Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de julio de 2020.-

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la AFIP en la causa Indacor S.A. c/ AFIP s/ amparo ley 16.986", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que esta Corte comparte los fundamentos del dictamen de la señora Procuradora Fiscal a los que cabe remitir por razones de brevedad.

Que el juez Rosatti suscribe la presente en la localidad de Santa Fe, Provincia de Santa Fe, en virtud de las medidas de aislamiento social preventivas dispuestas por las autoridades nacionales.

Por ello, en atención al estado de las presentes actuaciones se resuelve:

1) Habilitar días y horas inhábiles del día de la fecha exclusivamente a los fines del dictado de la presente sentencia.

2) Hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada, con costas (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento. Exímase al

-//-

-//- recurrente de integrar el depósito cuyo pago se encuentra diferido a fs. 2. Notifíquese, agréguese la queja al principal y, oportunamente, devuélvase.

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

HORACIO ROSATTI

JUAN CARLOS MAQUEDA

CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de queja interpuesto por el **Fisco Nacional (Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva)**, representado por la **Dra. María Clara Elías**, con el patrocinio letrado de la **Dra. Mónica E. Tinunin**.

Tribunal de origen: **Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Primera Instancia n° 3 de Córdoba.**



Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 445/465 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Sala A de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, por mayoría, confirmó la sentencia de la instancia anterior que, al hacer lugar a la acción de amparo promovida, había declarado la validez de los pagos de IVA e impuesto a las ganancias realizados por la actora mediante el empleo de los bonos de crédito fiscal creados por el art. 3° del decreto 379/01, que había adquirido de un tercero.

En su voto, el Dr. Vélez Funes afirmó, en primer lugar, que el amparo era formalmente procedente pues, si bien conjuntamente con la demanda la actora había instado la revisión administrativa de la intimación al pago cursada por la AFIP, al momento de la sentencia esa vía administrativa ya se encontraba agotada con el acto definitivo del organismo recaudador que había rechazado el recurso de apelación presentado por el contribuyente (resolución 45 - DI RCOR), por lo cual a partir de allí quedó expedita la vía judicial. Añadió que, en atención a las particularidades del caso, el tiempo transcurrido y el estado procesal en el que se encuentran las actuaciones, en las que ya se habían transitado y cumplido las distintas etapas del proceso judicial, rechazar la demanda por el uso de vías paralelas significaría ir en contra del principio de economía procesal.

En segundo término, y en cuanto al fondo del asunto, relató que los títulos cuyo valor cancelatorio aquí se debate habían sido recibidos originalmente por Comercial Salta S.R.L.,

quien luego los transfirió o cedió -por intermedio de Grupo del Plata Sociedad de Bolsa S.A.- a la firma actora (Indacor S.A.), la que posteriormente los utilizó para pagar el saldo de sus declaraciones juradas de IVA -período fiscal 08/2007- e impuesto a las ganancias -período fiscal 2007-.

Recordó que dichos títulos fueron creados por el decreto 379/01 como incentivo para los fabricantes nacionales de bienes de capital, informática y telecomunicaciones, a quienes se les otorgaba este bono -equivalente a un porcentaje del valor de venta de esos bienes- para ser aplicado al pago de impuestos nacionales.

Especificó que, como surge del art. 3° de ese reglamento, aquél es un título "*nominativo*", que puede ser cedido a terceros por única vez. En tal sentido, destacó que la resolución general (AFIP) 1.287/02 regula las formalidades a cumplir para dicha cesión, para lo cual exige el previo endoso del bono a la orden del organismo recaudador y ordena a la AFIP que, con carácter previo a la de imputación de pago, efectúe una constatación -en la base de los organismos de aplicación- de los datos del beneficiario original.

En estas condiciones, concluyó que se trata de un bono nominativo y endosable, cuya transferencia se rige por las reglas de la circulación de los títulos de crédito, la que se caracteriza porque cada adquisición del título y, por ende, del derecho incorporado, es independiente de las previas relaciones existentes entre el deudor y los anteriores poseedores.

Aseveró 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- conforme las constancias de autos, no sucedió. Por ello 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" (cfr. fs. 459 vta., segundo párrafo).

Al adherir a la solución propiciada por el juez preopinante, la Dra. Montesi confirmó también la procedencia formal de la acción de amparo, toda vez que al momento de la sentencia ya se había dictado el acto definitivo de la AFIP que dejaba expedita la acción judicial, lo cual representaba una circunstancia sobreviniente que no podía ser desconocida al momento de decidir.

En cuanto al fondo de la cuestión, subrayó que de los antecedentes administrativos agregados al expediente surgía que los bonos fueron emitidos con la previa conformidad del Área de Confección, Registro y Archivo de Certificados de la Dirección de Aplicación de la Política Industrial, quien había considerado que se encontraban cumplidas en su totalidad las condiciones y exigencias previstas en la resolución 23/2001 de la Secretaría de Industria. Con posterioridad a ello, la Dirección de Aplicación Industrial había recomendado dar curso favorable a la

emisión y posterior entrega de los bonos con carácter "endosable" a favor de la firma Comercial Salta S.R.L.

Del estudio de las normas que rigen el caso, prosiguió, surge que la autoridad de aplicación, con anterioridad a la emisión de los bonos, debió verificar el cumplimiento de todas las condiciones exigibles para su otorgamiento, lo que lleva a entender que ellos, una vez emitidos, gozan de presunción de legitimidad, por lo que es dable otorgar al tercero adquiriente de buena fe una protección reforzada, debiendo tenerse por válidos, en consecuencia, los pagos realizados por la actora mediante el empleo de esos títulos adquiridos a un tercero.

- II -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 471/490 que, denegado a fs. 513/515, origina esta presentación directa.

Se agravia, en primer lugar, por la falta de respuesta a sus planteos referidos a la improcedencia formal de la acción de amparo toda vez que existían otros remedios judiciales más idóneos, era necesario un mayor debate y prueba, así como también agotar la vía administrativa y demostrar el daño actual.

En segundo término, manifiesta que el crédito tributario adquirido por la actora queda alcanzado por las previsiones del art. 29 de la ley 11.683 (t.o. 1998), el cual condiciona la aptitud cancelatoria de los créditos transferidos a su existencia y legitimidad. Enfatiza que ello se encuentra en sintonía con lo dispuesto en el art. 399 del Código Civil y

Comercial (ley 26.994), que establece que nadie puede transmitir un derecho más amplio o más extenso del que posee.

Por ello, niega que la demandante pueda hacer valer el efecto cancelatorio de los bonos cuando ese derecho caducó -en los términos del art. 143 de la ley 11.68- para su beneficiario original (Comercial Salta S.R.L.), según lo dispuesto por la AFIP-DGI en la resolución 3/2012 (DI SAL).

Pone de resalto que los adquirentes de esta clase de bonos pagan en el mercado un precio lógicamente inferior al valor del crédito que adquieren dado el riesgo que asumen frente a las posibles impugnaciones al momento de usarlos. Aclara que la AFIP no es quien debe correr con ese riesgo cuando se demuestra la inexistencia o ilegitimidad del crédito con posterioridad a su transferencia sino que, por imperio del ya citado art. 29 de la ley 11.683, son los contratantes quienes deben soportarlo, pudiendo el adquirente reclamar al beneficiario original por el crédito adquirido que no ha podido usar.

- III -

Advierto que un orden lógico impone examinar, en primer término, los agravios vertidos por el Fisco Nacional respecto de la procedencia formal de la acción de amparo.

Contrariamente a lo esgrimido por el apelante, observo que la decisión recurrida hizo mérito de las particularidades del caso, de las circunstancias sobrevinientes a la sentencia de primera instancia, del agotamiento de la vía administrativa como consecuencia de la resolución recaída en el recurso interpuesto por el contribuyente y del estado procesal

en el que se encontraban las actuaciones, en las que ya se habían transitado y cumplido las distintas etapas del proceso judicial, para rechazar los agravios del Fisco respecto de la improcedencia de la vía de amparo.

Bajo este prisma, considero que la sentencia brinda argumentos suficientes para sostener que, al momento de su dictado, resultaba formalmente procedente el amparo intentado por el actor y los fundamentos de orden fáctico y procesal que el apelante esgrime carecen de entidad para refutarlos (Fallos: 318:1154, 323:3770, entre otros).

- IV -

Despejado lo anterior, pienso que asiste razón al Fisco Nacional en cuanto sostiene que la controversia aquí planteada encuentra adecuada solución en lo establecido por el art. 29 de la ley 11.683.

En efecto, el segundo párrafo del citado precepto dispone: "*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*" (subrayado, agregado).

En estos términos, es claro que, acreditada la inexistencia o ilegitimidad del crédito tributario transferido,

no puede admitirse que éste posea el efecto cancelatorio que pretende el amparista.

Cierto es que el art. 5° del decreto 379/01 dispone: "*El bono fiscal contemplado en el artículo 3° será nominativo y podrá ser cedido a terceros una única vez*". Pero no menos cierto es que dicha regulación como título "*nominativo*", que puede ser "*cedido*" a terceros por una única vez, no implica en modo alguno apartarse de la necesaria existencia y legitimidad del crédito transferido, que la ley exige para reconocerle poder de cancelación.

Sostener lo contrario implicaría no solo atribuir a estos títulos características que no surgen de la letra de la norma que los crea, sino también colocar al decreto 379/01 por encima de lo dispuesto en el art. 29 de la ley 11.683, al pretender que por una decisión del Poder Ejecutivo se altere la sustancia del derecho a la transferencia de los créditos tributarios en la forma y con el alcance con que ha sido previsto por el Congreso Nacional (arg. Fallos: 151:5; 178:224, entre muchos otros).

En idéntico sentido, pienso que la invocada resolución general (AFIP) 1.287/02 (y sus modificaciones) tampoco sustenta la postura de la sentencia recurrida.

En efecto, el citado reglamento se limita -como se señala adecuadamente en sus considerandos- a regular la forma de afectación, las formalidades y las condiciones que deben cumplir los bonos para ser imputados a la cancelación de las obligaciones impositivas.

A tal fin, detalla que los bonos deberán ser endosados a la orden de la AFIP (art. 6°), acompañados de los

formularios de declaración jurada que allí se indican (art. 7°, 9° y 10) y presentados con la primera imputación que se efectúe (art. 12). Asimismo, dispone que la AFIP constatará -en su base de certificados y bonos emitidos por los organismos de aplicación- los datos del certificado (número, monto, fecha de emisión y de vigencia) y del beneficiario original (apellido y nombres o denominación y CUIT) (art. 19) y, finalmente, cuál será el tratamiento de los importes imputados en exceso (art. 20), entre otros aspectos.

Sin embargo, de los términos empleados en esa resolución general no surge, ni puede razonablemente inferirse, que la observancia de dichos requisitos por quien solicita la imputación del crédito transferido y el cumplimiento de las tareas de constatación allí impuestas al organismo recaudador implique, sin más, un reconocimiento de la AFIP a la existencia y legitimidad del crédito, que le impida luego impugnarlo en uso de las facultades de verificación y fiscalización que le confiere la ley 11.683.

Sobre esta base, cabe concluir que el cumplimiento de las exigencias que consagra la mencionada resolución -en orden al tema debatido- constituye sólo un presupuesto para la admisibilidad formal de la imputación de pago, mas no puede subsanar las deficiencias de que pudiere adolecer el crédito impositivo que es objeto de ese negocio, y con el cual el cesionario pretende cancelar sus obligaciones tributarias. Tal conclusión se compadece con una de las consecuencias del principio de reserva de ley -de rango constitucional- que consiste en inhabilitar a la administración fiscal a transar o remitir las cargas impositivas, lo cual impide presumir

renuncias a la percepción de éstas (Fallos: 316:2832, cons. 5° y su cita).

Considero que tampoco la presunción de legitimidad de los bonos emitidos, que invoca en su apoyo la sentencia en crisis, respalda la postura que allí se adopta. Observo, al respecto, que no debe confundirse el acto que dispone el reconocimiento del beneficio y la consecuente emisión de los bonos de crédito, por un lado, con el posterior poder de cancelación de deudas tributarias que éstos pueden tener al momento de su empleo, por el otro. Ello es así a poco que se advierta que si bien dichos bonos podían reunir, al momento de su emisión, todos los requisitos exigidos para ello, la aptitud de pago siempre estuvo supeditada, desde su nacimiento mismo, a la existencia y legitimidad del crédito transferido, de conformidad con lo establecido por el ya citado art. 29 de la ley 11.683.

Pienso que la hermenéutica que aquí propicio se ajusta a la inveterada doctrina de V.E. que explica que la interpretación y aplicación de las leyes -en este caso, el art. 12 de la ley 19.549 y el art. 29 de su similar 11.683- requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649).

Finalmente, observo que la postura que aquí sostengo se halla en sintonía con la ya resuelto en Fallos: 316:2832 y

324:1848, en los que se advirtió que, por imperio del art. 29 de la ley 11.683, la cesión de créditos fiscales y la aplicación de éstos por parte del cesionario a la cancelación de sus propias deudas tributarias, deja a salvo la facultad de la AFIP-DGI de comprobar la concurrencia de los requisitos legales relativos a la existencia y legitimidad de los créditos objeto de la cesión.

- V -

Por los fundamentos aquí expuestos, considero que se debe hacer lugar al recurso extraordinario interpuesto y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 12 de junio de 2018.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación