

Expediente: **685/23**

Carátula: **PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) C/ ORMACHEA SILVANA NOELIA S/ EJECUCION FISCAL**

Unidad Judicial: **OFICINA DE GESTIÓN ASOCIADA DE COBROS Y APREMIOS N°1 - CJC**

Tipo Actuación: **FONDO**

Fecha Depósito: **27/08/2025 - 00:00**

Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:

90000000000 - **ORMACHEA, SILVANA NOELIA-DEMANDADO/A**

20231165658 - **PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR), -ACTOR/A**

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CONCEPCION

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

ACTUACIONES N°: 685/23

H20601295337

H20601295337

SENTENCIA

TRANSE Y REMATE

PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) c/ ORMACHEA SILVANA NOELIA s/ EJECUCION FISCAL (EXPTE. 685/23 - Juzgado Cobros y Apremios 2 C.J. Concepción)

CONCEPCION, 26 de agosto de 2025.

VISTO el expediente Nro. 685/23, pasa a resolver el juicio "**PROVINCIA DE TUCUMAN DIRECCION GENERAL DE RENTAS (DGR) c/ ORMACHEA SILVANA NOELIA s/ EJECUCION FISCAL**".

1. ANTECEDENTES

En fecha **12/09/2025** el apoderado de la Provincia de Tucumán -DGR- inicia juicio de ejecución fiscal en contra de **ORMACHEA SILVANA NOELIA, CUIT/CUIL N° 27347654219**, con domicilio fiscal en Italia N° 1.335, De la localidad de Concepción - Tucumán. El monto reclamado es **pesos sesenta mil quinientos ochenta (\$60.580)**, más intereses, gastos y costas judiciales.

Fundamenta la demanda en las Boletas de Deuda N° **BTE/3786/2023** por Impuesto sobre los ingresos Brutos - Sanción. Resolución M 3352/2023 (Multa aplicada por falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, anticipos 04 a 12/2021 y 01 a 10/2022) y **BTE/3787/2023** por Impuesto sobre los ingresos Brutos - Sanción. Resolución M 3353/2023 (Multa aplicada por falta de presentación de las declaraciones juradas anuales a sus respectivos vencimientos, períodos fiscales 2018, 2019 y 2021), las cuales fueron firmadas por la C.P. Cecilia López Ríos, Jefe de Sección Control de Obligaciones Tributarias de la Dirección General de Rentas, en San Miguel de Tucumán el 06/09/2023.

En fecha **13/09/2023** 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 **02/07/2025** se tiene por notificada a la parte demandada en el domicilio denunciado por la parte ejecutante.

En fecha **02/07/2025** se presenta la DGR comunicando el pago total de la deuda reclamada; presenta informe de verificación de pago (IVP) I 202506923 de fecha 18 de junio de 2025, del que se verifica que en fecha **06/06/2025**, el demandado ha realizado pagos bancarios, que da cuenta que las obligaciones tributarias exigidas se encuentran **canceladas**.

En fecha **29/07/2025** se dispone la confección de la planilla fiscal.

En fecha **08/08/2025** pasa el expediente a despacho para resolver, difiriéndose el dictado y notificación de la planilla fiscal resultante del juicio, al momento del dictado y notificación de la sentencia.

2. SENTENCIA

Ante la solicitud de la Abogado sobre el dictado de sentencia 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. De la naturaleza penal de la multa

Las sanciones tributarias, aunque puedan aplicarse en procedimientos administrativos, tienen una naturaleza penal en sentido material, por lo que su juzgamiento debe observar principios y garantías del Derecho Penal. Esta visión evita que el poder punitivo del Estado se ejerza sin límites, protegiendo al ciudadano - contribuyente desde un punto de vista constitucional y convencional.

Nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación indica que las sanciones en todos sus tipos “tienen carácter penal” (**Alpha Shipping, Fallos: 346:103**): “ pues, “si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva”, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal” (Fallos: 288:356).

A nivel del Derecho comparado podemos citar el caso “**Oztürk c. Alemania**” (**ECLI:CE:ECHR:1984:1023JUD000854479**) en el cual el tribunal europeo sostuvo que una sanción administrativa con efectos punitivos y disuasivos es una “acusación penal”, incluso si se trata fuera del fuero penal como lo es el administrativo.

Es innegable, por otro lado, que las multas conforman parte del dinero público y por lo tanto un crédito para el Estado, clasificado como parte de los ingresos públicos, que se pretende ejecutar dentro del presente proceso. Para Valdés Costa (Curso de Derecho tributario, Tercera Edición, Temis, 2001, pág. 15 y ss), las multas además de la naturaleza penal poseen naturaleza financiera como ingreso de dinero público dentro de la categoría de sanciones punitivas (sanciones pecuniarias de carácter punitivo), nos condiciona a realizar un análisis del título ejecutivo incorporado (Boleta Deuda) y de los elementos configurativos de la sanción aplicada, a los fines de cumplir con un control de la legalidad de las actuaciones promovidas. Al tener naturaleza penal o

asimilable, es dable realizar un análisis previo del expediente administrativo que en definitiva es la causa del título o incluso, puede avizorarse, como una parte fundamental del mismo, es decir hace a la composición estructural del título ejecutivo. Con ello no queremos afirmar que tengan naturaleza de civil o crediticia (Fallos: 185:251 y 198:139). Pero en puridad y como lo manifiesta nuestra CSJN (Fallos 346:103) la naturaleza crediticia de tipo recaudatoria - fiscal no altera su naturaleza principalmente punitiva. Por ello no es ocioso recordar, como lo estableció el Supremo Tribunal Nacional, que las multas funcionan como penas y no como indemnización de tipo civil, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra forma, serían burladas o turbadas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139, Fallos: 346:103).

Por lo tanto, tener la causa una predominante naturaleza penal o asimilable a ella, debemos tener en cuenta los derechos constitucionales penales receptados por nuestra constitución (art. 18 CN) - aspectos materiales-, directamente aplicables al momento de ponderar las infracciones tributarias realizadas (hecho punible) con la multa establecida, dentro de un plazo determinado legalmente - aspectos formales-.

Es por ello que Sainz de Bujanda manifestó en su momento que no existe ninguna separación sustancial entre "lo injusto criminal" y lo que ha dado llamarse "injusto administrativo o tributario". Con rigor afirma que "la única separación entre las infracciones contenidas en el Código Penal y las contenidas en otras leyes -cualquiera sea la naturaleza de estas últimas- es de tipo formal" (Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, Cap. IV. Vol.II.).

La naturaleza penal atribuida a las multas nos obliga a realizar previamente un pormenorizado estudio sobre la legalidad, regularidad, y juridicidad del título y del expediente administrativo.

Al tener la causa naturaleza penal debemos analizar los extremos del título que se ejecuta, los que se analizarán a continuación.

2.2.- 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. 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.).

De la interpretación armónica de ambos preceptos normativos, 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 titulo*” 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, más cuando el crédito Ejecutado tiene Naturaleza Penal.

Esto es, la falta de contestación del demandado no configura un supuesto de silencio como manifestación de la voluntad conforme a la pretensión deducida en la demanda, desde que no concurre ninguno de los casos de excepción previstos en la legislación nacional de fondo (art. 263 del Código Civil y Comercial de la Nación) que autorizarían a atribuir un sentido positivo a la actitud de no contestar la demanda; por el contrario, se trata más bien del incumplimiento de una carga procesal que pone en cabeza del juez la facultad (no el deber) de interpretar dicha conducta según las circunstancias del caso y al derecho aplicable (cfr. Corte Suprema de Justicia - Sala Civil Y Penal, “Estrada Santiago Damian Vs. Cooperativa Frutihortícola De Productores Residentes Bolivianos 6 De Agosto Y Otros S/ Daños Y Perjuicios”, Sentencia N° 271 del 15/03/2022; Camara Civil En Doc. Y Locaciones Y Familia Y Suces. - Conce - Sala En Lo Civil En Documentos Y Locaciones, “Augier Emiliano Vs. Villarreal Pedro Dante S/ Cumplimiento De Contrato”, sentencia N° 68 del 02/07/2019; Camara Civil En Doc. Y Locaciones Y Familia Y Suces. - Conce - Sala En Lo Civil En Documentos Y Locaciones, “Perez Luis Ruben Y Olivera Maria Teresa Vs. Campos Raimundo Y Otros S/ Desalojo”, Sentencia N° 126 Del 05/12/2012; Camara Civil En Doc. Y Locaciones Y Familia Y Suces. - Conce - Sala En Lo Civil En Familia Y Sucesiones, “Diaz Evarista Del Carmen Vs. Mahillo Marta Asuncion O Maillo Marta Asuncion S/ Desalojo”, Sentencia N° 78 Del 27/06/2011).

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 título ejecutivo que se acompaña, sino que el título ejecutivo en la materia 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). A mayor razón cuando se trata de cuestiones que revisten naturaleza penal y prima el orden público.

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 Metalúrgica 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.**

La jurisprudencia de nuestra Corte local considera, con respecto al análisis de oficio de la habilidad del título ejecutivo, lo siguiente: "Esta Corte tiene dicho que la existencia y 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. Este deber legal, en caso de apelación, viene impuesto, asimismo, al tribunal de alzada porque el control de oficio de los presupuestos de admisibilidad es característica del juicio ejecutivo." (CSJT, sent. 1082 del 10/11/2008, "La Gaceta S.A. vs. Tale Luis Roberto y otros/ Ejecución hipotecaria"; sent. 1178 del 28/12/2005, "Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán vs. Zurita Ángel Rolando y otros s/ Cobro ejecutivo; sent. 251 del 26/4/2004, "Servicio Provincial de Agua Potable y Saneamiento vs. Muñoz, Antonio s/ Apremio"; sent. 344 del 19/5/2004, "Servicio Provincial de Agua Potable y Saneamiento vs. Omodeo S.A. s/ Apremio"; entre otros pronunciamientos).

En este sentido, la jurisprudencia dijo también que el examen cuidadoso del título en la oportunidad prevista en el art. 531 CPCCN (nuestro ex art. 492 CPCCT) 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").

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."

En el referido contexto, 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.

De esta manera, la boleta de deuda debe contener como mínimo: 1) Nombre o razón social. 2) domicilio del infractor. 3) Períodos fiscales involucrados. 4) Número de padrón. 5) Concepto de la deuda. 6) Importe original de la deuda impaga, discriminando el impuesto, tasa, contribución y multas. 7) Lugar y fecha de su expedición. 8) Identificación del expediente en el que tramitaron las respectivas actuaciones administrativas. 9) Número de la resolución definitiva. 10) Firma del funcionario competente o autorizado.

Del análisis de la boleta de deuda **BTE/3786/2023** se corrobora lo siguiente:

1) Nombre o razón social del deudor: **ORMACHEA SILVANA NOELIA**, CUIT/CUIL N° 27347654219.

2) Domicilio fiscal: Italia N° 1.335, de la localidad de Concepción - Tucumán.

3) Períodos fiscales adeudados: anticipos 04 a 12/2021 y 01 a 10/2022.

4) Número de padrón: 27347654219.

5) Concepto de la deuda: Impuesto sobre los ingresos Brutos - Sanción. Resolución M 3352/2023 (Multa aplicada por falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, anticipos 04 a 12/2021 y 01 a 10/2022).

6) Importe original de la deuda impaga: \$54.280.

7) Lugar y fecha de emisión: San Miguel de Tucumán, el día 06/09/2023.

8) Firma del funcionario competente: el título ejecutivo acompañado está firmado por C.P. Cecilia López Ríos.

Del análisis de la boleta de deuda **BTE/3787/2023** se corrobora lo siguiente:

1) Nombre o razón social del deudor: ORMACHEA SILVANA NOELIA, CUIT/CUIL N° 27347654219.

2) Domicilio fiscal: Italia N° 1.335, de la localidad de Concepción - Tucumán.

3) Períodos fiscales adeudados: anticipos 2018, 2019 y 2021.

4) Número de padrón: 27347654219.

5) Concepto de la deuda: Impuesto sobre los ingresos Brutos - Sanción. Resolución M 3353/2023 (Multa aplicada por falta de presentación de las declaraciones juradas anuales a sus respectivos vencimientos, períodos fiscales 2018, 2019 y 2021).

6) Importe original de la deuda impaga: \$6.300.

7) Lugar y fecha de emisión: San Miguel de Tucumán, el día 06/09/2023.

8) Firma del funcionario competente: el título ejecutivo acompañado está firmado por C.P. Cecilia López Ríos.

Del análisis realizado de los títulos y se llega a la conclusión que las boletas de deuda acompañadas fueron realizadas de conformidad con el Art. 172 CTP.

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. Dinero público que representa un crédito civil del Estado independientemente de la naturaleza penal que ostenta en su configuración o etapa sumarial, el crédito que se ejecuta integra el presupuesto económico del estado.

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

Independientemente de la naturaleza penal que ostenta la causa y su consolidación como crédito civil que integra el presupuesto, advierto del análisis del expediente que en fecha 02/07/2025 la DGR comunica el pago total de la deuda reclamada, adjuntando Informe de Verificación de Pagos N° I 202506923.

El informe Nro. I 202506923 (Redactado de acuerdo con la Res. Gral. Nro. 180/10), de fecha 18 de junio de 2025, incorporado en el expediente digital con fecha 02/07/2025, indica lo siguiente:

BTE/3786/2023 deuda en concepto del Impuesto cuyo a INGRESOS BRUTOS Multa Artículo 82 CTP, padrón 27347654219, periodo/s 10/2022; Se informa que, realizada la consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 06/06/2025, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto 10/2022; a a la/s posicion/es la fecha la deuda se encuentra CANCELADA, con los beneficios del Dec. 1243/3 ME.

BTE/3787/2023 deuda en concepto del Multa Artículo 82 CTP, padrón 27347654219, informa que realizada la 1243/3 Impuesto ME. INGRESOS BRUTOS periodo/s 0/2021; Se consulta a la base de datos del Organismo, se verifica que en fecha/s 06/06/2025, el demandado ha realizado pagos bancarios normales respecto 0/2021; a a la/s posicion/es la fecha la deuda se encuentra CANCELADA, con los beneficios del Dec. 1243/3 ME.

Del análisis de las constancias aportadas por el organismo fiscal con fecha 02/07/2025 se observa que se ha producido el pago de las obligaciones tributarias demandadas, con sus respectivos intereses punitivos.

Corroborado el acto jurídico del pago de la obligación tributaria en forma total, con sus intereses punitivos, 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 multa.

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 Frigorífica 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 ingresos Brutos). 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 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 reenvío 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.

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, una vez consolidada la multa en un crédito del estado, para ello **tiene plenos efectos liberatorios y por lo tanto debe declararse cancelada y extinta la multa cumplida**.

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 el Código 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 punitivos 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.

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 aplicación de la multa, 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).

Incluso 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, en este caso la multa impuesta y firme.

Además de los intereses punitivos 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, de las constancias del expediente judicial, podemos observar.

La parte actora solicita se dicte sentencia, al haber manifestado previamente en fecha 02/07/2025: *"Que vengo a acompañar Informe de Verificación de Pagos (IVP) N° I 202506923, de fecha 18 de junio de 2025, que da cuenta que las obligaciones tributarias exigidas por mi mandante en autos se encuentran canceladas. Se agregue y tenga presente"*.

Por tales razones, considero que resulta aplicable, en materia de costas, la doctrina sentada por la Excm. 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 trabase 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 parte accionada canceló la deuda base de la presente ejecución con posterioridad al inicio de la demanda, pero con anterioridad a la notificación de la misma, sin que la litis se haya trabado en la causa. 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 26/08/2025

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>.