

## Procedimiento Tributario Impuesto A Las Ganancias Pago Con Bonos

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

### JURISPRUDENCIA

Procedimiento tributario. Impuesto a las ganancias. Pago con bonos Se confirma la resolución que hizo lugar a la acción meramente declarativa entablada, declarando válido el pago del impuesto a las ganancias mediante bonos decreto 379/01, que estableció un régimen de incentivo para los fabricantes de bienes de capital radicados en el territorio nacional.

En la ciudad de Córdoba, a 8 días del mes de Marzo del año dos mil diecisiete, reunidos en Acuerdo de Sala ?A? de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de la Cuarta Circunscripción Judicial para dictar sentencia en estos autos caratulados: ?MAIPU AUTOMOTORES SA c/ ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS - DIRECCION GENERAL DE INGRESOS PUBLICOS- s/ACCION MERAMENTE DECLARATIVA DE DERECHO? (Expte.: 34130001/2012), venidos a conocimiento de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en contra de la Resolución de fecha 24 de septiembre de 2015 dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba.-

Puestos los autos a resolución de la Sala, los señores Jueces emiten su voto en el siguiente orden: IGNACIO MARIA VELEZ FUNES - EDUARDO AVALOS - GRACIELA S. MONTESI. El señor Juez de Cámara, doctor Ignacio María Vélez Funes, dijo:

I.- Llegan los presentes autos a conocimiento y decisión de este Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) en contra de la Resolución de fecha 24 de septiembre de 2015 dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba y a través de la cual, hizo lugar a la acción entablada por MAIPU AUTOMOTORES S.A. declarando válido el pago de impuesto a las ganancias 2007 por la suma de \$ 600.000, mediante bonos Decreto 379/01, con costas a cargo de la demandada (fs. 414 y fs. 402/408vta.). II.- Manifiesta la recurrente al expresar agravios, que es totalmente improcedente la vía legal elegida ya que no se ajusta a las reglas establecidas para que proceda este tipo de acción. En efecto, luego de señalar los requisitos necesarios de la misma, pone de resalto que en el caso de autos no hay ningún estado de incertidumbre que dilucidar, sino que se trata de la simple disconformidad del actor. Por otro lado, en cuanto a la inexistencia de otra vía, manifiesta que las vías idóneas para discutir la cuestión aquí planteada son los recursos administrativos establecidos en la Ley 11.683 y su Decreto Reglamentario, en particular el art. 74. En consecuencia, la existencia de otras vías legales para la protección de los derechos supuestamente lesionados, excluyen la presente acción, ya que la misma es excepcional y residual. En cuanto al perjuicio como requisito, sostiene que tampoco está presente ni logró demostrar en el grado que corresponde. Seguidamente se agravia de que el Inferior haya remarcado como aspecto relevante para fundamentar su decisión, el factor de la circulación de los títulos de crédito. En tal sentido, entiende que el Sentenciante se apartó abiertamente de las normas que reglamentan el caso bajo análisis (Ley 11.683, Decreto 379/01, RG 1287/2002, RG 2557/09 entre otras), otorgándole una interpretación contraria a las mismas. Pone de resalto que de las normas mencionadas, surge claramente que ante la falta de cumplimiento en alguno de los requisitos y/o condiciones allí establecidos, acarrea indefectiblemente la imposibilidad de otorgarle cualquier efecto cancelatorio de pago a los bonos de que se trata. Tal situación fue lo que aconteció en autos, donde ante el incumplimiento por parte de Comercial Salta SRL se declaró la caducidad de los beneficios impositivos y luego -conforme lo prevé la Ley 11.683-, se procedió a intimar a la firma actora a fin de que efectúe el pago de las obligaciones abonadas con los bonos adquiridos de la firma Comercial Salta SRL, en el Mercado de Valores, todo lo cual se encuentra fundado en derecho y en los hechos de la causa. Destaca que los bonos adquiridos por Maipú Automotores S.A. carecen de la autonomía que le pretende otorgar el Sentenciante. En tal sentido, sostiene que el hecho de haber adquirido los bonos por una cesión, no adquirió un derecho absoluto o definitivo, por el contrario -afirma- la actora conocía que el ?bono fiscal? para producir los efectos cancelatorios de obligaciones fiscales, estaba sujeto a la condición -resolutoria- de que el beneficiario cumpla con lo establecido en la normativa de otorgamiento del beneficio. Por una cuestión lógico-jurídica -sostiene- los bonos producen sus efectos en tanto quien los obtuvo cumpla con lo acordado. Al caducarle el derecho a éste, es improcedente que el adquirente los haga valer como si nada hubiese pasado. Advierte que las normas existentes al momento de la adquisición son sumamente claras, por lo que no puede alegar como defensa la actora que desconocía el ?riesgo? que implicaba adquirir esos bonos. En definitiva, sostienen que el Sentenciante ha efectuado una interpretación antojadiza de las normas en juego, haciéndolas decir lo que no dicen, en desmedro del Estado Nacional, por lo que solicita que se revoque la misma rechazando la demanda interpuesta, con costas (fs. 423/429). Corrido el traslado de ley, el apoderado de la parte actora contesta agravios solicitando por los argumentos allí expuestos y a los cuales me remito en honor a la brevedad, el rechazo del recurso de apelación interpuesto, con costas (fs. 431/444). III.- Previo a ingresar al análisis del recurso deducido, resulta útil reseñar brevemente que la presente causa se inicia a raíz de la acción meramente declarativa iniciada por Maipú Automotores S.A., en contra

de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre sobre el pago de las obligaciones tributarias en virtud del Impuesto a las Ganancias (2007) por la suma de Pesos Seiscientos mil (\$ 600.000) efectuado mediante bonos emitidos según las disposiciones del Decreto 379/2001. Relata que el decreto antes mencionado, estableció un Régimen de Incentivo para los fabricantes de bienes de capital radicados en el territorio nacional, habiendo adquirido los bonos número ...; ...; ... y ..., por la cantidad nominal de \$ 150.000 cada uno, emitidos por la Dirección Nacional de Industria el 24/8/2007, a favor de Comercial Salta S.R.L., que posteriormente fueron destinados al pago del saldo de DDJJ del impuesto a las ganancias ejercicio fiscal 2007. Destaca que al momento de dicho pago, la AFIP tuvo por pagada la citada obligación, sin efectuar objeción alguna. Cuenta asimismo que, más de tres años después de tal pago, con fecha 5/3/2012 la AFIP dictó sendas determinaciones a su representada, intimándola por las obligaciones pagadas con los bonos respectivos, con fundamento en la Resolución 3/12 (DI RSAL), en la que se declararon caducos los beneficios impositivos-bonos fiscales otorgados a Comercial Salta SRL, que es de quien su parte adquirió los bonos. Resalta que atento lo sucedido, su representada solicitó a la AFIP vista completa y copia certificada de la totalidad de los expedientes vinculados con la determinación cursada, no habiendo recibido respuesta hasta la fecha de interposición de demanda. El señor Juez de primera instancia, al decidir hizo lugar a la acción entablada y declaró válido el pago de Ganancias 2007 por \$ 600.000, mediante los bonos emitidos en el marco del Decreto 379/01, con costas a la demandada (fs. 402/408vta.). En contra de dicho pronunciamiento -como ya se dijo- interpuso recurso de apelación la demandada -AFIP- constituyendo ello nuestro objeto de estudio (fs. 414 y fs. 423/429). Con fecha 10 de febrero de 2016 pasaron los presentes autos a estudio de la Sala. Seguidamente, con fecha 30 de mayo de 2016, la señora Juez Dra. Graciela Montesi propicio una medida para mejor proveer requiriendo a la Secretaría de Industria del Ministerio de Economía, como autoridad de aplicación del Decreto 379/2001, que remita copia debidamente certificada del expediente administrativo en el que se tramitó la emisión de los Bonos N° ...; ...; ... y ... Asimismo se requirió a la AFIP-DGI, la remisión del expediente administrativo en el que se declaró caduco a los fines exclusivamente tributarios, los beneficios impositivos -bonos fiscales- acordados en virtud del citado Decreto 379/2001 y sus modificaciones a la firma Comercial Salta S.R.L. y toda otra documentación que tenga vinculación con la cuestión analizada, suspendiéndose por esta razón el plazo para dictar sentencia a través del proveído de fecha 8 de junio de 2016 (fs. 448/450). Cumplimentada la medida y acompañada la documentación solicitada ad effectum videndi, se ordenó que vuelven los autos a estudio de la Sala a través del proveído de fecha 07 de febrero de 2017, quedando así la causa en estado de ser resuelta (fs. 484).

IV.- Efectuada la reseña que antecede e ingresando al estudio de la presente causa, por cuestiones de orden metodológico haré referencia en primer lugar a la queja que versa sobre la improcedencia de la vía legal elegida por el accionante para efectuar el presente reclamo. Al respecto debo señalar que dicha cuestión ya fue motivo de tratamiento por parte de este Tribunal al resolverse la apelación interpuesta por AFIP en contra de la medida cautelar otorgada en autos con fecha 28 de mayo de 2012, con lo cual al resultar concluyente la decisión adoptada por esta Cámara Federal sobre el tema planteado, corresponde rechazar sin más el agravio que versa sobre el mismo por improcedente (fs. 162/164vta.). Ahora bien, en lo que respecta a la cuestión de fondo cabe tener presente en primer lugar que el Decreto 379/01 estableció (tal como lo señaló el Inferior) un Régimen de Incentivo para la fabricación de bienes de capital destinado a aquellos fabricantes radicados en el territorio nacional, a través del cual se otorgaba un bono fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales. Asimismo, dicho bono podía ser cedido por única vez a terceros, con la misma finalidad esto es, el pago de impuestos. Bajo tales parámetros, en el concreto y particular caso de autos, estamos ante cuatro (4) títulos nominativos (bonos) que fueron recibidos por ?Comercial Salta S.R.L.?, que luego los transfirió o cedió -por intermedio del Grupo del Plata Sociedad de Bolsa S.A.- a la empresa actora (Maipú Automotores), la que posteriormente los utilizó para pagar el saldo de la DDJJ del impuesto a las Ganancias, período fiscal 2007. Ahora bien, a los fines de determinar los efectos y alcances de tal pago (que es lo cuestionado en autos), coincido con el Sentenciante en cuanto a que debe estarse fundamentalmente a la ?naturaleza jurídica? del título adquirido por la accionante, para luego en virtud de ello, poder determinar la normativa que los rige y así establecer los efectos pertinentes. De este modo, resulta de plena importancia tener presente que los bonos en cuestión nacieron a raíz del Decreto 379/01 como ?incentivo? para la fabricación nacional de bienes de capital, informática y telecomunicaciones para aquellos fabricantes radicados en el territorio nacional. Es decir, el incentivo era justamente la percepción de un bono para ser aplicado al pago de impuestos nacionales. Ahora bien, conforme surge del decreto citado, puede afirmarse que estamos ante un título ?nominativo? que puede ser cedido a terceros por única vez (art. 3°). Tal normativa debe ser contemplada junto con la RG N° 1287/02 (y su modificatoria RG 2557/09) que principalmente estableció las formalidades que debían cumplirse para la correcta utilización de tales bonos para la cancelación de obligaciones impositivas. Así, por medio de la misma (arts. 6 y 7) se estableció que previo a su presentación debían ser ?endosados? a la orden de la AFIP-DGI, y que los bonos debían presentarse con el formulario de declaración jurada F.688, exigencia ésta que fue cubierta en los títulos recibidos por Maipú Automotores S.A. ya que así está debidamente consignado en los cuatro (4) bonos por él adquiridos (ver fs. 3/6 y fs. 11).

Asimismo, dicha norma (art. 19) estableció que con carácter previo a la autorización de imputación de los bonos, la AFIP-DGI debía efectuar una constatación -en la base de datos de los organismos de aplicación- de los datos inherentes al beneficiario original, y expresamente fijó que para el caso de no poderse hacer la consulta, al momento de la presentación, se haría entrega al contribuyente o responsable de una constancia de aceptación condicional. Conforme las normas citadas entonces, puede concluirse que en autos se está ante un título nominativo endosable. Sentado ello, si bien es cierto que el término utilizado por la normativa antes citada (?cedido?) puede inducir a pensar que la transferencia del título en cuestión se regiría por las normas de la cesión de créditos del entonces vigente Código Civil (arts. 1434 y cc.), considero que ello no es así ya que es sabido que los ?títulos nominativos no endosables? son los que sólo pueden transferirse mediante tal figura, sumado además a todo lo señalado por el Inferior al respecto, principalmente en cuanto que tal institución no cubriría las exigencias del actual tráfico mercantil y la economía moderna, donde lo que prima es la celeridad en las relaciones comerciales. Así, frente a lo indicado precedentemente cabe concluir al igual que el Inferior, que se está ante un bono asimilable a un ?título de crédito? (nominativo endosable), de donde claramente se infiere que la transferencia de los bonos adquiridos por la actora se rige por las reglas de la circulación de los títulos de crédito, como más adelante aludiré, y no por las reglas de la cesión de créditos del entonces vigente Código Civil. V.- En consecuencia, despejado lo anterior y teniendo en cuenta la naturaleza del título en cuestión, entiendo que donde hay que poner énfasis a los fines de solucionar la presente contienda, es en el elemento caracterizante de este tipo de títulos que se crearon a raíz de un Régimen de Promoción para incentivar la fabricación nacional de ciertos y determinados productos, que es la ?circulación? (tal como lo entendió el Sentenciante). Dicho elemento (circulación), se encuentra íntimamente relacionado con la ?autonomía? como aspecto de relevancia de los títulos de crédito, que significa ?...que cada adquisición del título y por ende del derecho incorporado, es independiente de las relaciones existentes entre el deudor y los poseedores anteriores. Cada poseedor adquiere ex novo como si lo fuera originariamente, el derecho incorporado al documento, sin pasar a ocupar la posición que tenía su transmitente o los anteriores poseedores...?. ?...En virtud de la autonomía se deja de lado lo perceptuado por el art. 3270 del Cód. Civil, cuyo texto expresa: ?Nadie puede transmitir a otro sobre un objeto, un derecho mejor o más extenso que el que gozaba, y recíprocamente, nadie puede adquirir sobre un objeto un derecho mejor y más extenso que el que tenía aquél de quien lo adquiere?. La autonomía comienza a funcionar a favor de los terceros que hayan adquirido el título de buena fe, a partir de la primera transferencia posterior a la emisión del documento. (Escuti Ignacio (h), ?Títulos de crédito, 2da. edición actualizada y ampliada?, Ed. Astrea, pág. 13/14). Es decir, si el beneficio del régimen instaurado por el Dec. 379/01 consistía en la percepción de un bono que podía ser transferido a terceros, resulta lógico e indudable que la ?circulación? y la ?autonomía? juegan un papel de suma importancia que no puede desconocerse, ya que en el mundo de los negocios en el cual interactúan habitualmente las fábricas beneficiarias, una vez introducido el bono en el tráfico comercial, indefectiblemente entra a circular, con lo cual no puede luego desconocerse el derecho que lleva ínsito el título respectivo, a aquel tercero que lo adquirió de buena fe, por algún tipo de incumplimiento reprochable al beneficiario original, tal como aconteció con la empresa actora. Adviértase así que ?Maipú Automotores S.A.? resulta ser un adquirente de buena fe toda vez que compró los bonos otorgados a ?Comercial Salta S.R.L?, en el Mercado de Valores a través de un Agente de Bolsa autorizado (Grupo del Plata Sociedad de Bolsa S.A.) por ende, si los títulos ya estaban en esa instancia, es decir, disponibles para su comercialización, quiere decir que todo estaba en regla esto es, que la fábrica beneficiaria ya había dado cabal cumplimiento a las exigencias impuestas por la propia AFIP para poder acceder a ellos, como beneficiaria. Siendo ello así, estoy en condiciones de afirmar que tanto la adquisición de los bonos, como la posterior utilización efectuada por la empresa actora, es plenamente de buena fe. Por tal motivo, coincido con el Inferior en que no puede objetarse a esta altura de las circunstancias, la correcta utilización de un título autónomo y formalmente perfecto, en un destino ?específica y especialmente? previsto desde su creación (pago de impuestos). Máxime aún si se tiene en cuenta que una vez presentados los bonos a la AFIP, ésta los aceptó sin ningún tipo de objeción ni reserva, siendo que la normativa antes citada (RG nro. 1287/02) la facultaba a que ?ante la verificación de algún aspecto referido al beneficiario? podía darle una constancia de aceptación condicional, lo cual -repito- no sucedió. Con lo cual surge de manera clara y contundente que el pago realizado por la actora fue con carácter definitivo, cayendo así el argumento de ?condicionalidad? esgrimido por la AFIP al pretender circunscribir el presente planteo a lo dispuesto en el art. 29 de la Ley 11.683. Por tal razón, resulta procedente entonces la pretensión de Maipú Automotores S.A. en cuanto a que se declare válida la cancelación del Impuesto a las Ganancias (período 2007) efectuado con los bonos números ...; ...; ... y ... por la suma total de Pesos Seiscientos mil (\$ 600.000), por lo que corresponde confirmar la sentencia dictada en la instancia de grado. Sostener lo contrario significaría violar el principio de confianza legítima, el cual protege tanto la buena fe como la seguridad jurídica que resulta de la actuación de autoridades públicas frente a terceros. En este sentido, en anteriores ocasiones y como integrante de esta Cámara Federal me he expedido sobre el significado y alcances de la ?confianza legítima? y la significancia que ella tiene para el Estado y/o sus poderes en cualquier supuesto de responsabilidad por su actividad (ver Sentencia plenaria número doce de las Salas ?A? y ?B? en autos

?GOMEZ, Miguel c/ Administración Nacional de Aduanas - Contencioso Administrativo? (Expte. N° 84-G-2000)?. En tales antecedentes compartí también lo expresado por Miguel A. Ekmedjian cuando dice: "...el factor que determina la incorporación del derecho al patrimonio no es la fecha del acto formal que lo reconoce, sino la del cumplimiento de todos los hechos y condiciones materiales que, según las normas respectivas, tienen atribuida característica de ser la causa generadora del derecho, es decir, la ?virtualidad jurídica que les asigna la ley?(mío el destacado). Destaqué también que estos mismos conceptos fueron expuestos por la Corte Suprema de Justicia, quien ha hecho consideraciones explícitas sobre la confianza legítima y que marcaron rumbo en el campo de la responsabilidad estatal por su actividad lícita. Así, constituye un claro ejemplo de la aplicación de la doctrina de la confianza legítima que venimos exponiendo lo dicho por este Alto Tribunal en la causa ?Estado Nacional (Ministerio de Economía - Secretaría de Industria) c/ Sevel Argentina S.A. (FIAT) s/ Cobro de Pesos? donde la mayoría de los Jueces del Tribunal tomó como uno de los argumentos decisivos la confianza legítima generada en las empresas a partir de la conducta legislativa y reglamentaria del Estado y en consecuencia, que las mismas merecían la protección jurídica. Asimismo, cité lo dicho Pedro José Jorge Coviello en su trabajo ?La Confianza legítima? (Ed. El Derecho, Tomo 17, pag. 895/922) en cuanto a que "... Es cierto que el concepto de la confianza legítima es un instituto atrapante del derecho público comparado y que en nuestro país aún es dificultoso definir sino se lo utiliza con prudencia de uno u otro lado de los estrados judiciales, ...?, pero en la práctica se ha ido delineando este principio en cada caso en particular en el que juega un rol prudencial y decisivo del Juez para determinar su procedencia en el caso concreto. En el presente caso se está ante la concreta situación de un bono fiscal emitido por el propio Estado a través de la Dirección Nacional de Industria y que ahora -a través de otro de sus órganos: AFIP-DGI pretende desconocer y/o derribar su validez, eficacia o efectos jurídicos. De este modo entonces, este principio adquiere absoluta relevancia para la empresa Maipú Automotores S.A. toda vez que ha visto violentada su confianza legítima en el Estado, a causa del rechazo realizado por la AFIP-DGI en relación al pago de los impuestos a su cargo (ganancias 2007) con los bonos oportunamente adquiridos como tercero autorizado con anterioridad. VI.- Por otra parte, estimo oportuno enfatizar lo expuesto con lo que he señalado en distintos antecedentes de este Tribunal en cuanto a los derechos propios del contribuyente en cuanto a que no tiene obligación de elegir necesariamente la opción fiscal más gravosa respecto de sus propios intereses y en desmedro de su patrimonio solo para favorecer al Fisco y su recaudación. En este sentido, la opción de compra de bonos por parte del actor para pagar en definitiva un menor monto de impuesto, no resulta reñida con la ley y su obligación tributaria, sino que por el contrario, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia de distintos países con fuerte cultura tributaria y rígidos controles fiscales, ha consagrado el derecho de los contribuyentes a la elección de las formas jurídicas más benéficas impositivamente para sus intereses, siempre que sea dentro de la buena fe en la interpretación de las leyes y reglamentos respecto de su relación como contribuyente con el Fisco (autos: ?Mutual de Sociedad Cultural c/AFIP (DGI) - Ordinario? P° 142 -Sala A- F° 106/191, Sec. Civ. N° II), según mi propio voto. En ese sentido que precedentemente señalé, la autorizada doctrina de la Corte Suprema de los Estados Unidos que, después de la crisis económica financiera de 1930, sostuvo: ?Cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos? (Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América (293) U.S. 1935, 465) doctrina judicial foránea a la que adhiero conceptualmente. VII.- Por último, y a mayor abundamiento, cabe señalar que en este concreto y particular caso, viene a reforzar mi postura antes expuesta el tiempo transcurrido entre que la actora utilizó los bonos pagando sus impuestos (Ganancias 2007, el 12/9/2007) y la comunicación cursada por la AFIP (5/3/2012) anotiándole que los mismos habían perdido eficacia cancelatoria en virtud la declaración de caducidad del beneficio acordado a Comercial Salta S.R.L., lapso que fue de cuatro (4) años y medio. Entiende este Juzgador que recae exclusivamente sobre la AFIP la responsabilidad de efectuar previamente los controles pertinentes en un tiempo razonable, máxime aún si se trata de casos como el de autos donde está en juego la circulación de títulos de crédito, ya que lo contrario atenta contra la seguridad y certeza que caracteriza justamente éste tipo de títulos, sumado a la certidumbre que requieren los negocios comerciales. Bajo ningún concepto entonces puede avalarse el accionar de la AFIP-DGI que ante una situación concreta ocurrida en de la empresa actora no actuó oportunamente con la diligencia que el caso requería y pretender resolver su omisión con posterioridad a los efectos jurídicos producidos en beneficio de Maipú Automotores S.A. VIII.- Finalmente debo señalar que la solución que aquí se propone difiere de la postura sostenida por este Juzgador en los autos ?PRITTY S.A. c/ A.F.I.P - DGI - Contencioso Administrativo? por tratarse en aquel caso de una situación jurídica y fáctica diferente, regulada por distintas normativas. A la lectura de la cita precedente me remito por razones de brevedad. IX.- Resta así pronunciarme sobre las costas de la Alzada las que deberán ser soportadas en su totalidad por la demandada (AFIP-DGI) en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68, 1era. parte del C.P.C.N.) y que con su proceder ulterior ocasionó la cuestión litigiosa que nos ocupa. Los honorarios de la representación legal de la actora se fijan en un ...% de lo regulado en la instancia de grado, no correspondiendo regular estipendios profesionales a los letrados de la accionada, por ser personal a sueldo de su mandante (arts. 14 y 2 de la Ley 21.839). ASI VOTO. El señor Juez de Cámara, doctor Eduardo

Ávalos, dijo: I.- Luego de efectuar un detenido estudio de la causa y haciendo mío el resumen del planteo esgrimido por la apoderada de la Administración Federal de Ingresos Públicos (A.F.I.P.) efectuada por el vocal Dr. Ignacio María Vélez Funes en los considerandos pertinentes de su voto, me permito disentir con la solución a la que se arriba en cuanto propicia confirmar la resolución de fecha 24 de septiembre de 2015 dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba. II.- La cuestión a resolver se circunscribe a analizar si resulta ajustada a derecho la sentencia dictada por el Juez de grado que declaró válido el pago del Impuesto a las Ganancias 2007 efectuado por la empresa Maipú Automotores S.A. por \$600.000 mediante Bonos Decreto 379/01, que fueron declarados caducos mediante Resolución N° 03/2012 (DI RSAL) a los fines exclusivamente tributarios. Ingresando al tratamiento de los agravios, debo manifestar en primer lugar que la improcedencia de la vía legal elegida por la actora que invoca la recurrente ya fue tratada por este Tribunal -en su anterior integración- mediante Resolución N° 561 de fecha 19 de diciembre de 2012, la que se encuentra firme y pasada en autoridad de cosa juzgada en relación a este punto, sin que quepa a esta altura proceder a su revisión. En virtud de lo expuesto, ingresaré al tratamiento del fondo de la cuestión, para lo cual se hace necesario un análisis previo del marco normativo al que se circunscribe la causa. Así podemos observar que mediante Decreto N° 379 de fecha 29 de marzo de 2001, sus complementarios y modificatorios, el Poder Ejecutivo instrumentó un régimen de incentivos para los fabricantes de los bienes comprendidos en el Anexo I de la Resolución M.E. 8/01 sustituido por el artículo 1° de la Resolución N° 27/2001 del M.E., que contaren con establecimiento industrial radicado en el Territorio Nacional (art. 1°), así como también de los bienes que formaren parte de líneas de producción completas y autónomas aunque no se encontraren incluidos en el citado anexo, en la medida que se cumplieran determinados requisitos (art. 2°). Conforme lo dispuesto por el art. 3°, dicho beneficio consistía en la percepción de un bono fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales por un valor equivalente al catorce por ciento (14%) del importe resultante de detracer del precio de venta el valor de los insumos, partes o componentes de origen importado incorporados al bien, que hubieren sido nacionalizados con un derecho de importación del cero por ciento (0%) quedando exceptuados de dicha detracción el valor de aquellas mercaderías procedentes de extrazona que, por su condición de no producidas en el MERCOSUR con anterioridad a lo dispuesto por la Resolución N° 8 del 23 de marzo de 2001 del MINISTERIO DE ECONOMIA, tributarían un derecho de importación del CERO POR CIENTO (0%); el mismo sería nominativo y podría ser cedido a terceros una única vez, pudiendo ser utilizado tanto por los sujetos beneficiarios como por los cesionarios para el pago de la totalidad de los montos a abonar en concepto de impuestos a las ganancias, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto al valor agregado (I.V.A.), impuestos internos, en carácter de saldo de declaración jurada y anticipos, cuya recaudación se encontrare a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos (art. 5°). Asimismo, en el caso de operaciones de importación, el bono fiscal podría ser utilizado para el pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado (I.V.A.), sus retenciones y percepciones, cuya recaudación se encontrare a cargo de la A.F.I.P. (art. 6°); siendo la Secretaría de Industria la autoridad de aplicación de dicho régimen, la que podría dictar las normas complementarias para la operatoria del mismo (art. 8°). A los efectos de la simplificación de las normas tributarias, mediante Resolución General N° 1287 de fecha 27 de mayo de 2002 (A.F.I.P.) se procedió a la elaboración de un texto unificado y ordenado sobre las disposiciones referentes a los regímenes de incentivos dispuestos mediante Leyes Nros 22.317 y sus modificaciones y 23.877, Decretos Nros 35/99 y su complementario, 257/99 y sus complementarios, 379/99 y sus modificatorios, y 778/01 y su modificatorio, Resolución General N° 547 y su modificatoria; bajo la denominación general "Regímenes de Crédito Fiscal". En su art. 1° se dispuso que los "Certificados de Crédito Fiscal" previstos por las Leyes Nros 22.317 y sus modificaciones y 23.877, y los "Bonos" instaurados por los Decretos Nros 35/99 y su complementario, 257/99 y sus complementarios, 379/01 y sus modificatorios, y 778/01 y su modificatorio, quedaban sujetos a las respectivas normas reglamentarias y a las que se establecían mediante dicha resolución general. Asimismo, en lo que aquí interesa, se estableció mediante art. 5° inc. c) que los bonos que establecía el Decreto 379/01 y sus modificatorios, suscriptos por la Dirección Nacional de Industria de la Subsecretaría de Industria, serían utilizados para el pago de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, al valor agregado e internos, en concepto de anticipos o saldos de declaración jurada; así como también en operaciones de importación, para los pagos a cuenta de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, sus retenciones y percepciones. Los mismos con carácter previo a su presentación debían ser endosados a la orden de la A.F.I.P. con una serie de datos que detalla (arts. 6° y 10°) y presentarse acompañados del formulario de Declaración Jurada correspondiente (art. 7°) sin perforaciones, leyendas o inscripciones bajo pena de nulidad (art. 8°). Asimismo, dispone que los bonos deberán presentarse con la primera imputación (art. 12°) y con carácter previo a la autorización de la imputación de los certificados y bonos, se constataría -en la base de datos de certificados y bonos emitidos por los respectivos organismos de aplicación que posea AFIP-, los datos del certificado (número, monto, fecha de emisión y vigencia) y del beneficiario original (apellido y nombre o denominación y C.U.I.T.), y en caso de no poder accederse a la consulta en la base de datos en el momento de la presentación, se entregaría al contribuyente o responsable una constancia de aceptación condicional Formulario F 4006; con posterioridad a la verificación se procedería a remitir por correo el

formulario de declaración jurada F. 688 debidamente intervenido, como constancia de la imputación (art. 19). Mediante Decreto 594 de fecha 11 de mayo de 2004, sus complementarios y modificatorios, el Poder Ejecutivo estableció que además de los requisitos dispuestos por la reglamentación, los fabricantes locales de bienes de capital a los fines de obtener el incentivo fiscal previsto por el Decreto N° 379/2001 y sus modificatorios, debían cumplimentar diversas las condiciones, entre ellas, presentar en carácter de declaración jurada anual la cantidad de trabajadores en relación de dependencia debidamente registrados y asumir el compromiso de que no se aplicarían despidos sin justa causa, ni suspensiones, durante el período anual en que hubieren solicitado el incentivo fiscal; acreditar que no registraban incumplimientos de las actividades previstas por el Artículo 7° del Decreto N° 379/01, en lo relativo a las condiciones determinadas por la Resolución N° 117 de fecha 9 de octubre de 2003 de la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa; presentar en carácter de declaración jurada el compromiso de realizar actividades de investigación y desarrollo tecnológico del proceso y/o producto manufacturero. A su vez estableció que el bono fiscal previsto por el artículo 3° del Decreto N° 379/01 admitiría sólo un endoso y que la Autoridad de Aplicación al momento de emitir el bono fiscal, debía exigir al beneficiario la acreditación de que no registra deudas exigibles por la A.F.I.P., a los fines de autorizar la condición de endosable o no del bono fiscal. También extendió la vigencia del régimen hasta el 31 de diciembre de 2005. Asimismo, mediante Resolución N° 542 de fecha 28 de diciembre de 2006, la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa aprobó el procedimiento para la inscripción, actualización de datos, renovación y baja del "Registro de empresas locales fabricantes de los bienes comprendidos en el Anexo I de la Resolución N° 8 de fecha 23/03/2001 del ex Ministerio de Economía y sus normas modificatorias y complementarias". Allí se establecieron cuales eran los sujetos obligados a inscribirse (art. 1°), el procedimiento para la inscripción (art. 2°), para la renovación (art. 3°), para realizar modificaciones a la inscripción (art. 4° y 5°), y para la baja de dicha inscripción (art. 6°). Asimismo se establece en el art. 10 que todas las empresas que solicitaran la emisión del bono previsto por el art. 3° del Decreto N° 379, sus modificatorios y normas reglamentarias, deberían previamente realizar su renovación de la inscripción al "registro" mediante el procedimiento estipulado en el Anexo que se acompañó y formaba parte de la mencionada resolución. Por otro lado, mediante Resolución N° 76 de fecha 27 de febrero de 2007 (SICYPYME) se establecieron también una serie de requisitos que debían presentar las empresas que desearan solicitar el incentivo previsto por el Art. 1° del Decreto N° 379/2001, destacando en su art. 15 que la Subsecretaría de Industria de la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa del Ministerio de Economía y Producción podría, en cualquier instancia del trámite, por si o por terceros, realizar visitas de verificación a las "Empresas" solicitantes de emisión del "Bono Fiscal" con el objeto de realizar las correspondientes tareas de verificación y control. En este sentido se dictó la Resolución N° 166 (SICYPYME) de fecha 4 de julio de 2008 regulando las diversas acciones que la Dirección Nacional de Industria llevaría a cabo en caso de detectarse indicios de irregularidades, aplicando en su caso el procedimiento previsto por la Resolución N° 434 de fecha 9/11/2006 (SICYPYME), con la correspondiente remisión de las actuaciones a la A.F.I.P. Por otra parte, mediante Resolución General A.F.I.P. N° 2557 de fecha 9 de febrero de 2009 se reglamentó lo establecido por el Decreto 379/01, sus complementarios y modificatorios, de manera de implementar el procedimiento de la utilización de los bonos fiscales electrónicos, complementado las normas dictadas con anterioridad y a su vez dejando sin efecto algunas disposiciones de la Resolución General N° 1287. Así, en el art. 6° se establece el procedimiento de obtención de los bonos y en el art. 7° se reitera que los mismos podrían ser utilizados para el pago de los impuestos a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, al valor agregado e internos, en concepto de anticipos o saldos de declaración jurada; así como también podrían imputarse en el caso de operaciones de importación a la cancelación de los pagos a cuenta de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, así como de sus respectivas retenciones y/o percepciones. Agrega que dichos bonos solo podrían ser utilizados por el beneficiario o en su caso cesionario, dentro de los doce meses contados a partir de su fecha de emisión. Por su parte, el art. 8° estableció que la Secretaría de Industria, Comercio y de la Pequeña y Mediana Empresa dispondría de la información vinculada a los comprobantes electrónicos originales confeccionados por los sujetos aludidos en el art. 4° y que dicha Secretaría remitiría a la A.F.I.P. vía transferencia electrónica de datos, la información referida a los bonos fiscales emitidos. A través de los arts. 9 y 10 de dicha resolución general se estableció el procedimiento que debían realizar los contribuyentes y responsables a fin de efectuar la consulta, imputación o cesión de los bonos fiscales, brindando el sistema un comprobante de la imputación realizada, la cual constituía el soporte de la respectiva registración en la cuenta corriente del contribuyente. Por su parte, el art. 11° instrumentó las condiciones bajo las cuales los contribuyentes y responsables beneficiarios podrían ceder los bonos fiscales, que los cesionarios podrían utilizar el crédito para cancelar las obligaciones registradas en dicho Organismo (art. 13), y que la detección de incumplimientos de los requisitos y condiciones que se establecían por dicha resolución y las respectivas normas reglamentarias, por parte de los sujetos beneficiarios del régimen de incentivo, que surgieran como consecuencia de acciones de verificación y fiscalización realizadas por la Administración Federal, serían informadas a la autoridad de aplicación respectiva; asimismo, que dicha Administración Federal podría realizar acciones de control respecto de los resultados

tributarios que surgieran como consecuencia de las operaciones de venta de bonos fiscales exteriorizadas (art. 16), entre otros.

III.- Luego de esta necesaria reseña de la normativa aplicable al caso de autos, ingresare al tratamiento de los agravios esgrimidos por la parte demandada en cuanto al fondo del asunto. En primer término, cabe señalar que toda la normativa referente al Decreto 379/2001, se basa en un régimen de incentivo destinado a promover la fabricación nacional de bienes de capital, informática y telecomunicaciones, como parte de una política económica que tenía como objetivo acelerar el proceso de inversiones en los distintos sectores productivos del país en la perspectiva de mejorar su competitividad internacional. Al respecto, corresponde señalar que la actividad de "fomento", "promoción" o "desarrollo" tiene por objeto favorecer y estimular actividades o sectores económicos a través de la oferta de mayores ventajas que las brindadas por el mercado, otorgando para ello exclusividades, preferencias, exenciones impositivas, y subsidios, entre otros instrumentos. El subsidio puede estar dirigido a productores o consumidores (conf. Mata, Ismael "El control sobre los subsidios", en AAVV "Cuestiones de Control de la Administración Pública", Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2010, págs. 773 y sgtes.). La problemática jurídica inherente a la actividad de fomento excede el binomio autoridad-libertad que tipifica normalmente el conflicto al que se enfrenta todo el Derecho público. La línea demarcatoria entre lo jurídico y lo meta-jurídico no es tan clara, ya que sobresalen en este ámbito los aspectos no jurídicos (políticos, económicos) que no siempre son reconducibles al Derecho, lo que crea un amplio espacio para el ejercicio de la discrecionalidad (conf. De la Riva, Ignacio "La figura del fomento: Necesidad de encarar una Revisión Conceptual", en AAVV "Servicio Público, Policía y Fomento", Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2004, págs. 413 y sgtes.). Se ha dicho también que la actividad de fomento es una facultad discrecional del Estado, quien valora la conveniencia de proteger o promover determinadas actividades que considere beneficiosas para la comunidad, la cual tiene un indudable impacto en los sectores productivos, pues modula la actividad económica ( Nahuel, Alejandro "La igualdad y el acceso al fomento", en AAVV "Cuestiones de Intervención Estatal", Jornadas Organizadas por la Universidad Austral, Ediciones RAP, Buenos Aires, 2011, Págs. 483 y sgtes.). Asimismo, que en tanto la relación de fomento se halla inserta en el marco de la política de promoción o protección de que se trate, guiada por una finalidad de interés general, pueden diferenciarse en la misma aspectos irrevisables judicialmente, por constituir cuestiones de política económica y aspectos que sí merecerán la oportuna revisión judicial (conf. Sacristán, Estela, "El problema de la fuente en las relaciones de fomento", en "Derecho Administrativo - Revista de Doctrina, jurisprudencia, legislación y práctica", Lexis-Nexis, Buenos Aires, 2003, págs. 99 y sgtes.). Así, trasladando lo dicho al caso de autos, dicha política de fomento se instrumentó a través de la emisión de un bono fiscal para ser aplicado al pago de impuestos nacionales, por un valor equivalente al catorce por ciento (14%) del importe resultante de detracer del precio de venta el valor de los insumos, partes o componentes de origen importado incorporados al bien, que hubieren sido nacionalizados con un derecho de importación del cero por ciento (0%). Para acceder a dicho beneficio, las empresas debían estar inscriptas en el "Registro de empresas locales fabricantes de los bienes comprendidos en el Anexo I de la Resolución N° 8 de fecha 23/03/2001 del ex Ministerio de Economía y sus normas modificatorias y complementarias" y cumplir con una serie de condiciones y requisitos establecidos en las diferentes normativas reseñadas precedentemente; sujetas a tareas de verificación y control a cargo de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (Resolución N° 434/2006 SICYPYME), en resguardo del interés fiscal comprometido en el aludido régimen. Dichos Bonos Fiscales tenían la característica de ser nominativos y podían ser cedidos por una única vez a determinados sujetos para ser utilizados, al igual que los beneficiarios del régimen, para el pago de la totalidad de los montos a abonar en concepto de impuesto a las ganancias, impuesto a la ganancia mínima presunta, impuesto al valor agregado e impuestos internos. En este contexto, la empresa actora adquirió en el mes de septiembre de 2007 -por intermedio de Grupo del Plata Sociedad de Bolsa S.A.- cuatro bonos fiscales con la siguiente numeración: ..., ..., ... y ... (fs. 3/6) emitidos el 24 de agosto de 2007 por la Dirección Nacional de Industria, a favor de la empresa Comercial Salta S.R.L. conforme lo dispuesto por el art. 3° del Decreto N° 379/2001, cada uno de ellos por la suma de Pesos ciento cincuenta mil (\$150.000), los que fueron aplicados mediante Formulario 688 con fecha 12/09/2007 ante la A.F.I.P. para el pago de impuesto a las ganancias ejercicio fiscal 2007 (fs. 11). Con fecha 05 de marzo de 2012 la A.F.I.P., haciendo referencia a la presentación que efectuara la empresa actora el día 12-09-2007 mediante Formulario 688, se puso en conocimiento de aquella que se había dictado la Resolución N° 3/2012 (DI RSAL) de fecha 20/01/2012 mediante la cual la Dirección Regional Salta resolvió, en el marco del procedimiento previsto por el artículo 143 de la Ley N° 11.683, considerar caducos a los fines exclusivamente tributarios los beneficios impositivos -bonos fiscales- acordados en virtud del Decreto N° 379/2001 y sus modificaciones a la firma Comercial Salta S.R.L., como consecuencia del resultado de la fiscalización llevada a cabo por parte de dicho organismo en razón de las facultades que le son propias; en consecuencia, consideró que los bonos utilizados para el pago de dicha obligación tributaria perdieron eficacia cancelatoria, intimándola a que en el término de 15 días ingresare la suma de pesos Seiscientos mil (\$600.000) en concepto de Impuesto a las ganancias período 2007 con más los intereses previstos en el art. 37 de la Ley 11.683 (fs. 15/16).

Conforme surge del escrito de contestación de demanda, aspecto no controvertido en autos (fs. 299/342vta.), dichos bonos fiscales fueron declarados caducos por la demandada como consecuencia de las tareas de auditoría efectuadas por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires sobre las presentaciones de la firma Comercial Salta S.R.L. en el marco del Programa de Asistencia Técnica y Auditoría celebrada entre la misma y la Secretaría de Industria, que informó que no se pudieron realizar las visitas a la empresa a efectos de verificar la fabricación de bienes por los cuales la empresa solicitó el beneficio, que la misma no presentó libros contables, que no se pudo verificar la existencia de la totalidad de las facturas presentadas y que la firma aportó certificado de inscripción vencido en el Registro Industrial de la Nación; a raíz de ello el Ministerio de Economía y Producción con fecha 03/07/2008 procedió a la suspensión provisoria de la inscripción de la empresa Comercial Salta S.R.L. en el Registro de Empresas Locales Fabricantes de los bienes comprendidos en el Anexo I de la Resolución N° 8 del 23/03/2001 del ex Ministerio de Economía. Por su parte, en razón de las facultades propias, la Administración Federal de Ingresos Públicos inició un procedimiento de fiscalización a la contribuyente Comercial Salta -que era la titular de los bonos fiscales- a fin de verificar el cumplimiento dado por la misma a lo establecido en la norma particular de otorgamiento de los beneficios del mentado régimen de incentivo; y luego de comprobar el incumplimiento, en la medida en que no acreditó haber desarrollado la actividad por la cual solicitó el beneficio del Decreto N° 379/01, se dictó la Resolución N° 03/2012 (DI RSAL) y su aclaratoria Resolución N° 54/2012 (DI RSAL), declarando caducos a los fines exclusivamente tributarios los bonos fiscales que le fueran acordados oportunamente a dicha empresa, y se intimó en consecuencia el ingreso de las obligaciones canceladas por Comercial Salta S.R.L. o sus cesionarios, mediante los Bonos allí detallados, conforme a lo dispuesto por el art. 143 de la Ley N° 11.683. Analizando lo hasta aquí expuesto, soy de opinión que el Bono Fiscal emitido por la Dirección Nacional de Industria adquirido por medio de cesión por la parte actora, no se asimila a un título de crédito con autonomía propia como infiere el Juez de primera instancia, sino que considero que estamos frente a una figura asimilable a un crédito fiscal; ello así atento que los mismos fueron emitidos como parte de una política de fomento del Poder Ejecutivo para un sector determinado consistente en un beneficio impositivo, cuyo valor no era un monto fijo igual para todos los beneficiarios, sino que era equivalente al catorce por ciento (14%) del importe resultante de detracer del precio de venta del valor de los insumos, partes o componentes de origen importado incorporados al bien que hubieren sido nacionalizados con un derecho de importación del cero por ciento, cuyo importe surgía de las facturas presentadas por la empresa que deseaban acceder al régimen; que a cambio debían cumplir con una serie de requisitos y exigencias a los fines de su otorgamiento, encontrándose sujetos a verificación y control por parte de las autoridades competentes, en resguardo del interés fiscal comprometido. El mismo se instrumentaba a través del acceso a un determinado número de Bonos Fiscales que podían ser utilizados tanto por los beneficiarios del régimen como por los cesionarios de ellos -ya que podían ser cedidos en una oportunidad- sólo para aplicarlos al pago de impuestos nacionales. Así, tengo para mi que, si luego de realizada la tarea de verificación y control pertinente a la que deben estar sujetos todos los beneficiarios de un régimen de incentivos, se constata que la empresa beneficiaria no había cumplido con los requisitos para acceder al mismo, y en consecuencia dichos bonos son declarados caducos, es una consecuencia lógica que no cumplan el fin para que el que fueron emitidos. Así, soy de opinión que no puede la empresa actora pretender que los Bonos Fiscales que fueron otorgados mediante un régimen de incentivos específico, una vez adquiridos por su parte, se independicen de dicho régimen por efecto de la sola circulación. En relación a ello, coincido con la demandada, en que no puede la parte actora creerse con un derecho mejor o más extenso del que tenía la empresa Comercial Salta S.R.L. por el solo hecho de haber adquirido los bonos con buena fe cuando era conocido de antemano por la adquirente el régimen al que se encontraban sometidos los mismos.

Al respecto, el art. 399 del Código Civil y Comercial vigente establece como regla general que: "Nadie puede transmitir a otro un derecho mejor o más extenso que el que tiene, sin perjuicio de las excepciones legalmente dispuestas". Este postulado se refiere a la extensión de la transmisión y está cargado de lógica y realismo porque es innegable que nadie puede dar lo que no tiene ni más de lo que tiene (Ricardo Luis Lorenzetti Director, "Código Civil y Comercial de la Nación. Comentado, Tomo II, pág. 555, año 2015, Rubinzal- Culzoni). En este sentido se ha expresado también el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos: "Guillermo Padilla Limitada S.A.C.I. s/Recurso de apelación- impuestos internos" Sala A de fecha 21/12/1999, señalando que: "... la transferencia del crédito tributario esta comprendida en la figura de la cesión de créditos, estableciéndose la relación jurídica únicamente entre el cedente y cesionario, y considerándose al deudor cedido, en el caso el Fisco Nacional, como un tercero ajeno al convenio, sin que haga a su eficacia respecto de este la entrega material del título ni la notificación o aceptación que pudiera hacer. Es así que, el cesionario, ocupa la misma situación jurídica del cedente a cuanto a los derechos transmitidos, adquiriéndolos en el mismo estado en que los tenía el transmitente, y si en definitiva resultara que el crédito es inexistente, el cesionario no podrá oponerle al deudor cedido (Fisco Nacional) aún cuando lo hayan adquirido de buena fe...". En esta línea de pensamiento y analizando las disposiciones de la Ley N° 11.683 aplicables al caso de autos, podemos advertir que el art. 14 dispone: "Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta,

acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriadamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales, incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.) no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada?. Por su parte el segundo párrafo art. 29 de la citada ley establece que: "...Cuando en virtud de disposiciones especiales que lo autoricen, los créditos tributarios puedan transferirse a favor de terceros responsables, su aplicación por parte de estos últimos a la cancelación de sus propias deudas tributarias, surtirá los efectos de pago sólo en la medida de la existencia y legitimidad de tales créditos. La Administración Federal de Ingresos Públicos no asumirá responsabilidades derivadas del hecho de la transferencia, las que en todos los casos, corresponderán exclusivamente a los cedentes y cesionarios respectivos?; en tanto el tercer párrafo dispone: "La impugnación de un pago por causa de la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario aplicado con ese fin, hará surgir la responsabilidad personal y solidaria del cedente si fuera el caso de que el cesionario, requerido por la Administración Federal de Ingresos Públicos para regularizar la deuda, no cumpliera en el plazo que le fuere acordado con la intimación de pago de su importe. Dicha responsabilidad personal y solidaria se hará valer por el procedimiento previsto en el artículo 17?. Finalmente, el cuarto párrafo dispone: "Se presume sin admitir prueba en contrario, que los cedentes y cesionarios, por el solo hecho de haber notificado a la Administración Federal de Ingresos Públicos de la transferencia acordada ente ellos, adhiere voluntariamente a las disposiciones de carácter general que dictare la misma para autorizar y reglamentar este tipo de operaciones?. Por su parte, el art. 143 establece que: "En los regímenes de promoción industriales, regionales, y sectoriales o de otra clase que conceden beneficios impositivos de cualquier índole, las respectivas autoridades de aplicación estarán obligadas a recibir, considerar y resolver en términos de preferente o urgente despacho según las circunstancias, las denuncias que formule la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS ante las mismas y que se refieran al presunto incumplimiento por parte de los responsables de las cláusulas legales o contractuales de las cuales dependieren los beneficios aludidos. Transcurrido un plazo de noventa (90) días sin haberse producido la resolución de la autoridad de aplicación, la ADMINISTRACION FEDERAL quedará habilitada para iniciar el procedimiento dispuesto en el párrafo siguiente, sin perjuicio de observar los recaudos en él establecidos. Cuando en uso de las facultades que le otorga esta ley la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS compruebe el incumplimiento de las cláusulas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrá considerar a los fines exclusivamente tributarios, como caducos, total o parcialmente, los beneficios impositivos acordados, debiendo, en dicho caso, previa vista por QUINCE (15) días al Organismo de aplicación respectivo, proceder a la determinación y percepción de los impuestos no ingresados con motivo de la promoción acordada, con más su actualización e intereses. Asimismo, deberá intimar a los inversionistas simultáneamente y sin necesidad de aplicar el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes, el ingreso de los impuestos diferidos en la empresa cuyos beneficios se consideran caducos. En caso de incumplimiento la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá proceder conforme lo establecido por el Capítulo XI de este Título. La determinación e intimación previstas en el párrafo anterior, en relación con los incumplimientos que la originan, serán procedentes, aun cuando subsistan formalmente los actos administrativos mediante los cuales la autoridad de aplicación haya acordado los beneficios tributarios, y sólo podrá recurrirse cuando dicha autoridad, en uso de las facultades que le son propias y mediante resolución debidamente fundada, decidiera mantener los beneficios promocionales por los períodos a que se refiere la mencionada determinación. Dicho recurso deberá interponerse, exclusivamente, por la vía establecida en el artículo 81 y las sumas repetidas se actualizarán desde la fecha en que fueron ingresadas?. Así la planteada la cuestión, y teniendo en cuenta que la Resolución N° 03/2012 (DI RSAL) de fecha 20/01/2012 y su aclaratoria Resolución N° 54/2012 (DI RSAL), de fecha 18/10/12, han declarando caducos a los fines exclusivamente tributarios los bonos fiscales que le fueran acordados oportunamente a la empresa Comercial Salta S.R.L., entre ellos los adquiridos por la empresa actora bajo la numeración ..., ..., ... y ..., que fueron utilizados por ella para el pago del impuesto a las ganancias -período 2007-, no puede sostenerse la postura de la actora. Recordemos que el régimen de fomento que justificó la emisión de los bonos por la Dirección Nacional de Industria y que podían ser aplicados al pago de tributos nacionales, exigía como contrapartida de todo régimen de promoción de una actividad económica, el cumplimiento por parte del destinatario originario de los bonos de diversas obligaciones que justificaban en definitiva su razón de ser. La empresa actora no puede desligarse de esta situación, toda vez que al momento de serle cedidos dichos bonos por la empresa Comercial Salta S.R.L., se encontraba suficientemente perfilado el marco normativo a que dichos bonos debían ajustarse, puesto que en definitiva se trató de la cesión de un crédito fiscal sujeto a las disposiciones específicas de las normas tributarias. Además, en estas condiciones, no puede tampoco la actora con el argumento de la "buena fe" pretender que le sea inoponible toda la regulación normativa a que estaban sujetos los bonos de que se trata, más aún cuando los adquirió a través de una operación bursátil en circunstancias, como lo enuncia la demandada, en que su valor de mercado resulta sensiblemente inferior a su valor nominal

cancelatorio. Desde otro costado, tampoco considero que la procedencia de la transferencia de los créditos fiscales impliquen la aceptación lisa y llana de la existencia y legitimidad de los mismos, ya que sólo en la medida que se verifique este último extremo, la aplicación de aquellos por parte de los cesionarios surtirá los efectos de un pago. Concluyo entonces que el mayor o menor riesgo de la operación, lo es en cabeza de la empresa que los adquiere en el mercado, quien debe cargar con las consecuencias de su obrar.

IV.- Por lo expuesto, propongo que debe revocarse la Resolución de fecha 24 de septiembre de 2015 dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba y en consecuencia, rechazarse la presente acción declarativa de certeza interpuesta por la parte actora, por los fundamentos dados en este voto. Las costas de ambas instancias se imponen por el orden causado atento lo novedoso de la cuestión planteada, pudiendo haberse creído la parte actora con derecho a litigar (art. 68, 2da parte del CPCCN), debiendo dejarse sin efecto la regulación de honorarios practicada (art. 279 del C.P.C.C.N.) las que deberán adecuarse al sentido del presente pronunciamiento. Se difiere la regulación de honorarios que corresponda en esta instancia para su oportunidad. ASI VOTO. La señora Juez de Cámara, doctora Graciela S. Montesi, dijo: I.- Que analizadas las circunstancias de la causa, comparto la solución arribada por el señor Juez de Cámara preopinante, doctor Ignacio María Vélez Funes, por los fundamentos que a continuación paso a exponer. Que conforme surge de las actuaciones, la cuestión a resolver se circunscribe a determinar: a) la procedencia de la vía de amparo intentada por la parte actora; y b) si lo resuelto por el Inferior al hacer lugar a la demanda entablada resulta ajustado a derecho. En relación al primero de los puntos, esto es, la procedencia de la vía intentada, cabe referir que este Tribunal en su anterior integración ya tuvo oportunidad de expedirse sobre el asunto al momento de resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada A.F.I.P. cuando impugnó la medida cautelar otorgada por el señor Juez de grado, no pudiendo por tanto volver a discutir el tema traído a estudio en esta etapa procesal en donde ya se ha dictado sentencia de fondo por parte del Juez de Primera Instancia (ver fs. 162/164vta.) II.- Ahora bien, y en relación al fondo del asunto, cabe señalar que llegados los autos a estudio de la suscripta, se requirió como medida para mejor proveer que la Secretaría de Industria del Ministerio de Economía, como autoridad de aplicación del Decreto N° 379/2001, remita copia debidamente certificada del expediente administrativo en el que tramitó la emisión de los Bonos N° ...; ...; ... y ... Asimismo, se requirió a la Administración Federal de Ingresos Públicos -Dirección General Impositiva- la remisión del Expediente Administrativo, debidamente certificado, en el que se declaró caduco a los fines exclusivamente tributarios, los beneficios impositivos -bonos fiscales- acordados en virtud del Dec. N° 379/2001 y sus modificaciones a la firma Comercial Salta S.R.L.; y toda otra documentación que tenga vinculación con la cuestión aquí analizada (fs. 449). Cumplimentada la medida solicitada y vueltos los autos a estudio de esta Vocalía, queda la causa en condiciones de ser resuelta. Ingresando así a estudio del fondo de la cuestión, entiendo oportuno realizar un recuento de los hechos sucedidos en la causa. Vemos así que conforme surge del Expediente Administrativo EXP-S01:0295608/2007 (MECON) remitido por el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo de la Capital Federal N° 3, el señor Felipe Pánico, en su carácter de Titular de la empresa Comercial Salta S.R.L., solicitó con fecha 8 de agosto de 2007 la emisión de Bonos para el pago de Impuestos Nacionales establecido en el Decreto N° 379/2001 (ver fs. 4/9 del Expediente Administrativo referido precedentemente).- Que conforme lo solicitado por la firma Comercial Salta S.R.L., el Ministerio de Economía y Producción, Secretaria de Industria, Comercio y PyME, emite Informe Técnico mediante el cual se recomienda dar curso favorable a la emisión de los bonos de bienes de capital, señalando que a fin de determinar la condición de ?endosable? o ?no endosable? de los bonos, se verifica la presentación de Certificado Fiscal para Contratar de la empresa Comercial Salta S.R.L. (ver fs. 47/49 del Expte. Administrativo).- A continuación, el Área de Confección, Registro y Archivo de Certificados de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial emite Orden de la que resulta que atento al análisis de los antecedentes surge que se encuentran cumplimentadas en su totalidad las condiciones y exigencias previstas en la Resolución S.I. N° 23/2001, a fin de emitir el Bono para el pago de Impuestos Nacionales al amparo del Decreto N° 379/2001 y sus modificatorias. En virtud de ello, y en lo que aquí interesa, se emiten los siguientes bonos: 1) 404-2007-232841 por el monto de \$ 150.000; 2) 404-2007-232842 por el monto de \$ 150.000; 3) 404-2007-232843 por el monto de \$ 150.000; y 4) 404-2007-232844 por el monto de \$ 150.000 (ver fs. 55 del Expte. Administrativo N° S01:0295608/2007).- Posteriormente, la Dirección de Aplicación Industrial recomienda dar curso favorable a la emisión y posterior entrega del Bono de Capital con carácter ?endosable? a favor de la firma Comercial Salta SRL (ver 59 del Expte. Administrativo N° S01:0295608/2007). Así, a fs. 63/66 obran glosadas las copias de los bonos emitidos a nombre de la empresa solicitante. Ahora bien, de los expedientes administrativos remitidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, surge que con fecha 12 de junio de 2007 el señor Felipe Pánico, en representación de la firma Comercial Salta S.R.L., solicita el empadronamiento de la misma ante la Dirección Nacional de Industria, de la que surge que la actividad desarrollada es la fabricación de maquinas dosificadoras y fraccionadoras. En auditoria practicada por la Secretaría de Industria se constata que en el domicilio comercial indicado por la sociedad no se encuentra persona alguna y que si bien existen edificaciones, no se puede afirmar que funcione algún establecimiento fabril. Por ello, mediante Informe Técnico final de fecha 02 de julio de 2008, confeccionado por la Dirección de Aplicación de la

Política Industrial se recomendó la suspensión provisoria de la inscripción de la empresa en cuestión hasta tanto se compruebe la existencia del establecimiento fabril y de la producción de bienes sujetos al beneficio establecido por el Régimen de Bienes de Capital. Como consecuencia de ello, con fecha 12 de diciembre de 2008 se emite Informe Final de Inspección del que surge que luego de la tareas realizadas a los efectos de llevar adelante la verificación: 1) la firma Comercial Salta S.R.L. no posee capacidad operativa ni económica para producir los bienes de capital que dieron origen a los beneficios usufructuados, lo que se prueba con la inexistencia de locales o instalaciones fabriles y elementos para el desarrollo de sus actividades; 2) los socios actuales y los apoderados de la firma no pudieron ser ubicados en los domicilios consignados tanto ante la autoridad de aplicación como ante la Administración; 3) Las operaciones de venta de bienes de capital que dieran origen a los beneficios, nunca existieron; y 4) los bonos de créditos recibidos fueron, en su gran mayoría, cedidos a terceros. Por ello determinó que correspondía correr vista a la Dirección Nacional de Industrias a los fines de la emisión de acto administrativo que declare caducos los bonos emitidos a favor del contribuyente que obtuvo el beneficio por ante la Dirección Nacional referida (ver fs. 91/99 del Expte. Administrativo N° 11094-12-2011).- Seguidamente, la Dirección Nacional de Industria emite el Dictamen Jurídico N° 453/2011 de fecha 2 de diciembre de 2011 mediante el cual el servicio jurídico entiende que en virtud de los hechos sucedidos, resultaría procedente considerar, a los fines exclusivamente tributarios, como caducos los beneficios impositivos (bonos fiscales) acordados a la firma Comercial Salta S.R.L. (ver fs. 128/142 del Expte. Administrativo N° 11094-12-2011).- Así las cosas, con fecha 17 de enero de 2012, la División de Revisión y Recursos emite Informe mediante el cual luego de analizar los hechos acaecidos aconseja al señor Juez Administrativo interviniente que se declaren a los fines exclusivamente tributarios como caducos los beneficios impositivos (bonos fiscales) acordados a la firma Comercial Salta S.R.L. (ver fs. 163/171 del Expte. Administrativo N° 11094-12-2011).- En consecuencia, mediante Resolución N° 03/2012 de fecha 20 de enero de 2012 se resuelve: ?(...). 1.- Considerar a los fines exclusivamente tributarios, como caducos los beneficios impositivos (bonos fiscales) acordados a la firma Comercial Salta S.R.L. ... correspondientes a los Bonos emitidos por la Dirección Nacional de Industria bajo los números: (...)404-2007-232841 por el monto de \$ 150.000; 404-2007-232842 por el monto de \$ 150.000; 404-2007-232843 por el monto de \$ 150.000; 404-2007-232844 por el monto de \$ 150.000 (...). 2.- Intimar el ingreso de las obligaciones canceladas por Comercial Salta S.R.L., o sus cesionarios, mediante los Bonos detallados en el Artículo 1° de la presente. (...)? (ver fs. 172/196 del Expte. Administrativo N° 11094-12-2011).

Conforme lo dispuesto, se remitieron las actuaciones administrativas a la Dirección Regional Córdoba a los fines de que se efectúen las acciones tendientes al control del cobro de las obligaciones canceladas con los bonos fiscales cedidos por la empresa Comercial Salta S.R.L. (ver fs. 242 del Expte. Administrativo N° 11094-12-2011). En consecuencia, la AFIP intimó a la firma Maipú Automotores S.A. para que, conforme lo dispuesto mediante Resolución N° 03/2012 de fecha 20 de enero de 2012, ingrese la suma de \$ 600.000,00 en concepto de Impuesto a las Ganancias saldo DD.JJ. 2007, con más los intereses previstos en el art. 37 de la Ley 11.683, lo que motivó a que la firma Maipú Automotores S.A. inicie la presente acción (ver fs. 14/16 de las presentes actuaciones judiciales).- III.- Ahora bien, realizado este breve análisis de las actuaciones administrativas acompañadas a la causa y a los fines de resolver la cuestión sometida a estudio de esta Alzada, cabe referir que conforme el marco normativo que regula la presente causa, el Decreto N° 379/01 instauró un bono fiscal cuyo origen obedeció a la necesidad de morigerar en el sector fabricante de bienes de capital de la Republica Argentina el efecto de la reducción arancelaria dispuesta por la Resolución N° 8/2001 del Ministerio de Economía que fuera emitida con la finalidad de lograr un rápido equipamiento del sector productivo. El beneficio consistió en la percepción de un bono fiscal nominativo y cedible a terceros por única vez, el cual puede ser utilizado por los beneficiarios o quienes resulten cesionarios para abonar la totalidad de los montos de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, sus retenciones y percepciones, permitiendo el referido bono un solo endose, para cuya operatoria instrumental es condición indefectible la acreditación por parte del beneficiario de que no registra deudas exigibles por la AFIP. Asimismo, del análisis de la normativa del caso, surge que la autoridad de aplicación, con anterioridad a la emisión de los bonos, debe verificar el cumplimiento de todas las condiciones exigibles para el otorgamiento de los mismos, lo que lleva a entender que esos bonos, una vez emitidos, gozan de presunción de legitimidad, por lo que es dable otorgar al tercer adquirente de buena fe una protección reforzada. Repárese, en este sentido, que los bonos figuran en un título formal, expresados por el Ministerio de Economía y Producción, firmados por el Director Nacional de Industria y endosados a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos (ver fs. 59/62 del Expte. Administrativo N° S01:0295608/2007). Vale decir, que los bonos usados por Maipú Automotores S.A. a los fines del pago de impuestos gozan de legitimidad, ello en el entendimiento que previa emisión de los mismos y tal como se dejó plasmado precedentemente, la autoridad de aplicación debió controlar el cumplimiento de las obligaciones exigidas por la legislación aplicable al caso. Asimismo puede advertirse que los mentados bonos figuran expresados por el Ministerio de Economía y Producción, firmados por el Director Nacional de Industria y endosados a favor de la A.F.I.P., conformando éste un título formal y resultando por tanto improcedente la intimación efectuada por la demandada a la firma Maipú Automotores S.A., a la cual le corresponde

protección jurídica como tercero adquirente de buena fe, resultando válida, respecto de esta última, la imputación efectuada al pago de impuestos con los bonos Nros. ...; ...; ... y ..., más aún cuando los bonos se emitieron con carácter nominativo y endosable y su imputación al pago de los impuestos que se mencionan no fue observado, cuando podía la A.F.I.P. entregar una constancia de aceptación condicional (F 4006), supuesto previsto normativamente para el caso en que el requirente del beneficio instituido por el Decreto N° 379/01 no cuente con algún requisito o no fuera posible controlarlos en el momento de autorizar la imputación de los bonos (Res. General N° 1287/02 - art. 19). Repárese que la parte demandada aceptó sin ningún tipo de reserva ni objeción alguna el pago realizado oportunamente por la actora, notificándolo recién después de más de 4 años que los bonos utilizados a los fines del pago de impuestos habían sido declarados caducos, violando de este modo el principio de confianza legítima entendida esta como un principio de carácter general vinculado a los principios de seguridad jurídica y buena fe que debe primar en la relación entre las autoridades y los particulares.- Por último, cabe señalar que lo aquí expuesto lo es sin perjuicio de lo dispuesto por los arts. 29, 14 y 143 de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), los que entiendo no resultan aplicables conforme el análisis aquí efectuado.

IV.- En consecuencia, corresponde confirmar la resolución apelada en todo lo que decide y ha sido materia de agravios, imponiendo las costas de esta Alzada en su totalidad a la apelante perdedora en virtud del principio objetivo de la derrota (conf. art. 68 - primera parte del C.P.C.C.N.), regulando los honorarios de los letrados de la parte actora en un ...% de lo regulado en primera instancia, no haciendo lo suyo con el letrado apoderado de la accionada por tratarse de un profesional a sueldo de su mandante (art. 2 de la Ley arancelaria vigente). ASI VOTO.- Por el resultado del Acuerdo que antecede; SE RESUELVE: POR MAYORIA: 1) Confirmar la Resolución de fecha 24 de septiembre de 2015 dictada por el señor Juez Federal N° 3 de Córdoba en todo lo que decide y ha sido materia de agravios. 2) Imponer las costas de la Alzada a la demandada (AFIP) en virtud del principio objetivo de la derrota (art. 68, 1era. parte del C.P.C.N.). Los honorarios de la representación legal de la actora se fijan en un ...% de lo regulado en la instancia de grado, no correspondiendo regular estipendios profesionales a los letrados de la accionada, por ser personal a sueldo de su mandante (arts. 14 y 2 de la Ley 21.839). 3) Protocolícese y hágase saber. Cumplido, publíquese y bajen. EDUARDO AVALOS (EN DISIDENCIA) IGNACIO MARIA VELEZ FUNES GRACIELA S. MONTESI  
EDUARDO BARROS SECRETARIO DE CAMARA Correlaciones: Decreto 379/2001 - BO:  
30/03/2001 014312E