



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 6 de agosto de 2020. -

Vistos los autos: "Bunge Argentina SA c/ DGA s/ recurso directo de organismo externo".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente examinadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que corresponde remitirse por motivos de brevedad.

Que el juez Lorenzetti suscribe la presente en la localidad de Rafaela, Provincia de Santa Fe, y el juez Rosatti lo hace en la localidad de Santa Fe, provincia homónima, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales.

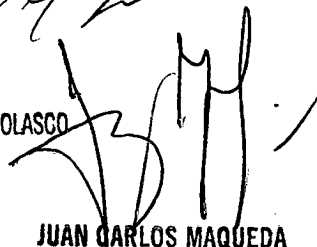
Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada. Con costas.

-//-

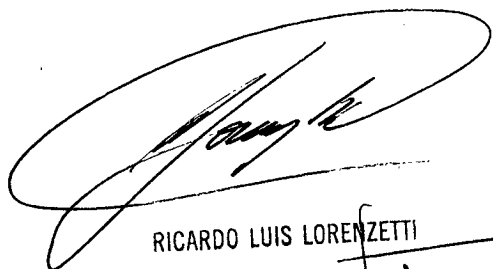
-//-Notifíquese y devuélvase.



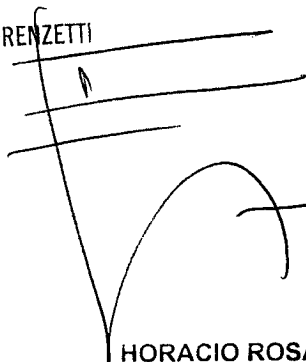
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



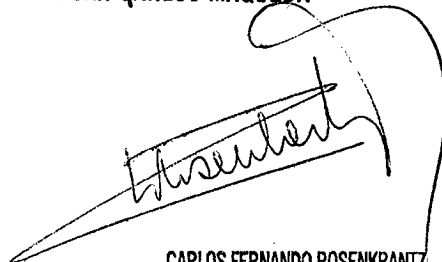
JUAN CARLOS MAQUEDA



RICARDO LUIS LORENZETTI



HORACIO ROSATTI



CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Recurso extraordinario interpuesto por la **Dirección General de Aduanas**, representada por la **Dra. María Laura Barrueco**, con el patrocinio letrado de los **Dres. Ariel Ricardo Nassif y Cecilia Silvana De Cicco**.

Traslado contestado por **Bunge Argentina SA -actora-**, representada y patrocinada por el **Dr. Juan Manuel Soria**.

Tribunal de origen: **Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.

*Procuración General de la Nación*

S u p r e m a      C o r t e :

- I -

A fs. 364, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal tuvo por condonados los intereses resarcitorios reclamados a la actora en la resolución (AD ROSA 147/12), por aplicación de lo dispuesto en el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260.

- II -

Disconforme, la demandada interpuso el recurso extraordinario de fs. 365/381, concedido a fs. 410 en cuanto se ha puesto en tela de juicio la validez e inteligencia de normas federales, y denegado en lo atinente a la arbitrariedad endilgada al pronunciamiento.

Indicó que, para obtener la condonación prevista en el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260, se requiere el cumplimiento de dos requisitos que en esta causa no se han reunido: a) que el capital se encuentre cancelado y, b) la renuncia a la acción de repetición.

Respecto del primer requisito, puntualizó que tanto el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 cuanto el art. 20 de la resolución general (AFIP) 3.920 hacen referencia al "capital cancelado" u "obligaciones (comprendidas en el art. 2° de esa resolución general) canceladas" con anterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley.

Agregó que la recurrente no sólo pagó bajo protesto el capital de los cargos aduaneros que dio origen a los intereses resarcitorios aquí cuestionados, sin conformar ni

admitir la validez de la deuda por dichos cargos, sino que además instó con posterioridad el procedimiento para su repetición, el cual aún no ha concluido.

Aseveró que era necesario que actora -conjuntamente con el pago- hiciera un reconocimiento expreso de la obligación en los términos del art. 733 del Código Civil y Comercial (CCyC), lo que representa un verdadero acto jurídico, ya que tiene como fin inmediato, en los términos del art. 259 del CCyC, extinguir una situación jurídica que, de no hacerse, implicaría la posibilidad de repetir la suma pagada, que es exactamente lo que la ley 27.260 busca evitar para tornar operativos sus beneficios.

En tales condiciones, negó que pueda considerarse que el capital fue cancelado por la actora en los términos requeridos por la ley 27.260 y, por consiguiente, no procede la condonación solicitada.

En lo atinente al segundo requisito, afirmó que la ley 27.260 exige desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición (cfr. art. 53), circunstancia que lleva a interpretar que el *"capital cancelado para la ley 27.260"* es *"obligación de dar suma de dinero cancelada, cuyo derecho de repetición haya sido objeto de renuncia"*.

Dijo que la citada ley establece una especie de premio únicamente para el buen contribuyente (quien pagó y renunció a la repetición) y no para quien pagó y posteriormente intenta su repetición. Entenderlo de otra manera, añadió, resulta contrario al principio de razonabilidad, ya que en nada se beneficia la comunidad al condonar los intereses de una deuda que se encuentra en debate.

*Procuración General de la Nación*

Por ello solicitó que, mediante un estudio que no se circunscriba sólo a la letra de la ley sino que abarque los principios que orbitan la ley 27.260, se reconozca que dicho régimen tuvo en mira condonar los intereses resarcitorios únicamente a aquellos contribuyentes que cancelaron sus obligaciones antes de la fecha allí fijada o bien a aquellos otros que procedieron a regularizar sus deudas en discusión a cambio de un beneficio que se traduce en un pago potencialmente menor como consecuencia de la dispensa concedida.

- III -

A mi modo de ver, el remedio federal es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio el alcance e interpretación de preceptos federales (leyes 22.415 y 27.260, sus normas reglamentarias y modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3, de la ley 48).

Destaco que el recurso ha sido concedido únicamente en lo atinente al alcance e interpretación de normas federales, y rechazado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada (ver fs. 410, pto. 1º), sin que se haya deducido la pertinente queja, razón por la cual la apelación extraordinaria se halla circunscrita al examen de esa causal (Fallos: 319:288, entre otros).

- IV -

Liminarmente, estimo necesario dejar en claro que se encuentra fuera de controversia que:

- a) La actora abonó las liquidaciones suplementarias de derechos de exportación practicadas por la Dirección General de Aduanas e identificadas como cargos 395/08 y 396/08 con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 27.260 (cfr. resolución AD ROSA 147/2012, fs. 7/10, en especial fs. 8 vta.).
- b) Con posterioridad a dicho pago, inició el reclamo de repetición para obtener que se le devuelva lo abonado (cfr. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 299 vta., tercer párrafo).
- c) Por otra parte, la Dirección General de Aduanas -con fundamento en los arts. 794, 795 y 796 del Código Aduanero- intimó el pago de los *"...intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación del capital"* (cfr. art. 2° de la resolución AD ROSA 147/2012, fs. 10).
- d) Contra este último acto, la actora interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, ante la sentencia desfavorable a su pedido de condonación de los intereses, recurrió ante la Cámara *a quo*.

- V -

Pienso que un orden lógico impone examinar, en primer lugar, si el protesto realizado al momento del pago de los derechos de exportación y el posterior reclamo de repetición de lo abonado, actos que la actora efectuó antes de la entrada en vigencia de la ley 27.260, impiden considerar que ha "cancelado" su deuda en los términos exigidos por el art. 56, quinto

### *Procuración General de la Nación*

párrafo, de la ley 27.260 y por el art. 20 de la resolución general (AFIP) 3.920.

A tal fin, cabe recordar que el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 establece: *"También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley"*.

Al reglamentar este precepto, el art. 20 de la resolución general (AFIP) 3.920 determina: *"Los beneficios establecidos en el quinto párrafo del Artículo 56 de la Ley N° 27.260, resultan procedentes respecto de las obligaciones comprendidas en el Artículo 2° de esta resolución general, canceladas hasta el día anterior al de entrada en vigencia de la citada ley"*.

Sentado ello, el art. 787, inc. a), del Código Aduanero especifica que, en las condiciones allí previstas, la obligación tributaria aduanera se extingue por el "pago de lo debido" y art. 792 agrega que el pago no extingue la obligación tributaria aduanera cuando su importe fuere *"inferior al debido"*.

Sobre la base de estos preceptos, advierto que la demandada no ha alegado, ni mucho menos demostrado, que el pago realizado por el actor haya sido inferior al debido.

Por el contrario, en la resolución (AD ROSA) 147/12 - acto administrativo que goza de presunción de legitimidad (cfr. art. 12 de la ley 19.549, de aplicación supletoria en virtud de lo dispuesto en el art. 1.017 del Código Aduanero)- la Aduana señaló que *"...la recurrente efectuó una presentación en la que manifestó que pretendía abonar los Cargos 395/08 y 396/08"*



relativos a las diferencias de Derechos de Exportación liquidados, pero mantenía la impugnación en curso respecto de los intereses resarcitorios que integraban la pretensión fiscal y solicitaba su eximición. Que, como consecuencia de lo anterior, se generaron las Liquidaciones 11052LMAN036980X y 11052LMAN036981J, mediante las cuales se tuvo por abonado el capital reclamado" (cfr. fs. 8, primer y segundo párrafo. Este subrayado, al igual que los siguientes, me pertenecen).

Por tal motivo, en dicho acto administrativo se declaró abstracto el reclamo por los tributos adeudados "...toda vez que la firma BUNGE ARGENTINA S.A. voluntariamente ha oblado el monto originario de los cargos aquí impugnados" y se intimó el pago de los "...intereses devengados hasta la fecha de la efectiva cancelación del capital" (cfr. fs. 9 vta., segundo y cuarto párrafo).

Frente a tales afirmaciones, entiendo que ni el protesto realizado por la actora al momento del pago ni el posterior reclamo de repetición poseen entidad para privar a dicho pago de su carácter extintivo de la obligación (cfr. art. 787, inc. a., del Código Aduanero) o aptitud para desconocerle su atribución de cancelar el capital adeudado en las condiciones exigidas por el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 y del art. 20 de la resolución general (AFIP) 3.920.

Ello es así pues, como ha sostenido inveteradamente V.E., cuando una ley es clara y no exige mayor esfuerzo interpretativo, no cabe sino su directa aplicación (Fallos: 320:2145, cons. 6° y su cita), y que es adecuado dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje

### *Procuración General de la Nación*

común (Fallos: 302:429), o bien en el sentido más obvio del entendimiento común (Fallos: 320:2649).

Bajo el prisma de estas consolidadas pautas hermenéuticas, es claro para mí que el requisito de "capital cancelado" previsto en el art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 se encuentra satisfecho con el "pago de lo debido" estipulado en el art. 787, inc. a), del Código Aduanero, sin que corresponda exigirle al contribuyente -como lo pretende la demandada con fundamento en el art. 733 del CCyC- una manifestación de voluntad dirigida a admitir que se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación.

Esta último requisito no surge ni del art. 56, quinto párrafo, de la ley 27.260 ni del art. 787, inc. a), del Código Aduanero y tampoco se compadece con la mecánica general del procedimiento tributario y aduanero, en la cual, frente al pago indebido, el contribuyente conserva las acciones para proceder a su posterior repetición (cfr. art. 81, ley 11.683 y art. 1.068 de la ley 22.415).

- VI -

Despejado lo anterior, y en lo atinente ahora al requisito de "desistir y renunciar a toda acción y derecho, incluso el de repetición", adelanto que, en mi razonamiento, dicha exigencia se encuentra establecida únicamente para gozar de los beneficios previstos para las obligaciones que se regularizan dentro de las modalidades previstas en el título II de la ley 27.260, pero no para la condonación de los intereses resarcitorios de obligaciones ya canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley.

En efecto, el libro II de la ley 27.260 creó un "Régimen de sinceramiento fiscal" que constaba de dos títulos denominados, respectivamente: "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" y "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras".

En este segundo título, su art. 52 establece: "Los contribuyentes y responsables de los tributos y de los recursos de la seguridad social cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos podrán acogerse por las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016, inclusive, o infracciones cometidas relacionadas con dichas obligaciones, con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema de obras sociales y las cuotas con destino al régimen de riesgos del trabajo, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones que se establece por el presente Título".

A continuación, su art. 53 aclara: "Quedan incluidas en lo dispuesto en el artículo anterior aquellas obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa o sean objeto de un procedimiento administrativo o judicial a la fecha de publicación de la presente ley en el Boletín Oficial, en tanto el demandado se allane incondicionalmente por las obligaciones regularizadas y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos"

### *Procuración General de la Nación*

La lectura de ambos preceptos permite colegir, sin hesitación, que el desistimiento y la renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición, se exige respecto de las obligaciones vencidas al 31 de mayo de 2016 que se regularizan dentro de las modalidades previstas en el título II de la ley 27.260 (cfr. art. 57 y cctes.).

En esta hipótesis, para regularizar la obligación vencida en esas condiciones excepcionales -lo cual acarrea la condonación de las multas y demás sanciones, así como la exención de los intereses resarcitorios vinculados a ella (art. 55, ley 27.260)- el contribuyente debe allanarse a su pago, así como desistir y renunciar a toda acción y derecho a su respecto, incluso el de repetición.

Distinto es el supuesto regulado en el art. 56 de la ley 27.260, que no se ocupa de la "regularización" de obligaciones vencidas, sino de la "condonación" de multas formales, materiales y de intereses resarcitorios.

En lo que ahora interesa, el quinto párrafo de este precepto establece que: *"También serán condonados los intereses resarcitorios y/o punitivos correspondientes al capital cancelado con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley"*.

En su aplicación a las concretas circunstancias de esta causa, observo que el capital -derechos de exportación- ya se encontraba "cancelado" con anterioridad a la entrada en vigencia de ley 27.260, según lo expuesto en el acápite anterior.

Por tal motivo, pienso que asiste razón a la Cámara en cuanto resolvió que se encuentran condonados los intereses

resarcitorios que se devengaron mientras dicho capital se mantuvo impago, sin que pueda exigirse al contribuyente que desista o renuncie a acción o derecho alguno respecto del pago de ese capital, toda vez la ley 27.260 no lo requiere.

No escapa a mi criterio que el legislador podría haber replicado, en el art. 56 de la ley 27.260, la exigencia contenida en su art. 53 y, por ende, requerido al contribuyente que *"desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición"* respecto de las obligaciones ya canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley, para que proceda la condonación de los intereses resarcitorios o punitivos devengados por ellas pero, sin embargo, no lo hizo.

Frente a ello, no cabe presumir la inconsecuencia o falta de previsión del legislador (arg. Fallos: 315:1922; 321:2021 y 2453; 322:2189; 329:4007, entre otros), sin que quepa atribuir a las normas un alcance que implique la tacha de inconsecuencia en el órgano del cual emanan (Fallos: 310:1689, entre otros).

- VII -

Por los fundamentos aquí expuestos, opino que corresponde confirmar la sentencia en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 21 de diciembre de 2018.

ES COPIA

LAURA M. MONTI

  
ADRIANA N. MARCHISIO  
Subsecretaría Administrativa  
Procuración General de la Nación