



PODER JUDICIAL DE CÓRDOBA

**CAMARA APEL CIV. Y COM 7a**

Protocolo de Sentencias

Nº Resolución: 108

Año: 2022 Tomo: 5 Folio: 1466-1476

EXPEDIENTE SAC: 10871409 - DIRECCION GENERAL DE RENTAS C/ TARJETA NARANJA S.A.PROCEDIMIENTO DE  
EJECUCION FISCAL ADMINISTRATIVA - EE - CUERPO DE APELACION

PROTOCOLO DE SENTENCIAS. NÚMERO: 108 DEL 12/08/2022

SENTENCIA NUMERO: 108.

En la Ciudad de Córdoba, a los doce días del mes de agosto del año dos mil veintidós, de conformidad a lo dispuesto por el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba mediante los Acuerdos números un mil seiscientos veinte (1620), un mil seiscientos veintiuno (1621), un mil seiscientos veintidós (1622) y un mil seiscientos veintitrés (1623) todos Serie A del 16/3/2020, 31/3/2020, 12/4/2020 y 26/4/2020 respectivamente y arts. 1 inciso “d”, 2.4, 2.5 y 2.6 del Anexo II correspondiente a la Resolución de Presidencia N° 45 de fecha 17/4/2020, se dicta sentencia en autos: ***“DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS C/ TARJETA NARANJA S.A. –PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN FISCAL ADMINISTRATIVA – CUERPO DE APELACIÓN – EXPTE. 10871409”***, venidos en apelación del Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial con competencia en Ejecuciones Fiscales N° 3, en los que por Sentencia Número Sesenta y Nueve, de fecha veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno se resolvió: ***"I) Rechazar la excepción de inhabilidad de título interpuesta por TARJETA***

***NARANJA SA. II) Mandar llevar adelante la ejecución incoada por la Dirección de Rentas de la Provincia de Córdoba, en contra Tarjeta Naranja S.A., C.U.I.T.: 30-68537634-9, hasta el completo pago de la suma de pesos ochenta y dos millones ciento cuarenta y cinco mil ocho con 69/100 (\$ 82.145.008,69), en concepto de diferencia del impuesto sobre los ingresos brutos, con más intereses que deberán calcularse según Considerando respectivo en la etapa de la ejecutoria. III) Imponer las costas a cargo de la demandada. IV) Regular los honorarios de la Dra. Leonor SARGIOTTO en la suma de pesos tres millones doscientos ochenta y cinco mil ochocientos (\$ 3.285.800), con más la suma de pesos ocho mil ochocientos treinta y nueve con cincuenta y tres centavos (\$ 8.839,53) en función de lo previsto por el art. 104 inc. 5, Ley 9459, y la alícuota correspondiente al IVA atento su condición tributaria acreditada en autos. Protocolícese...". Previa espera de ley, el Tribunal planteó las siguientes cuestiones a resolver: 1) ¿Procede el recurso de apelación interpuesto? 2) ¿Qué corresponde decidir? De acuerdo al sorteo de ley practicado el orden de emisión de los votos es el siguiente: Dres. María Rosa Molina de Caminal y Jorge Miguel Flores.***

***A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, LA SRA. VOCAL DRA. MARÍA ROSA MOLINA DE CAMINAL DIJO:***

1.- La resolución en recurso, contiene una relación de causa que satisface los extremos del art 329 del CPC, por lo que en honor a la brevedad, a ella corresponde remitirnos.

Contra dicha resolución interpone recurso de apelación la parte

demandada, el que fue concedido por decreto de fecha 6/12/2021. Venidos los autos a esta Sede, la impugnante expresa agravios. Realiza en primer lugar un repaso de los antecedentes de la causa. Sostiene que se ha omitido aplicar el derecho vigente, soslayando el art. 5 de la ley 9024 en cuanto categóricamente disponía que solo podía librarse título cuando exista una resolución determinativa firme, realizando por tanto, una errónea aplicación de la ley al caso.

Destaca que el procedimiento iniciado por la DGR es un procedimiento de ejecución fiscal administrativa con control judicial (no una ejecución fiscal) en cuyo título se encuentra regulado el orden de prelación de normas aplicables, por lo que prevalece la ley 9024 y de manera supletoria el resto del ordenamiento descripto en el art. 10.

Denuncia en su primer agravio ausencia, incorrecta y deficiente motivación de la sentencia. Advierte que la actora no está ejecutando una resolución determinativa firme y de manera consecuente, el título no es hábil por no reunir los requisitos que el artículo dispone. Dice que la sentencia sostiene que el artículo referido es confuso, interpretando que en el texto normativo las disyuntivas “y/o” presentan dudas respecto a la exigencia de firmeza o no del acto y a si dicha exigencia se refiere tanto a la determinación tributaria como a la multa. Entiende que cuando dice “*será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados y/o multas aplicadas por autoridad administrativa*” resulta evidente que dicha expresión se refiere a que los actos administrativos pueden contener tanto una determinación tributaria como una multa o bien pueden versar solo sobre la determinación o sobre la multa; y que cuando dice “*copia de la*

*resolución firme que determine la obligación y/o imposición de sanción*” nuevamente refiere a la resolución firme, que puede versar tanto en relación a la determinación tributaria como en la imposición de la sanción, o bien sobre la determinación o la sanción.

Sostiene que no existe duda en el texto en cuanto a que la determinación para resultar ejecutable, tiene que provenir de una determinación firme y que cualquier interpretación normativa diversa atenta contra el principio de legalidad. Aduce que la sentencia ha omitido aplicar al caso la propia ley, y que prescribe que es un título hábil, bajo una fundamentación aparente y vacía de contenido, causando un gravamen importante, ante la manifiesta violación del derecho aplicable y los costos adicionales que esta vía de derecho ha significado. Agrega que se ha omitido tratar el por entonces art. 140 del Código Tributario Provincial que dispone que el cobro judicial de tributos se hará por vía de ejecución fiscal y que servirá de título suficiente la liquidación de deuda expedida en la forma y condiciones del art. 5 de la ley citada.

A través del segundo agravio manifiesta que debió realizarse una aplicación directa del art. 5 de la ley 9024 -por principio de legalidad y especialidad- y no la normativa de aplicación supletoria. Manifiesta que lo que debe entenderse por título hábil no solo surge del propio texto del art. 5 de la ley 9024, sino que además el legislador ha modificado recientemente dicho precepto, reconociendo explícitamente que la locución “firme” se predicaba tanto respecto a la determinación tributaria como a la multa. Dice que el actual art. 5 de la ley 9024 ha redefinido que es título hábil: es la copia de la

resolución definitiva y de última instancia (ya no dice firme) dictada por la autoridad administrativa, y que la propia norma reconoce que firme no es equivalente a resolución definitiva y de última instancia.

Añade que no resulta atendible la aplicación del art. 127 citado por la sentencia como art. 129 del CTP por entonces vigente, como normativa sobre la cual ha basado su resolución en tanto regula una expresión de causa ejecutoria dentro del capítulo de recurso de reconsideración y no dentro del título décimo primero de ejecución fiscal, lo que permite invocar que ese artículo no es específico de los procedimientos de ejecuciones fiscales. Sostiene que iguales consideraciones pueden aplicarse en relación a los arts. 91 y 100 de la ley 5350 que realiza el Juez.

Concluye que la sentencia ha aplicado una legislación supletoria, inobservando la ley 9024 y que la misma lógica es dable aplicar respecto del art. 19 de la ley 7182, por cuanto dicho artículo no aplica al fuero de ejecuciones fiscales y a su vez no distingue entre actos administrativos firmes o no firmes. Cita jurisprudencia en respaldo de su postura.

Asevera que la presente ejecución fiscal se inició ilegítimamente con base en un acto administrativo que no se encuentra firme, ya que no solo impugnó las resoluciones en sede administrativa, sino que a su turno inició la pertinente acción de plena jurisdicción ante la Cámara Contencioso Administrativa. Resalta que el contribuyente se ve obligado a interponer la acción contenciosa a los efectos de obtener cosa juzgada material, ya que de lo contrario luego no tendría posibilidad de revisar la juridicidad del acto por vía de la repetición

tributaria y que una interpretación contraria implicaría un irrazonable triple proceso sobre el mismo acto administrativo: el contencioso, la ejecución fiscal y la repetición tributaria. En el tercer agravio denuncia violación al principio de razón suficiente y de no contradicción.

Manifiesta que la locución “ejecutoria” no es equiparable a “firme”, y que un entendimiento contrario implicaría otorgarle validez a dos normativas manifiestamente opuestas, y que el hecho de que un acto administrativo goce de presunción de legitimidad no significa de por sí que pueda ejecutarse con independencia a su firmeza en la medida que exista una norma clara y expresa que así lo exija.

Destaca que el art. 5 de la ley 9024 debe aplicarse de manera irrestricta y en primer orden, por ser la ley de creación de juzgados civiles y comerciales en lo fiscal, por definir la competencia material del magistrado, lo que es el título base de la acción, las excepciones admisibles y la aplicación supletoria: el título II de la ley 9024 para las ejecuciones fiscales administrativas con control judicial, como es el caso de tarjeta naranja, supletoriamente, el texto completo de la ley 9024, luego el Código Tributario Provincial y el CPCC, y si hay conflicto, prevalece la ley 9024. A su criterio, la normativa citada no resulta aplicable al caso, por cuanto regula el “título hábil”, que habilita a oponer la excepción de inhabilidad de título taxativamente prevista en la ley 9024.

En cuarto lugar, denuncia errónea apreciación de los hechos y el derecho involucrado. Sostiene que la sentencia hace alusión a la legislación y procedimiento nacional, normativa que es incomparable

con el presente caso, ya que a nivel nacional no existe el *solve et repete* como sí sucede en el caso bajo análisis, y porque el Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales, por lo que constituye un tribunal autárquico, independiente e imparcial ante el cual se puede promover la revisión de actos administrativos de la AFIP.

En el quinto agravio se refiere a la reforma del procedimiento en el año 2022. Manifiesta en relación al art. 5 de la ley 9024 que no solo se ha eliminado el *solve et repete* y se ha definido el título hábil, sino que además se ha incluido normativa de relevancia procesal. Destaca que en virtud de ello se dictó una norma de transición que articula la totalidad de la normativa, echando por tierra lo sostenido en la sentencia en relación a los distintos objetos procesales vinculados al fin de aseguramiento de la póliza de caución, y que justamente por medio del art. 22 de la ley 10.789 el legislador admite lo contrario.

Mediante el sexto agravio denuncia una improcedente aplicación de intereses, ya que la Sentencia considera que el acto de determinación del tributo puede ser ejecutado una vez agotada la vía administrativa, aunque se lo cuestione en el fuero contencioso administrativo y que por las mismas razones, dichos extremos rigen para los accesorios del tributo, desde que siguen la suerte de la obligación principal. Sostiene la recurrente que considerar que la obligación accesoria no puede recibir un tratamiento distinto que la obligación principal resulta contrario a derecho.

En séptimo lugar dice que se ha omitido tratar diversos argumentos centrales expuestos por la parte ejecutada, lo que contraría lo

dispuesto por los arts. 326, 327, 330 y 331 del CPCC. Aduce que la sentencia impugnada excluye el tratamiento de diversas medidas opuestas por la demandada, de las que surge claro que el contribuyente puede sustituir el pago por un seguro de caución, y que la norma establece en que supuestos podría la provincia instar el cobro de tales conceptos, por lo que a su entender resulta evidente que ese derecho únicamente surge cuando el particular no presta garantía suficiente. Agrega que nada ha aportado la sentencia en relación al art. 71 de la CN y del por entonces art. 140 del CTP.

Se queja en el octavo agravio de la imposición de costas, solicitando la revocación de la sentencia con costas a la contraria, y que en el hipotético caso que así no se resolviera pide la imposición por su orden, ya que se advierten en la causa claras razones normativas que llevaron al ejecutado a oponer la excepción de inhabilidad de título y que existe razones fundadas y serias razones para litigar.

Finalmente, en su noveno agravio asegura que la sentencia, al desconocer el derecho vigente y aplicable al caso cercena injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva del administrado de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales, conculcando el principio de tutela judicial efectiva en materia tributaria, tutelado por diversos tratados internacionales que ostentan jerarquía suprallegal. Hace reserva del caso federal.

2.- Corrido traslado a parte actora a los fines de contestar agravios, la misma lo evacua el 4/5/2022, solicitando la deserción del recurso interpuesto, y subsidiariamente que se rechace el mismo, con



costas, en mérito a los argumentos que exhibe, a los que se remite.

3.- Con fecha 2/12/2021 se dicta el decreto de autos, quedando los presentes en estado de resolver.

4.- Luego de una detenida lectura de la queja se estima que los argumentos introducidos reúnen los requisitos exigidos para ser tales, siendo que la parte apelante expone los motivos por los cuales pretende la reforma del decisorio y señala cuál sería el yerro en el que habría incurrido el Tribunal de Conocimiento al zanjar el asunto sometido a debate. Desde la doctrina se ha dicho que “(...)la visión mayoritaria -a la que adhiero- entiende que la consideración de la suficiencia de la expresión de agravios debe realizarse en forma laxa, esto es que en caso de duda debe estarse por el mantenimiento de la apelación, y no declarar desierto el recurso por falta de expresión de agravios, en sentido técnico” (Fernández, Raúl, *Impugnaciones ordinarias y extraordinarias en el CPC de Córdoba*, Alveroni, Cba., 2006, pág. 182).

Se interpreta, entonces, que los fundamentos esgrimidos por la parte recurrente resultan suficientes para mantener la apelación en esta Sede. La crítica al fallo se presenta concreta, razonada y busca demostrar cómo -a criterio del apelante- en la resolución en crisis se ha propiciado una solución contraria a derecho.

En esa inteligencia, hemos de responder los reproches de la apelante y no declarar desierto el recurso de apelación interpuesto como lo peticiona la contraria, ya que la crítica formulada resulta suficiente para abrir la competencia de este Tribunal de apelación.

5.- En líneas generales, la controversia radica en torno a determinar si

constituye un título hábil aquel que pretende ejecutar capital e intereses de un tributo, cuando se encuentra impugnado por la vía contencioso administrativa.

En primer término y haciendo un repaso de estas actuaciones, vemos que la Dirección General de Rentas promueve ejecución fiscal administrativa vinculada a la determinación de oficio dictada por la Dirección de Policía Fiscal el día 4/9/2020 bajo el rótulo IFD N° 588/2020, la que fue cuestionada mediante demanda contenciosa administrativa de manera previa a la ejecución fiscal, ante la Cámara Contencioso Administrativa de Tercera Nominación de la ciudad de Córdoba.

En este contexto, el Magistrado considera que la interposición de la demanda ante aquel Tribunal de Alzada no obsta a la ejecución judicial del tributo en virtud de encontrarse agotada la vía administrativa, ya que el procedimiento de determinación tributaria de oficio ha culminado con el dictado de la Resolución N° 1012/2020 que rechaza el recurso de reconsideración incoado por la demandada y ratifica la resolución N° 588/2020 que se ejecuta en las presentes.

6.-Entrando al análisis de la cuestión y al ponderar el marco normativo que la rige arribamos a la conclusión de que se debe acoger el recurso impetrado. En tal línea, le asiste razón al apelante en cuanto a que la actora no se encuentra ejecutando una resolución determinativa firme, ya que el título en que se basa la acción no resulta hábil por no reunir los requisitos exigidos por la ley a tales fines. En efecto, el art. 5 de la ley 9024 vigente al momento del libramiento del instrumento que motivó la demanda establece: *“Será título hábil para acreditar la*

*deuda de tributos determinados y/o multas aplicadas por autoridad administrativa, la copia de la resolución firme que determine la obligación y/o imposición de la sanción, certificada por el funcionario habilitado, con aclaración del cargo que desempeña”.*

Como se ve, la norma destaca la necesidad de firmeza de la resolución que determine la obligación como un requisito fundamental a los fines de la ejecución. En ese entendimiento, los actos firmes o consentidos son aquellos en los que ha operado el vencimiento de los plazos previstos para su impugnación, por lo que no pueden ser revisados en sede judicial. Asimismo, si bien el texto normativo refiere a “tributos determinados y/o multas” como también a la “obligación y/o imposición de la sanción”, la interpretación realizada por el juez en este sentido resulta a todas luces contraria a la letra de dicha norma. En efecto, el razonamiento sentencial resulta acorde al actual texto legal, modificado por la ley 10789 que prescribe: “*Será título hábil y suficiente para acreditar la deuda tributaria a los fines de su ejecución, la liquidación de deuda para juicio expedida por los funcionarios habilitados, que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, identificación del tributo o concepto, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del funcionario habilitado. Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados, recargos e intereses, la copia de la resolución definitiva y de última instancia dictada por autoridad administrativa que determine la obligación. En el caso de multas aplicadas por la autoridad tributaria, será título hábil, la copia de la resolución firme*

*que imponga la sanción. En ambos supuestos, las resoluciones deberán encontrarse certificadas por el funcionario habilitado. En caso de créditos fiscales verificados judicialmente, será título hábil la correspondiente resolución judicial*”, mas no corresponde analizar la creación del título con la ley posterior, máxime cuando la excepción ha fincado –precisamente- en la falta de firmeza de la determinación administrativa, lo que no podría alterarse por la legislación sobreviniente (arg. art. 7 CCC, similar en lo que nos ocupa al art. 3 Cód. Civil).

Conforme las consideraciones expuestas, exigiendo la normativa la “copia de la resolución firme que determine la obligación” a los fines de la ejecución, y encontrándose pendiente un pronunciamiento en sede contencioso administrativa -como ocurre en el caso-, podemos concluir que la vía no se encuentra expedita. Recordemos que el título ejecutivo solo es válido si resulta de un procedimiento regular y completo. Las etapas previas que son indispensables condicionan la legitimidad misma del título en tanto atañen a su exigibilidad, en su defecto, no hay obligación exigible. Así pues, para que exista un título expedito de cobro se requiere que la eventual etapa impugnativa previa se encuentre debidamente agotada, a fin de que se perfeccione y adquiera fuerza ejecutiva. Cuando existe una impugnación en trámite el título no resulta todavía exigible (Zavala de González Matilde, “*Doctrina Judicial Solución de casos 2*”, Alveroni Ediciones, año 1997).

Por otro lado, el ordenamiento de ejecución fiscal provincial establece que el cobro judicial de tributos se efectuará por la vía de juicio

ejecutivo regulado en el CPCC, con las modificaciones establecidas por dicha normativa y en el Código Tributario -ley N° 6006, T.O 2015 y sus modificatorias- para el caso de tributos legislados por éste último (art. 2). A su vez, la normativa establece que deben aplicarse en su integridad las disposiciones contenidas en la ley 9024 (que fija expresamente los requisitos del título base de la acción), por lo que las normas del Código Tributario Provincial a las que alude la sentencia, como así también las del CPCC solo son aplicables de manera supletoria, y en caso de conflicto el art. 10 (11) dispone que tiene prevalencia la ley de ejecución.

De esta manera, y en virtud de que a los fines de su ejecución el título en que se funda la acción no debe estar sujeto a discusión administrativa, corresponde acoger el recurso impetrado, y admitir la excepción de inhabilidad de título interpuesta por la demandada en relación al capital e intereses del tributo.

7.- En este estado, asimismo, adhiero y acompaño las consideraciones formuladas por el Sr. Vocal Dr. Jorge Miguel Flores en los Considerandos 3 y 4 de su voto.

8.- Las costas de la segunda instancia, por este recurso, deberán ser impuestas a la parte actora por el principio objetivo de la derrota (art. 130, C.P.C.). Para la regulación de honorarios de los profesionales intervinientes, se consideran las pautas del art. 39 CA, entre ellas la cuantía del asunto, el éxito obtenido y la eficacia de la defensa.

***A LA PRIMERA CUESTIÓN PLANTEADA, EL SR. VOCAL DR. JORGE MIGUEL FLORES DIJO:***

1.- La interpretación de la ley comienza por la ley misma, y no es

admisible que, so pretexto de realizar dicha tarea se le agreguen términos y se altere su contenido. En esa perspectiva, estimo que la decisión de primera instancia omite considerar el por entonces art. 140 del Código Tributario Provincial, en cuanto dispone que: “El cobro judicial de los tributos adeudados, total o parcialmente ... se hará por la vía de la ejecución fiscal establecida en la Ley N° 9024 y sus modificatorias, con las adecuaciones establecidas en el presente Código. A tal efecto servirá de título suficiente la liquidación de deuda expedida en la forma y condiciones establecidas en el artículo 5° de la citada Ley”. Es claro que el Código Tributario Provincial -aplicable entonces- cuenta con una redacción acorde a lo establecido por el sistema de emisión de un título hábil, con la remisión que hace a la norma de la Ley 9024 vigente a la fecha que refiere el presente caso. Así, por título hábil debe entenderse lo que surge del propio texto del art. 5 de la Ley 9024; lo que, por otra parte, ha quedado plasmado -ahora- por el legislador al modificar dicho precepto legal, reconociendo explícitamente que el término “firme” abarca tanto a la determinación tributaria como a la multa. Efectivamente, el actual artículo 5 de la Ley 9024 –modificado en su primer párrafo por la Ley 10.789, vigente a partir del año 2022- prescribe que *“Será título hábil y suficiente para acreditar la deuda tributaria a los fines de su ejecución, la liquidación de deuda para juicio expedida por los funcionarios habilitados que deberá consignar fecha, lugar de emisión, nombre del deudor, domicilio, identificación del bien -en caso de corresponder-, identificación del tributo o concepto, monto, períodos reclamados con sus respectivos vencimientos y firma del*

*funcionario habilitado. Será título hábil para acreditar la deuda de tributos determinados, recargos e intereses, la copia de la resolución definitiva y de última instancia dictada por autoridad administrativa que determine la obligación. En el caso de multas aplicadas por la autoridad tributaria, será título hábil, la copia de la resolución firme que imponga la sanción. En ambos supuestos, las resoluciones deberán encontrarse certificadas por el funcionario habilitado. En caso de créditos fiscales verificados judicialmente, será título hábil la correspondiente resolución judicial”.*

De tal suerte, la reciente modificación del texto legal viene a esclarecer sus términos dándole el contenido que se adecua a lo que el lenguaje jurídico confiere a los vocablos en disputa. Dicho en otras palabras, ha redefinido qué es título hábil (junto con otras tantas modificaciones); señalando que en relación a tributos e intereses, lo es la copia de la resolución definitiva y de última instancia (ya no dice firme), dictada por la autoridad administrativa. Para las multas, es título hábil la copia de la resolución firme que imponga la sanción (modificación al art. 5 de la Ley 9024). Esta modificación legislativa importa -como dice la apelante- un claro reconocimiento de la letra y sentido del anterior sistema normativo, cuya ponderación es primordial en materia hermenéutica. Así entonces, la presente ejecución fiscal se inicia en base a un acto administrativo que no se encuentra firme. Los elementos observados muestran que la ejecutada no solo impugnó oportunamente las resoluciones en sede administrativa, sino que oportunamente promovió la pertinente acción de plena jurisdicción ante la Cámara Contencioso Administrativo,

todo lo cual, además, es materia incontrovertida.

2.- Lo señalado se corresponde con la imposibilidad del Fisco de dar inicio a la ejecución fiscal de un acto no firme, ya que una interpretación contraria importaría (como afirma la recurrente) un irrazonable triple proceso sobre el mismo acto administrativo: el contencioso administrativo, la ejecución fiscal y la repetición tributaria. En ese andarivel, no resulta razonable sostener que la circunstancia de que un acto administrativo goce de presunción de legitimidad, pueda ejecutarse con independencia de su firmeza en la medida que no exista una norma clara y expresa que así lo exija. En rigor, la aplicación directa e irrestricta de los arts. 91 y 100 de la Ley 5350, el art. 127 del Código Tributario Provincial y art. 19 de la Ley 7182, por sobre lo dispuesto en el art. 5 y 10 (11) de la Ley 9024, no encuentra justificación jurídica ni legal suficiente. El art. 5 de la Ley 9024, debe aplicarse en primer orden, por ser la Ley de creación de juzgados civiles y comerciales en lo fiscal, por definir la competencia material de tales órganos jurisdiccionales, y por definir lo que es el título base de la acción ejecutiva fiscal. A su vez, por regular las Excepciones admisibles (como la inhabilidad de título cuando no concurren los requisitos del artículo 5° de esta Ley). Asimismo, la Ley 9024 dispone en el Título II relativo al Procedimiento de Ejecución Fiscal administrativa con control judicial que serán de aplicación supletoria para el procedimiento que se establece en ese Título, las disposiciones previstas en esta Ley y sus modificatorias, el Código Tributario y el Código de Procedimientos Civil y Comercial de la Provincia de Córdoba, en el orden indicado y prevalencia en caso de



conflicto a esta ley. Es decir, que la ley dispone que debe aplicarse el Título II de la Ley 9024 para el caso de Ejecuciones Fiscales administrativas con control judicial, como es el caso de la demandada. Supletoriamente el Código Tributario Provincial y el CPCC. Por lo que el orden de aplicación legal realizada en la sentencia, esto es, el Código Tributario Provincial, la Ley de procedimientos administrativos, la Ley 7182 no se acomoda a esa previsión normativa, desde que la regulación de un título hábil -y que en definitiva, habilita a oponer la excepción de inhabilidad prevista en la Ley- es el art. 5 de la 9024.

3.- Concerniente a las demás argumentaciones del sentenciante, cabe señalar que la normativa nacional a que alude el juez para reforzar su razonamiento no es equiparable a la situación local. En primer término, es menester señalar que a nivel nacional no existe el *solvet et repete*. Esta situación es suficiente para rechazar la comparación realizada entre ambos regímenes. En segundo lugar, a nivel nacional, el Tribunal Fiscal de la Nación es un órgano administrativo con facultades jurisdiccionales; es un Tribunal autárquico, independiente, imparcial y objetivo ante el cual se puede promover la revisión de actos administrativos de la AFIP. Ejerce funciones jurisdiccionales, y sus decisiones resultan materialmente judiciales en tanto es un órgano de justicia, imparcial e independiente de la administración, gozando de similares facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia del país en todo tipo de proceso que implique declaración de derechos, con las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia. Tal realidad no se

asemeja con lo que acontece en nuestra Provincia de Córdoba, siendo una muestra de ello la eliminación -hace algunos años- del Tribunal Fiscal de la Provincia, sustituido por el actual sistema de impugnación administrativa; esto es, un procedimiento administrativo ante funcionarios administrativos de la Dirección de Inteligencia Fiscal, que son juez y parte del proceso, en el que existe una marcada parcialidad, no existiendo independencia funcional ni económica. Sus decisiones, obviamente, son revisables por ante la Justicia Contencioso Administrativa. En síntesis, la realidad local y nacional no son equiparables, siendo por tanto de absoluto resguardo del debido proceso y del derecho de defensa de los contribuyentes, la posibilidad que tiene el administrado de solicitar ante la instancia judicial correspondiente (el fuero Contencioso Administrativo) la revisión de los actos administrativos dictados en ese marco.

4.- La argumentación del sentenciante en orden a que *“el Seguro de Caución que da cuenta la póliza fue contratado y se encuentra relacionado a otro proceso judicial que posee naturaleza y características diferentes a esta causa, con independencia que vincule a las mismas partes, o se relacione con la misma acreencia tributaria, que solo procura cumplir con el recaudo de admisibilidad de la demanda contenciosa administrativa”*, importa un fundamento inadmisibles en tanto se advierta lo absurdo que resulta que el Código Tributario Provincial establezca la posibilidad de impugnar actos administrativos no firmes, permitiéndole a los particulares no pagar las sumas que le son reclamadas, ofreciendo una garantía suficiente, y que -a su vez- paralelamente el fisco provincial pueda

iniciar un juicio de apremio para ejecutar el mismo acto no firme, que fue debidamente afianzado en cuanto a su contenido económico con una garantía acorde a las exigencias del legislador. Precisamente, la demandada sostiene en su defensa la irrazonabilidad de esa situación en tanto se permite sustituir el pago previo, y en caso de hacerse uso de dicha facultad legal igualmente se faculta al Fisco a ejecutar al contribuyente (ignorando además lo dispuesto en el art. 5 de la Ley 9024 en el texto entonces vigente). En este aspecto, cabe reparar que la reforma producida por la Ley 10.789 ha tenido directas implicancias en orden a analizar la debida aplicación de la normativa específica y la intención del legislador en el caso concreto. No solo ha reformulado el art. 5 de la Ley 9024 y otros aspectos procesales de las normas (como decía anteriormente), sino, en este punto, ha introducido la norma de transición del art. 22 que articula la totalidad de la normativa, donde se puede observar que lo expuesto por la Sentencia en relación a los distintos objetos procesales vinculados al fin del aseguramiento de la póliza de seguro de caución, admite lo contrario: *“Para aquellas demandas interpuestas en sede contencioso administrativa previo a la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal, a pedido de parte, podrá liberar las garantías que se hayan presentado a los fines de cumplimentar lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley N° 7182 y el artículo 160 de la Ley N° 6006”*. Es decir que si bien, no existía norma legal que impidiera vincular tal póliza de seguro con la causa de ejecución fiscal, no obstante la interpretación de la demandada se fundamenta en una lógica hoy indestructible. Es el propio legislador quien ha venido a poner claridad y regular la

vinculación aludida entre ambos tipos de causas.

5.- Del modo expuesto en los párrafos precedentes, adhiero a la solución que propone la Dra. Molina de Caminal en orden a la procedencia del recurso de apelación. Asimismo, comparto las demás consideraciones que efectúa en los restantes puntos de la apelación.

***A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, LA SRA. VOCAL, DRA. MARÍA ROSA MOLINA DE CAMINAL, DIJO:***

**Corresponde:**

1.- Acoger el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la Sentencia Número Sesenta y Nueve de fecha veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, declarando la inhabilidad del título, y en consecuencia, disponer el rechazo integral de la demanda. En razón de lo resuelto en esta Sede, dejar sin efecto la condena en costas y honorarios regulados en primera instancia.

2.- Imponer las costas de primera instancia y las del recurso de apelación a la actora vencida (art. 130 CPC).

3.- Fijar los honorarios por los trabajos efectuados en la Alzada por el Dr. Héctor Eduardo Villegas en el 38 % del punto medio de la escala del art. 36 de la ley 9459, sin perjuicio del mínimo legal de ocho (8) jus en su valor actual en que se fijan de modo provisorio los estipendios, esto es, la suma de Pesos Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Cuarenta con Sesenta y Cuatro Centavos (\$34.440,64), todos con más el IVA que correspondiere por su situación de revista (arts. 28, 36, 39, 40 y concs. CA).

***A LA SEGUNDA CUESTIÓN PLANTEADA, EL SR. VOCAL DR. JORGE MIGUEL FLORES DIJO:***

**Corresponde:**

1.- Acoger el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la Sentencia Número Sesenta y Nueve de fecha veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, declarando la inhabilidad del título, y en consecuencia, disponer el rechazo integral de la demanda. En razón de lo resuelto en esta Sede, dejar sin efecto la condena en costas y honorarios regulados en primera instancia.

2.- Imponer las costas de primera instancia y las del recurso de apelación a la actora vencida (art. 130 CPC).

3.- Fijar los honorarios por los trabajos efectuados en la Alzada por el Dr. Héctor Eduardo Villegas en el 38 % del punto medio de la escala del art. 36 de la ley 9459, sin perjuicio del mínimo legal de ocho (8) jus en su valor actual en que se fijan de modo provisorio los estipendios, esto es, la suma de Pesos Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Cuarenta con Sesenta y Cuatro Centavos (\$34.440,64), todos con más el IVA que correspondiere por su situación de revista (arts. 28, 36, 39, 40 y concs. CA).

Por ello, lo dispuesto por el art. 382 del CPC y el certificado del día 12/08/2022,

***SE RESUELVE:***

1.- Acoger el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la Sentencia Número Sesenta y Nueve de fecha veintiséis de noviembre de dos mil veintiuno, declarando la inhabilidad del título, y en consecuencia, disponer el rechazo integral de la demanda. En razón de lo resuelto en esta Sede, dejar sin efecto la condena en costas y honorarios regulados en primera instancia.

2.- Imponer las costas de primera instancia y las del recurso de apelación a la actora vencida (art. 130 CPC).

3.- Fijar los honorarios por los trabajos efectuados en la Alzada por el Dr. Héctor Eduardo Villegas en el 38 % del punto medio de la escala del art. 36 de la ley 9459, sin perjuicio del mínimo legal de ocho (8) jus en su valor actual en que se fijan de modo provisorio los estipendios, esto es, la suma de Pesos Treinta y Cuatro Mil Cuatrocientos Cuarenta con Sesenta y Cuatro Centavos (\$34.440,64), todos con más el IVA que correspondiere por su situación de revista (arts. 28, 36, 39, 40 y conchs. CA).

***Protocolícese, notifíquese de oficio y bajen.-***

Texto Firmado digitalmente por:

**MOLINA Maria Rosa**

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2022.08.12

**FLORES Jorge Miguel**

VOCAL DE CAMARA

Fecha: 2022.08.12