Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-62231262-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 9 de Junio de 2025

Referencia: Macayc. Sentencia

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la ciudad Autónoma de Buenos Aires se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación) y Pablo Alejandro Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación), a fin de resolver el expediente N° 47.587-I caratulado: ***"Macayc S.A. s/apelación"***,

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que a fs. 39/56 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la AFIP-DGI de fecha 16/11/2016 en virtud de la cual se determina de oficio la obligación tributaria de la recurrente frente al impuesto a las ganancias, por el período fiscal 2010, con más intereses resarcitorios.

Explica que el organismo fiscal realizó un ajuste en el impuesto a las ganancias de la empresa al considerar que, en el transcurso de los meses de febrero, marzo, abril y mayo de 2010, habría comprado dólares por el equivalente a $ 21.835.000.

Agrega que el Fisco concluyó que dicha suma se correspondía con ingresos omitidos por el período fiscal 2010, y aplicó lo dispuesto por el art. 18 de la ley 11.683, estableciendo un monto de impuesto determinado de $ 7.516.693,44.

Manifiesta que la fiscalización iniciada tuvo su origen en un cruzamiento de datos entre las operaciones de compraventa de divisas informadas por el Banco Central de la República Argentina, y los datos de ingresos y facturación del contribuyente.

Afirma que, como resultado del procedimiento de fiscalización, se concluyó, en una primera etapa, que no correspondía atribuir las operaciones de compra de divisas a la empresa, sino al Sr. Maceri, quien había procedido de igual forma con respecto a otras sociedades que nada tienen que ver con la actora. Advierte que, atento al domicilio fiscal de aquél, se remitieron las actuaciones a la División Regional Norte, a los efectos

correspondientes. Mas en la segunda etapa del procedimiento de fiscalización, se modificó el criterio anteriormente expuesto y se le atribuyeron las operaciones en cuestión a la empresa recurrente.

Sostiene que, si bien la hipótesis fáctica y probatoria sobre la cual los actuantes habían trabajado, no se modificó en absoluto, las conclusiones arribadas resultaron totalmente contrarias a los razonamientos antes citado.

Por su parte, solicita que se declare la nulidad de la resolución apelada al considerar que el organismo fiscal no realizó análisis alguno de todo el plexo probatorio presentado y ofrecido, a pesar –dice- de que se adjuntaron elementos concretos sobre la operatoria cuestionada.

Manifiesta que el Fisco ni siquiera se expidió en forma expresa sobre las pruebas informativas ofrecidas; que nada dijo sobre la procedencia o verosimilitud de los pedidos de informes expresamente solicitados por el actor al Banco Central de la República Argentina, a la Unidad de Información Financiera y al HSBC Bank Argentina S.A.

Por ello, a su criterio, surge evidente que la verdad material poco le ha importado al Fisco Nacional y que ni siquiera se ha requerido el informe ofrecido sobre la causa penal en trámite contra el Sr. Maceri.

Entiende que los funcionarios fiscales jamás leyeron con detenimiento el descargo presentado, en el cual no se ofreció prueba “pericial técnica” de ninguna índole toda vez que se adjuntó una Pericia Contable realizada por el Cuerpo de Peritos Oficiales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Advierte que al contestarse la vista se ofrecieron documentos, oficios y testimonios, pero ninguno de estos elementos fue producido ni tenido en consideración, provocando un notorio perjuicio al derecho de defensa que deberá ser remediado –peticiona- en la instancia ante este Tribunal.

Manifiesta que, a pesar de que la empresa actora es víctima de un delito claramente advertido por el Fisco, sus funcionarios se han negado de manera totalmente arbitraria a ver la realidad, que ha sido acompañada y revelada con claras pruebas aportadas y ofrecidas, en donde se demuestra que la sociedad en cuestión jamás pudo haber realizado estas operaciones.

A su vez, plantea que es incorrecto señalar que el Sr. Maceri cesó sus funciones de socio gerente de la empresa actora, con fecha 18 de agosto de 2010.

Añade que, tal como surge de la documentación acompañada, con fecha 24 de diciembre de 2009 se realizó una reunión de socios en donde se designó al Sr. Raul Pappalardo como presidente de dicha reunión, y en la cual también fueron aceptadas las renuncias de los gerentes Carlos Maceri y Oscar Ayciriex.

Afirma que el Sr. Carlos Maceri dejó de ser el representante legal de la sociedad el 24 de diciembre de 2009, y no el 18 de agosto de 2010, fecha en la cual se produjo la inscripción en la Inspección General de Justicia de la mentada renuncia.

Advierte que de una atenta y pormenorizada lectura del acto determinativo de oficio se desprende que el único argumento que utilizó el Fisco en favor de su tesis determinativa se cimentó en la inscripción, aún demorada, de la renuncia de las autoridades en la Inspección General de Justicia.

Considera que el organismo fiscal sabía que el Sr. Maceri había renunciado a su cargo en diciembre de 2009, como así también que dicha renuncia había sido aceptada por la actora en dicha fecha.

Argumenta que, si bien la norma prevé consecuencias por la demora en la inscripción registral, ello no implica que el organismo fiscal pueda prevalerse de dicha situación, luego de transcurridos cinco años desde que las renuncias fueron inscriptas, para generar un perjuicio a un contribuyente que resulta ajeno a las abultadísimas operaciones que se le pretenden endilgar de manera improcedente.

A su criterio, existían también otros elementos que permitían demostrar en forma evidente que las operaciones en cuestión no habían sido efectuadas por la empresa actora sino por el Sr. Maceri en forma personal y para su propio beneficio, y con la connivencia prima facie –dice- de ciertos funcionarios y/o empleados del HSBC Bank Argentina S.A.

Expresa que resulta curioso que una empresa que durante el período fiscal 2010 tuvo ventas según balance de $ 3.312.214,75 y un resultado bruto de $ 1.045.478, haya podido tener una disponibilidad de dinero fuera de su circuito oficial de más de 20 veces su resultado consignado en el balance.

Destaca la circunstancia que la persona que realizó las operaciones de compra venta de divisas, también realizó el mismo tipo de operaciones con relación a otras dos empresas, respecto de la cuales la actora nunca se vinculó.

Advierte que parte de los boletos de compra de divisas que el HSBC Bank atribuyó al CUIT de Macayc S.A., ni siquiera fueron firmadas por Maceri, ni ningún representante legal y/o apoderado de la actora.

Por dicha razón, plantea que no puede establecerse el motivo por el cual se le han atribuido a la empresa recurrente.

Sostiene que las dos operaciones celebradas el día 21 de abril de 2010, con 15 minutos de diferencia entre cada una de ellas, han sido autorizadas por el HSBC Bank Argentina ante la firma en ventanilla de un señor llamado Federico Filarent, quien nada tiene que ver con la actora, desconociéndose bajo que personería ha actuado para realizar las transacciones cambiarias.

A su criterio resulta llamativo que el HSBC Bank Argentina haya considerado respaldo suficiente a la escasa documentación aportada por el Sr. Maceri, la cual habría sido utilizada como respaldo de 67 operaciones efectuadas en aproximadamente 4 meses, y en varios casos para respaldar más de una operación en el mismo día. Dicha documentación, señala. pudo ser obtenida por el Juzgado Penal interviniente y motivó la producción de una pericia contable que demostró que era manifiestamente apócrifa y que nunca pudo haber pasado por fidedigna si se hubiese siquiera leído la misma.

Expone que la empresa no tenía forma de advertir que estaban utilizando fraudulentamente su CUIT para realizar las operaciones de cambio pues las mismas se encontraban marginadas de la operatoria diaria y no figuraban siquiera en los resúmenes bancarios emitidos por el mismo ente financiero.

Esboza como defensa que tal vez existiría una connivencia entre Maceri y funcionarios del banco, que le permitieron cargar el CUIT de Macayc S.A. en operaciones firmadas por personas que son desconocidas en la empresa, como es el caso del Sr. Filarent, quien nunca figuró como apoderado o representante de la misma.

Considera que pudo acreditar que la empresa no realizó las operaciones de cambio que se le achacan, con gran cantidad de pruebas, además de las adicionales ofrecidas ante esta instancia.

Concluye que resulta evidente que el acto determinativo de oficio se encuentra en pugna con la realidad y violenta de manera flagrante el principio de la verdad material, al haberse demostrado –dice- que la empresa no

ha realizado las operaciones cambiarias en discusión y concluye que el acto administrativo resulta nulo, en los términos del art. 14 inc. b) de la ley 19.549, por resultar carente de causa, tanto en el ámbito fáctico, como en el derecho que se pretende aplicar.

II.- Que a fs. 82/90 vta. contesta el Fisco Nacional el traslado del recurso y por las razones de hecho y derecho que expone, solicita que se confirme el acto apelado, con costas. Acompaña los antecedentes administrativos de la causa y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 100 se abre la causa a prueba. A fs. 146 se clausura el período probatorio y se elevan las presentes actuaciones a consideración de la Sala "A".

Puestos los autos para alegar, a fs. 156/163 obra el alegato de la actora y a fs. 164/165 vta. el presentado por el Fisco Nacional.

Finalmente, a fs. 192 pasan los autos a sentencia.

IV.- Que corresponde referirse en primer lugar sobre la nulidad planteada por la recurrente al sostener que el organismo fiscal no realizó análisis alguno de la prueba presentada. Aduce que el Fisco ni siquiera se expidió en forma expresa sobre las pruebas ofrecidas.

Al respecto, cabe puntualizar que surge del acto apelado (vid. fs. 30) que el Juez Administrativo analizó las pruebas presentadas y ofrecidas en sede administrativa, pero las consideró inhábiles para derribar el ajuste fiscal.

Sobre los particulares agravios esgrimidos, cabe destacar que es conteste la doctrina emanada de nuestro Máximo Tribunal en sostener que *"...cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce, en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia"* (cfr. CSJN, Fallos: 205:549, 267:393, entre otros).

Ello así, en autos el recurrente ha podido ofrecer y producir las medidas probatorias tendientes a probar sus dichos, por lo que tales agravios no pueden ser acogidos favorablemente.

Por su parte, se desprende del acto apelado que el Juez Administrativo analizó los argumentos expuestos por la recurrente en la contestación de la vista y detalló las razones por las cuales los consideró improcedentes para modificar la pretensión fiscal.

Con respecto al cuestionamiento efectuado al acto administrativo por carecer de causa, cabe realizar las siguientes consideraciones.

A fin de definir la causa, en nuestra doctrina administrativista, encontramos dos corrientes doctrinarias, los subjetivistas y los objetivistas. Los primeros entienden que la causa del acto administrativo está constituida por la "voluntad" del sujeto que emite el acto, en tanto para los objetivistas aquella está formada por los antecedentes de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Nuestro legislador adscribió a ésta última corriente, definiendo a la causa como "los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo", los que deben existir o concurrir en el momento de su emisión como requisito de validez del mismo. Como señala Hutchinson, "la apreciación que de tales circunstancias haga la autoridad administrativa, puede afectar la validez de la decisión –por apartarse de los hechos o el derecho realmente aplicable- y también es

susceptible de comprometerla con los vicios de error y dolo" (conf. Hutchinson, Tomás; "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", Ed. Astrea, Tº I, pag. 154).

En ese contexto, los agravios de la recurrente no pueden ser acogidos favorablemente toda vez que el acto en crisis expone claramente los hechos y el derecho en el que sustentan el ajuste efectuado.

En definitiva, la recurrente discrepa con las conclusiones a las que se arriba, circunstancia que, en caso de asistirle razón a su cuestionamiento, puede acarrear la revocación, pero no la nulidad.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de nulidad introducida por el apelante.

V.- Que conforme surge de la resolución apelada, así como también de los antecedentes administrativos acompañados, el organismo fiscal le inició una fiscalización a la actora como consecuencia del "Cruce de Operaciones de cambio mayores a Pesos trescientos mil ($ 300.000.-)", por el período fiscal 2010, con el objetivo de comprobar la capacidad económica y/o financiera para respaldar la compra-venta de divisas informadas por el B.C.R.A. durante dicho período.

Ello así, el Banco Central de la República Argentina informó que en el período fiscal 2010 la empresa fiscalizada había efectuado operaciones de compra para tenencia de divisas en la entidad bancaria HSBC BANK Argentina S.A. por un monto total de $ 21.835.000.-.

En razón de lo expuesto, y en el marco de la fiscalización iniciada, se cursó con fecha 06 de enero de 2012, un acta solicitando que aporte la debida justificación de las operaciones de cambio realizadas durante el año 2010, como así también la indicación de la actividad efectivamente desarrollada por la responsable. La contribuyente presentó Multinota, de fecha 25/01/2012, donde expuso que su actividad es la compra venta de insumos, productos y maquinarias agropecuarias y que no efectuó operaciones de cambio durante el año 2010.

Por su parte, los actuantes verificaron que las operaciones de compra de divisas no fueron realizadas a través de cuentas bancarias, sino que se llevaron a cabo "en ventanilla", según obra en informe a fs. 90 del Cuerpo de Ganancias. Además, la fiscalizada informó que las operaciones habrían sido llevadas a cabo por parte del ex apoderado de la firma, el Sr. Maceri Carlos, quien habría repetido la maniobra en el mismo banco, con las firmas: CRIS FER de Carlos H MACERI y Alejandra G. TOMMASONE S.H. Y HORSES CRIS-FER SRL. Se corroboró la existencia de una denuncia penal radicada en el Juzgado de Instrucción N° 49 a cargo del Dr. CUBAS, bajo el N° 39.749/13, delegada para su investigación en la Fiscalía N° 18 con el N° 71.984/13, a cargo del Dr. RUILOPEZ.

En virtud de la documentación y los elementos analizados por la fiscalización, se le atribuyeron las operaciones de compra de dólares a la empresa actora, por las siguientes razones: - las adquisiciones de moneda extranjera constan en el Banco Central que fueron realizadas por MACAYC S.A., - las adquisiciones de moneda extranjera fueron realizadas por el Sr. Maceri, Carlos en los períodos febrero a mayo del año 2010, habiendo actuado en representación de la sociedad ante el HSBC Bank Argentina S.A., en su carácter de socio gerente, - El Sr. Marceri, Carlos se desvinculó de la firma mediante la cesión de cuotas y cesando sus funciones como socio gerente a partir del 18/08/2010, fecha en que se realizó la inscripción ante la Inspección General de Justicia, de la modificación del Estatuto.

En razón de lo que antecede, el Juez Administrativo concluyó que las adquisiciones de moneda extranjera fueron realizadas por el Sr. Maceri Carlos, en su carácter de socio gerente de la firma, razón por la cual dichas operaciones le son atribuidas a la actora como ingresos gravados omitidos en el impuesto a las ganancias, por el

período fiscal 2010, conforme lo dispuesto por el art. 18, primer párrafo, de la Ley de Procedimiento Fiscal, procediendo a correr la vista que culminó con la resolución determinativa de oficio que ante esta instancia se apela.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde entonces establecer la procedencia del ajuste efectuado por el ente fiscal sustentado en los ingresos omitidos originados en la compra de moneda extranjera por parte de la actora, la cual no contaba con fondos declarados para efectuar dichas adquisiciones.

Ahora bien, como quedó dicho, la recurrente sostiene que las compras de divisas efectuadas en los meses de febrero, marzo, abril y mayo de 2010, no fueron realizadas por la empresa, sino por el Sr. Carlos Maceri, quien le atribuyó las operaciones a la actora. Añade que el Sr. Maceri dejó de ser el representante legal de la sociedad el 24 de diciembre de 2009, y por ende las adquisiciones de dólares fueron realizadas invocando una representación que ya no tenía, provocando con este accionar un perjuicio a la sociedad, la cual no estaba enterada de tales operaciones, ya que fueron realizadas por ventanilla y no pasaron por la cuenta corriente de la sociedad.

Ello así, la cuestión nuclear a resolver consiste en definir si las compras de moneda extranjera en las que reposa el incremento patrimonial no justificado resultaron correctamente atribuidas a la actora, como concluyó el Fisco Nacional.

VII.- Que, en ese contexto, corresponde examinar en primer lugar si la metodología empleada por el organismo fiscal, se adaptó a la preceptiva legal.

Cabe precisar que, si bien la ley impone al contribuyente o responsable la obligación de declarar la existencia y medida de su obligación tributaria, puede suceder que éste no lo haga o lo haga defectuosamente, ya sea por errores de interpretación o por la realización de maniobras tendientes a eludir o evadir el tributo correspondiente. Es por ello que el legislador previó el procedimiento de determinación de oficio, que habilita a la administración fiscal a determinar la obligación en forma cierta o directa o estimativa o presunta, cuando se verifiquen dos supuestos: a) cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o b) cuando las presentadas resulten impugnadas. De allí que este procedimiento, como lo tiene dicho reiteradamente la doctrina y la jurisprudencia, resulta excepcional y subsidiario, pues deben darse alguna de aquéllas circunstancias para que el ente fiscal actúe.

De la misma manera, la ley tributaria establece un orden cronológico que deberá seguir la administración, pues sólo podrá recurrir a la estimación de la obligación tributaria sobre base presunta cuando no cuente con elementos ciertos que le permitan conocer la existencia y magnitud de la materia imponible. Ello conlleva que, en primer término, deberá agotar los medios que le permitan reconstruir la materia imponible de modo directo y sólo podrá recurrir al método indirecto o presuncional cuando no cuente *"con pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente"* (vid. esta Sala en su anterior integración, entre muchos otros, "Cafiero y Pollio S.A.", 28/6/2001). Como enseña el Profesor Dino Jarach, *"cualesquiera que sean las circunstancias que muevan a la Dirección a determinar el impuesto –ausencia de declaración jurada o equivocación por parte del contribuyente en sus declaraciones juradas-, la Dirección General Impositiva…debe, en primer término tratar de determinar el impuesto sobre bases ciertas, o sea, sobre un conocimiento directo y cierto de todas las circunstancias de hecho que la ley ha considerado relevantes para el nacimiento de la obligación tributaria….Puede ocurrir que falten elementos de juicio o que los que existan no sean suficientes para que la Dirección General Impositiva –el fisco, en una palabra- determine sobre bases ciertas. Solamente en este caso…puede acudir, en nuestro sistema legal, a una determinación sobre base presuntiva o, como dice la ley 11.683, a una estimación presuntiva…"* (Jarach, Dino, "Determinación Impositiva. Naturaleza, Formas y Efectos", en "Estudios de Derecho Tributario",

Ediciones Cima, 1998, pág. 219 y sgtes.).

Es decir que la ley estableció una metodología precisa a seguir con el objeto de evitar decisiones alejadas de la realidad, en tanto que el método indiciario permite fijar con "probabilidad" (más que con certeza) la existencia y magnitud del hecho imponible. Para ello el legislador establece reglas de valoración o índices que serán empleados como signos objetivos de que su sola presencia sea reveladora de la riqueza que está sometida a tributación. La utilización de estos índices se traduce en un método de determinación indirecta, pues si bien no nos suministran un conocimiento cierto de sus dimensiones, nos permiten "presumirlas".

Como con acierto explicara la Sala B de este Tribunal en el conocido precedente "Dadea, Marta Elisa", *"…debe advertirse que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco Nacional, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos de la real magnitud de la materia gravada, requiere la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes, que analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados"* (22/12/83).

En la misma dirección, la Sala V de la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Diagnóstico por Imágenes SRL c/DGI s/recurso directo" de fecha 21/06/17 sostuvo que *"...la atribución del ente recaudador para proceder a la estimación de oficio ha sido reconocida por la Corte Suprema de Justicia, 'sin perjuicio del derecho del contribuyente para probar fehacientemente en juicio -como corresponde- los errores que atribuye a la liquidación practicada por la autoridad administrativa (Fallos: 268:514; y sus citas en consid. 12; Fallos: 197:210; 205:31; 210:107)', y que si bien ello no significaba edificar un criterio general que importe prescindir del procedimiento de determinación sobre base cierta previsto en la ley, 'tampoco permiten descartar ab-initio la aplicación de métodos indiciarios (en razón de calificarlos como meramente subsidiarios), cuando su utilización viene justificada tanto por la naturaleza y características de la explotación investigada, como por la necesidad de cumplir con el propósito tenido en cuenta por el legislador para establecerlos. De ahí que, en todo caso, su validez dependerá de que 'su uso guarde razonable correspondencia con los restantes elementos de convicción colectados en la causa' (doc. Sala II del Fuero in re: 'Verón, Teresa Argelia', del 13/4/93)"* (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David y Dwed, José Roberto (TF 9904-I) c/ DGI", del 20/09/99, y sus citas; y "Candle SA -TFN Nº 13.855-I c/ DGI" del 22/02/01, y sus citas).

Asimismo, *"en algunos casos, las presunciones se caracterizan por configurar bases alternativas de medición de riqueza que pueden no guardar relación exacta con el impuesto en las que se aplican, respecto a las cuales -cabría añadir- basta con que el contribuyente demuestre una realidad distinta a la prevista como presupuesto para la proyección de aquellas, para que entonces carezca de sustento el criterio fiscal que las tuvo en cuenta para ajustar la materia imponible"* (conf. Sala I en causas: "Chieza SA", del 23/04/98, "Beraja, Alberto David", op. cit. y "Candle SA", op. cit.).

"A partir de ello, la validez del método de ajuste de la materia imponible seguido por la autoridad fiscal basado en la citada presunción legal, conforme a las distintas previsiones de la disposición en estudio, dependerá de lo que concreta y razonablemente resulte demostrado en cada situación particular (conf. Sala I in rebus: "Beraja, Alberto David", op. cit., y "Candle SA", op. cit.; esta Sala in re: "Alberto A Anselmo y Ruben C Anselmo (TF 14.349-I) c/ DGI", del 14/06/04)".

VIII.- Que bajo tales pautas, y en lo que se refiere al método empleado, cabe advertir que la determinación sustentada en los ingresos omitidos detectados en virtud de la compra de moneda extranjera en el Banco HSBC, efectuada con fondos cuyo origen no se encuentra justificado, no merece reprobación alguna, por cuanto no se

observan irregularidades en el procedimiento utilizado por la administración, toda vez que el organismo fiscal le otorgó un adecuado sustento a la atribución de las operaciones de compras de divisas en cuestión a la empresa actora.

En ese contexto, corresponde advertir que el hecho de que se haya efectuado, en principio, una fiscalización a nombre de un contribuyente, no implica que, con posterioridad, pueda determinarse de oficio en cabeza de otro sujeto, si se encuentran elementos suficientes para fundamentar la determinación practicada.

IX.- Que sentado lo expuesto y conforme se desprende del recurso presentado en autos, la recurrente sostiene que el Sr. Maceri Carlos no formaba parte de la sociedad al momento de efectuar las operaciones de compra de divisas en el Banco HSBC, toda vez que había cesado en sus funciones en diciembre de 2009 y no en agosto de 2010, cuando se produjo la inscripción en la Inspección General de Justicia de la mentada renuncia, como consideró el Fisco Nacional.

Agrega que resultó víctima de una estafa por parte de Maceri, quien utilizó indebidamente su CUIT para comprar dólares con fondos que no le pertenecían a la empresa. Afirma que la sociedad no estaba enterada de las compras en cuestión, ya que dichas operaciones no impactaron en la cuenta corriente de la sociedad.

X.- Que entiendo oportuno recordar que la normativa comercial es clara al atribuir responsabilidad a los entes societarios que no inscriben en los registros pertinentes las modificaciones –tanto de sus capitales sociales, como de sus administradores-, no siendo oponibles a terceros.

En efecto. El artículo 12 de la ley 19.550 dispone que *"Las modificaciones no inscriptas regularmente obligan a los socios otorgantes. Son inoponibles a terceros, no obstante, estos pueden alegarlas contra la sociedad y los socios..."*

De consuno con dicho precepto, el artículo 60 establece que *"Toda designación o cesación de administradores debe ser inscripta en los registros correspondientes e incorporada al respectivo legajo de la sociedad. También debe publicarse cuando se tratare de sociedad de responsabilidad limitada o sociedad por acciones.* ***La falta de inscripción hará aplicable el artículo 12****, sin las excepciones que el mismo prevé"*. (el destacado es propio).

En ese contexto, y si bien la normativa transcripta avala la posición fiscal, se analizará la probanza arrimada por la recurrente con el objeto de deslindar responsabilidad y acreditar que el Sr. Maceri había dejado de ser parte de MACAYC S.A. con anterioridad a las operaciones bajo análisis.

En este sentido, corresponde señalar que las contestaciones a los oficios librados en la causa (Banco Central a fs. 119 y Banco HSBC a fs. 124) sólo permiten corroborar que las compras de divisas fueron realizadas por la empresa actora. En efecto, el Banco Central luego de precisar las operaciones registradas, señala que *"…el número de identificación del cliente coincide con el de la firma MACAYC S.A.*" y el Banco HSBC expone que *"…de las 65 (sesenta y cinco) operaciones realizadas por la firma Macayc SRL, 63 (sesenta y tres) se realizaron en la Sucursal Peatonal Florida (691) de esta entidad. Las restantes se realizaron en Sucursal Maure (621) ..."*

Por su parte, y si bien el Banco HSBC precisa que, de las 65 operaciones registradas, se verificaron que dos no fueron firmadas por el Sr. Maceri, sino por el Sr. Filarent, se trata de una cuestión que no resulta hábil para modificar la postura fiscal, tratándose de un porcentaje de operaciones muy reducido, respecto del total verificado.

La unidad de información financiera aclara que no puede responder a lo solicitado, por encontrarse la

información requerida, alcanzada por el secreto establecido en el art. 22 de la Ley 25.246 (vid. fs. 128/128 vta).

Por su parte, las testimoniales producidas en esta instancia (vid. fs. 115/116) tampoco aportan elementos suficientes para determinar la fecha real de desvinculación del Sr. Maceri, más allá de lo que expondré infra, toda vez que se encuentran desprovistas de elementos adicionales con entidad suficiente para corroborar sus dichos.

En cuanto al planteo sobre la causa penal vinculada al presente expediente, cabe dejar expresa constancia que, según surge de las copias certificadas de la causa penal obrante en el paquete de prueba, en la causa Nro. 39.749/13, caratulada "MACERI, CARLOS HORACIO S/INF. LEY 24.769", se encuentran acumuladas las causas a través de las cuales se le imputa a Carlos Horacio Maceri: el delito relativo al lavado de dinero y estafa denunciado por los responsables de la firma actora, así como también el delito de evasión tributaria en cabeza del nombrado por las compras de divisas efectuadas a su nombre, y también a nombre de la empresa "HORSE CRIS FER S.R.L.", respecto de la cual era socio gerente. Además, se le acumuló la causa por el presunto delito de evasión por la compra de divisas efectuadas a nombre de la empresa actora, en su condición de socio gerente.

Asimismo, corresponde señalar que dicha causa no tuvo sentencia definitiva, conforme lo informado a fs. 138, y copia de la resolución acompañada a fs. 185/189, en respuesta a la medida para mejor proveer ordenada y por ello, no aporta elementos conducentes para decidir en la presente instancia.

Por su parte, resulta evidente que, en dicha causa penal, el imputado por el delito de evasión, respecto de la firma actora, es el Sr. Maceri, al verificarse la compra de divisas a nombre de dicha empresa, en su carácter de socio gerente.

Ello así, no corresponde atender el planteo de la recurrente, respecto de la sentencia que acompaña (vid. fs. 142/144) dictada en el incidente de excepción de falta de acción interpuesto por la defensa de Raúl Pappalardo y Rolando Chamó en la causa penal referida, en virtud de la cual se resolvió no hacer lugar a la solicitud de extinción de la acción penal por prescripción, al considerarse que los nombrados reunían la calidad de parte querellante.

Dicho decisorio no conlleva a la desestimación de la hipótesis del ajuste fiscal, como erróneamente sostiene la recurrente, toda vez que no se resolvió sobre el fondo de la causa y surgiendo de dicho decisorio que el Sr. Maceri resultaba ser el imputado, en el carácter de socio gerente de la actora, tal como surge del detalle de la causa penal Nro. 39.749/2013 arriba expuesto.

Por su parte, resulta atinado señalar que más allá que no se encuentra en discusión que la inscripción en la Inspección General de Justicia se efectuó el 18/08/2010, lo cierto es que llama la atención la falta de comunicación de la desvinculación del Sr. Maceri, en tiempo y forma, respecto de la empresa actora, en el Banco en cuestión, circunstancia que hubiera evitado la maniobra que según la recurrente, se produjo en el presente caso, y teniendo en cuenta que, conforme surge del testimonio brindado en sede penal por el Sr. Carlos Alberto Shiavi, quien ocupó el cargo de gerente del Banco HSBC, sucursal Maure, durante el año 2010 (vid. fs. 186 del cpo. expte. N° 71984/2013 del paquete de prueba), la desvinculación de una persona física de una cuenta corriente correspondiente a una persona jurídica debe ser informada por escrito, junto con la documentación respaldatoria correspondiente. Añade que dicha desvinculación se registra en el sistema interno y una vez inscripto, la persona en cuestión no puede operar en nombre de la persona jurídica.

Por su parte, de la información brindada por el Banco señalado en sede penal (vid. fs. 292 del cpo. II del paquete de prueba) se desprende que, con fecha 07/10/2010 el Sr. Pappalardo solicitó la baja como firmantes de la cuenta, de los Sres. Maceri y Ayciriex, adjuntando el Banco a su contestación, como "Anexo C", copia de la

documentación presentada en esa fecha para realizar las bajas mencionadas: Copia de los Formularios “Titulares y/o firmantes o Relaciones” correspondientes a las bajas de Maceri y Ayciriex; Copia del Contrato de compra-venta de cuotas partes, Copia del Acta de Socios N° 3, Copia del Acta de Socios N° 6, Copia del Acta de Socios del 24/12/2009, y Copia del Acta de Socios del 29/12/2009. A partir de dicha fecha y hasta el cierre de la cuenta, la única persona autorizada a operar en la cuenta fue el Sr. Pappalardo.

De lo expuesto, surge que la documentación señalada bien pudo haber sido presentada en la entidad bancaria referida, en diciembre de 2009, circunstancia que hubiera evitado la supuesta maniobra denunciada por la actora.

En definitiva, y a la luz del artículo 59 de la ley de sociedades comerciales, “los administradores y directores de las sociedades deben obrar con la lealtad y diligencia del buen hombre de negocios”, norma que fija un estándar de conducta, una pauta legal que servirá al juzgador en el caso concreto para desechar o no responsabilidades. El concepto del buen hombre de negocios expresa una auténtica responsabilidad profesional, ya que implica capacidad técnica, experiencia y conocimientos (Halperin, Isaac, “Sociedades Anónimas”, Ed. Depalma, 1978).

En esa línea argumental se ha afirmado que un director no necesita exhibir en el desempeño de sus funciones un mayor grado de habilidad de lo que pudiera ser razonable esperar de una persona con su conocimiento y experiencia, *“una presunción de que al tomar una decisión comercial los directores de una sociedad anónima actuaron en base a una creencia fundada, de buena fe y honesta de que la medida tomada representaba lo mejor para la sociedad”* y que *“los directores deben actuar de buena fe, en el mejor interés de la compañía y en su obligación de adoptar sus decisiones correctamente informados”* (Vid. Malvitano, Rubén H., “Son cuestionables las decisiones del buen hombre de negocios frente al impuesto a las ganancias?”, DTE, T° XXXII, pág. 423 y sus citas).

Y bajo ese marco normativo y doctrinario, resulta oportuno destacar que la recurrente no expuso razones que permitieran eximirlo de la responsabilidad de inscripción o de comunicar a la entidad bancaria el cambio de administración y la consiguiente desvinculación del Sr. Maceri.

Sentado lo expuesto, corresponde concluir que la probanza aportada no permite tener por acreditados los dichos de la recurrente y por ende resulta inhábil para destruir el ajuste fiscal, por lo que sólo cabe concluir en confirmar la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, período fiscal 2010, con costas.

XI.- Que ante la falta de agravios sobre la liquidación de intereses resarcitorios corresponde su confirmación, con costas.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar la resolución venida en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al voto de la Vocal Instructora.

Por lo expuesto, **SE RESUELVE:**

Confirmar la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que la presente resolución se dicta de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52, segundo párrafo, del R.P.T.F.N.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos y archívese.

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.06.09 16:51:03 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Pablo Alejandro Porporatto
Vocal Subrogante
Vocalía III Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.06.09 17:29:05 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Laura Amalia Guzman
Vocal
Vocalía II Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.06.09 17:30:00 -03:00