pretensión y una oposición. Vale decir, que se haya trabado la litis. Antes de que se trabe la litis, el demandado no reviste calidad de “parte”, pues no ha sido integrado al proceso por medio de la respectiva notificación o, como en este caso, de la intimación de pago. Consta en autos que luego de iniciado el juicio, el contribuyente dio cumplimiento con las obligaciones reclamadas en la demanda, y que la intimación de pago del juicio de apremio nunca se llevó a cabo. En consecuencia, la litis no llegó a trabarse. Por ese motivo, no se dictó sentencia sobre la pretensión. Sin embargo, la sentencia de primera instancia de fecha 19 de octubre de 2009 dictó una condena en costas al demandado y reguló honorarios. Las costas son una materia accesoria de la decisión principal sobre la cuestión en litigio. Si no hay pronunciamiento en ningún sentido, ni aún declarando abstracta la cuestión litigiosa, queda sin sustento también el motivo por el cual se impondrían las costas al demandado, que en este caso no llegó a ser parte del proceso. En consecuencia, corresponde casar la sentencia y dejar sin efecto la imposición de costas por falta de causa, al no revestir el demandado el carácter de “parte procesal” por no haberse trabado la Litis*” (**CSJT, "Provincia de Tucumán -DGR- Vs. Viluco S.A. S/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 546 de fecha 10/08/2011**).

Por lo expuesto, corresponde dictar sentencia sin costas.

4. RESUELVO

1) Tener presente que la accionada canceló la deuda base de la presente ejecución con posterioridad al inicio de la misma. En consecuencia, declarar cancelada la deuda del presente juicio.

2) Sin costas, aplicando la doctrina de la causa de la **CSJT, "Provincia de Tucumán -DGR- Vs. Viluco S.A. S/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 546 de fecha 10/08/2011.**

HACER SABER

Actuación firmada en fecha 10/12/2024

Certificado digital:
CN=IRIARTE Adolfo Antonio, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20248024799

La autenticidad e integridad del texto puede ser comprobada en el sitio oficial del Poder Judicial de Tucumán https://www.justucuman.gov.ar.