



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA DEFENSA DE LA VIDA, LA LIBERTAD Y LA PROPIEDAD

Informe firma conjunta

Número:

Referencia: VOC XI. Expediente N° 42.323-I y su acumulado N°42.324-I - “Bande S.A. s/ apelación”.
Sentencia.

En la fecha se reúne la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por la Dra. Edith Viviana Gómez (Vocalía de la 10° Nominación), la Dra. Agustina O’ Donnell (Vocalía de la 11° Nominación) y el Dr. Daniel Alejandro Martín (Vocalía de la 12° Nominación) para resolver el **Expediente N° 42.323-I y su acumulado N°42.324-I** caratulado “**Bande S.A s/apelación**”.

La Dra. O’Donnell dijo:

I. Bande S.A. interpone el recurso de apelación previsto en el art. 76, inc. b) de la ley 11.683 contra las Resoluciones Nros. 41/2015 y 42/2015, dictadas ambas el 20 de enero de 2015 por la División Revisión y Recursos II de la Dirección Regional Palermo de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Por la primera de ellas, se determinó de oficio su obligación frente al impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 2010 a 2012, intimándole el ingreso de \$501.737,36 por el período fiscal 2012, más intereses resarcitorios (art. 37, ley 11.683).

Por la segunda, se determinó de oficio su obligación frente al impuesto al valor agregado de los periodos fiscales 9/2009 a 12/2009, 3/2010, 6/2010, 9/2010 y 12/2011 a 2/2013 y se le intima el ingreso de \$565.910,67, más intereses resarcitorios (art. 37, ley).

En dichos actos, además, se difiere la aplicación de las sanciones de conformidad con el art. 20 del régimen penal tributario (t.v.).

Surge de los Considerandos de dichos actos, que los cargos formulados a Bande S.A., tienen origen en lo dispuesto por la Fiscalía Nacional en lo Penal Tributario N° 1, en el marco de la causa N° 369 (Fiscalnet 36.102/2011; C.N.A.P.E. N° 502/2011), caratulada “Bande S.A. s/ ley 24.769 evasión tributaria simple”.

En su presentación ante esta instancia Bande S.A., cuya actividad principal es “Servicios de expendio de bebidas en bares”, relata que es una empresa que desde hace varios años se dedica a la explotación del local gastronómico que gira bajo el nombre comercial “Scuzzi”, que goza de una larga trayectoria en el mercado y de una

irreprochable conducta, que cumple con la totalidad de sus obligaciones comerciales, financieras, laborales, previsionales y fiscales.

Acto seguido manifiesta la improcedencia de los ajustes practicados por el juez administrativo, solicitando que se decrete la nulidad de los mismos, por haberse fundado en prueba seleccionada y evaluada en forma arbitraria y parcial por funcionarios de la Administración Tributaria, afectándose su derecho de defensa.

Cita la ley 19.549 de Procedimientos Administrativos, indicando que los presupuestos esenciales que dicha ley enumera, no fueron cumplidos para la emisión de los actos apelados, por lo que dicha carencia de elementos esenciales provocaría la nulidad que otorga la vista en los términos del art. 14 de la ley 19.549.

Pone de resalto que el 100 % de los ajustes fue formulado en base a estudios, informes y supuestas pericias informáticas, realizadas a supuestos elementos aportados y secuestrados, pero que todas esas diligencias se realizaron sin su participación, por lo que no tuvo control ni observación en la producción de la única prueba que produjo la Administración para fundar los ajustes. Además, agrega, que también se utilizaron los supuestos resultados provenientes de los DVD que aportó bajo apercibimiento de sanciones, cuya prueba, dice, años después se pretende utilizar en su contra en este procedimiento como en la causa penal.

Sostiene que a los fines de fundar los ajustes que debían hacer los funcionarios, se optó por la realización de una pericia técnica la que no le fue notificada, afectándose su derecho de defensa en juicio y la garantía del debido proceso.

Por otra parte, considera que existió una desviación de poder al manifestar que se habría optado una finalidad distinta a la prevista en la norma.

A continuación, menciona la supuesta falta de acreditación del hecho imponible, por considerar que no habría prueba suficiente para determinar a ciencia cierta si fueron o no ventas omitidas, planteando que no existirían indicios que permitan arribar a una presunción.

Finalmente, se agravia también al sostener que, aún de considerarse como reales las supuestas ventas realizadas y no declaradas, no fue considerado ni deducido ningún costo por la adquisición de la respectiva materia prima (café, leche, harinas, etc.) o de los mismos productos revendidos (gaseosas, agua, etc.), por lo que entiende que no se ha computado ningún costo presunto, más aún cuando supuestamente se habla de compraventa de comidas y bebidas preparadas, mercancía que, tiene un costo de materia prima para su elaboración.

Dice que le resultó evidente que la Administración lo que pretendió fue gravar supuestas ventas omitidas pero que “llamativamente” sin tener en cuenta los gastos incurridos para su adquisición, preparación y posterior venta; por lo que admitir dicha hipótesis, implicaría desconocer el principio de la realidad económica

Cita doctrina y jurisprudencia que considera aplicable, acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa y pericial contable.

Por último, solicita que se revoquen los actos recurridos ante este Tribunal en todas sus partes, con costas.

II. A fs. 65/78 y 161/177 la representación fiscal contesta los traslados de los recursos, solicitando que se confirmen sus actos, también con costas.

Para ello, sostuvo que en respuesta a la requisitoria efectuada por el grupo de Auditores Fiscales de Sistemas de la

Administración Tributaria, Bande S.A. aportó un CD que contenía información correspondiente al sistema de facturación denominado DT-MAX, el que fue procesado y analizado por dicho equipo, detectándose un módulo que posibilitaba la impresión de un pseudo ticket fiscal por una impresora *comandera* no fiscal.

Manifiesta que de los archivos aportados, se verificó para determinados días y horarios, importes en una columna denominada “BLA” que coincidía con el importe registrado en la memoria fiscal de la impresora fiscal, e importes en la columna “NEG”, que no tenían un ticket fiscal asociado; por lo que la fiscalización concluyó que Bande S.A. omitió declarar débitos fiscales y ventas gravadas.

Indica que el 19 de febrero de 2013, el Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 3, dispuso el allanamiento del domicilio fiscal y comercial de la recurrente, procediéndose al secuestro de documentación, controlador fiscal y CPU que se encontraban el mismo.

Sostiene que la auditoría interviniente analizó la información copiada en 2 DVDs en la desintervención de la causa N° 502/2011, correspondiente al sistema de facturación “DT-MAX”, ubicado en la PC intervenida, a través del cual se accedió a un listado que detalla las registraciones correspondientes a la facturación de los días en curso, constatándose el detalle de cada registración de los artículos que la componen, importe total de la operación, mozo, fecha, hora, mesa y un número asociado a la misma, observándose la existencia de tres rangos de numeraciones, dos de los cuales, desde 9293A hasta 9297A y 228810T hasta 228836T, poseían ticket fiscal; mientras que la tercera numeración -300382542 a 300382614-, presentaba una numeración interna propia y sin ticket fiscal asociado.

En virtud de ello y de las graves contradicciones recolectadas, el Fisco Nacional encuadró la situación en las presunciones del art. 18 de la ley 11.683.

III. El 30 de diciembre de 2015, el Tribunal en Pleno resolvió la acumulación del Expediente N° 42.324-I al N°42.323-I.

IV. A fs. 195 se abre la causa a prueba, admitiéndose la informativa dirigida a la Dirección de Oficios de la Administración Federal de Ingresos Públicos y la pericial contable, las que obran producidas a fs. 203/203 y fs. 204/206. A fs. 209, la representación fiscal impugna parcialmente el informe pericial.

A fs. 217, atento al tiempo transcurrido, se decide cerrar el período de prueba y, en virtud de las facultades otorgadas por el art. 177 de la ley, se requiere a las partes que en el plazo de 10 días informen el estado procesal de la causa penal N° 369 caratulada “Bande S.A. s/ inf. Ley 24.769”, obrando a fs. 224 la respuesta de la representación fiscal en la que informa que la causa se encontraba en trámite ante la Corte de Justicia de la Nación en queja por apelación del sobreseimiento, por aplicación de la ley penal más benigna.

El 6 de octubre de 2023, por PV-2023-119361700-APN-VOCXI#TFN se decide elevar las actuaciones a consideración de la Sala y el 23 de octubre se vuelve a consultar el estado de la causa judicial en la que informa que se encuentra finalizada y archivada por el juzgado. El 10 de noviembre de 2023 se ponen para alegar, haciendo uso de su derecho únicamente el Fisco Nacional. Finalmente y, con fecha 28 de febrero de 2024 quedan en estado para dictar sentencia.

V. Corresponde referirse, en primer lugar, a la defensa de nulidad opuesta por Bande S.A. por haberse fundado supuestamente los actos administrativos recurridos en supuesta prueba seleccionada y evaluada en forma arbitraria y parcial, la que cabe rechazar por infundada. Por el contrario, se advierte de la lectura de las Resoluciones recurridas que se encuentran debida y suficientemente motivadas en los antecedentes de hecho y de

derecho que surgen de los voluminosos antecedentes administrativos, por lo que no se advierte violación alguna a las disposiciones de la ley 19.549 o de la ley 11.683, ni que el Fisco Nacional haya incurrido en ningún vicio que pueda llevar a que este Tribunal a declarar la nulidad de dichos actos.

Cabe aquí tener en cuenta la jurisprudencia de la Cámara que ejerce como tribunal de alzada de este tribunal al decir que "...cuando se plantea la nulidad de un acto administrativo debe señalarse, concretamente, cuáles son los vicios que exhibe y qué perjuicio ha provocado (causa "*Cooperativa de Trabajo AEI "Colonia Barraquero" LTDA c/ INAES– Resol. 806/08 (Expte. 137/03)*", pronunciamiento del 3 de febrero de 2012). También ha sostenido que el interesado debe acreditar la violación de una forma procesal, o la omisión de un acto, que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a su indefensión, por lo que las nulidades son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se vio privado de oponer el impugnante (causa "*EDI Fumigaciones SRL (TF 27564-I) c/ DGI*", "*Cachape SRL c/ DGI*" y "*Ángel Russo Combustibles SRL (TF 24979-I) c/ DGI*", pronunciamientos del 2 de febrero de 2012, del 12 de julio de 2012 y del 20 de mayo de 2015, respectivamente)" -conf. "Bringas Raul", sentencia del 1/10/2020.

En el caso, además, la invocación de la nulidad es genérica y ambigua, ya que no se indica a la misma vez los perjuicios que supuestamente alega le ocasionaron, por lo que corresponde desestimarla, sin costas en razón de no haberse planteado ni tratado como de previo y especial pronunciamiento (*Fallos 336:70, "Bolland"*).

VI. Corresponde ahora decidir si las Resoluciones se ajustan a derecho y si la prueba ofrecida por la recurrente es suficiente para dejar sin efecto la pretensión fiscal notificada en las mismas, para lo cual cabe recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que proponen, sino tan sólo aquéllas que sea conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (conf. *Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970* y en el mismo sentido la Cámara *in re* "Agropecuaria Huinca SRL", sentencia del 2/9/2014 y sus citas, entre muchas otras).

De los Considerandos de las Resoluciones, surge que en el procedimiento de fiscalización llevado a cabo a Bande S.A. se encontró información en sus sistemas que arrojó la existencia de ventas documentadas con tickets *comandas*, en lugar de tickets fiscales. Dichas ventas eran asentadas en los registros de Bande S.A. encontrados en su computadora en una columna denominada "NEG" que fueron considerados por los agentes como ventas omitidas para el impuesto al valor agregado y como ingresos sin declarar para el impuesto a las ganancias.

A partir de ello, lo que Bande S.A. tenía que hacer en esta instancia y antes en la instancia administrativa previa, era explicar y probar que los montos registrados en dicha columna y documentados con *comandas* tenían un origen diferente al de ventas sin declarar, es decir, ventas en negro, pero no lo hizo, ni en una ni en otra instancia, a pesar de contar con varias oportunidades y amplias facultades para hacerlo.

Tampoco acreditó que las diligencias del allanamiento en el que se obtuvo la documentación sobre la cual se erigen los ajustes fiscales, fueran irregulares, menos aún que fueron declaradas nulas en sentencia judicial, ya que la sentencia dictada en el proceso sustanciado en sede penal se refiere al sobreseimiento de los directivos de Bande S.A. por aplicación de ley penal más benigna, la ley 27.430, mas ninguna referencia se hace allí a la regularidad del procedimiento llevado a cabo en el domicilio de Bande S.A. en el que se obtuvo información sobre la ticketera comandera que utilizaba para documentar parte de sus ventas

Tales consideraciones son suficientes para confirmar la determinación de oficio practicada en el impuesto al valor agregado en la Resolución N° 42/2015, tanto en cuanto al capital como los intereses intimados en ella.

La misma decisión debe adoptarse respecto de la Resolución N° 41/2015 que determinó de oficio el impuesto a las ganancias por ingresos omitidos.

En este caso, Bande S.A. se agravia también de la liquidación efectuada por el juez administrativo en dicho gravamen, más precisamente que no se haya computado un costo presunto en concepto de adquisición de materia prima –café, harinas, leche–, o por los mismos productos revendidos –gaseosas, aguas–.

Con el objeto de probar este extremo, solicitó se librara oficio a la Administración Federal de Ingresos Públicos para que informara, de acuerdo al sistema Bafis, la utilidad bruta promedio del ramo de la actividad ejercida por Bande S.A. (servicio de expendio de bebidas en bares, cervecerías y pubs). En respuesta, ésta indicó los porcentajes de utilidad neta promedio que surgen del sistema mencionado para el período fiscal 2010 de -22%, para el 2011 de -14% y para el 2012 de -8.33%.

Además, ofreció la producción de una prueba pericial contable. En el informe, el perito de Bande S.A. a partir de las declaraciones juradas presentadas por la empresa y los informes sobre la utilidad del sector aportados por la Administración calculó la utilidad y el costo de los años 2010 a 2012 que fueron del 49 % y 51 %, 46% y 54% y 44,67% y 55.33%, respectivamente, y, en consecuencia, determinó un nuevo resultado impositivo y los costos en base a dichos parámetros. Por su parte, el perito del Fisco Nacional manifestó que se abstenía de opinar por falta de documentación de respaldo.

Al impugnar la respuesta dada por el perito de parte (fs. 209), la representación fiscal sostuvo también la imposibilidad de tomar costos y/o erogaciones ante la total falta de documentación de respaldo de los mismos.

Cabe señalar que en el informe pericial también se deja constancia que el libro Inventario y balances no podía compulsarse porque estaba secuestrado desde el allanamiento.

En definitiva, los costos presuntos que Bande S.A. pretende que se adopten tampoco pueden ser determinados con la prueba rendida e incorporada a las actuaciones administrativas y a este Expediente porque no tiene un respaldo en los libros y en documentación contable y comercial, y era a ella a la que le correspondía rendirla y no lo hizo. Si bien no existen óbices a admitir un costo presunto contra el monto de ventas documentadas con comandas, es decir *ventas no declaradas*, la falta de documentación y prueba hábil, no permite acreditar que los costos ya computados en las declaraciones juradas presentadas por Bande S.A. contra las ventas documentadas con ticktes fiscales, es decir las *ventas declaradas*, corresponden sólo a éstas últimas, y no al total de las operaciones –las exteriorizadas más las omitidas–. Su aceptación, entonces, sin una mínima demostración de su pertinencia, podría implicar la duplicación del cómputo de los costos.

En ese sentido deviene aplicable el criterio según el cual, cuando las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad e incumbe a quienes las impugnan la demostración intergiversable de los hechos.

Por lo expresado, deben confirmarse las Resoluciones Nros. 41/2015 y 42/2015, así como también los intereses reclamados en las mismas, sobre los cuales, además, la recurrente no ha formulado agravios específicos, con costas.

El Dr. Martín y la Dra. Gómez dijeron:

Que adhieren al voto de la Vocal Instructora.

Atento al resultado de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1º) Confirmar las Resoluciones Nros. 41/2015 y 42/2015, con costas.

2º) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, los que quedan a cargo de Bande S.A.:

a) En las sumas de \$56.553 por la representación procesal y \$141.382, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y las tareas desarrolladas por cada uno de los profesionales intervinientes en autos, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 21.839, modificada por la ley 24.432.

b) En la suma de \$146.677, equivalente a 4,80 UMA, para la representación procesal y \$366.693, equivalente a 12 UMA, por el patrocinio letrado, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la tarea desarrollada en la tercera etapa, de acuerdo con lo dispuesto por la ley 27.423.

c) Regular los honorarios del Contador Público Gustavo Alberto Yañez en la suma de \$57.838, por su actuación como perito designado a propuesta del Fisco Nacional, teniendo en consideración las pautas establecidas por el decreto-ley N° 16.638/57.

Las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

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