



MONTI
Laura
Mercedes

Firmado digitalmente por
MONTI Laura
Mercedes
Fecha: 2023.03.23
09:37:59 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

De las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación, surge que el 9 de febrero de 2021, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal hizo parcialmente lugar a la demanda interpuesta por Cargill S.A.C.I. (en adelante, Cargill) y admitió la compensación de las retenciones practicadas en las operaciones examinadas en estas actuaciones y en concepto del impuesto al valor agregado (IVA), contra la liquidación de ese impuesto.

Como fundamento, en primer término, señaló que no había sido controvertido por el Fisco Nacional que Cargill había practicado retenciones en el IVA por \$ 798.387,95. Agregó que tal extremo también resultaba del informe pericial (fs. 412/420 y 441, de las actuaciones principales).

Asimismo, destacó que por medio de esta sentencia, la Cámara confirma el criterio sostenido por el Fisco Nacional en la resolución (SDG OIGV) 7/12, en función del cual se había rechazado la devolución del crédito fiscal proveniente de operaciones de exportación solicitada por Cargill por los períodos 3/06 a 12/06, 2/07 a 12/07, 1/08 a 9/08, 9/08 a 12/08 y 1/09, debido a que no se había acreditado la veracidad de las operaciones impugnadas. Por tal motivo, sostuvo que no podía considerarse válido "que la actora se hallara obligada a retener

e ingresar un impuesto por operaciones que se consideraron inexistentes".

En especial, refirió que, al haber sido negada la veracidad de las operaciones de compra de granos, se producía la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal como de la obligación de retener adosada a ella, toda vez que *"ninguna retención puede exigirse respecto de un IVA que no se ha generado"*. Por ello, afirmó que la conducta del Fisco Nacional resultaba incongruente, al desconocer la operación de compra y, simultáneamente, reconocer la legalidad de la retención practicada respecto de tal transacción.

Además, sostuvo que nadie debe enriquecerse sin causa a costa de otro y que tal regla ética alcanza tanto al Estado como los particulares. Por tales motivos, sostuvo que *"si la causa del pago de tales retenciones consistió en la realización de operaciones que, con posterioridad, el Fisco consideró inexistentes, no se explica cuál sería el título en virtud del cual puede pretender apropiárselo"*.

-II-

La Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso el 24 de febrero de 2021 recurso extraordinario, cuyo rechazo por el *a quo* motiva la presente queja.

La recurrente sostiene que en la decisión apelada se ha realizado una interpretación que le otorga a la actora la posibilidad de *"computar una retención por IVA que no ha existido"*. En concreto, refiere que en el caso se encuentra



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

controvertida la interpretación y el alcance que debe otorgarse a normas de carácter federal.

También afirma que la cámara realizó una valoración errónea de los hechos probados en la causa y de los antecedentes administrativos, toda vez que no se ha acreditado la existencia de las operaciones examinadas en el caso.

Recuerda que los funcionarios intervinientes tomaron conocimiento de diversas irregularidades que afectaban a los créditos fiscales computados por la empresa en sus solicitudes de reintegro del IVA y, por tales motivos, consideraron que no se había acreditado su veracidad. Agrega que ello impedía la devolución pretendida.

Resalta que, debido a que la interesada no había podido demostrar la real existencia de las operaciones cuestionadas, tampoco se podía tener por probada la configuración del hecho imponible en cabeza de los proveedores. Por tales razones, la demandada concluye que no se puede "dar por válida la supuesta retención efectuada por la parte actora".

Por otra parte, explica que Cargill no está legitimada para computar a su favor las retenciones ingresadas, porque constituyen pagos a cuenta del IVA de los verdaderos responsables de la venta y no del agente de retención, quien resulta un sujeto ajeno al hecho imponible.

También cuestiona que el rechazo de la demanda configure un enriquecimiento sin causa del Fisco Nacional, porque "si la responsable actuó como agente de retención de un

sujeto oculto para esta Administración pero que ella no desconoce, se estima que el tributo retenido debe ingresarse al Fisco por tratarse de un legítimo crédito del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, esto es, el Estado Nacional, a quien no puede oponérsele las consecuencias del accionar ilegítimo de las otras partes". Precisa que la legitimidad de ese crédito se sustenta en que "las operaciones de exportación efectivamente existieron, aunque no entre la parte actora y los proveedores impugnados".

-III-

Considero que el recurso extraordinario deducido resulta formalmente admisible y, por ende, ha sido mal denegado, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (ley 23.349 y RG 1.394) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que la recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

Además, pienso que corresponde examinar, en forma conjunta, las impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el a quo y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625).

-IV-

En primer término, observo que la demandada no controvierte que Cargill retuvo la suma de \$ 798.387,95 en concepto de IVA. En efecto, la AFIP no cuestiona lo afirmado por



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

la cámara respecto de que tal retención no había sido desconocida en la instancia administrativa y que, además, resultaba acreditada según el informe pericial elaborado en estas actuaciones (cfr. fs. 157/158, 412/420, y 441, de las actuaciones principales, a la que se referirán las citas siguientes).

En segundo término, la AFIP impugna la veracidad de las operaciones en razón de las cuales la actora había retenido el IVA (cfr. resolución SDG OIGV 7/12 aquí cuestionada) y su tesitura, en este aspecto, fue confirmada por el a quo en el pronunciamiento apelado.

En efecto, a modo expositivo, destaco que en la mencionada resolución el Fisco Nacional refirió que "en el presente caso no ha sido posible constatar la existencia y veracidad de las operaciones sometidas a análisis como efectuadas con dichas proveedores" (fs. 149). Allí también señaló que "las graves irregularidades detectadas en cabeza de los supuestos proveedores impiden hacer lugar a la solicitud de reintegro del IVA por las operaciones que los involucran, toda vez que se ha llegado a la convicción de la inexistencia de tales operaciones" (fs. 154/155. Subrayado, agregado). Por otro lado, al contestar demanda, sostuvo: "niego que la parte actora haya realizado con sus proveedores las operaciones comerciales que se cuestionan" (fs. 308) y posteriormente indicó que "como consecuencia de las verificaciones..., se pudo determinar la inexistencia de ciertas operaciones comerciales, lo cual impide

el reconocimiento del crédito fiscal..." (fs. 319vta.). Finalmente, en sus alegatos, sostuvo que "...de verificarse que la operación no ha existido, como ha ocurrido en el caso de autos... no procede la devolución de dicho tributo" (625vta./626).

En definitiva, ha quedado fuera de debate la inexistencia de las operaciones cuestionadas ante la impugnación del Fisco relatada en el párrafo anterior, en un aspecto confirmado por la sentencia de Cámara aquí recurrida y que no fue objeto de recurso ahora por el actor.

Dicha circunstancia, en mi parecer, conduce a la desaparición de la causa fuente tanto del crédito fiscal - criterio propiciado por el Fisco Nacional y confirmado por el a quo en estas actuaciones- como de la obligación de retener adosada a ella, quedando así en evidencia que el ingreso al erario de este último concepto es infundado.

En efecto, es necesario recordar que, por el mecanismo de impuesto contra impuesto que adopta la legislación argentina (arg. Fallos: 308:673, cons. 5° y 7°), el proveedor debió adicionar el IVA al precio final facturado por los granos vendidos a Cargill. Al momento de abonar el importe facturado, Cargill tuvo que detraer una porción de ese precio final (el 8% o 10,5% según la RG 1.394, y sus continuadoras 2.266 y 2.300), para ingresarlo al Fisco Nacional en concepto de pago por adelantado del IVA "de su proveedor".

Sin embargo, al reconocerse la inexistencia de las operaciones de compra de granos entre Cargill y los proveedores cuestionados por el Fisco Nacional, las retenciones practicadas por la actora carecen de causa (cfr. arts. 1°, 2° y 5°, de la RG 1.394). Ello es claro para mí, porque el presupuesto de hecho



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

para actuar en tal carácter -las operaciones de compra de granos- nunca existió en la realidad.

Así las cosas, pienso que resulta incongruente -por un lado- sostener que no existió la operación de compra de granos y -por otro- afirmar que nació en cabeza del pretense adquirente de esos granos la obligación de actuar como agente de retención.

Por ende, advierto que una tesis como la expuesta por el Fisco Nacional no puede ser acogida, toda vez que -como muy razonablemente se señaló- él debe "estar a las verdes y a las maduras" (Fallos: 318:676, cons. 35 del voto del Dr. Petracchi; y 334:485).

Al respecto, cabe recordar que es inveterada doctrina del Tribunal que las normas han de ser interpretadas considerando armónicamente la totalidad del ordenamiento jurídico y los principios y garantías de raigambre constitucional, para obtener un resultado adecuado, pues la admisión de soluciones notoriamente disvaliosas no resulta compatible con el fin común tanto de la tarea legislativa como de la judicial (Fallos: 255:360; 258:75; 281:146, entre muchos otros). Ello así, porque no debe prescindirse de las consecuencias que naturalmente derivan de un fallo toda vez que constituye uno de los índices más seguros para verificar la razonabilidad de la interpretación y su congruencia con el sistema en que está engarzada la norma (Fallos: 234:482; 302:1284).

En tal sentido, considero que una solución contraria a la propiciada por el *a quo* conduce a resultados absurdos, porque subvertiría la finalidad para la cual fue establecido el régimen de pago a cuenta mediante la retención en la fuente. Ello es así, pues esa detracción debe ser realizada por el agente en cumplimiento de un mandato legal, como consecuencia de la operación que hace nacer la obligación de retener, respecto de fondos que no le son propios sino que pertenecen "a quienes les han *detráido el impuesto al efectuarles un pago*" y es imputada "al contribuyente que la soporta" (dictamen vertido en la causa registrada en Fallos: 306:1548).

En otras palabras, la retención nunca puede ser exigida cuando ha quedado fuera de debate, como en el caso, la inexistencia de la operación de compra que le da origen.

-v-

Aun cuando lo expuesto es suficiente para confirmar la sentencia recurrida, no se me escapa que las circunstancias de esta causa difieren de las examinadas por V.E. en Fallos: 344:277.

En efecto, advierto que en este caso se encuentra fuera de controversia la inexistencia de las operaciones observadas y que el *a quo* concluyó que la actora no había acreditado el "circuito físico" de la mercadería (cfr. párrafos 5° a 11°, del considerado 3°, de la sentencia apelada). Por el contrario, en Fallos: 344:277 no se cuestionaba la existencia de las operaciones y se había acreditado el "circuito físico" de la mercadería (cfr. cons. 14° del voto de los Dres. Rosenkrantz y Highton).



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

En esta línea, y a diferencia del precedente citado (cfr. cons. 16), la inexistencia de las operaciones observadas determina que en esta causa nunca habrá un proveedor "ficto" u "oculto" que pueda considerarse con derecho para comparecer por la vía pertinente a fin de demostrar que es quien efectivamente soportó las retenciones y a quien corresponderá efectuar la imputación de su pago de acuerdo con las previsiones legales correspondientes (confr. arg. doctrina de Fallos: 306:1548).

-VI-

Por lo expuesto, opino que corresponde confirmar la sentencia apelada en cuanto ha sido objeto de recurso extraordinario.

Buenos Aires,

de marzo de 2023.