Buenos Aires, noviembre de 2023.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

1º) Que, a fs. 340/343, el Tribunal Fiscal de la Nación **rechazó** los recursos de repetición incoados por la actora respecto de las retenciones practicadas a las firmas Copper Inc. S.A. y Grasten Tech S.A. Impuso las costas a la vencida.

Para así resolver, señaló que, de conformidad con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Molinos Río de la Plata SA", sent. del 28/08/15, la recurrente carecía de legitimación para efectuar el reclamo intentado en atención a que las retenciones ingresadas constituyen un anticipo del gravamen en cabeza de los proveedores.

Precisó que Grasten Tech S.A. y Copper Inc. S.A. consignaron las retenciones practicadas por la actora en sus respectivas declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto a las Ganancias; circunstancia que se desprende de las actuaciones administrativas y de la audiencia celebrada por las partes en los términos del art. 173 de la ley de rito.

Puso de resalto que esta Sala *in re* "Finexcor SRL (TF 48.109-I) C/DGI", sent. del 9/08/22, replicó el criterio expuesto por el Máximo Tribunal en la causa "Molinos" *supra* referenciada.

Explicó que las retenciones practicadas no representan un pago sin causa, sino que corresponden a los reales proveedores (como sujetos retenidos) que no serían aquéllos que figuran como tales en las facturas impugnadas. En esa misma línea, aseveró que 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 por considerar que los proveedores carecían de capacidad económica para realizar las operaciones que se pretendían acreditar, "*lo que fue aceptado por la recurrente conformando la pretensión fiscal mediante acogimiento a la Ley Nº 27260*" (fs. 342vta.).

Por último, transcribió el criterio de la Corte federal *in re* "Compañía Argentina de Granos SA c/ AFIP (DGI)", sent. del 11/03/21, según la cual "*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 corresponde adjudicar las respectivas ventas, se trate de los productores fictos o de los ocultos, según la tesis fiscal (…) *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*" (fs. 342vta.).

A fs. 352 obra agregada la regulación de honorarios a favor de los representantes del Fisco Nacional.

2º) Que, disconforme con el pronunciamiento, **la actora apeló** y expresó agravios a fs. 360 y 369/374vta., respectivamente, que fueron contestados a fs. 379/384.

En sustancia, alega que los presupuestos de hecho de las causas "Finexcor S.A." y "Molinos Río de la Plata S.A." son distintos a los de autos. Al respecto, precisa que en el precedente "Finexcor S.A." el ajuste fiscal se había fundado en la inexistencia de las operaciones que habrían generado el crédito fiscal impugnado, mientras que en el *sub examine*, el *a quo* destacó que "*el ajuste fiscal no se fundó en la declaración de inexistencia de las operaciones*". En lo atinente al pronunciamiento dictado *in re* "Molinos Río de la Plata S.A.", esgrime que en aquel caso se encontraban involucradas solicitudes de reconocimiento de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado vinculado a operaciones de exportación en el marco del art. 43 de la ley del gravamen y, además, se había declarado desierto el recurso ordinario interpuesto. Asimismo, asevera que, a diferencia del supuesto examinado en "Compañía Argentina de Granos S.A.", en el presente caso, se encuentra autorizada a demandar la repetición porque acreditó que el cumplimiento del deber impuesto por la legislación derivó en un perjuicio personal.

Indica que resulta procedente el cómputo de las retenciones por parte del agente de retención por cuanto el sujeto contra el cual se practicó la retención no resultó ser el destinatario legal tributario atento no haber existido actividad alguna de su parte.

Sostiene que el comprador que abonó al proveedor y actuó como agente de retención, ante la impugnación del crédito fiscal originado en esa operación, se halla frente a un doble daño provocado por la aludida impugnación y por el pago de la retención practicada con fondos propios.

Alude al dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en la causa "Compañía Argentina de Granos S.A." que no fue compartido por la Corte Suprema.

3º) Que, conforme surge de los agravios deducidos ante esta instancia, no se encuentra controvertido que los proveedores Copper S.A. y Grasten Tech S.A. consignaron las retenciones practicadas por la actora en sus respectivas declaraciones juradas en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado (conf. fs. 8, 20, 79, 166 y 254, punto 4º).

Asimismo, de acuerdo con la prueba informativa obrante a fs. 292/298vta., Cooper S.A. registra un saldo impago en la declaración jurada del período 09/2012 y falta de presentación de las declaraciones juradas relativas al Impuesto a las Ganancias y al Impuesto al Valor Agregado. A su turno, según la información brindada por la AFIP, las declaraciones juradas presentadas por Grasten Tech S.A. por los períodos 11/2010 a 10/2011 y 11/2011 a 10/2013 registran saldo a favor del contribuyente.

Por otra parte, ambas partes son contestes en sostener que los proveedores carecían de capacidad económica para efectuar las operaciones que se pretendían acreditar; circunstancia que motivó la impugnación de los créditos fiscales, de modo que, tal como lo señaló el *a quo*, el ajuste fiscal **no** se fundó en la inexistencia de las operaciones (fs. 25 de la actuación administrativa nº 11063-1555-2017 y fs. 6, 77, 342vta. y 371vta.). En efecto, el informe final de inspección justificó el ajuste fiscal en lo dispuesto por la instrucción general nº 2/08 según la cual "*en las operaciones gravadas en las que el vendedor es ficticio, por tratarse de una interpósita persona, no se ha configurado a su respecto el hecho imponible, circunstancia que habilita la impugnación de crédito fiscal del comprador, aún cuando éste ignore ésta situación y/o alegue la adquisición de mercadería de buena fe*" (fs. 25 de la actuación administrativa nº 11063-1555-2017). Posteriormente, la AFIP insistió con esta tesitura en oportunidad de contestar los recursos de apelación ante el Tribunal Fiscal al aclarar que las operaciones se reputaron existentes, aunque no con los proveedores Cooper Inc. S.A. y Grasten Tech S.A. (fs. 45vta./46 y 218vta./219).

4º) Que, la procedencia de la repetición de las retenciones exige la prueba del pago del tributo y, además, la demostración de que el desembolso ha representado para el *solvens* un detrimento patrimonial. Así pues, la actora, en tanto agente de retención, sólo se encuentra autorizada a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación le impone ha derivado en un perjuicio personal (confr. arg. *Fallos*: 306:1548; 320:1302; *Fallos*: 344:277 y esta Sala, *in*

re “Procter & Gamble Argentina SRL c/ Dirección General Impositiva s/recurso directo de organismo externo”, sent. del 11/12/18)

Así pues, ante un escenario análogo al aquí examinado, esta Sala ha sostenido que cabía tener presente lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* 848/2014 (50-M) ICS1, “Molinos Río de la Plata S.A. c/ EN - AFIP - DGI resol. 68/10 (GC) y otros s/ Dirección General Impositiva", sent. del 25/08/15. En dicha oportunidad, entendió que el agente de retención (en el caso, Molinos Río de la Plata) carecía de legitimación para efectuar el citado reclamo en atención a que las retenciones ingresadas constituían *un anticipo del gravamen en cabeza de su proveedor* (conf. “LDC Argentina SA c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”; sent. del 23/04/19 y “Finexcor SRL c/ c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sent. del 9/08/22).

Asimismo, es dable poner de resalto que en *Fallos*: 344:277, la Corte se apartó del dictamen reseñado por la actora en su memorial y rechazó la repetición de los importes ingresados en concepto de retenciones por las compras de cereales realizadas a ciertos proveedores por parte de Compañía Argentina de Granos S.A. A tal fin, advirtió que la sociedad actora no había demostrado como correspondía la existencia y acreditación de perjuicio alguno porque: (i) reconoció 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; (ii) no demostró que la AFIP-DGI hubiera desconocido la existencia de las operaciones observadas en la inspección; y (iii) no rebatió lo afirmado por el Fisco Nacional en el sentido que la compra de los granos por parte había quedado acreditada mediante la comprobación del circuito físico de las mercaderías.

Además, rechazó 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 “*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*”. De este modo, la Corte concluyó 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".

En función de lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación intentado, con costas.

5º) Que, conforme surge de las constancias que se tienen a la vista, el *a quo* omitió expedirse con relación al recurso de apelación interpuesto por la parte actora a fs. 360 respecto a la regulación de honorarios de fs. 352: En consecuencia, corresponde remitir los presentes actuados a la instancia de origen, a sus efectos (conf. fs. 361 y 385). **ASÍ SE DECIDE**.

En función de lo indicado, **SE RESUELVE**: **1º)** desestimar la apelación de la actora y, en consecuencia, confirmar la resolución apelada, con costas (art. 68, primera parte del CPCCN); **2º)** oficiar mediante DEOX al Sr. Representante del Fisco a fin de que se expida sobre la liquidación practicada y el pago efectuado el 4/08/23, en atención a encontrarse configurado el supuesto previsto en el punto 10, *in fine*, de la acordada CSJN 20/92; y **3º)** remitir la causa al Tribunal Fiscal a los fines expuestos en el considerando 5º *supra*.

El Dr. Rogelio W. Vincenti no suscribe la presente por hallarse en uso de licencia (art. 109, RJN).

Regístrese, notifíquese y ofíciese mediante DEOX al Representante del Fisco.

MARCELO DANIEL DUFFY

JORGE EDUARDO MORAN

Fecha de firma: 02/11/2023
Firmado por: MARCELO DANIEL DUFFY, JUEZ DE CAMARA
Firmado por: JORGE EDUARDO MORAN, JUEZ DE CAMARA

#38050958#390241014#20231102113020835