Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 11 de Marzo de 2021

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Compañía Argentina de Granos S.A. c/ AFIP (D.G.I.) s/ contencioso administrativo - varios", para decidir sobre su procedencia.

Considerando que:

1°) Compañía Argentina de Granos S.A. (en adelante CAGSA) -empresa dedicada a la comercialización de cereales y oleaginosas- inició demanda de repetición contra el Fisco Nacional de los importes ingresados en concepto de retenciones del IVA por las compras de cereales realizadas a ciertos proveedores durante los períodos fiscales mayo de 2005 a diciembre de 2007. Para ello señaló que, en el marco de una fiscalización, el ente recaudador había objetado el cómputo de los créditos fiscales originados en las compras realizadas en los períodos antes indicados por considerar que los proveedores consignados en las facturas eran apócrifos, y en consecuencia, que las referidas operaciones resultaban inexistentes. La empresa señaló que había aceptado el ajuste fiscal propuesto, y que en consecuencia, había rectificado las declaraciones juradas correspondientes, anulado el crédito fiscal computado en virtud de aquellas operaciones e ingresado la diferencia de impuesto resultante, todo ello para evitar una eventual suspensión en el Registro Fiscal de Operadores en la Compraventa de Granos y Legumbres Secas que le impidiera operar. Sin embargo, adujo que el desconocimiento y anulación de las operaciones de compra por parte de la AFIP-DGI no solo implicaba la invalidación de los

créditos fiscales impugnados, sino que además privaba de causa legal a las retenciones practicadas en concepto de IVA –a la tasa del 8% o el 10,50% en caso de proveedores inscriptos o no inscriptos en el registro citado- sobre el precio neto de cada una de las referidas operaciones declaradas inexistentes e ingresadas al Fisco Nacional, y que ello le había provocado un perjuicio patrimonial por tratarse del único sujeto que había soportado la carga tributaria y que había detraído de su patrimonio los fondos para efectuar el ingreso del gravamen.

2°) En oportunidad de contestar el traslado de la demanda, la AFIP-DGI negó enfáticamente haber desconocido la existencia de las operaciones de compra y sostuvo que en la referida inspección solo había expresado que los vendedores consignados en las facturas eran falsos porque no tenían capacidad económica, financiera, patrimonial y operativa para desarrollar la producción y/o el acopio de la mercadería comercializada. En esa línea de razonamiento sostuvo que las compras habían existido pues la mercadería ingresaba físicamente en el dominio de la empresa pero que dichas operaciones figuraban realizadas contablemente con terceros productores, que no eran los verdaderos proveedores de cereales ya que estos permanecían ocultos por razones de conveniencia impositiva. En consecuencia, refirió que el cómputo de los créditos fiscales de IVA originados en esas operaciones había sido observado y finalmente anulado por la empresa mediante la presentación de declaraciones juradas rectificativas. Por último, en lo

referente a las retenciones efectuadas por CAGSA expresó que el tributo debía pagarse porque las operaciones habían existido según las pruebas que daban cuenta del circuito físico de la mercadería.

3°) El Juzgado Federal de 1ª Instancia de Córdoba hizo lugar a la demanda, con costas. Al decidir en el sentido indicado el juez de grado tuvo en consideración los argumentos desarrollados por la actora en su presentación. Asimismo, hizo hincapié en el peritaje contable producido en autos en cuanto concluía que CAGSA había ingresado y cancelado la totalidad de las retenciones del IVA correspondientes a las operaciones de compra de cereales que habían sido declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP (confr. cons. III) (confr. fs. 228/235 de los autos principales, a los que se remite en lo sucesivo). Contra dicha sentencia el Fisco Nacional interpuso recurso de apelación.

4°) La Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba desestimó los agravios de la representación fiscal y, en consecuencia, confirmó la sentencia apelada (confr. fs. 296/303). Para decidir en el sentido indicado expresó que resultaba inútil e innecesario *[sic]* considerar el agravio del Fisco Nacional que indicó que el juez de primera instancia había hecho lugar a la demanda sobre la base de un fundamento erróneo –consistente en afirmar que la AFIP-DGI había declarado que las operaciones de compra de cereales resultaban inexistentes- con fundamento en que "lo real y concreto es que la firma actora

tuvo que sustraer de su crédito fiscal el importe correspondiente a ciertas y determinadas operaciones que fueron impugnadas por el Fisco con el consecuente pago de la diferencia detectada, respecto del gravamen pertinente (en este caso IVA), lo cual constituye lo que por medio del presente proceso se intenta repetir" *[sic]*.

5°) Contra esta sentencia el Fisco Nacional dedujo el recurso extraordinario federal de fs. 306/325, cuyo traslado no fue contestado por la actora (confr. fs. 343 y 351), y que al ser denegado por la cámara a fs. 352/353 vta., motivó la presente queja. El remedio federal se funda, sustancialmente, en la arbitrariedad que la representante fiscal le endilga al pronunciamiento de Cámara en cuanto ignoró el agravio que le causó la sentencia de primera instancia fundada en una apreciación errada de los hechos. Por otro lado, mantiene la crítica que le merece el peritaje contable y señala que la empresa carece de legitimación activa para repetir el impuesto retenido. Sostiene que en el caso se configura un claro supuesto de gravedad institucional por hallarse en juego el interés de la comunidad, dada la magnitud del perjuicio económico que podría proyectarse si se convalida lo resuelto en autos, lo que comprometería seriamente las arcas del Fisco Nacional.

6°) En forma previa al tratamiento de los agravios resulta necesario apreciar que en todo momento el ente recaudador ha sostenido en las presentes actuaciones que la impugnación del cómputo de los créditos fiscales originados en

las compras de granos solamente requirió la comprobación de que ellas fueron realizadas con proveedores que no son los que surgen de las facturas observadas. Sobre esa base el Fisco Nacional también ha entendido que resulta válido el ingreso de las retenciones en concepto de IVA, y que no corresponde su repetición por CAGSA, porque se trata de ventas de cereales que están gravadas por el impuesto. Las disposiciones de la ley del IVA que se citan a continuación, y cuya validez constitucional no ha sido impugnada por la parte actora, habilitaban al Fisco Nacional a actuar del modo reseñado precedentemente. Así, existe una autorización al sujeto responsable inscripto para restar de los débitos fiscales liquidados por sus operaciones gravadas el impuesto que, en el período fiscal que se liquida, se le hubiera facturado por la compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, vinculados con dichas operaciones (ley del IVA, t.o. según decreto 280/97 y sus modif., arts. 10, 11 y 12, inc. a), en la medida que las reseñadas compras, importaciones, locaciones y prestaciones de servicios, gravadas, hubieren perfeccionado respecto del vendedor, importador, locador o prestador de servicios, los respectivos hechos imponibles (arts. 5°, 6° y 12, últ. párr.). La ley dispone, por su parte, que el débito fiscal se perfecciona -en ventas como las aquí examinadas- con la entrega del bien o con la emisión de la factura respectiva, lo que ocurra primero, o si, el precio no se hubiere fijado al momento de la entrega del producto, cuando el mismo resulte determinado, en la medida que los bienes existan efectivamente y hayan sido

puestos a disposición del comprador, sin agregar recaudo similar al contenido en el último párrafo del art. 12 para el cómputo de los créditos fiscales (ley cit., arts. 1° -inc. a-, 2°, 5° -inc. a-, y 6°, últ. párr.). A ello cabe agregar que la RG 2300/2007 solo prevé que las retenciones se practicarán a los sujetos que revistan la calidad de responsables inscriptos en el IVA (art. 3°). Por lo tanto, en atención a las consecuencias que la determinación de la efectiva realización de las operaciones podía tener sobre el pleito, al tratarse de ventas de granos que constituyen manifestaciones de riqueza alcanzadas con el IVA, correspondía que el *a quo* hubiera dado oportuno y eficaz tratamiento al agravio fundado en el haber desconocido dichas operaciones.

7°) Esta Corte ha sostenido que aun cuando los agravios de la apelante suscitan el examen de cuestiones de hecho y prueba, ajenas -como regla y por su naturaleza- a la instancia del art. 14 de la ley 48, ello no es obstáculo para la procedencia del recurso extraordinario cuando el tribunal ha prescindido de dar un tratamiento adecuado a la controversia, de acuerdo con las normas aplicables y las constancias de la causa (Fallos: 311:1171; 329:5424 y 340:21, entre otros).

8°) En efecto, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba dejó de lado el tratamiento del agravio antes reseñado por entender que la demanda de la actora consistía en la repetición de pago del IVA a su cargo como consecuencia de la impugnación de los créditos fiscales, y que en tal caso

resultaba innecesario determinar si el Fisco Nacional había reconocido o desconocido la inexistencia de las operaciones de compra de cereales. Sin embargo, dicho razonamiento pone de manifiesto la ausencia de un adecuado y preciso examen de los hechos configurativos de la causa pues la actora en su escrito de demanda no solicitó la repetición de las sumas ingresadas en su condición de contribuyente del IVA, como erróneamente afirman -cuanto menos- dos de los vocales de la citada cámara, sino que persiguió la repetición de los montos ingresados al Fisco en su carácter de agente de retención del citado impuesto (confr. escrito de fs. 5/17 vta.), circunstancia que fue tenida en cuenta por el ente recaudador en su escrito de contestación de demanda al fundar su defensa en el hecho de que CAGSA era un agente de retención que no acreditaba perjuicio patrimonial.

9°) La interpretación realizada por el *a quo* aparece como la aplicación mecánica de un principio procesal fuera del ámbito que le es propio, toda vez que el material fáctico y probatorio aportado por las partes al litigio exteriorizaba una diversa composición del *thema decidendum* y, por esta vía, culmina en la frustración ritual del derecho de la recurrente a obtener la tutela jurisdiccional mediante el dictado de una sentencia que constituya la aplicación del derecho vigente a los hechos controvertidos.

El error señalado ha conducido a que la demandada se viera privada injustificadamente de la consideración de la defensa aludida, lo cual vulnera la garantía de defensa en

juicio, al paso que descalifica la sentencia así dictada (Fallos: 310:171; 314:1683; 321:485, y las citas en ellos consignadas). Ello es así ya que, tal como se señaló precedentemente, la actora fundó su reclamo en la alegación de un perjuicio patrimonial derivado del ingreso de retenciones practicadas sobre operaciones declaradas inexistentes por la AFIP-DGI, en tanto que el Fisco solicitó el rechazo de la demanda entablada aseverando que el referido perjuicio no se encontraba configurado, por cuanto nunca había considerado que las operaciones no existieran, sino tan solo que no existen los proveedores consignados en ellas. Es decir que, para la demandada las operaciones efectivamente se concretaron y las retenciones fueron bien realizadas por la CAGSA.

10) En atención a lo expresado corresponde dejar sin efecto la sentencia en recurso; y dado el tiempo transcurrido desde que se iniciaron los presentes autos, y la trascendencia institucional de las cuestiones planteadas, el Tribunal estima que corresponde hacer uso de la facultad que le confiere el art. 16, segunda parte, de la ley 48 y decidir, en consecuencia sobre el fondo de la causa, en sustitución del tribunal apelado (confr. Fallos: 189:292; 212:64; 214:650; 220:1107; 223:172; 240:356; 311:762 y 1003; 332:60, entre otros).

11) Como acertadamente afirma el representante fiscal en su escrito de expresión de agravios ante la Cámara (confr. en particular, “segundo agravio”, fs. 269 vta. y 272, y “cuarto agravio”, fs. 274/276 vta.), la sentencia de primera instancia

incurrió en un error al sostener que el ente recaudador había declarado la inexistencia de las operaciones de compraventa de cereales observadas durante la inspección fiscal pues tal afirmación, al margen de desatender el tenor de la contestación de la demanda (confr. fs. 134/155 vta., 136 vta. y 137 y 147), se fundó en las conclusiones de un peritaje contable desarrolladas sobre la base del mismo error, lo que impide reconocerle valor probatorio, según las reglas de la sana crítica, en los términos de los arts. 377, 386, 477 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (confr. arg. sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada el 26 de marzo de 2014, en la causa CSJ 43/2012 (48-S)/CS1 "Santa María SAIF c/ AFIP DGI resol. 31/98 s/ Dirección General Impositiva").

12) En efecto, en siete pasajes del informe contable agregado a fs. 190/196 se alude a las operaciones de compraventa de cereales *"declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP"* cuando de la prueba que se consigna en el referido dictamen como base para su elaboración –consistentes en listados de operaciones emergentes de la página web de la AFIP-DGI, declaraciones juradas originales y rectificativas confeccionadas por la actora en su carácter de contribuyente del IVA y declaraciones juradas y comprobantes de ingreso de retenciones del IVA confeccionadas por la actora en su carácter de agente de retención- no surgen elementos que den cuenta de las actuaciones y diligencias administrativas cumplidas con motivo de la

fiscalización del impuesto por parte del ente recaudador (tales como formularios de requerimiento de información o actas de inspección labradas por los inspectores o demás empleados intervinientes en el aludido procedimiento) que permitan concluir fehacientemente que el organismo fiscal se haya pronunciado respecto de las operaciones examinadas en el sentido que se indica. De manera que no cabe sino concluir en que el calificativo de "inexistentes" atribuido a las mencionadas operaciones fue agregado por el perito interviniente en forma arbitraria, pues, se insiste, no se registran piezas probatorias en la documentación indicada en el mencionado informe que den cuenta fielmente de la referida circunstancia (confr. fs. 192, 193, 194 y 195; confr. asimismo prueba detallada en el punto I -fs. 190/191- y documentación agregada a las actuaciones administrativas en sobres con la leyenda "prueba actora").

Más aún, la conclusión que antecede surge del mero contraste de las preguntas formuladas por la actora con las respuestas brindadas por el experto contable, sin que se advierta justificación alguna para la adición del calificativo "inexistentes" en los ejemplos que se transcriben a continuación:

Pregunta (fs. 192):

"IV a) Si CAGSA presentó DDJJ de IVA rectificativas por los períodos fiscales 12/2005 a 12/2007, detrayendo el Crédito Fiscal correspondiente a las **operaciones de compraventa**

de cereales declaradas apócrifas por la Afip y las cuales se detallan en la planilla anexa que obra en el anexo IV que forma la [sic] parte integrante de la presente".

Respuesta (fs. 192/193):

"Con respecto a si CAGSA presentó las DDJJ rectificativas, las mismas se encuentran en el anexo IV de la documentación, por lo que en el cuadro siguiente se encuentra reflejado las [sic] correcciones realizadas por la empresa en sus DDJJ, y por consiguiente las detracciones del Crédito Fiscal, por **las operaciones de compra venta de cereales declaradas apócrifas e inexistentes por AFIP**".

[…] "Por lo que se observa que la empresa CAGSA, detrajo de sus DDJJ originales de IVA, el importe de $ 20.479.316,42 de Crédito Fiscal por **las operaciones de compra-venta de cereales, declaradas apócrifas e inexistentes por AFIP**, presentando las DDJJ de IVA rectificativas de cada uno de los períodos en cuestión".

Pregunta (fs. 193):

"IV b) Si CAGSA incorporó en sus DDJJ – SICORE correspondientes a los períodos fiscales 12/2005 a 12/2007 las retenciones correspondientes a las **operaciones de compraventa de cereales declaradas apócrifas** por la Afip y detalladas en la planilla anexa que obra en el anexo IV que forma la parte integrante de la presente".

Respuesta (fs. 193):

"Para contestar este punto, se procedió a solicitar la información a la empresa CAGSA, a fin de que presente de cada uno de los períodos en que existió [sic] **operaciones de compra-venta de cereales, declarados apócrifas e inexistentes por AFIP**, el informe del aplicativo de Afip para el depósito de retenciones llamado SICORE. Para tal fin fui atendido por el Cr. Mauro Rojas, empleado de la firma que me brindó la información que adjunto a mi informe pericial, como Anexo I, donde remarco las retenciones de **las operaciones declaradas apócrifas e inexistentes por Afip**, las cuales fueron depositadas en tiempo y forma, mediante la presentación de formulario F744, las cuales parte fueron canceladas mediante Saldos a favor de Iva, realizando la presentación del formulario F798, y el resto abonadas en Banco Galicia mediante débitos bancarios" (énfasis agregados).

13) Ello expresado cabe concluir que el erróneo apoyo de la sentencia de primera instancia en una circunstancia así inexistente, no resulta suplido en el caso por el análisis de otros elementos de juicio que puedan sustentar el fallo examinado, toda vez que a la alegada declaración de inexistencia de las operaciones de compraventa de cereales por parte de la AFIP-DGI como justificativo exclusivo de la demanda de repetición, no se unió la referencia concreta a pruebas que produzcan el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos (confr. arg. doctrina de Fallos: 295:684),

incumpliendo de este modo la actora con la carga de la prueba del hecho invocado en su beneficio (arts. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 116 de la ley 11.683 -t.o. en 1998- y sus modif.).

En virtud de lo expuesto, corresponde descalificar el fallo que se ataca de acuerdo con la reiterada doctrina de esta Corte que sostiene que es requisito de validez de las sentencias como actos judiciales que ellas se encuentren fundadas y constituyan, en consecuencia, una derivación razonada del derecho vigente aplicable a las circunstancias de la causa (Fallos: 268:186; 272:172; 274:135 y 215; 277:213; 279:355; 284:119; 295:684 y otros).

14) Corresponde también acoger los restantes agravios de la demandada y, en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso de autos resulta claro que CAGSA no ha demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno. En primer lugar, porque reconoció en su escrito de demanda que había realizado operaciones de compra de cereales a productores agropecuarios en el período 12/2001 a 12/2007 -que generaron créditos fiscales en el IVA que fueron computados en sus propias declaraciones

juradas del impuesto- respecto de las cuales practicó las retenciones del citado tributo en oportunidad de pagarle a sus proveedores. En segundo orden porque no demostró que la AFIP-DGI hubiera desconocido la existencia de las operaciones observadas en la inspección. Y por último, porque tampoco desvirtuó lo afirmado por el Fisco Nacional en el sentido que la compra de los granos por parte de CAGSA había quedado acreditada mediante la comprobación del circuito físico de las mercaderías. Todo lo expuesto impide considerar que el patrimonio de CAGSA haya experimentado menoscabo alguno como consecuencia de su actuación como agente de retención pues el IVA ingresado al Fisco surgió y fue retenido del precio que oportunamente había pagado por la compra de los granos (confr. pto. IV. Antecedentes, fs. 6/6 vta.; ver, asimismo, art. 13 de la ley 11.683 –t.o. en 1998- y sus modif., y arg. doctrina de Fallos: 308:919).

15) Por el modo en que se resuelve deviene insustancial el tratamiento del planteo mantenido por la actora al contestar agravios en lo atinente al doble perjuicio que el rechazo de la demanda le ocasionaría con motivo de la imposibilidad de computar "el crédito fiscal de operaciones que había perfeccionado con productores debidamente registrados" y del impedimento para "recuperar las retenciones del gravamen que ingresó por esas operaciones anuladas". Asimismo, cabe rechazar el argumento atinente a que las retenciones ingresadas por la empresa resultarían incausadas por no corresponder a operaciones de venta que hayan generado el correspondiente crédito fiscal,

toda vez que, como quedó comprobado en autos, el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas (fs. 6/6 vta.).

16) Por último, cabe aclarar que la solución que aquí se adopta se compadece con la normativa legal vigente y con los hechos comprobados en la causa, de manera que una solución contraria que hiciese lugar a la demanda de repetición significaría un enriquecimiento sin causa de la empresa aquí actora pues incrementaría su patrimonio en la medida de las sumas retenidas en concepto de IVA que gravaron efectivamente las transferencias onerosas de cereales a CAGSA, y cuya titularidad pertenece a los proveedores a quienes en definitiva corresponda adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal. Por tal motivo, carece de sustento el planteo de la actora dirigido a señalar que el eventual rechazo de su pretensión pueda conducir a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno, dando así lugar a un enriquecimiento sin causa del Estado Nacional, pues nada impediría a los referidos productores que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548).

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se rechaza la demanda (art. 16, segundo párrafo, de la ley 48), con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la queja a los autos principales. Notifíquese y devuélvase.

VO-//-



-//-TO DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON JUAN CARLOS MAQUEDA Y DON HORACIO ROSATTI

Considerando:

1°) Que la Sala B de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba confirmó el pronunciamiento de primera instancia que hizo lugar a la demanda de repetición de los importes ingresados por Compañía Argentina de Granos S.A. al Fisco Nacional en concepto de retenciones del impuesto al valor agregado (IVA) por las compras de cereal realizadas a ciertos proveedores durante los períodos fiscales diciembre de 2005 a diciembre de 2007 (confr. fs. 296/303 de los autos principales, a los que se remite en lo sucesivo).

2°) Que, para así resolver, el *a quo* tuvo en cuenta que, como consecuencia de una inspección realizada por la AFIP, la actora había rectificado sus declaraciones juradas del IVA en los períodos antes mencionados, anulado el crédito fiscal computado en virtud de aquellas operaciones observadas por el ente recaudador e ingresado la diferencia del impuesto resultante.

Agregó que según las manifestaciones de la empresa, esta había aceptado el ajuste propuesto por el ente recaudador para evitar la suspensión y eventual exclusión del "Registro Fiscal de Operadores en la Venta de Granos", de conformidad con lo previsto en el anexo VI de la resolución general (AFIP) 2300, explicación que impedía considerar a la acción de repetición

como una conducta contraria a la verificada en sede administrativa. En lo referente al fondo del asunto el tribunal desestimó los agravios de la representación fiscal respecto de la sentencia de primera instancia por entender que los argumentos expuestos no lograban conmover los fundamentos por los que se había hecho lugar a la demanda. Así, consideró que resultaba inútil e innecesario dilucidar si el juez de primera instancia había incurrido en el equívoco –como afirmaba el Fisco- de hablar de operaciones inexistentes cuando en realidad lo tachado de inexistente por la AFIP sería el proveedor con fundamento en que "lo real y concreto es que la firma actora tuvo que sustraer de su crédito fiscal el importe correspondiente a ciertas y determinadas operaciones que fueron impugnadas por el Fisco con el consecuente pago de la diferencia detectada, respecto del gravamen pertinente (en este caso IVA), lo cual constituye lo que por medio del presente proceso se intenta repetir".

Por otra parte rechazó el planteo referente a que el magistrado de grado había omitido tratar en la sentencia de fondo la falta de legitimación activa opuesta por el organismo fiscal por considerar que esa defensa había sido examinada en la resolución por la que desestimó la respectiva excepción de previo y especial pronunciamiento, a cuyas consideraciones remitió.

Por último, rechazó las críticas realizadas al peritaje contable producido en autos advirtiendo que este había

sido realizado correctamente y que contenía un dictamen final contundente en cuanto concluía que Compañía Argentina de Granos S.A. había ingresado "…la totalidad de las retenciones de IVA correspondientes a las operaciones de compraventa de cereales declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP".

3°) Que contra esa sentencia el Fisco Nacional dedujo el recurso extraordinario federal de fs. 306/325 -cuyo traslado no fue contestado por la actora (confr. fs. 343 y 351)- y que al ser denegado por la cámara a fs. 352/353 vta., motivó la presente queja.

El remedio federal se funda, sustancialmente, en la arbitrariedad que la demandada le atribuye al pronunciamiento de cámara en cuanto ignoró el agravio que la sentencia de primera instancia le causó al considerar erróneamente que el Fisco había declarado la inexistencia de las operaciones impugnadas, en lugar de advertir que solo había cuestionado la ocultación de las verdaderas personas con las que las referidas operaciones fueron realizadas, punto que conducía directamente al rechazo de la acción. También mantiene los cuestionamientos formulados ante la cámara en lo referente a la crítica que le merece el peritaje contable, y en cuanto a que la empresa carece de legitimación activa para repetir el impuesto retenido. Finalmente, sostiene que en el caso se configura un claro supuesto de gravedad institucional por hallarse en juego el interés de la comunidad, dada la magnitud del perjuicio económico que podría proyectarse

si se convalida lo resuelto en autos, lo que comprometería seriamente las arcas del Fisco Nacional.

4°) Que esta Corte ha sostenido que aun cuando los agravios de la apelante suscitan el examen de cuestiones de hecho y prueba, ajenas -como regla y por su naturaleza- a la instancia del art. 14 de la ley 48, ello no es obstáculo para la procedencia del recurso extraordinario cuando el tribunal ha prescindido de dar un tratamiento adecuado a la controversia, de acuerdo con las normas aplicables y las constancias de la causa (Fallos: 311:1171; 329:5424 y 340:21, entre otros).

5°) Que, en efecto, el *a quo* omitió expresamente ingresar en el examen de los cuestionamientos formulados por la demandada al fallo de primera instancia en cuanto afirmaba que la AFIP había declarado inexistentes las operaciones cuestionadas, por entender que tal examen resultaba inútil e innecesario dada la naturaleza de la pretensión de la actora, a la que le asignó el carácter de una repetición de pago del impuesto al valor agregado originado en la impugnación de ciertos créditos fiscales.

Sin embargo, dicho razonamiento pone de manifiesto la ausencia de un adecuado y preciso examen de los hechos configurativos de la causa pues la actora en su escrito de demanda no aludió a la repetición de las sumas ingresadas en su condición de contribuyente del IVA, como erróneamente afirman -cuanto menos- dos de los vocales de la cámara, sino que

persiguió la repetición de los montos ingresados al Fisco en su carácter de agente de retención del citado impuesto (confr. escrito de fs. 5/17 vta.), circunstancia que fue tenida en cuenta por el ente recaudador en su escrito de contestación de demanda al fundar su defensa en el hecho de que se trataba de un agente de retención que no acreditaba perjuicio patrimonial.

6°) Que la interpretación realizada por el *a quo* aparece como la aplicación mecánica de un principio procesal fuera del ámbito que le es propio, toda vez que el material fáctico y probatorio aportado por las partes al litigio exteriorizaba una diversa composición del *thema decidendum* y, por esta vía, culmina en la frustración ritual del derecho de la recurrente a obtener la tutela jurisdiccional mediante el dictado de una sentencia que constituya la aplicación del derecho vigente a los hechos controvertidos.

En efecto, el error señalado ha conducido a que la demandada se viera privada injustificadamente de la consideración de la defensa aludida, lo cual vulnera la garantía de defensa en juicio, al paso que descalifica la sentencia así dictada, y exime de considerar, ante tal resultado, los restantes agravios de la apelante (Fallos: 310:171; 314:1683; 321:485, y las citas en ellos consignadas). Ello es así ya que la actora funda su reclamo en la alegación de un perjuicio patrimonial derivado del ingreso de retenciones practicadas sobre operaciones declaradas inexistentes por la AFIP-DGI, en tanto que el Fisco solicita el rechazo de la demanda entablada

aseverando que el referido perjuicio no se configura, por cuanto nunca consideró que las operaciones no existieran, sino tan solo los proveedores consignados en ellas. Es decir que, para la demandada las operaciones efectivamente se concretaron y las retenciones fueron bien realizadas por la empresa.

7°) Que en atención a lo expresado corresponde dejar sin efecto la sentencia en recurso; y dado el tiempo transcurrido desde que se iniciaron los presentes autos, y la trascendencia institucional de las cuestiones planteadas, el Tribunal estima que corresponde hacer uso de la facultad que le confiere el art. 16, segunda parte, de la ley 48 y decidir, en consecuencia sobre el fondo de la causa, en sustitución del tribunal apelado (confr. Fallos: 189:292; 212:64; 214:650; 220:1107; 223:172; 240:356; 311:762 y 1003; 332:60, entre otros).

8°) Que, como acertadamente afirma el representante fiscal en su escrito de expresión de agravios ante la cámara (confr. en particular, "segundo agravio", fs. 269 vta. y 272, y "cuarto agravio", fs. 274/276 vta.), la sentencia de primera instancia incurrió en un error al sostener que el ente recaudador había declarado la inexistencia de las operaciones de compraventa de cereales observadas durante la inspección fiscal pues tal afirmación, al margen de desatender el tenor de la contestación de la demanda -donde el Fisco negó haberse expresado en los términos expuestos e invocó, además, haber afirmado la existencia práctica de las operaciones en cuestión

aunque realizadas con personas distintas a las consignadas como vendedoras de las mercaderías (fs. 134/155 vta., 136 vta. y 137 y 147)-, se fundó en las conclusiones de un peritaje contable desarrolladas sobre la base del mismo error, lo que impide reconocerle valor probatorio, según las reglas de la sana crítica, en los términos de los arts. 377, 386, 477 y concordantes del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (confr. arg. sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada el 26 de marzo de 2014, en la causa CSJ 43/2012 (48-S)/CS1 "Santa María SAIF c/ AFIP DGI resol. 31/98 s/ Dirección General Impositiva").

9°) Que, en efecto, en siete pasajes del informe contable agregado a fs. 190/196 se alude a las operaciones de compraventa de cereales *"declaradas apócrifas e inexistentes por la AFIP"* cuando de la prueba que se consigna en el referido dictamen como base para su elaboración –consistentes en listados de operaciones emergentes de la página web de la AFIP-DGI, declaraciones juradas originales y rectificativas confeccionadas por la actora en su carácter de contribuyente del IVA y declaraciones juradas y comprobantes de ingreso de retenciones del IVA confeccionadas por la actora en su carácter de agente de retención- no surgen elementos que den cuenta de las actuaciones y diligencias administrativas cumplidas con motivo de la fiscalización del impuesto por parte del ente recaudador (tales como formularios de requerimiento de información o actas de inspección labradas por los inspectores o demás empleados

intervinientes en el aludido procedimiento) que permitan concluir fehacientemente que el organismo fiscal se haya pronunciado respecto de las operaciones examinadas en el sentido que se indica. De manera que no cabe sino concluir en que el calificativo de "inexistentes" atribuido a las mencionadas operaciones fue agregado por el perito interviniente en forma arbitraria, pues, se insiste, no se registran piezas probatorias en la documentación indicada en el mencionado informe que den cuenta fielmente de la referida circunstancia (confr. fs. 192, 193, 194 y 195; confr. asimismo prueba detallada en el punto I -fs. 190/191- y documentación agregada a las actuaciones administrativas en sobres con la leyenda "prueba actora").

Más aún, la conclusión que antecede surge del mero contraste de las preguntas formuladas por la actora con las respuestas brindadas por el experto contable, sin que se advierta justificación alguna para la adición del calificativo "inexistentes" en los ejemplos que se transcriben a continuación:

Pregunta (fs. 192):

"IV a) Si CAGSA presentó DDJJ de IVA rectificativas por los períodos fiscales 12/2005 a 12/2007, detrayendo el Crédito Fiscal correspondiente a las **operaciones de compraventa de cereales declaradas apócrifas** por la Afip y las cuales se detallan en la planilla anexa que obra en el anexo IV que forma la [sic] parte integrante de la presente".

Respuesta (fs. 192/193):

"Con respecto a si CAGSA presentó las DDJJ rectificativas, las mismas se encuentran en el anexo IV de la documentación, por lo que en el cuadro siguiente se encuentra reflejado las [sic] correcciones realizadas por la empresa en sus DDJJ, y por consiguiente las detracciones del Crédito Fiscal, por **las operaciones de compra venta de cereales declaradas apócrifas e inexistentes por AFIP**".

[…] "Por lo que se observa que la empresa CAGSA, detrajo de sus DDJJ originales de IVA, el importe de $ 20.479.316,42 de Crédito Fiscal por **las operaciones de compra-venta de cereales, declaradas apócrifas e inexistentes por AFIP**, presentando las DDJJ de IVA rectificativas de cada uno de los períodos en cuestión".

Pregunta (fs. 193):

"IV b) Si CAGSA incorporó en sus DDJJ – SICORE correspondientes a los períodos fiscales 12/2005 a 12/2007 las retenciones correspondientes a las **operaciones de compraventa de cereales declaradas apócrifas** por la Afip y detalladas en la planilla anexa que obra en el anexo IV que forma la parte integrante de la presente".

Respuesta (fs. 193):

"Para contestar este punto, se procedió a solicitar la información a la empresa CAGSA, a fin de que presente de cada

uno de los períodos en que existió [sic] **operaciones de compra-venta de cereales, declarados apócrifas e inexistentes por AFIP**, el informe del aplicativo de Afip para el depósito de retenciones llamado SICORE. Para tal fin fui atendido por el Cr. Mauro Rojas, empleado de la firma que me brindó la información que adjunto a mi informe pericial, como Anexo I, donde remarco las retenciones de **las operaciones declaradas apócrifas e inexistentes por Afip**, las cuales fueron depositadas en tiempo y forma, mediante la presentación de formulario F744, las cuales parte fueron canceladas mediante Saldos a favor de Iva, realizando la presentación del formulario F798, y el resto abonadas en Banco Galicia mediante débitos bancarios" (énfasis agregados).

10) Que el erróneo apoyo de la sentencia de primera instancia en una circunstancia así inexistente, no resulta suplido en el caso por el análisis de otros elementos de juicio que basten para sustentar el fallo examinado, toda vez que a la alegada declaración de inexistencia de las operaciones de compraventa de cereales por parte de la AFIP-DGI como justificativo exclusivo de la demanda de repetición, no se unió la referencia concreta a pruebas que produzcan el convencimiento o certeza sobre los hechos controvertidos (confr. arg. doctrina de Fallos: 295:684), incumpliendo de este modo la actora con la carga de la prueba del hecho invocado en su beneficio (arts. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y 116 de la ley 11.683 -t.o. en 1998- y sus modif.).



En virtud de lo expuesto, corresponde descalificar el fallo que se ataca de acuerdo con la reiterada doctrina de esta Corte que sostiene que es requisito de validez de las sentencias como actos judiciales que ellas se encuentren fundadas y constituyan, en consecuencia, una derivación razonada del derecho vigente aplicable a las circunstancias de la causa (Fallos: 268:186; 272:172; 274:135 y 215; 277:213; 279:355; 284:119; 295:684 y otros).

11) Que, en atención a lo expresado, corresponde acoger los agravios de la demandada, y en consecuencia, rechazar la demanda, pues este Tribunal ha sostenido con anterioridad que los agentes de retención solo se encuentran autorizados a demandar la repetición de los impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal (Fallos: 306:1548; 324:920), y en el caso resulta claro que la actora no ha demostrado, como le correspondía, la existencia y acreditación de tales extremos. Máxime si se tiene en cuenta que en su escrito de demanda reconoce que realizó operaciones de compra de cereales a productores agropecuarios en el período 12/2001 a 12/2007 -que generaron créditos fiscales en el IVA que fueron computados en sus propias declaraciones juradas del impuesto- y sobre las cuales practicó las retenciones del citado tributo en oportunidad de pagarle a sus proveedores (confr. pto. IV. Antecedentes, fs. 6/6 vta.; ver, asimismo, art. 13 de la ley

11.683 –t.o. en 1998- y sus modif., y arg. doctrina de Fallos: 308:919).

12) Que por el modo en que se resuelve deviene insustancial el tratamiento del planteo mantenido por la actora al contestar agravios en lo atinente al doble perjuicio que el rechazo de la demanda le ocasionaría con motivo de la imposibilidad de computar "el crédito fiscal de operaciones que había perfeccionado con productores debidamente registrados" y del impedimento para "recuperar las retenciones del gravamen que ingresó por esas operaciones anuladas". Asimismo, cabe rechazar el argumento atinente a que las retenciones ingresadas por la empresa resultarían incausadas por no corresponder a operaciones de venta que hayan generado el correspondiente crédito fiscal, toda vez que, como quedó comprobado en autos, el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones sino en la impugnación del cómputo del crédito fiscal originado en ellas (fs. 6/6 vta.).

13) Que, por último, mal puede interpretarse que el rechazo de la demanda de repetición iniciada por Compañía Argentina de Granos S.A. con posterioridad a la aceptación del ajuste fiscal –que el ente recaudador alega haber fundado en la impugnación de los proveedores considerados apócrifos por no tener la capacidad económica, financiera, patrimonial y operativa necesaria para desarrollar la producción y/o el acopio de los cereales comercializados sosteniendo que la empresa habría realizado una maniobra para ocultar a los verdaderos



proveedores (confr. fs. 143/147; 209/210 y 269 vta. *in fine*/272)- conduzca necesariamente a una injusta falta de aprovechamiento del IVA retenido e ingresado por sujeto alguno que origine un enriquecimiento sin causa del Estado pues nada impediría a los contribuyentes –proveedores fictos o proveedores ocultos en la tesis fiscal- que se consideren con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que son quienes efectivamente soportaron las retenciones y a quienes correspondería efectuar la imputación de su pago (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548), de acuerdo con las previsiones legales correspondientes.

Por ello, y oída la señora Procuradora Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se rechaza la demanda (art. 16, segundo párrafo, de la ley 48), con costas de todas las instancias a la vencida (arts. 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la queja a los autos principales. Notifíquese y devuélvase.

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por HIGHTON Elena Ines

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Recurso de queja interpuesto por la **Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva**, representada por el **Dr. Pablo Monsello,** con el patrocinio letrado de la **Dra. María Luciana Medeot.**

Tribunal de origen: **Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Juzgado Federal de Río Cuarto.**