

Impuesto A Las Ganancias Y Al Valor Agregado Determinacion De Oficio Facultades

JURISPRUDENCIA

Impuesto a las ganancias y al valor agregado. Determinación de

oficio. Facultades Se mantiene la determinación de oficio del impuesto a las ganancias presuntamente omitido y la consiguiente aplicación de una multa por omisión, y se revoca la determinación en relación con el impuesto al valor agregado.

Buenos Aires, 21 de junio de 2017.- VISTOS Y CONSIDERANDO: I.- Que a través de la resolución de fojas 265/271, por mayoría, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la firma DIAGNOSTICO POR IMÁGENES SRL, revocó la Resolución N° 24/05 (DV RRME), en cuanto determinó de oficio el tributo presuntamente omitido por la recurrente en concepto de IVA por los períodos fiscales agosto de 2001 a marzo de 2003, con más intereses, y aplicó una multa por omisión (conf. art. 45 de la Ley N° 11.683). Además, confirmó parcialmente la Resolución N° 25/05 (DV RRME), en la cual el Fisco determinó de oficio el impuesto a las ganancias presuntamente omitido en el período fiscal 2002, con más intereses y aplicó una multa por omisión, la cual el tribunal citado redujo a su mínimo legal. Impuso costas a las vencidas, es decir, a la actora en cuanto se confirmó la segunda resolución antes citada, con costas por su orden en cuanto redujo la multa al mínimo legal, y al Fisco Nacional (AFIP-DGI) con relación al IVA. Para así decidir, en lo que aquí interesa, el tribunal a quo reseñó las observaciones formuladas en el informe final de inspección, en particular la falta de documentación respaldatoria del pasivo identificado como "Préstamos La Rioja", cuyo circuito comercial no pudo ser comprobado, como así también diferentes observaciones que fueron acogidas por la contribuyente. Agregó que la Administración consideró ese pasivo como un incremento patrimonial no justificado, con más un 10% en concepto de renta dispuesta o consumida. También expuso que el Registro Público de Comercio de la provincia de San Luis y el de La Rioja, informaron que las cuotas sociales de la actora y de la firma TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL (con quien la primera declaraba haber contraído el préstamo) pertenecían a los mismos dueños. Para analizar la procedencia de los ajustes pretendidos, se reseñaron las medidas de prueba producidas en esa instancia, en particular, las respuestas ofrecidas por las obras sociales circularizadas y los resultados de la prueba pericial contable. A partir de esta última, resaltó que conforme a lo informado por los peritos, los libros de la actora no eran llevados en debida forma, no se pudieron tener a la vista los registros contables y no existían comprobantes de pago de la deuda invocada. Idénticas aseveraciones fueron realizadas en la pericia contable de los asientos de la firma TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL. A partir de ello, y citando jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el tribunal destacó que los planteos deducidos por las partes se circunscribían a una cuestión de hecho y prueba. En este sentido, consideró que la prueba producida, no resultaba suficiente para justificar el pasivo impugnado por lo cual correspondía confirmar la resolución que determinó de oficio el impuesto a las ganancias.

Ahora bien, con respecto al ajuste en el IVA, con cita de precedentes de esta Cámara, el tribunal expuso que de la verificación de un incremento patrimonial no justificado no debía inferirse automáticamente la existencia de ventas omitidas, correspondiendo al personal acreditar ese extremo. Al no haberse satisfecho esa carga, concluyó que correspondía revocar la resolución que determinó dicho tributo y aplicó la respectiva multa. Por último, con relación a la sanción dispuesta por la determinación del impuesto a las ganancias, el tribunal de grado (en atención al resultado arribado con respecto a ese tributo) confirmó la multa por omisión y la redujo al mínimo legal previsto en el artículo 45 de la Ley N° 11.683, ya que la actora no contaba con antecedentes infraccionales.

II.- Que a fojas 272 la firma DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL interpuso recurso de apelación y expresó agravios a fojas 289/296, los que fueron replicados por la demandada a fojas 312/315. Allí, sostuvo que el tribunal a quo incurrió en una incorrecta valoración de la prueba "haciendo hincapié en forma específica en aspectos meramente puntuales, desconociendo todos aquellos que permitían justificar el accionar de mi mandante". Agregó que la pericial contable permitía acreditar la improcedencia del ajuste, en tanto que acreditaba que ambas empresas pertenecían los mismos dueños y que los libros se encontraban radicados en la sede del concurso preventivo. También expuso que la sentencia se basó en una presunción carente de justificación, con respecto a lo cual citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura. Por último cuestionó la procedencia de la multa, ya que no se había acreditado el aspecto subjetivo, con relación a lo cual citó jurisprudencia. III.- Que el Fisco Nacional (AFIP-DGI) apeló a fojas 280 y a fojas 298/303 expresó agravios, los que fueron contestados por su contraria a fojas 305/309. En su memorial, se agravio en cuanto a que la resolución apelada revocó el ajuste correspondiente al IVA, toda vez que su parte se basó en la presunción prevista en el artículo 18 inciso f) de la Ley N° 11.683, tal como lo expresó el voto en minoría de la anterior instancia, a cuyos términos se remitió. En efecto, consideró que el tribunal a quo incurrió en una apreciación arbitraria de la prueba obrante en autos, con respecto a lo cual citó jurisprudencia. En virtud de ello, señaló que al no haberse desvirtuado la presunción correspondía

confirmar el ajuste pretendido por su parte. IV.- Que cabe recordar que, con sustento en lo dispuesto en el artículo 18 inciso f) de la Ley N° 11.683, el Fisco Nacional determinó las diferencias tributarias reclamadas sobre base de presumir como ganancia gravada el préstamo intrasocietario declarado por la actora. Dicha disposición, en su redacción vigente al momento de los hechos, en lo que aquí interesa prescribía que [I]a estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc. [...] A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que: [...] f) Los incrementos patrimoniales no justificados con más de un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias. /// Cuando se trate de un responsable del impuesto al valor agregado, la suma de los conceptos indicados precedentemente deberá servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial, ello mediante la aplicación del porcentaje que resulte de relacionar el total de las operaciones declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en cuestión. El total de las operaciones presuntamente omitidas que se obtenga por el procedimiento anterior, se atribuirá a cada uno de los meses del ejercicio comercial en función de las operaciones totales declaradas o registradas respecto de ellos. Los montos mensuales así determinados, se considerarán correspondientes a operaciones gravadas en la proporción que surja de relacionar las operaciones totales y las operaciones gravadas, declaradas o registradas? (conf. art. 18 de la Ley N° 11.683). Con sustento en el citado artículo, esta Sala en el precedente ?Gonzalez Norberto Juan (TF 20981-I) c/ DGI? (del 15 de julio de 2014), consideró que el Fisco Nacional se encuentra legalmente habilitado para fundar la determinación de oficio en los hechos y circunstancias conocidos, que por su vinculación o conexión normal con los hechos imposables, permitan inferir en el caso la existencia y medida del aquel. De este modo, a partir de la utilización de dichos indicios se configuró una presunción que colocaba en cabeza del contribuyente la carga de desvirtuar tales extremos mediante la producción de la prueba pertinente (arg. art. 18 de la Ley N° 11.683). Con relación a ello, se ha dicho 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 N° 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). V.- Que partiendo de las premisas antes enunciadas, es posible inferir que los agravios de ambas partes, relativos a la procedencia de los ajustes pretendidos por el Fisco Nacional, remiten al análisis de cuestiones fácticas. En cuanto a esto último, esta Cámara -en reiterados pronunciamientos- destacó el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683 en lo que al punto respecta. En efecto, es dable estar en principio a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados (Sala I, in re: ?Merlino Automotores SA?, del 12/03/09; Sala II, in re: ?Frigorífico Marejada SA?, del 29/12/09; Sala IV, in re: ?Agropecuaria

Laishi SA?, del 15/04/10; esta Sala, in re: ?Del Buono, Jorge Luis?, del 15/03/07; entre otros). Sin embargo, dicha regla general puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos (esta Sala, in re: ?Del Buono?, del 15/03/07). En otras palabras, el recurso impetrado no da acceso a una instancia ordinaria que haga posible un nuevo pronunciamiento sobre la prueba y sobre la conclusión a la que dicho órgano jurisdiccional hubiera arribado al ponderarla, salvo supuestos de error manifiesto (esta Sala, in re: ?Amadeo Camogli y Ciminari SC?, del 01/11/07, entre otros), situación que -vale adelantar- aquí no se verifica.

V.1.- En términos generales, el Tribunal Fiscal de la Nación destacó que ?la recurrente argumenta en su defensa que el pasivo impugnado identificado como ?Préstamos La Rioja' tiene su origen en que la empresa recurrente y Tomografía Computada La Rioja SRL desarrollan similar actividad, con idénticos socios aunque en distintas Ciudades, y que por tratarse de sociedad de carácter familiar, por una cuestión operativa, ambas firmas remiten sus fondos a [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] que es quien se ocupa de la administración de las empresas: indicando que también recibe pagos de facturas correspondientes a [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL] ingresándolos como pasivos, el cual se reduce en la medida que se efectúan pagos por cuenta y orden de dicha empresa?. Ahora bien, en cuanto a la prueba producida en esa instancia, señaló que ?de la prueba informativa ordenada a distintas obras sociales y prepagas, como así también a proveedores de insumos, donde se les solicita que informen de qué manera cancelaron las facturas correspondientes a los servicios prestados por [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] y [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], surge que:?

?-TV SALUD, Obra Social de Televisión no puede cumplir con el requerimiento atento que no se indica en el oficio a qué facturas se refiere (fs. 164)?. ?-La Obra Social del Poder Judicial de la Nación, comunica que [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] y [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL] son prestadores de esa Obra Social, siendo entidades independientes, sus facturas por servicios prestados se cancelan abonando las facturas aludidas a cada uno de ellas (fs. 184)?. ?-Terapias Médicas Domiciliarias S.A. informa que no posee ninguna operatoria comercial con [las citadas] firmas (v. fs. 196)?. ?-La firma Globalquim S.A. expresa que la operatoria comercial se llevaba a cabo solamente con [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL], que la venta de productos químicos (reveladores y fijadores radiográficos) se efectuaba únicamente a [dicha firma] y la empresa que cancelaba las operaciones era [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] y a ella se le remitían por correo los recibos (fs. 194)?.

?-Consolidar ART S.A. manifiesta que para contestar lo requerido en el respectivo oficio necesita más datos respecto a las supuestas facturas, como fechas y por qué concepto, para poder individualizarlo con precisión, ya que sin esa información le es imposible brindar lo solicitado (v. fs. 197)?. ?-Distribuidora Buenos Aires SA [expuso] que es de su conocimiento que las empresa [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL], [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL] y Consultora Megator SA pertenecen a un mismo Grupo Económico cuyos titulares son el Dr. Woscoboinik y su Sra., que la relación comercial fue en algunas oportunidades con la firma Diagnóstico por Imágenes SRL y en la mayoría de los casos con Consultora Megator SA, que le consta que las compras de los insumos que comercializa la oficiada son para las distintas empresas del Grupo, pese a que las compras y la facturación se hacen en forma centralizada, las entregas se deben hacer de manera separada e individualizando por cada una de las empresas, indicando que el pago se efectuó según la facturación por [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] o Consultora Megator SA (fs. 202)?.

?-Swiss Medical SA y Docthos SA, informan que [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] es prestadora de Docthos S.A. no así [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], precisando que ninguna de ellas son prestadoras de Swiss Medical S.A. (fs. 208)?. ?-Axis Productos Médicos dice no haber encontrado facturación emitida a las sociedades [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] y [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], siendo necesario que [se] le brindase una mayor precisión a fin de poder proveerle la información pedida (fs. 210)?.

?-VCG Imagen S.R.L. expresa que hace más de cinco años que no opera con las firmas, por lo que carece de la documentación respaldatoria necesaria para poder informar lo requerido (fs. 211)?.

?-Austral O.M.I. S.A. expresa que de la documentación rastreada surge que la gran mayoría de las facturas (...) eran canceladas directamente a [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] mediante la emisión de cheques a su nombre y que sin embargo hallaron una orden de pago a Signa Imágenes Médicas (San Luis) por prestaciones del mes de julio de 2006 cancelada mediante transferencia de pago electrónico a nombre de Consultora Megator SA (fs. 214)?.

?-Gráfica Pellegrino SRL dice que oportunamente han tenido relación comercial con la firma [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] y que además sus pedidos también efectuaba pedidos de papelería para la firma [TOMOGRFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], que los trabajos siempre se entregaban en las oficinas de [la primera sociedad] que era la firma que normalmente cancelaba las facturas mediante un cheque único a pesar de que la facturación se hacía por separado (fs. 235)?.

Además, el tribunal a quo destacó que -según surge del informe pericial- la firma actora no llevaba los libros en legal forma y algunos habían sido extraviados, surgiendo de una copia de los estados contables la ?Nota N° 8 Préstamos La Rioja por un importe de \$ 538.639,32?. Asimismo, recordó que el perito propuesto por el Fisco expresó que no era posible identificar los ingresos por no haber sido aportados los libros contables,

mientras que el experto propuesto por la actora se basó en el Libro Inventario, que a su criterio era una copia de los balances presentados por dicha firma ante el consejo profesional. En virtud de ello, el perito del Fisco expuso que no era posible comprobar el giro de pagos de dicha deuda, mientras que el perito de la actora, basándose en mayores extracontables, sostiene que no existen pagos puntuales en el período observado por parte de [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL], siendo estas remisiones descontadas del pasivo consignado?. En igual sentido, el perito del Fisco señaló que no pudo comprobar que si los ingresos declarados en libros como provenientes de Préstamos la Rioja se compadecen con el Pasivo denunciado por la actora, mientras que el experto propuesto por esta última se volvió a basar en el mayor extracontable de DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL. Por su parte, con respecto a la pericia de los libros de la firma TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL los peritos informan que tuvieron a la vista el Libro Diario N°1, Libro Inventario N°1 y Libro de Actas N°1, informando que de acuerdo al detalle realizado no es posible aseverar que el Libro Diario N°1 de la empresa sea llevado en legal forma dado el atraso en su registración. El perito del Fisco Nacional informa que si bien de los registros contables surgen registraciones en asientos globales cuyos mayores extracontables permiten identificar egresos de fondos consignados a favor de [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL], los comprobantes de depósitos exhibidos se encuentran titularizados a nombre de personas físicas, por su parte el perito de la parte actora amplía este informe expresando que por problemas de la empresa, la que se encuentra en concurso, y la imposibilidad de abrir cajas de ahorro que tienen personas jurídicas, la empresa realiza sus operaciones a través de estas cuentas titularizadas a nombre de personas físicas con el fin de salvar los impedimentos comerciales, agregando que dichas cuentas se encuentran debidamente registradas y declaradas en la contabilidad de la firma. Ambos peritos detallan que no existen pagos puntuales en el período observado por parte de [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL], sino remisiones de fondos de esta firma a [TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], según surge de los mayores extracontables y que el 100% de la composición patrimonial de [esta última] pertenece a Daniel Ernesto Woscoboinik y Graciela Ana Geiler de Woscoboinik, igual que en [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL]?. En virtud de ello, el tribunal de grado concluyó que la prueba producida no resulta suficiente para justificar el pasivo impugnado, no se logró probar la supuesta derivación de fondos provenientes de la empresa [TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL]; nótese que [en] la informativa rendida la mayoría de las oficiadas dijeron no haber tenido relación comercial con la recurrente, otras que si realizaron operaciones con la recurrente y que los pagos eran realizados a ella, en tanto algunos oficiados que reconocieron haber operado comercialmente también con [TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL], no obstante reconocer que los directivos de ambas son coincidentes, manifestaron haber realizado la facturación de forma separada y los pagos -a excepción de un caso- se efectuaban a las empresas contratadas en forma independiente; en lo que hace a la pericia contable cabe señalar que en el caso de los libros y registros contables de la firma recurrente, tal como lo hace notar el perito del Fisco Nacional no le fueron exhibidos a los actuantes la totalidad de los libros y mucho menos la documentación respaldatoria de los registros por haber sido extraviados, sustentando las respuestas el perito de la parte actora en mayores extracontables y en cuanto a las fotocopias de boletas de depósitos bancarios las mismas se refieren a terceras personas de las que no es posible establecer su vinculación con las firmas en cuestión, debiendo remarcarse que los peritos son contestes en señalar que no existen comprobantes de pagos de facturas exhibidas a nombre de [TOMOGRAFÍA COMPUTADA LA RIOJA SRL] efectuados por [DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL] en los períodos bajo consideración?. V.2.- Con relación a la determinación de oficio del impuesto a las ganancias, frente a circunstancias fácticas similares a las de autos, se ha dicho que no se ha logrado destruir la presunción antes citada de todo aumento patrimonial operado en determinado ejercicio fiscal, cuyo origen no pueda probarse debidamente? y que en la prueba del incremento patrimonial por préstamos familiares puede ocurrir que no se observen ciertas exigencias formales en su documentación; pero si esas operaciones exceden el ámbito familiar por tener consecuencias tributarias, es indispensable el cumplimiento de formalidades para probar la diferencia patrimonial producida por el préstamo, o acreditar la capacidad económica del acreedor?. Además, han sido declarados como no justificados los incrementos patrimoniales producidos por (...) diferencias patrimoniales obtenidas por datos suministrados por el contribuyente? (Giuliani Fonrouge, Carlos-Navarrine, Susana, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2009, pág. 161; con cita de la Cámara Federal, Sala Contencioso Administrativa, en causas: Coppel?, del 09/11/70; Liscovsky?, del 11/12/70; Burgos?, del 23/07/70; Maluf?, del 03/07/67). Ahora bien, ante tales consideraciones, la actora se limita a cuestionar el valor probatorio que el tribunal de grado asignó a la prueba pericial (v. fs. 291/292). No obstante lo cual, no aporta mayores precisiones en torno a la acreditación de los extremos antes mencionados y que dicha parte tenía la carga de probar (conf. art. 377 del CPCCN). Sobre el punto, cabe recordar que la estimación de la fuerza probatoria del dictamen pericial, en el presente caso, corresponde -en principio- al Tribunal Fiscal quien debió tener en cuenta la competencia de los peritos, los principios científicos o técnicos en que se funda, como así también la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica y demás elementos de convicción que la causa ofrezca (arg. art. 477 del CPCCN; art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683). En efecto, en nuestro régimen procesal la prueba pericial no reviste el carácter

de prueba legal. Sin embargo, si el experto es una persona especialmente calificada por su saber específico y se desempeña como auxiliar judicial distinto de las partes, la prudencia aconseja aceptar los resultados a los que aquél haya llegado, en tanto no adolezcan de errores manifiestos, o no resulten contrariados por otra probanza de igual o parejo tenor (Fallos: 331:2109). De ahí que los dictámenes periciales no sean obligatorios para los jueces cuando las circunstancias objetivas de la causa aconsejan no aceptar plenamente sus conclusiones (arg. Fallos: 317:1716; 338:1477) o bien cuando el dictamen carece de una explicación fundada que las justifique (arg. Fallos: 318:1632; 338:1477), situaciones que -a criterio del Tribunal Fiscal- se configuran en el presente caso. A la luz de las consideraciones vertidas en la resolución apelada, la mera remisión a las conclusiones del dictamen pericial obrante a fojas 218/219, o mejor dicho, a la interpretación y resultado que dicha parte les asigna unilateralmente, no resulta suficiente para fundar la arbitrariedad de lo decidido en la instancia de grado. En efecto, la decisión del tribunal a quo se basó en los resultados arribados en la prueba informativa, como así también en lo expuesto en el informe pericial, en cuanto daba cuenta de que no habían sido aportados los registros contables, que los libros no eran llevados en legal forma y que no se habían exhibido comprobantes de pago del crédito invocado. De este modo, los agravios de la actora sólo traducen sus discrepancias con relación a cuestiones de hecho y prueba y revelan una apreciación diferente sobre el criterio de selección y evaluación de los extremos aportados a la causa, sin demostrar apartamiento de las reglas aplicables, falta de fundamentación en los hechos conducentes del sub lite, o irrazonabilidad de las conclusiones allí arribadas (arg. Fallos: 303:509; en igual sentido, se expidió la Procuradora Fiscal en el dictamen al que se remitió la CSJN en Fallos: 330:2639). Por tales motivos, corresponde estar a las conclusiones fácticas allí arribadas, en tanto no existen elementos de mérito que justifiquen un nuevo pronunciamiento sobre dichos elementos (arg. art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683). Asimismo, es posible concluir que el Fisco Nacional contaba con elementos suficientes para la aplicación de la presunción legal empleada para determinar la materia imponible (conf. art. 18 inc. f) de la Ley N° 11.683), motivo por el cual tampoco resulta procedente el agravio de la actora relativo a la aplicación de la misma. V.3.- Por su parte, en lo que respecta a los agravios de la demandada en torno al rechazo del ajuste pretendido con respecto al IVA en los períodos fiscales agosto de 2001 a marzo de 2003, tal como se recordó anteriormente, el artículo 18 inciso f) de la Ley N° 11.683 (vigente en los períodos fiscales objetados) prevé que las sumas de los conceptos utilizados para determinar el impuesto a las ganancias pueden servir de base para estimar las operaciones gravadas omitidas del respectivo ejercicio comercial, mediante la aplicación del porcentaje que resulte de relacionar el total de las operaciones declaradas o registradas con la utilidad neta del ejercicio en cuestión. Con relación a lo allí dispuesto, esta Sala tiene dicho que ¿no siempre que se verifica un incremento patrimonial no justificado, el Fisco Nacional se encuentra habilitado para efectuar el ajuste impositivo en el Impuesto al Valor Agregado, suponiendo por tanto, que tal incremento responde a ventas omitidas alcanzadas por este gravamen. /// Esta operación, requiere, para que sea ajustada a derecho, una intensa motivación del organismo, avalada por determinada fiscalización puntual en relación a cada período?. Además, destacó que ¿la inspección, ni siquiera ha intentado demostrar la existencia de ventas omitidas. Esto es, presume que hubo ventas omitidas, cuando perfectamente podrían darse otras formas de evadir el gravamen. Por tanto, (...) ha operado en el caso de autos un automatismo injustificable? (in re: ?Alsur Bahia SA (TF 19839-I) c/DGI?, del 18/06/08). En igual sentido, se expidió la Sala II en el precedente ?Muller Lucindo Celestino? (del 30/10/12), en donde con remisión a lo dicho por ese tribunal en la causa ?Montecchiarini Raúl A? (del 21/08/08), recordó que ?en el caso de incrementos patrimoniales la traslación al impuesto al valor agregado no opera automáticamente y sin mayor análisis pues como lo ha sostenido este Tribunal, si bien el Fisco tiene por ley la facultad de utilizar presunciones para determinar la verdadera situación fiscal del contribuyente, no está autorizado a ?intuir? tal situación (conf., Sala IV - 12/12/2001 - ?Viacava, Ricardo O. -TF 13.153-I - AC 13.695-I/13.694-?; ?Frigorífico San Francisco SA -TF 21.095-I- c/DGI?; ?Mirab SA.', del 22/02/07). En el mismo sentido, se sostuvo que no habiéndose efectuado ningún tipo de tarea tendiente a demostrar la existencia de ventas omitidas, resultan insuficientemente fundada la pretensión gravatoria del Fisco Nacional, sin adentrarse en el análisis de la actividad del contribuyente y sin sopesar la posibilidad de otras alternativas que resultan frecuentes en materia de ardides tendientes a obtener ?fondeo? con dinero no declarado (?García, José Mariano - TFN - SALA B - 9/9/2004)?. En efecto, la redacción de dicha norma -vigente al momento de los hechos- no dispone que los montos obtenidos a partir del ajuste en el impuesto a las ganancias representan directamente montos de venta gravados y omitidos, tal como sí se infiere de las modificaciones efectuadas a través de la Ley N° 26.795 (conf. Giuliani Fonrouge - Navarrine, Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, op. cit., pág. 162/163). En concordancia con ello, el tribunal a quo consideró que ¿del resultado de las fiscalizaciones realizadas no se verificó la existencia de operaciones marginales que dieran sustento al hecho presunto al que se arribó a partir de la aplicación del art. 18 inc. f) de la ley 11.683?, motivo por el cual ¿el criterio adoptado por el Fisco Nacional para determinar el IVA en base a presumir la existencia de operaciones marginales, no resulta correcto y por lo tanto corresponde revocar el acto apelado por el cual se determina el IVA en todas sus partes?. De acuerdo con lo antes expuesto, el análisis de las circunstancias fácticas en que se fundó la aplicación de la presunción mencionada remite también aquí, a la valoración de la prueba obrante en la causa. Por este motivo, los

agravios expuestos por la demandada, en tanto se basan únicamente en la inversión de la carga de la prueba deducida de dicha disposición, no resultan suficientes para acreditar la arbitrariedad de la apreciación fáctica expuesta en el decisorio apelado, a cuyos términos corresponde estar (conf. art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683). Ello así, debido a que el Tribunal Fiscal consideró que no se encontraban reunidas las circunstancias fácticas para aplicar dicha presunción, sin que la demandada aportara argumentos de mérito para desvirtuar ésta conclusión.

VI.- Que despejados los agravios relativos a la determinación del tributo, corresponde tratar los cuestionamientos de la actora relativos a la confirmación de la multa por omisión (arg. art. 45 de la Ley N° 11.683) fundada en el ajuste impuesto a las ganancias del período fiscal 2002. En lo que al punto respecta, es dable recordar que el citado artículo prescribe que "[e]l que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable" (conf. art. 45 de la Ley N° 11.683). En este sentido, en reiteradas oportunidades se advirtió que la infracción allí prevista no requiere la configuración de una conducta dolosa tal como sucede en el supuesto de defraudación, contemplado en el artículo 46 de la mencionada ley. En efecto, surge claramente del texto del artículo 45 de la ley antes citada que no es exigible (ni debe acreditarse) una conducta de ese tipo por parte del contribuyente en estos casos (Fallos: 322:519), sino que resulta suficiente la culpa en el incumplimiento de sus obligaciones fiscales (Sala IV in re: "La Rueda Portaña SA c/ AFIP-DGI", del 27/10/98; esta Sala in re: "Athuel Electrónica SA (TF 20688-I) c/ DGI." del 11/05/10). Asimismo, se ha dicho que acreditada la materialidad del hecho, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos: 316:1313 y 320.2271), tal como puede ser el error excusable, para lo cual la actora debía probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en una omisión del tributo (conf. Giuliani Fonrouge - Navarrine, op. cit., pág. 291; esta Sala in re: "Athuel Electrónica SA", del 11/05/10). De este modo, es posible concluir que al haberse confirmado la determinación de oficio en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002, resultó acreditada la omisión en el ingreso del gravamen. Por este motivo, de conformidad con el criterio antes expuesto, al verificarse la materialidad del hecho, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación de alguna excusa admitida por la legislación vigente, extremo que debía ser acreditado por la actora (arg. art. 377 del CPCCN; esta Sala in rebus: "Athuel Electrónica SA", del 11/05/10; y "CAA CARAI", del 14/07/15). Ahora bien, el Tribunal Fiscal consideró que "han concordado elementos suficientes para tener por configurada la sanción prevista en el art. 45 de la ley de rito y no habiendo elementos que justifiquen una dispensa a la sanción impuesta, corresponde confirmar la sanción impuesta en tanto se encuentra debidamente justificado el encuadre en el tipo penal" (v. fs. 270).

En lo que al punto respecta, de las consideraciones antes reseñadas, se infiere que la valoración de las circunstancias en las que se fundó la confirmación de la multa impuesta a la recurrente remiten al estudio de elementos de hecho y prueba, siendo ésta (tal como antes fue expuesto) una materia propia del Tribunal Fiscal a cuya apreciación corresponde estar salvo supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación, circunstancia que no se verifica en autos (arg. art. 86 inc. b) de la Ley N° 11.683; esta Sala in re: "Del Buono, Jorge Luis", del 15/03/07; entre otros). En efecto, ante esta Alzada la actora se limitó a invocar la falta de configuración del aspecto doloso (circunstancia que conforme a lo antes expuesto no resulta exigible al tipo infraccional aplicado) y en modo alguno alegó la verificación de alguna causal eximente de responsabilidad, ni desplegó ninguna actividad probatoria tendiente a su acreditación (arg. art. 377 del CPCCN). En consecuencia, verificándose la omisión en el ingreso del tributo, corresponde confirmar lo resuelto por el Tribunal Fiscal.

VII.- Que de acuerdo con las consideraciones que anteceden, corresponde rechazar los recursos de apelación interpuestos por ambas partes y confirmar la resolución apelada, con costas en el orden causado en atención al modo en que se decide (conf. art. 71 del CPCCN).- Atento a lo expuesto, el Tribunal RESUELVE: Rechazar los recursos de apelación interpuestos por el Fisco Nacional (AFIP-DGI) y por DIAGNÓSTICO POR IMÁGENES SRL, y confirmar el decisorio apelado, con costas de esta Alzada en el orden causado (conf. art. 71 del CPCCN) Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.-

Guillermo F. TREACY Jorge F. ALEMANY Pablo GALLEGOS FEDRIANI
017900E