

Buenos Aires, 6 de noviembre de 2007.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Fisco Nacional Dirección General Impositiva c/ Llámenos S.A.", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que el recurso extraordinario, cuya denegación origina la queja, no se dirige contra una sentencia definitiva o equiparable a tal (art. 14 de ley 48).

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal subrogante, se desestima la queja. Reintégrese el depósito de fs. 1 por no corresponder (art. 13, inc. j, de la ley 23.898 y sus modif.). Notifíquese y, oportunamente, archívese, previa devolución de los autos principales. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO (en disidencia) - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA (en disidencia) - E. RAUL ZAFFARONI (en disidencia) - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISI -//-

-//-DENCIA DE LA SEÑORA VICEPRESIDENTA DOCTORA DOÑA ELENA I. HIGHTON de NOLASCO Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS MAQUEDA

Considerando:

Que este Tribunal comparte los fundamentos y conclusiones expuestos por el señor Procurador Fiscal en su dictamen de fs. 43/44, al que cabe remitirse por razones de brevedad.

Por ello, se declara parcialmente procedente el recurso extraordinario deducido, con el alcance fijado en el punto V del mencionado dictamen, y se confirma la sentencia recurrida, con costas. ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - JUAN CARLOS MAQUEDA.
ES COPIA

DISI -//-

-//-DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON E. RAÚL ZAFFARONI

Considerando:

1°) Que el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 7 rechazó las excepciones opuestas por la demandada y, en consecuencia, mandó llevar adelante la ejecución promovida por el ente recaudador con el objeto de obtener el cobro de la suma de \$ 134.709,11, con más sus intereses legales y costas.

2°) Que contra dicho pronunciamiento la demandada dedujo el recurso extraordinario de fs. 75/83 cuya denegatoria a fs. 94 diera origen a la presente queja. La recurrente aduce la arbitrariedad de la decisión por entender —tal como lo había expresado en oportunidad de oponer sus excepciones— que la actora había aceptado pacíficamente durante sesenta (60) meses el pago de las cuotas del Plan de Facilidades de Pago al cual había incorporado los conceptos reclamados, y por una contingencia relativa a la cancelación de la cuota N° 27 que, conforme se desprende del oportuno ofrecimiento de prueba para la demostración de su aserto, no le resulta imputable, se la condena al pago de una suma que podría significar la quiebra de la empresa.

En consecuencia, sostiene que el fallo es violatorio de los arts. 17, 18, 19, 33 y concordantes de la Constitución Nacional, en tanto afectan su derecho de propiedad y de defensa en juicio y debido proceso.

3°) Que si bien, conforme a conocida jurisprudencia, las decisiones recaídas en juicios ejecutivos y de apremio no constituyen, en principio, la sentencia definitiva a la que alude el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 311:1724), este Tribunal ha establecido que cabe hacer excepción a dicho principio cuando de las constancias de la causa resulta mani-

fiesta la inexistencia de deuda exigible (en el mismo sentido, Fallos: 278:346; 294:420; 298:626; 302:861; 312:178; 316:2153; 318:646; 323:816; 324:2009 y 325:1008; entre otros pronunciamientos), sin necesidad de adentrarse en mayores demostraciones (confr. causa D.461.XXII, "Dirección General Impositiva"; Fallos: 317:1400), pues lo contrario importaría privilegiar un excesivo rigor formal con grave menoscabo de garantías constitucionales (Fallos: 278:346; 298:626; 302:861; 312:178; 318:1151, entre otros).

4°) Que, en efecto, el principio jurisprudencial antes mencionado no puede llevarse hasta el extremo de convertirse en un impedimento para la valoración de grados extremos de arbitrariedad por parte de esta Corte, cuando comprometen principios constitucionales y la propia imagen del Estado Nacional. Ello es así pues este Tribunal, en causa judicial concreta llegada a sus estrados por las vías pertinentes, inviste el poder supremo de resguardar la Constitución, poder que no puede ser enervado por lo dispuesto en la ley ritual (Fallos: 300:1102).

Por lo tanto, el remedio intentado cabe ser considerado cuando se halla en tela de juicio alguno de los presupuestos esenciales de la vía ejecutiva, como es la exigibilidad de la deuda (Fallos: 295:338).

5°) Que por otra parte, los agravios de la recurrente suscitan cuestión federal bastante para su examen por la vía elegida, toda vez que lo resuelto admite revisión en supuestos excepcionales cuando se omite ponderar argumentos conducentes para la correcta solución del pleito e importa la aplicación mecánica de una norma legal (conf. Fallos: 318:1151); máxime que en la especie se plantea la posibilidad de que la recurrente deba pagar dos veces por la misma deuda, más allá de la distinta categorización conceptual que sucesivamente se

le ha otorgado a ésta en sede administrativa.

6°) Que, por lo demás, desde el precedente "Collillo", (Fallos: 238:550), esta Corte ha sostenido reiteradamente que los jueces no pueden renunciar a la verdad jurídica objetiva por consideraciones meramente formales. Por ende, no cabe duda que el Tribunal siempre debe determinar la verdad sustancial por encima de los excesos rituales, ya que el logro de la justicia requiere que sea entendida como lo que es, es decir una virtud al servicio de la verdad (en igual sentido, Fallos: 280:228 y otros).

7°) Que de las constancias glosadas a la causa se desprende en modo palmario que la firma ejecutada presentó ante el organismo recaudador el acogimiento al Plan de Facilidades de Pago dispuesto por el decreto 493/95 y concordantes, solicitando su total cancelación en 60 (sesenta) cuotas consecutivas; extremo que dice haber cumplimentado.

En efecto, la parte ejecutada ha adjuntado comprobantes de pago por la totalidad de las cuotas del Plan de Facilidades de Pago del decreto 493/95.

Por lo demás, cabe señalar que si bien la actora reclama las sumas resultantes de haberse decretado la caducidad de ese régimen, lo cierto es que, existiendo en la especie una relación de causalidad adecuada, debe inferirse una cabal correspondencia entre ambos conceptos, extremo éste que no puede permanecer ajeno al ámbito de tratamiento por parte de este Tribunal.

8°) Que la propia AFIP - DGI no ha desconocido ni negado la autenticidad de todas las constancias de pago presentadas en autos, en los términos del art. 356, inc. 1°, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, sino que se ha limitado a señalar que las mismas no resultan suficientes a

efectos de excepcionar, en virtud de haberse decretado la caducidad del referido Plan de Facilidades de Pago, debido a la falta de cancelación de la cuota N° 27.

9°) Que en tales condiciones, la referida circunstancia debe ser interpretada de modo razonable, y sin que genere perjuicios económicos injustificados en cabeza de la ejecutada, que indudablemente se le ocasionarían de aceptarse la tesis fiscal, pues debería abonar, en virtud de un mero rigorismo de tipo formal, *ya que se desprende las constancias acompañadas que la cuota cuestionada ha sido finalmente cancelada con sus respectivos intereses resarcitorios*, nuevos intereses derivados de un capital que siempre estuvo en poder del organismo recaudador.

Prescindir por completo de toda valoración a su respecto importaría, sin más, una indudable falta de acatamiento al espíritu de la ley, máxime cuando en la especie no se observa perjuicio fiscal alguno.

10) Que en efecto, las normas específicas que rigen la cuestión deben ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, atento a las excepcionales particularidades de esta causa, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146; 302:813. Ello así, pues si bien es cierto que la primera exigencia de cualquier método hermenéutico en la interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador, también lo es, y desde el plano normativo, la de estimar que uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la inteligencia de una norma y su congruencia con el resto del sistema a que está engarzada, es

la consideración de sus consecuencias (Fallos: 234:482; 295:1001).

11) Que, si bien la demandante tiene la facultad de observar los incumplimientos con posterioridad, esta atribución razonable no puede convertirse en un artilugio legal mediante el cual se siguen percibiendo sin observación alguna las 33 cuotas restantes para luego reclamar la totalidad de lo adeudado y pretender que la demandada reclame la devolución de lo pagado por vía ordinaria. No sería éste el caso si la irregularidad en la cuota 27 hubiese sido oculta o disimulada, pero en el supuesto de autos, de haber existido sería bien manifiesta y notoria, conforme surge de la correspondiente documentación acompañada a estos autos.

12) Que, en tal sentido, el Fisco debe gozar de todos los privilegios necesarios y convenientes para percibir lo que corresponda, pero esos mismos privilegios no pueden en ningún caso emplearse para reclamar lo que se ha pagado y, menos aún, para continuar durante largo tiempo percibiendo el pago y luego reclamar la totalidad de lo adeudado. El grado de irrazonabilidad de este procedimiento no puede ser cubierto con ningún argumento formal, porque el cobro doble de la deuda es manifiestamente irracional y el principio republicano (art. 1° de la Constitución Nacional) prohíbe la irracionalidad de los actos de gobierno.

13) Que no se trata de cualquier acto de gobierno, sino nada menos que de la percepción de los tributos por el Fisco, materia que, con la Carta Magna, está vinculada a los remotos orígenes del constitucionalismo y que ha sido objeto de discusiones —y de las más reñidas— en nuestras asambleas constituyentes. Es deber de esta Corte, por ende, dada su específica función constitucional, velar muy especialmente por las garantías de los ciudadanos en esta materia.

14) Que las formas jurídicas tienen por objeto la realización del derecho material y éste se agota en el caso con la percepción de la deuda reclamada. Lo que el derecho material exige es que el contribuyente pague sus deudas al Fisco y cuando éste ha pagado y el Fisco ha aceptado los pagos no puede pretender cobrar nuevamente, pues eso no lo autoriza el derecho de fondo y no puede servir de pretexto para ello que el Fisco se considere perjudicado por los intereses de tres o cuatro días de la sexagésima parte de la deuda, cuando ha percibido la totalidad de la suma sin reclamar ni hacer uso, en tiempo oportuno, de la facultad de cancelar el convenio.

15) Que cualquiera haya sido la irregularidad en el pago de la cuota 27, lo que surge de la documentación y de lo admitido por la propia demandante es que si el Fisco hubiese sufrido algún perjuicio —*extremo que tampoco se encuentra verificado*—, éste sería ínfimo en relación a la suma adeudada y pagada, de modo que sería absolutamente irracional el reclamo de la totalidad de la suma frente al perjuicio de intereses de días de una cuota que representa la sexagésima parte de la deuda, especialmente cuando se han seguido percibiendo las 33 cuotas restantes sin objeción alguna. No es posible que por un eventual perjuicio de \$ 100 o menos se reclame el pago de \$ 134.709 por un concepto que ya se ha cobrado.

16) Que desde cualquier metodología jurídica el reclamo del doble pago, invocando el valor absoluto de principios jurisprudenciales sostenidos por esta Corte y que en general son racionales, resulta contrario a un sano entendimiento del derecho. Tomar la letra de la ley y sostener en base a ella el *dura lex sed lex o el fiat justitia, pereat mundus*, cuando es poco dudoso que eso sea *justitia*, se respondía otrora con el *summum jus summa injuria* o el *summum jus*

summast malitia y era posible seguir con la contraposición de máximas y acabar reduciendo el derecho a un *art pour l'art* poco edificante y escasamente compatible con un estado constitucional de derecho.

17) Que no se trata de perderse en discusiones de pasados siglos para reconocer que ningún acto de gobierno debe estar reñido con la racionalidad republicana y menos aún con los principios éticos a que deben atenerse los poderes del Estado en esa forma de gobierno. Si bien es deber jurídico del contribuyente pagar sus impuestos y también es deber jurídico del Fisco percibirlos y exigir su cobro, nunca puede ser deber jurídico del Fisco cobrar lo pagado, cuando sabe que se ha pagado y así lo reconoce, porque el Estado constitucional no puede actuar en forma contraria a la ética republicana. A ningún ciudadano se le podría explicar lo contrario razonablemente y convencerlo de que es correcto cobrar una deuda pagada.

18) Que no hay tecnicismo que pueda neutralizar la naturaleza inmoral de la exigencia de pagar lo pagado. La imputación que haya hecho el Fisco respecto de las sumas recibidas (la totalidad de las cuotas del convenio, o sea, la totalidad de lo adeudado) no puede pretender ignorar que la causa de esa percepción era la deuda impositiva y, por ende, no puede reclamarle lo que le ha pagado ni pretender que se le solicite la devolución por otra vía, valiéndose de la ejecutoriedad de un título que aparece viciado en su causa, nada menos que porque se ha percibido la totalidad de las sumas adeudadas.

19) Que, por otra parte, una regla fundamental de interpretación de todos los convenios es la buena fe. Quien incurre en una irregularidad en el pago de una cuota de un Plan de Facilidades de Pago (en este caso la 27) y la repara

como mejor puede, especialmente si ha sido sin culpa de su parte, lo que no corresponde discutir aquí sino en el reclamo que pueda hacérsele en caso que se considere que se ha sufrido el ínfimo daño que puede surgir de eso, procede de buena fe pagando las restantes 33 cuotas puntualmente y, por supuesto, supone la buena fe del acreedor que las percibe sin objeción alguna. Pero no procede de buena fe quien, conociendo la supuesta irregularidad y debiendo sentirse perjudicado si en realidad lo fue, acepta sin observación los pagos durante 33 meses y luego en razón de ese supuesto ínfimo perjuicio reclama que se le pague nuevamente lo ya pagado y recibido a lo largo de cinco años.

20) Que no corresponde invalidar las atribuciones conferidas por el decreto 493/95 ni declarar su inconstitucionalidad, en primer lugar porque no ha sido impetrada y, fundamentalmente, porque se trata de una norma que prima facie no es irracional, dado que si el Fisco concede por convenio la facilidad de cancelar la deuda en cuotas, es en principio correcto que tenga la posibilidad de rescindir el convenio cuando se incumple por parte del deudor y proceder a la ejecución. Pero esta norma, como cualquiera dentro del vigente derecho positivo nacional, debe entenderse que habilita un poder que necesariamente debe ser ejercido en forma racional y de buena fe.

Por ende, el rechazo fiscal debe realizarse en tiempo oportuno con el fin de evitar que el contribuyente continúe abonando las cuotas de un régimen de moratoria que la AFIP - DGI manifiesta no haber aceptado, a efectos de garantizar una ejemplar seguridad jurídica en la relación Fisco - contribuyente.

Y de ello no cabe menos que concluir que la operatoria seguida por la recurrente respecto a la cabal cancela-

ción de la cuota N° 27 del referido Plan de Facilidades de Pago goza de plenos efectos jurídicos por no haber sido oportunamente impugnada por la autoridad de aplicación, máxime cuando ésta se encontraba debidamente notificada de la misma, recibió el dinero correspondiente a dicha cuota y continuó recibiendo el pago de las restantes cuotas acordadas sin objeción alguna hasta agotar los pagos del plan acordado y sin ningún vicio oculto o disimulado a lo largo de su cumplimiento.

21) Que el Estado no puede ejecutar un título, por ejecutorio que sea, cuando el mismo es carente de causa, por no constituir una finalidad buscada o querida por la ley. Es inadmisibles que un Estado republicano cobre compulsivamente un tributo que sabe que se le ha pagado y que lo admite. Los principios procesales de sana jurisprudencia sentados por esta Corte nunca pueden ser manipulados en forma que prácticamente abran las puertas a un comportamiento que se aproxima demasiado a una exacción, comprometiendo el derecho de propiedad de los contribuyentes por la vía de inmovilizarle indebidamente parte de su patrimonio con cobros dobles, lo que incluso puede comprometer su evolución, en momentos en que es indispensable impulsar el aumento de las fuentes de trabajo y de la producción.

22) Que tampoco puede interpretarse un convenio de pago en 60 cuotas entendiéndose que si se produce una irregularidad no oculta en la cuota N° 27 se pueden percibir las 33 cuotas restantes sin objeción y luego reclamar el pago de la totalidad de lo adeudado, porque se trataría de un contrato inmoral y tales actos jurídicos, por expresa disposición legal, serían nulos. Los contratos rigen entre las partes como la ley misma, según el principio de soberanía de la voluntad en los contratos, pero es claro que una demanda de Shylock no

hubiese sido admitida en nuestro derecho positivo.

23) Que la única interpretación jurídica que podría admitir esta pretensión y el doble pago sería menos que exe-gética y sobre el mero plano de leyes inferiores a las de nivel constitucional, o sea, en el mejor de los casos, conforme a normas propias de un estado legal de derecho, prescindiendo del marco constitucional republicano. Dado que nuestra Constitución nos impone un Estado constitucional de derecho, esta metodología interpretativa no es viable.

24) Que se requiere un análisis dogmático del caso y, desde esta perspectiva, tanto la racionalidad que impone al Fisco Nacional (Estado) el art. 1° de la Constitución Nacional, como los principios generales que rigen la materia contractual y que si bien son modificados mantienen su plena vigencia también en el caso como marco para todo acuerdo de voluntades, exigen descalificar la pretensión, debido al contenido inmoral de la misma.

25) Que, por otra parte, toda interpretación dogmática debe tener en cuenta el elemento teleológico de la norma que, en este caso, no puede ser otro que el cobro de lo adeudado y la facilitación de las exigencias legales del Fisco Nacional y la reparación de cualquier daño que éste pudiera sufrir con conductas remisas.

26) Que no actuaría en interés del Fisco esta Corte, es decir, que lo haría en forma contraria al elemento teleológico de la norma, si permitiese el doble cobro de una deuda en virtud de la interpretación irrazonable de un convenio, pues desalentaría a cualquier contribuyente a celebrar convenios de pago, ante el riesgo de que éstos sean luego interpretados con semejante criterio y terminasen convirtiéndose, conforme se ha señalado *supra*, en un artilugio legal que, aplicado directamente sobre un concepto carente de causa,

llevaría al doble pago de lo reclamado. Esto sería contrario al objetivo legal de percepción de las deudas fiscales del modo que sea más expeditivo y eficaz para el Fisco Nacional.

27) Que admitir lo contrario y hacer lugar a la presente ejecución fiscal en virtud de los argumentos ensayados por la representación fiscal implicaría, en consecuencia, configurar un exceso de rigor formal, es decir, un predominio exagerado de las formalidades, incompatible con los principios que deben ceñir la correcta aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, siempre teniendo en consideración que puede ser tildado de arbitrario el pronunciamiento que prescinde de la verdad jurídica objetiva (Fallos: 317:826).

A lo que habrá que sumarle que los objetivos propuestos por el citado Plan de Facilidades de Pago, en relación a la demandada, fueron ya cumplidos, esto es, la regularización impositiva de la contribuyente morosa, siendo que del comportamiento observado durante todo el mentado régimen surge la evidente intención de cumplir en su totalidad con las obligaciones fiscales asumidas.

28) Que por lo demás, tampoco debe perderse de vista que esta Corte ha dicho inveteradamente en relación a la interpretación de normas tributarias que debe atenderse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia (Fallos: 315:1284).

Como así también, en el mismo sentido, que si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente

impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero generador de intereses y actualización sobre deudas inexistentes, como sucede en la especie, ello importa una indudable distorsión de las bases éticas del derecho de recaudar ("Repartidores de Kerosene", dictamen del Procurador Fiscal del 28 de mayo de 1984, Fallos: 306:1970).

29) Que en efecto, no se trata en el caso de desconocer las palabras de la ley, sino de dar preeminencia a sus fines, al conjunto armónico del ordenamiento jurídico, y a los principios fundamentales del derecho en el grado y jerarquía en que estos son valorados por el todo normativo, cuando la inteligencia de un precepto, basada exclusivamente en la literalidad de uno de sus textos conduzca a resultados concretos que no armonicen con los principios axiológicos enunciados precedentemente, arribe a conclusiones reñidas con las circunstancias singulares del caso o a consecuencias concretas notoriamente disvaliosas. De lo contrario, aplicar la ley se convertiría en una tarea mecánica incompatible con la naturaleza misma del derecho y con la función específica de los magistrados que les exige siempre conjugar los principios contenidos en la ley con los elementos fácticos del caso, pues el consciente desconocimiento de unos u otros no se compadece con la misión de administrar justicia (doctrina de Fallos: 302:1284; 234:482 y sus citas).

30) Que, por lo tanto, cabe concluir que la operatoria de pago desarrollada por la ejecutada deviene eficaz a efectos de satisfacer el concepto reclamado en estos obrados y resulta suficiente para oponerse al progreso de la acción fiscal, por lo que los títulos ejecutivos glosados a fs. 1/2 resultan inexigibles para ejecutar las acreencias reclamadas por la actora.

Por ello, y oído el señor Procurador Fiscal subrogante,

se declara procedente el recurso extraordinario y se deja sin efecto la sentencia apelada, debiendo volver los autos al juzgado de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado. Con costas. Notifíquese y remítase. E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Recurso de hecho interpuesto por **Llámenos S.A.**, representada por la Dra. **Beatriz C. Iommi**
Tribunal de origen: **Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Federal N° 7**