



## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 23 de noviembre de 2023

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la demandada en la causa Maxicambio S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito. Notifíquese, devuélvanse las actuaciones principales y remítase la queja al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **A.F.I.P.**, representada por la **Dra. Natalia Mariela De Simone**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

RECURSO QUEJA N° 1 - MAXICAMBIO SA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

S u p r e m a      C o r t e :

-I-

Mediante sentencia del 26 de mayo de 2020, que obra en formato digital, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala II) confirmó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había revocado la resolución 51/2011, dictada por la Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán de la Dirección General Impositiva (AFIP).

Por el citado acto, el ente recaudador había determinado de oficio la obligación tributaria de Maxicambio S.A., entidad autorizada para funcionar como "casa de cambio", frente al impuesto al valor agregado (en adelante, IVA) por los períodos fiscales 01/2005 a 03/2008, con más los intereses resarcitorios correspondientes y una multa equivalente al 70% del impuesto omitido, conforme al art. 45 de la ley 11.683.

Explicó que el fundamento de la determinación impositiva radicaba en considerar que los giros, transferencias y compraventas de cheques u otros títulos de crédito en moneda extranjera, efectuados por la actora, se encontraban alcanzados por aquel tributo en los términos del art. 3°, inc. e), punto 21, de la ley del IVA (t.o. 1977 y modificatorias).

Indicó que el Fisco había entendido que tales transacciones excedían la mera compraventa de divisas (exentas en el IVA) e involucraban, además, la prestación de un servicio

gravado, como es la transferencia bancaria, por lo que resultaba aplicable lo previsto en el último párrafo del art. 7° de ese cuerpo normativo.

Por otro lado, continuó relatando, la contribuyente había alegado que no percibía ninguna remuneración por las operaciones de cambio instrumentadas mediante giros, transferencias y compraventa de cheques, sino que éstas implicaban gastos y costos necesarios para su consumación, mas no una comisión.

Con base en ello, el *a quo* entendió que la solución de la controversia pasaba por determinar si las operaciones referidas revestían o no el carácter de onerosas exigido por la ley del IVA.

En este punto, afirmó que no podía exigirse al contribuyente la prueba de un hecho negativo -es decir, que no había percibido remuneración alguna-, sino que recaía en el Fisco acreditar aquel extremo, lo que no había acontecido en el caso.

En efecto, la Cámara entendió que el informe brindado por el Banco Central de la República Argentina (BCRA) obrante a fs. 152/154 y el informe pericial contable, constituían elementos probatorios suficientes que otorgaban adecuado sustento a la postura de la actora y, por lo tanto, impedían calificar de onerosas a las operaciones objetadas por el Fisco.

Por tales razones consideró que la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación resultaba ajustada a las constancias de la causa y a la prueba rendida en autos.



***Ministerio Público***  
***Procuración General de la Nación***

-II-

Disconforme, el Fisco dedujo el recurso extraordinario, cuya denegación por resolución del 25 de septiembre de 2020, originó la presente queja.

Sostiene que en el caso existe cuestión federal por hallarse en debate la interpretación de la ley del IVA. Además, indica que el pronunciamiento recurrido resulta arbitrario, pues no constituye una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a los hechos de la causa y a los antecedentes administrativos.

Indica que, en las operaciones de giro y transferencias, existe una orden dada por un sujeto a una entidad bancaria para que gire fondos a un beneficiario del exterior, por lo que resulta necesaria la intervención de un agente de cambio del país donde se encuentre el beneficiario. Agrega que este servicio de transferencia prestado por Maxicambio S.A. se encuentra gravado por el art. 3°, inc. e), punto 21, de la ley del IVA.

Destaca que la respuesta brindada por el BCRA no tiene relevancia para la dilucidación de la controversia, pues no se discute en autos cuál es el resultado bruto de las casas de cambio, ni como se componen sus ingresos y egresos operativos.

En tal sentido, señala que el informe de los peritos tampoco aporta elementos relevantes para arribar a una adecuada solución de la controversia.

Explica que ello es así, ya que la pericia contable solo se refiere a cuáles han sido los resultados operativos de la firma en el período observado, cuestión que resulta ajena al *sub lite*.

Señala que el IVA no grava "resultados" sino "operaciones", por lo que ninguno de los elementos aludidos por la cámara tiene incidencia para la solución del caso.

-III-

Liminarmente, advierto que la Cámara, para resolver la controversia, afirmó: *"Ahora bien, con el fin de responder los agravios expuestos por el recurrente, cabe señalar que, aun siguiendo el razonamiento propuesto por el Fisco, en el sentido de que, en la modalidad descripta se estaría prestando un servicio que excede la compraventa de moneda extranjera; lo cierto es que, para considerarla una prestación gravada debe comprobarse que la 'casa de cambios' percibe una contraprestación por ese servicio, lo que es lo mismo que decir, que lo que debe probarse es el carácter oneroso de la operación referida (transferencia, giro, compraventa de cheque en moneda extranjera, etc.)"* (cfr. pg. 9, segundo párrafo, de la sentencia de Cámara. Subrayado, agregado).

A continuación, puntualizó que la accionante había negado percibir remuneración alguna en las operaciones aquí en estudio (compraventa de divisas mediante giros, transferencias o compraventa de cheques en moneda extranjera), sin perjuicio de aclarar que traslada al cliente el costo de la operatoria según lo pactado.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

Agregó: "Siendo ello así, y dado que no corresponde exigir a la actora que pruebe un hecho negativo, resulta claro que pesaba sobre el Fisco la obligación de acreditar que, en efecto, se trata de operaciones onerosas, condición para subsumirlas en los supuestos gravados que prevé la ley (confr. art. 3° inc. e) punto 21 de la ley de IVA), lo que en el caso no ha ocurrido" (cfr. pg. 9, cuarto párrafo, de la sentencia de cámara. El subrayado no pertenece al original).

Desde esa perspectiva, el a quo invocó la respuesta brindada por el BCRA que obra a fs. 152/154 y el informe pericial contable -en especial el punto d)- de fs. 201/206, para concluir que las operaciones impugnadas por el Fisco no revestían carácter oneroso.

En mi parecer, tal razonamiento no resulta ajustado a derecho conforme a las constancias de la causa, lo que se traduce en una inadecuada ponderación de la prueba producida en autos y en un evidente menoscabo de la garantía de defensa en juicio del recurrente (Fallos: 321:874).

En efecto, no puede pasar inadvertido que el BCRA, en su informe, especifica: "Con relación a los puntos c) y d), la Gerencia de Supervisión de Entidades no Financieras señala que de acuerdo a lo establecido en el Régimen Informativo Contable Semestral/Anual para Casas y Agencias de Cambio (Comunicación "A" 4134, modificatorias y complementarias), el resultado bruto (resultado operativo) surge de la diferencia entre los ingresos operativos y los egresos operativos. ...Los egresos operativos

comprenden los egresos por las operaciones realizadas en el ejercicio de la actividad habitual de las casas o agencias de cambio, a partir de la determinación del costo de adquisición de las divisas, billetes y moneda extranjera, metales y cheques (de viajero u otra moneda extranjera) vendidos, que surge de efectuar el siguiente cálculo al cierre de cada día: Existencia inicial valuada al tipo de cambio vendedor para transferencias de cierre del Banco de la Nación Argentina + Compras valuadas al tipo de cambio vendedor para transferencias de cierre del Banco de la Nación Argentina - Existencia final valuada al tipo de cambio vendedor para transferencias de cierre del Banco de la Nación Argentina. El resultado operativo no es consecuencia de una comisión que abone el comprador o vendedor por cada operación" (subrayado añadido).

Por su parte, el punto d) del informe contable, invocado expresamente por la cámara, expresa: "Según la Comunicación A 4134 del Banco Central de la República Argentina el resultado operativo por la venta de divisas se obtiene por la diferencia venta de divisas- costo de divisas. El costo de divisas incluye el equivalente en pesos del costo de divisas vendidas, el que surgirá de efectuar el siguiente cálculo al cierre de cada día: Existencia inicial valuada al tipo de cambio vendedor para transferencias del cierre del Banco de la Nación Argentina + compras valuadas al tipo de cambio vendedor para transferencias de cierre del Banco de la Nación Argentina - Existencia final valuada al tipo de cambio vendedor para transferencias de cierre del Banco de la Nación Argentina. Maxicambio S.A determina el resultado de la venta de divisas de la siguiente manera: ventas de divisas - costo de divisas. El



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

*costo de divisas se lo obtiene de la siguiente manera: existencia inicial de divisas + compras de divisas +/- diferencia de cambio - existencia final +/- ajuste cierre de mes" (el subrayado me pertenece).*

Observo que los párrafos transcriptos se refieren, sin hesitación, a la forma en que las agencias y casas de cambio como la actora calculan sus resultados operativos, de lo cual no puede derivarse -en mi criterio- que las operaciones aquí observadas no sean onerosas.

Así lo pienso pues el carácter oneroso de una operación se define por "...las ventajas que procuran a una u otra de las partes", la cual "...no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle" (cfr. art. 1.139 del Código Civil, ley 340, vigente durante los períodos fiscales aquí ajustados), circunstancia ajena a la existencia de resultados operativos en cabeza del sujeto que la realiza.

Lo expuesto adquiere mayor relevancia al advertirse que el Fisco explicó claramente, sin que la contribuyente lo controvirtiera, que: "...se detectaron casos donde las casas de cambio encubren las comisiones cobradas por los servicios. Se trata de las denominadas operaciones recíprocas, donde se producen dos operaciones, a saber: un giro o transferencia al exterior o compra de un cheque librado por una cuenta foránea, implica la entrega en el país de billetes en moneda extranjera y en el exterior una cifra menor por el impacto de la comisión. Un giro o transferencia del exterior o una venta de un valor

*librado por una cuenta al exterior, genera una entrega de divisa en el exterior y una entrega menor de moneda extranjera en billetes en el país, siendo la diferencia la comisión cobrada"* (v. dictamen del servicio jurídico de la Dirección Regional Tucumán obrante a fs. 152/188 del expediente administrativo "Impuesto al Valor Agregado", en especial fs. 154, párrafos sexto y séptimo. Subrayado, añadido).

En definitiva, observo que las pruebas valoradas por la cámara no guardan ninguna relación con la conclusión a la que arribó, esto es, que las operaciones impugnadas por el Fisco no revisten carácter oneroso. Por ello, pienso que la sentencia apelada no satisface las exigencias de fundamentación necesaria para ser considerada como un acto judicial válido ([Fallos: 343:184](#)).

Finalmente, considero que tal razonamiento no se altera por la afirmación de la cámara en torno a que "*no corresponde exigir a la actora que pruebe un hecho negativo*".

Por el contrario, demostrar los distintos conceptos que integraban el precio que Maxicambio S.A. cobró a sus clientes (para acreditar, de ese modo, que no incluía una comisión por la operación realizada), no constituye un hecho negativo, sino la ineludible carga procesal de quien alega un extremo (en el caso, que únicamente percibió los gastos necesarios para efectuar la operatoria), lo cual requiere demostración y cuya ausencia sella la suerte adversa de su pretensión ([Fallos: 331:881](#)).

En tales condiciones, es mi opinión que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente, con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que correspondería atender los

RECURSO QUEJA N° 1 - MAXICAMBIO SA C/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/  
recurso directo de organismo externo.



**Ministerio Público**  
**Procuración General de la Nación**

agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que imputa  
a lo resuelto ([Fallos: 318:1151](#)).

-IV-

Por todo lo expresado, opino que debe hacerse lugar a  
la queja, declarar procedente el recurso extraordinario, dejar  
sin efecto la sentencia apelada, y disponer que vuelvan los  
autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se  
dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expuesto.

Buenos Aires, de diciembre de 2021.

**MONTI**  
**Laura**  
**Mercedes**

Firmado  
digitalmente por  
MONTI Laura  
Mercedes  
Fecha: 2021.12.20  
11:52:59 -03'00'