



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 8 de octubre de 2013.

Vistos los autos: "Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos determinó de oficio e impuso a Forexcambio S.A. la obligación de ingresar retenciones del impuesto a las ganancias sobre los giros de divisas al exterior que realizó por cuenta y orden de la Cooperativa de Crédito Mega Limitada entre los meses de enero de 2000 y marzo de 2001, ambos inclusive, liquidó intereses resarcitorios y le aplicó una multa equivalente al 80% del importe de las retenciones presuntamente omitidas (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones) (resolución AFIP-DGI 245/2005, fs. 10/199).

2º) Que sobre la base del principio de la realidad económica (art. 2º de la ley 11.683, t.o. en 1998), el organismo recaudador señaló que Forexcambio había utilizado la figura de la mencionada cooperativa de crédito para girar rentas de fuente argentina a beneficiarios del exterior, bajo una operatoria simulada y omitiendo efectuar las pertinentes retenciones de los pagos realizados según lo dispuesto por los arts. 91, 92 y 93, inciso h, de la ley de impuesto a las ganancias. Para llegar a esa conclusión, la AFIP desechó los argumentos que Forexcambio alegó en su descargo, consistentes en que cuatro sociedades uruguayas asociadas a la cooperativa de crédito le habrían entregado cheques obtenidos en el Uruguay, fruto de operaciones realizadas en ese país, a fin de llevar a cabo su gestión de cobro en

la Argentina y remitir su producto a esas sociedades mediante sucesivas compras de giros de divisas a través de aquélla, y que luego se acreditarían en la cuenta de una entidad bancaria del exterior abierta a nombre de otra sociedad uruguaya. Al respecto, el organismo recaudador tuvo en cuenta que Forexcambio S.A. no exhibió los registros ni la documentación exigida por la comunicación BCRA 'A' 3094 y por el art. 35 de la ley 11.683, en especial, las instrucciones que habría recibido de la cooperativa de crédito con relación al destino de las sumas que alegó recibir de cada una de las sociedades uruguayas y de donde surgiera, como mínimo, el número de cuenta, banco y beneficiarios de esas transferencias. Al respecto, desestimó el argumento de la casa de cambios relativo a que le resultaba imposible aportar las pruebas demostrativas de esa operatoria por tratarse de terceros ajenos a ella, dada la íntima vinculación que -según constató- tenían los integrantes con poder de decisión de Forexcambio y de la mencionada cooperativa de crédito.

3º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó, con costas, la determinación de oficio practicada por el organismo recaudador (fs. 526/533 vta.). En lo que aquí interesa juzgó, en concordancia con el criterio expuesto por la AFIP, que la actora no había demostrado, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 158 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, que "no le correspondía actuar como agente de retención". Al respecto señaló que si bien Forexcambio S.A. "ha manifestado que no efectuó retención alguna por tratarse de remesas de capital de las empresas del exterior", sin embargo "no ha respaldado dicha manifestación con elemento probatorio alguno". Así, en lo



Corte Suprema de Justicia de la Nación

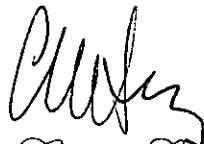
Año de su Sesquicentenario

atinente a la falta de demostración del modo en que las sociedades uruguayas habrían obtenido los cheques cobrados por la cooperativa puntualizó que del informe contable practicado en las actuaciones preliminares 2709 'Forexcambio S.A. s/ acción pública' surgía que "de las declaraciones de los libradores y/o endosantes de los cheques y del análisis de la documentación respaldatoria aportada por los mismos" no se podía "determinar la forma en que las sociedades uruguayas se hacen de los valores que le entregan a la Cooperativa para su cobro" y que "aquellos desconocen a dichas empresas extranjeras" (conf. considerando VIII, 1º, 2º, 3º y 4º párr., fs. 532). Y precisó que la casa de cambios -Forexcambio S.A.- no había observado las exigencias previstas en la comunicación "A" 3094 del B.C.R.A., relativas al mantenimiento de los registros necesarios para la reconstrucción de transacciones nacionales e internacionales ni los deberes establecidos en los arts. 33 y 35 de la Ley de Procedimiento Tributario, referentes a la conservación de los comprobantes respaldatorios de las operaciones propias y de terceros vinculadas a la materia imponible. En consecuencia, concluyó que los agravios de la actora -sobre quien pesaba la carga de probar sus afirmaciones- eran meras consideraciones dogmáticas que no lograban alterar las conclusiones de la determinación de oficio, al no encontrarse "sustentados por actividad probatoria idónea" según la pauta del art. 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (considerando VIII, fs. 532 vta.).

En cuanto a la falta de demostración del efectivo beneficiario de las transferencias realizadas al exterior consideró que "si bien la actora había informado en la base de datos

LAVDIN a la empresa Nitros S.A.", no se encontraba "acreditado que los fondos fueran efectivamente recibidos por aquélla ni que el destino final de los mismos hayan sido sociedades uruguayas para quienes supuestamente habría efectuado las gestiones de cobro la Cooperativa Mega" (fs. 532, considerando VII, 3° párr.).

Por otra parte consideró que no resultaba "entendible ni atendible" la imposibilidad invocada por la accionante para acreditar la operatoria alegada en su defensa, en razón de su especial vinculación con la cooperativa de crédito. Respecto de la aludida relación, puso de relieve las circunstancias advertidas en la fiscalización. La primera, que "el domicilio de la citada cooperativa a la fecha de su constitución y que luce en las Actas de Asamblea y del Consejo de Administración correspondientes a los períodos involucrados en autos coincide con [el de] las oficinas comerciales de Forexcambio S.A." (conf. fs. 531 vta., considerando VII, 1° párr.). La segunda, la influencia dominante que los accionistas de la casa de cambios tenían en las decisiones de la cooperativa, en tanto la conformación de su consejo directivo como la mayoría en sus asambleas se encontraba integrada por accionistas, directores, empleados, síndicos y auditores de Forexcambio S.A. En ese sentido reprodujo las conclusiones de la inspección fiscal que hizo suyas con respecto a que "a)...las empresa[s] Embassy Tour SRL y Forexfín SA participaban en las asambleas de la Cooperativa con voz y voto. b)...la empresa Embassy Tour SRL estaba compuesta en el año 1999 a la fecha por Ángel De Carlo y Olga De Carlo. c)...el Sr. Ángel De Carlo con Guido De Carlo tenían el paquete accionario de Forexcambio S.A. y Forexfín S.A. d)...dichas personas votaban,

*Corte Suprema de Justicia de la Nación**Año de su Sesquicentenario*

además, como asociadas de la Cooperativa. e) La Directora Suplente de Forexcambio S.A., Andrea Rita Ceballos, era fundadora y tesorera de la Cooperativa Mega. f) Edgardo Osvaldo Spinelli, asociado fundador de la Cooperativa y Contador certificante y auditor de sus Estados Contables, es auditor de Forexcambio S.A. y Forexfin S.A. g) Jorge Guillermo Hardenack, asociado fundador y Síndico titular de Mega, es Síndico suplente de Forexcambio S.A. h) Alejandro Ceballos, asociado, es Presidente de Forexcambio S.A." (fs. 531 vta., considerando VII, 3° párr.). En tercer lugar, la particular relación comercial de las entidades, caracterizada por la circunstancia de que "sobre un total de 557 operaciones efectuadas con la Cooperativa Mega en el transcurso del período involucrado en autos" la actora había llevado a cabo el 86,71% de ellas "a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$ 1, no generando rentabilidad alguna para la entidad cambiaria, circunstancia que carece de justificación económica y que la apelante no evidenció con el resto de sus clientes, lo que habla a las claras de una especial vinculación" (fs. 531 vta., considerando VII, 4° párr.).

Finalmente confirmó la liquidación de los intereses resarcitorios y la multa aplicada (fs. 533 y 533 vta.).

4°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal revocó el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, y al así hacerlo, declaró la nulidad del acto administrativo impugnado (fs. 649/657 vta.). Para así resolver consideró -en síntesis- que la Administración Federal de Ingresos Públicos no había dado ade-

cuado tratamiento a las distintas manifestaciones, defensas y pruebas aportadas por Forexcambio S.A. durante el procedimiento de determinación de oficio a fin de demostrar que no tenía ningún vínculo ni constituía ningún grupo económico con la Cooperativa de Crédito Mega Limitada, que no se servía de esta última para efectuar las operaciones que se le imputaban y que las operaciones no involucraban ganancias de fuente argentina sino devoluciones de cobranzas de capital de empresas uruguayas. Por último, señaló que para el caso de considerarse que las operaciones involucraban ganancias de fuente argentina, tampoco se habían examinado las notas emitidas de conformidad con el art. 14 de la resolución general 739/99, que respaldarían esas operaciones.

5º) Que contra dicho pronunciamiento la Administración Federal de Ingresos Públicos - Dirección General Impositiva interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 663/663 vta.) que fue concedido a fs. 665. El memorial de agravios obra a fs. 671/695 vta. y su contestación por la actora a fs. 700/708. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6º, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

6º) Que la representante del Fisco Nacional aduce que la sentencia es nula por cuanto la cámara: a) abrió su competencia invocando la excepción prevista en el último párrafo del art. 86 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) a



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

fin de llevar a cabo una nueva evaluación de los hechos de la causa aunque sin hacer referencia, como lo exige expresamente esa norma, a los errores en que habría incurrido el Tribunal Fiscal en la apreciación de los hechos y de la prueba, b) declaró la nulidad de la resolución determinativa de oficio al expedirse sobre cuestiones que fueron resueltas en contra de la actora por el Tribunal Fiscal y que quedaron firmes como consecuencia de la falta de expresión de agravios por esa parte, y c) incurrió en graves errores en la apreciación de los hechos y la prueba reunida en la causa. En lo que atañe al fondo de la controversia, solicita la revocación de la sentencia apelada por cuanto sostiene que el tratamiento asignado en la determinación de oficio a los giros de divisas al exterior es correcto. Sobre el particular aduce, en síntesis, que la actora no acreditó que los fondos transferidos consistieran en remesas de capital de las sociedades uruguayas y que tampoco demostró quién resultó ser su efectivo beneficiario.

7º) Que dada la correspondencia de los agravios planteados en torno a los vicios que afectarían la validez de la sentencia apelada y los desarrollados respecto de la decisión que en ella finalmente se adopta, corresponde que esta Corte los trate en forma conjunta, máxime en atención a que el recurso ordinario de apelación comprende al de nulidad por defectos de la sentencia (conf. arts. 253 y 255 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

8º) Que, en primer lugar, cabe poner de relieve que el art. 86, inc. b, de la ley 11.683 otorga carácter limitado a

la revisión de la cámara y, en principio, queda excluido de ella el juicio del Tribunal Fiscal respecto de los extremos de hecho (Fallos: 300:985). Si bien no se trata de una regla absoluta y, por consiguiente, la cámara debe apartarse de las conclusiones del mencionado organismo jurisdiccional cuando éstas presentan deficiencias manifiestas (Fallos: 326:2987, considerando 9°), tal situación dista de presentarse en el caso de autos, no obstante la dogmática aseveración formulada por el a quo en la sentencia recurrida (conf. considerando IV, 2° párrafo, fs. 651 vta. y 652). En efecto, la cuestión que se pretende traer a conocimiento y decisión de esta Corte —que atañe principalmente a la valoración de circunstancias de hecho y prueba— fue resuelta por el Tribunal Fiscal con apoyo en el material probatorio reunido en la causa y sobre la base de atinadas consideraciones en cuanto a que Forexcambio S.A. no justificó su omisión de efectuar las retenciones pertinentes porque no acreditó que los cheques cobrados por la cooperativa de crédito hubiesen sido obtenidos por las sociedades uruguayas por operaciones realizadas en el Uruguay, sin que resulte entendible ni atendible la alegada imposibilidad de demostrar las circunstancias invocadas por ella en su descargo, en razón de la estrecha vinculación comprobada entre los integrantes con poder de decisión de la casa de cambios y de la cooperativa; y porque tampoco demostró quien resultó ser el efectivo beneficiario de los giros de divisas al exterior adquiridas con el producto de esos valores.

9°) Que, sin embargo, el a quo admitió la posición de la actora en cuanto a que no se hallaba configurada su vinculación con la cooperativa de crédito, sin dar razones válidas para



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

dejar de lado la conclusión del tribunal administrativo sobre la efectiva existencia de esa relación. En lo referente a tal extremo la cámara afirmó que "la coincidencia en el domicilio de constitución de la cooperativa y [de] Forexcambio S.A. no resulta suficiente por sí sola para demostrar la vinculación económica o la existencia de un grupo económico como pretende el Fisco" (conf. considerando VI, fs. 653 vta., 4º párr.).

A juicio de esta Corte, tal argumento resulta ineficaz para desvirtuar la aludida vinculación, ya que el Tribunal Fiscal no aludió únicamente a la identidad del domicilio de constitución, sino al mismo lugar en que ambas entidades desarrollaron sus actividades durante el período fiscalizado en autos (vide fs. 531 vta., considerando VII, 2º párr.); además, cabe puntualizar que con la mención de ese indicio —unido a otros— el Tribunal Fiscal no tuvo por comprobada la conformación de un grupo económico, sino la existencia de una "relación" o "una especial vinculación" entre aquéllas (conf. fs. 531 vta., considerando VII, 1º y 4º párr.).

10) Que tampoco la alzada desarrolló razones de peso para descalificar la apreciación formulada por el Tribunal Fiscal en lo atinente a que el órgano de administración y la mayoría del órgano de gobierno de la cooperativa de crédito se hallaban "integrado[s] por accionistas, directores, empleados, Síndicos y Auditores de la recurrente" (conf. fs. 531 vta., considerando VII, 2º párr.) y que "los accionistas de Forexcambio S.A. ejercen una influencia dominante en las decisiones de [la cooperativa]" (conf. fs. 532, considerando VII, 1º párr.). En

efecto, la referencia efectuada por la cámara acerca de que el número de "miembros que se hallan vinculados con ambas firmas no alcanza a un diez por ciento (10%) de los integrantes" de la cooperativa, que "cuenta con 188 asociados" y que no es posible afirmar con algún grado de certeza que los miembros de Forexcambio tuvieran el control operativo de la cooperativa (conf. considerando VI, fs. 653 vta. in fine y 654 -1° y 2° párrr.-), no atiende a la valoración efectuada por el organismo jurisdiccional en su sentencia respecto de la influencia que las personas físicas y jurídicas allí mencionadas tenían en la toma de decisiones de la cooperativa y es notoriamente insuficiente para desvirtuar la estrecha relación entre ambas entidades que se infiere de la evaluación del conjunto de elementos probatorios tenidos en cuenta por el Tribunal Fiscal, según fue precedentemente reseñado.

11) Que por otra parte, cabe poner de relieve que la sentencia del a quo tampoco logra desvirtuar el indicio -señalado por el Tribunal Fiscal- resultante de que la operativa comercial entre la casa de cambios y la cooperativa de crédito carecía de justificación económica por el tipo de cambio aplicado en las transacciones. Sobre el particular la cámara afirma que ello "era usual en aquella época, en coincidencia con lo informado por el BCRA" y que ello se vería corroborado "preliminarmente" por las utilidades acreditadas por Forexcambio (conf. considerando VIII, fs. 655 vta. -3° y 4° párrr.-). Sin embargo, del informe de inspección producido por el Banco Central -al que parece referirse el a quo- surge una conclusión que abona el juicio formulado por el Tribunal Fiscal y deja sin susten-



Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

to a la aseveración de la alzada, ya que en ese dictamen se afirma que "...de la operatoria cursada con Cooperativa Mega (557 operaciones en el período estudiado), el 86,71% se realizó a un tipo de cambio de U\$S 1 = \$1 lo cual, no obstante haberse producido durante el período de convertibilidad, no generaría rentabilidad alguna para la entidad cambiaria, careciendo por lo tanto de justificación económica"; y se destaca que esa circunstancia resulta llamativa "en virtud de los importantes volúmenes operados y fundamentalmente transferidos al exterior (EEUU)" en la medida en que "no se evidenció [el] mismo [tratamiento] con otros clientes" (conf. cuerpo principal n° XI de las actuaciones administrativas, informe final de verificación del BCRA, fs. 2090).

12) Que corresponde destacar, además, que de la sentencia apelada ante esta instancia no surgen elementos que desvirtúen el juicio del Tribunal Fiscal acerca de que Forexcambio S.A. no logró demostrar la operatoria alegada en su defensa pues no conservó los registros ni los elementos necesarios para proceder a su reconstrucción, exigidos por la comunicación BCRA "A" 3094 y por los arts. 33 y 35 de la ley 11.683. En ese sentido la apreciación de la cámara relativa a que "la negativa por parte de terceros intervinientes en el circuito de pagos desnaturaliza la imputación del demandado [AFIP] pues no es posible aseverar de forma objetiva la vinculación económica y operativa entre la Cooperativa y Forexcambio S.A." (conf. considerando VIII, fs. 655 in fine y 655 vta.) resulta ineficaz para dejar de lado las conclusiones del Tribunal Fiscal. En efecto, éste, tras examinar el informe contable consignó que "de las declaraciones de los

libradores y/o endosantes de los cheques y del análisis de la documentación respaldatoria aportada por los mismos, no se puede determinar la forma en que las sociedades uruguayas se hacen de los valores que le entregan a la Cooperativa para su cobro" y que "aquellos desconocen a dichas empresas extranjeras" (conf. fs. 532, considerando VIII, 4° párr.), por cuanto el cruce de información realizado no tuvo por objeto comprobar la vinculación de las entidades sino el relato de la actora de que los cheques cobrados por la cooperativa provenían de sociedades uruguayas que los habían obtenido fruto de operaciones en el Uruguay. En línea con lo expuesto tampoco puede tenerse por acreditado el rol de la cooperativa mediante el reexamen de la cuestión que hace la cámara al señalar que el organismo recaudador "no ha objetado en sustancia la prueba referida a las actuaciones de la Cooperativa donde se acredita la existencia de gestiones de cobro" con sustento en que del "cuerpo de rendiciones de IVA de la Coop. de Crédito Mega se verifican declaraciones juradas donde se consigna aquél impuesto, facturado por servicios de cobranza" (conf. fs. 655, considerando VIII, 1° párr.), porque como bien lo señala la representante fiscal en el memorial de agravios presentado ante esta Corte, "la autodeclaración o declaración jurada de los contribuyentes no define 'per se' a la relación jurídico tributaria sustancial" o porque, "en otros términos, la operación simulada...no se convalida a partir de la presentación de la declaración jurada" (conf. fs. 689 vta., pto. 3.2., 2° párr.).

13) Que a la luz de las precedentes consideraciones, mal puede considerarse que las notas presuntamente emitidas por


Corte Suprema de Justicia de la Nación
Año de su Sesquicentenario

la cooperativa en los términos del art. 14 de la resolución general (AFIP) 739/99 resulten elementos hábiles para eximir a la casa de cambios de su obligación de retener (conf. fs. 655 vta., considerando IX, 1º párr. y 656, 3º párr.), si se tiene en cuenta que tales instrumentos, aparte de ser copias de originales cuyas certificaciones no dan cuenta de la fecha cierta de su confección ni de la identidad ni de la personalidad de quien las suscribió (conf. cuerpo administrativo principal VIII, IX y X, fs. 1549/1982; en especial fs. 1727, 1915 y 1983), no excluyen el ejercicio de las facultades de fiscalización y verificación que la ley confiere al organismo recaudador y que le permiten constatar la veracidad de su contenido.

14) Que, en línea con lo expuesto, tampoco puede considerarse debidamente acreditado el beneficiario de los fondos transferidos al exterior mediante la "contestación del American Express Bank, del mes de diciembre de 2005, que da cuenta de la realización de doce (12) operaciones correspondientes al período fiscal investigado, donde se acreditan transferencias a la firma Nitros S.A. con sede en Montevideo - Uruguay" a la que alude la sentencia impugnada (conf. fs. 656 -4º párrafo-), por cuanto esa pieza exhibe una ostensible endeblez probatoria al ser copia simple de una carta escrita en idioma inglés, carente de certificación notarial alguna que se expida sobre la fidelidad de su contenido, ni que brinde certeza sobre la fecha ni el lugar de emisión, como tampoco de la personalidad de su firmante. A ello debe agregarse que la esquila se encuentra acompañada de una traducción libre sin firma de traductor público matriculado (conf. fs. 2459/2460 del cuerpo administrativo principal XIII).

15) Que, por último, y contrariamente a lo sostenido en la alzada, cabe hacer notar que el agregado de los "testimonios de los contratos de prestación de servicios firmados entre Nitros S.A. y Dismol SA, Eimor SA y Ulinal SA" no "robustece la defensa de Forexcambio S.A. en orden al 'circuito' de pagos de las operaciones investigadas" (conf. fs. 656 in fine y 656 vta.) porque, como acertadamente lo señala la representación fiscal en el memorial de agravios ante esta Corte, "la existencia de estos contratos no prueba 'per se' que los destinos finales de las remesas efectuadas al exterior hubieran tenido como destino final las cuentas bancarias de las empresas Dismol S.A., Eimor S.A. y Ulinal S.A." (conf. fs. 693 vta., 4° párr.).

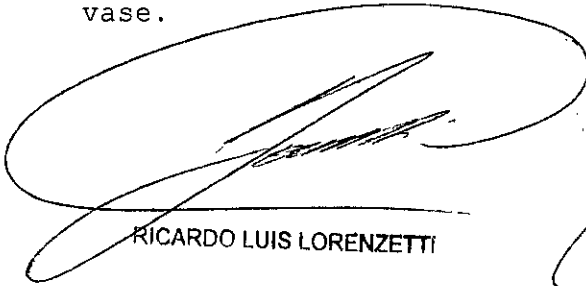
16) Que las consideraciones precedentes llevan a revocar la sentencia apelada y a confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal en cuanto a la obligación tributaria y sus intereses. Esto último, debido al carácter de accesorios que ellos revisten y de acuerdo con la doctrina de Fallos: 323:1315, considerando 10. En cambio, en lo relativo a la multa, al no haberse expresado agravios a su respecto en el memorial de fs. 671/695 debe concluirse que ha quedado firme lo resuelto por la cámara.

Por ello, se revoca la sentencia apelada en cuanto fue materia de agravios, según se expresa en el considerando 16 de la presente, y, en consecuencia, se confirma lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación en cuanto al tributo y sus intereses. Con costas de todas las instancias a la actora vencida en lo que ha sido materia de agravios (arts. 68 y 279 del Código

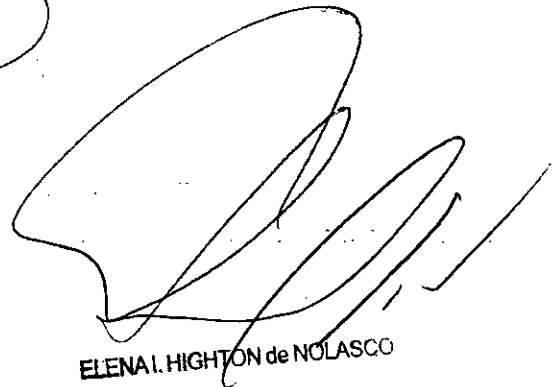
Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

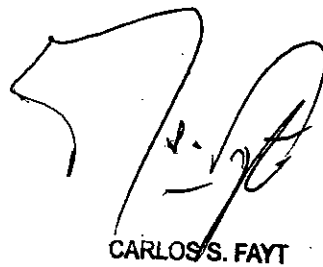
Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



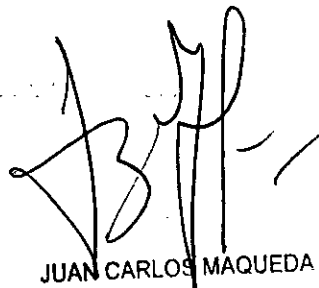
RICARDO LUIS LORENZETTI



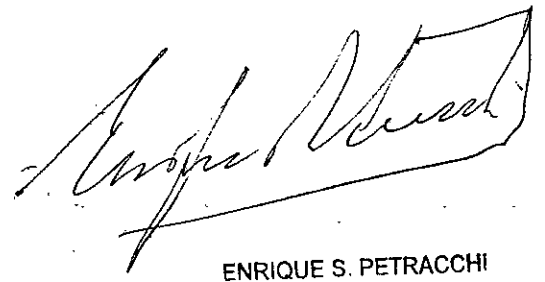
ELENA I. HIGHTON de NOLASCO



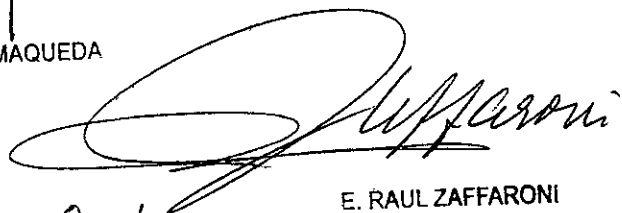
CARLOS S. FAYT



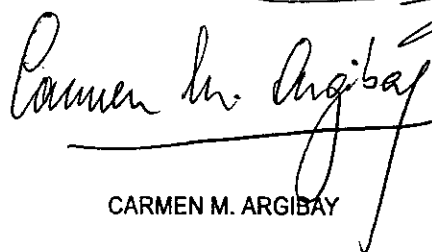
JUAN CARLOS MAQUEDA



ENRIQUE S. PETRACCHI



E. RAUL ZAFFARONI



CARMEN M. ARGIBAY

Recurso ordinario de apelación interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. María Gabriela Mosqueira**, con el patrocinio letrado del **Dr. Marcelo José Malagón**.

Contestó el memorial de agravios: **Forexcambio S.A.**, representada por el **Dr. José María Nasra**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Fernando Lucuy**.

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.