República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Las Malvinas son argentinas

Informe firma conjunta

Número: IF-2022-81923317-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 8 de Agosto de 2022

Referencia: EX-2020-55751588-APNSGAI#TFN -PS GROUP S.A.-SENTENCIA (VOCX)

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala “D” del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2020-55751588-APNSGAI#TFN, caratulado “PS GROUP S.A s/recurso de apelación”

La Dra. Gómez dijo:

I-Que mediante IF-2020-55751534-APN-DTD#JGM e IF-2020-55757833-APN-DTD#JGM se interponen recursos de apelación contra dos resoluciones de fecha 18 de junio de 2020, dictadas por el Jefe (int) de la Sección Determinaciones de Oficio de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo a cargo de la División Revisión y Recursos I de la Dirección Regional Palermo por las que se determina de oficio el impuesto a las ganancias de los períodos 2013 a 2017 y el impuesto al valor agregado de los períodos de diciembre de 2013 a febrero de 2017, en ambos casos con más intereses resarcitorios. En dichos actos se hace constar que la sustanciación del sumario y su resolución con relación a las sanciones que pudieran corresponder, quedan diferidas hasta tanto se dicte la sentencia definitiva en sede penal, conforme lo establecido por el art. 20 del Régimen Penal Tributario.

Expone que su actividad principal es el comercio exterior vinculado a artículos de joyería, relojería y fantasías, actuando como representante, distribuidora y comercializadora de relojería de lujo (Breguet, Vacheron Constantin y A. Lange & Söhne, entre otras), para lo cual necesita contar con una vasta trayectoria y solvencia comercial además de una importante infraestructura y despliegue de marketing, que garantice el prestigio y la imagen de la marca de lujo, precisando que los distribuidores y comercializadores oficiales deben adquirir una cantidad mínima de productos para poder conservar dicha condición dado que el mercado local que consume relojería de alta gama es muy reducido.

Explica que compra productos a las grandes marcas de relojería y los vende a distribuidores y comercializadores de distintos lugares del mundo que no pueden acceder en forma directa a los fabricantes (por ejemplo, por no contar con la infraestructura comercial y de marketing necesaria, o por no poder cumplir con los cupos mínimos de operaciones que los fabricantes exigen para venderles). Dice que los clientes del exterior

seleccionan por catálogo los productos a adquirir dando el detalle de los modelos y cantidades-, y la recurrente los traslada al fabricante lucrando con la diferencia obtenida entre el precio de compra y el de reventa. Manifiesta que, es posible que en algunos casos, la mercadería vuelva al mismo país desde el que fue enviada, puesto que su destinatario final debió comprarla en el mercado internacional al no poder adquirila directamente a la fábrica en forma directa por las razones antes indicadas.

Describe la mecánica de la operatoria precisando que la firma ingresa la mercaderia por el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancía como “PA 9101 y PA 9102”, que arriba por “vía aérea” a la Aduana del Aeropuerto Internacional de Ezeiza, con su factura de venta y con una “Carta de Porte Aéreo” o “Guía Aérea de Entrada” denominada en el mercado internacional como “Air Waybill”, donde se consignan los datos del vendedor, del adquirente, puertos de embarque y desembarque, compañía responsable del traslado, la cantidad de bultos objeto de transporte y el pesaje total de ellas. Al arribar la mercadería a nuestro país, es trasladada a la Terminal de Cargas Argentina donde es pesada y evaluada, quedando luego alojada en la jaula de valores de la “bodega de importación” del depósito fiscal ubicada en el ejido de la Aduana del Aeropuerto Internacional de Ezeiza, y luego se redirecciona a la “bodega de exportación”, ubicadas ambas en la denominada “Zona Primaria Aduanera”, que cuenta -dice- con una proscripción prácticamente absoluta de ingreso a toda persona ajena a las tareas propias que se desarrollan dentro de dicho predio. Luego de ello se prepara la documentación tendiente a “reembarcar” los bienes para así destinarlos a los adquirentes del exterior, confeccionando una nueva “Carta de Porte Aéreo” o “Guía Aérea de salida” del país -“Air Waybill”- cargando nuevamente los datos correspondientes (vendedor, adquirente, puertos, compañía del traslado, cantidad y peso de los bultos), haciendo notar que los destinos eran los Estados Unidos de América y la Confederación Suiza. Expone que previo a ser reembarcada al exterior, la mercadería se encuentra sujeta a verificación obligatoria (canal rojo), por lo que antes de ser subidos los bultos al avión son siempre verificados por personal de la Dirección General de Aduana, con la presencia de personal de la terminal de cargas del Aeropuerto y eventualmente frente un representante del despachante de aduana, todo ello para constatar que concuerde lo documentado en la guía de transporte y la factura comercial con lo existente en los bultos, y que el peso de los bultos ingresados al país coincida con el de los que salen. Destaca que son los adquirentes ubicados en el exterior quienes deben realizar los trámites aduaneros para el ingreso de la mercadería al país de destino.

Afirma que mientras la mercadería se encuentra en la “bodega de importación” o en la “bodega de exportación” no es posible que el personal de la firma recurrente pueda acceder a ella, haciendo hincapié en el control de seguridad y vigilancia del personal del área en esos depósitos, negando que puedan existir faltantes de la mercadería a exportar, manifestando que la firma cumple rigurosamente las normas que el derecho aduanero y comercial internacional.

Menciona que la fiscalización tiene origen a partir de una denuncia formulada contra los responsables de Simonetta Orsini SRL, firma que dice que nada tiene que ver con PS Group SA, imputándole la existencia de operaciones aduaneras simuladas de reembarco de mercaderías que ingresarían irregularmente al país comercializándose ellas en el mercado local, motivando ello una denuncia en sede penal contra los responsables de la firma recurrente por presunta infracción a la ley 22.415, causa que tramita en el Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nº 5, Secretaría 10 bajo el Nº 1016/2017, caratulada “Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22.415”. Dice que en el marco del procedimiento penal el juzgado interviniente dispuso medidas de allanamiento en las sedes de la empresa, de su despachante de aduana y del contador, entre otros, procediéndose al secuestro de documentación respaldatoria (facturas, biblioratos, reportes, etc.) y -esencialmente- con el secuestro de algunas piezas de relojes; y se ordena al Fisco a dar comienzo con el procedimiento de verificación y determinación de deuda con origen en una denuncia formulada por un tercero, conforme lo

establecido por el art. 18 de la ley 24.769.

Manifiesta que la determinación apelada se basa en la compulsa de los elementos secuestrados obrantes en la causa penal y la consulta a la base de datos interna del organismo, sin realizar ninguna otra tarea y es por ello que se queja que el Fisco presume, con sustento en lo establecido en el art. 2 de la ley de rito fiscal, que la mercadería proveniente del exterior que ingresó a los depósitos de la zona primaria aduanera para su ulterior reembarco al exterior, fue comercializada en el mercado interno en forma marginal.

Se agravia de que el Fisco considere que se trató de una simulación y como fundamento de ello observó que en la factura del fabricante figuran los números de serie de la mercadería indicando que luego fueron reemplazados por número de referencia en las facturación de terceras empresas para impedir la trazabilidad de los relojes. Al respecto, la actora manifiesta que nada impide la participación de empresas locales o del exterior distintos a los clientes o proveedores que intervienen en la operatoria comercial y que el reemplazo de los números obedecen a cuestiones estrictamente comerciales y administrativas que no implican maniobra alguna. Sostiene que PS Group SA tiene absoluta "trazabilidad" de los bienes ingresados y reembarcados, no solo por lo costoso de los bienes sino que ello responde a la diligencia que debe observar el buen hombre de negocios, dado que no existe normativa al respecto. Dice que si la renta fiscal no se ve amenazada por la estructuración de un negocio económico de una manera determinada, entonces no hay razones para considerar al mismo como una "maniobra". Asi, sostiene la validez de la facturación emitida por las firmas del exterior, negando que exista obligación de indicar en dichos comprobantes el método o condición de pago.

Si bien reconoce que existe una vinculación societaria entre los accionistas de Ps Group SA y las empresas del exterior que emitieron las facturas, y fue exteriorizada en las declaraciones juradas de los accionistas argentinos, se queja puntualmente que el Fisco utilice el principio de la realidad económica como fundamento para el ajuste fiscal. En igual sentido se manifiesta sobre el vínculo familiar que el Fisco presume por identidad del apellido, cuando la actora afirma enfáticamente que no existe vinculo alguno entre los integrantes de Ps Group SA y los de Simoneta Orsini SRL.

Sobre la presunta discondancia que advierte el Fisco entre el valor FOB declarado ante el servicio aduanero, de acuerdo a la constancia emitida por empresas que actúan en el exterior -vinculadas con los accionistas de PS Group SA- y el valor atribuido a las piezas por parte del fabricante (Breguet), la actora sostiene que no hay disposición que prohiba pactar precios en el mercado internacional que se ajusten a los resultantes de un mercado transparente o público y conocido, sino que por el contrario, las partes son libres de acordar el precio que consideren más beneficioso, sin que ello invalide la operación de compra venta y es en base a ello que se determinará la obligación tributaria.

Sobre los certificados CITES (Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres) originales que fueron encontrados en el allanamiento realizado en el domicilio del despachante y que el Fisco entiende por ello que no fueron concretadas las operaciones, la actora remarca que la prueba ofrecida demostrará que se produjeron los reembarques y que la sospecha del Fisco es incorrecta, aludiendo a que existen supuestos en los cuales la documental referenciada por el organismo puede quedar en poder del sujeto exportador. Aclara que la tramitación de dichos certificados encuentra sustento en el hecho de que determinados productos (relojes) puedan tener "mallas" de cuero y que el mismo se "venza" en cuyo caso pierde eficacia, en tal caso, el despachante conserva ese "original" sin que puede argüirse que la operación es "inexistente".

Como corolario de lo expuesto, efectúa consideraciones por las que entiende que no corresponde la

aplicación al caso del 2 de la ley de rito fiscal, afirmando que la mercadería ingresada fue reembarcada por lo que no fue susceptible de ser comercializada en el mercado interno como lo asume el ente recaudador.

En subsidio, para el caso de una resolución adversa a su pretensión, impugna la cuantificación de la pretensión fiscal referida al impuesto a las ganancias. Detalla que, como luce en los anexos I a X de la vista cursada en sede fiscal, el Fisco consideró el valor FOB en dólares de los reembarcos respecto de las operaciones gestionadas, a los que se les aplicó el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, determinando la base imponible para las ventas omitidas, de tal modo, el valor resultante de dicho procedimiento -dice- fue adicionado a la base imponible originariamente exteriorizada por el contribuyente, considerando el recurrente que con tal postura el organismo recaudador está desconociendo la mecánica de cuantificación de la capacidad contributiva que en definitiva alcanza el impuesto a las ganancias, al no contemplar los costos y otras erogaciones relacionadas con tales montos.

Por último, se agravia de la liquidación de los intereses resarcitorios y plantea que las tasas aplicables resulta confiscatorias mismos son confiscatorios.

Ofrece prueba y por los argumentos que desarrolla solicita que se revoquen los actos apelados, con costas y hace reserva del caso federal.

II – Que por IF-2020-71159089-APN-DTD#JGM e IF-2020-69610492-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta los traslados conferidos. Pone de manifiesto que el cargo que motiva los ajustes tiene origen en el oficio emitido por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría N° 10, en el marco de la causa N° CPE 1016/2017 caratulada "Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22.415", mediante el cual solicitó a esa Administración que se proceda a dar comienzo con el procedimiento referido por el artículo 18 de la Ley N° 24.769.

Expone que en dichas actuaciones judiciales se dejó constancia de la comercialización de modo marginal en un grupo de joyerías de alto nivel de relojes de alta gama que ingresarían ilícitamente al territorio nacional y que la maniobra se vislumbra a partir de las operaciones de reembarcos, entendiendo a éstos como la opción que tiene un importador para retornar un envío que no puede ser nacionalizado, pudiéndose realizar al mismo país de origen o a un tercer país. Detalla que estas operaciones de reembarcos documentadas ante la Aduana de Ezeiza de las importadoras PS Gropup S.A., DAJIJ S.A. y Simonetta Orsini S.R.L. , implica que los productos procedieron del extranjero a nombre de esas firmas, arribaron a los depósitos de la zona primaria aduanera correspondiente a la aduana de Ezeiza (bodega de importación), para un posterior reembarco que resultaría total o parcialmente simulado, en tanto no fue ingresada con una declaración de importación a consumo, es decir, que nunca ingresaron a la zona secundaria aduanera; estos reembarcos se vinculan con relojes de las partidas arancelarias 9101 y 9102 hacia los Estados Unidos de América y la Confederación Suiza, esto es que fueron reembarcados al mismo país de origen cuando la misma fue ingresada al país en forma ilegal.

Relata que como consecuencia de los allanamientos dispuestos por el Juzgado interviniente en ls domicilios de la firma y del despachante de aduana se secuestró documentación, archivos informáticos y relojes. Hace mención al informe parcial de la inspección actuante, donde se indicó que la finalidad de la operatoria era ocultar los “números de serie” que se encuentran detallados en la factura del fabricante reemplazándolos en una factura de una tercer empresa por los “números de referencia” y de esta manera dificultar la trazabilidad del recorrido de cada uno de los relojes. Así, menciona que entre la documentación secuestrada en los locales y oficinas de la joyería DANFER, domicilios vinculados a PS Group S.A. y DAJIJ S.A., como en el domicilio del despachante de aduana se encuentra una gran cantidad de facturas de Montres Breguet S.A. de la Confederación

Suiza, emitidas a PS Group SA, - que no se encuentran incorporadas a los reembarcos de la recurrente, incluso que muchas de ellas, se secuestraron dentro de los legajos de cada reembarco que los allanados poseían como archivo. Dichas facturas, sí poseen el número de serie de cada reloj, precisando que dentro del legajo de cada reembarco, además de la documentación acompañada al servicio aduanero, se encontró la factura del fabricante del exterior Montres Breguet S.A, en lasque figuran además de los modelos y números de referencia de los relojes BREGUET, los números de series." .

Agrega que los precios de las facturas emitidas por Montres Breguet a la recurrente que fueron encontradas, son diferentes a los precios que figuran en la factura de Enesco business Incorporated , también secuestrada y cuya copia fue presentada ante la aduana en los reembarcos. Remarca que también se secuestró documentación que refleja el movimiento y entrega de relojes entre los locales y depósito de Danfer que incluyen la marca, el número de referencia, la cantidad, la fecha del movimiento, el local o depósito de procedencia y destino y un número interno de comprobante, algunos firmados, notando que muchos de esos relojes son de las marcas reembarcadas y secuestradas, incluyendo 18 movimientos de relojes de marca Breguet, aludiendo a relojes que figuran remitidos con fecha posterior al supuesto reembarco a joyerías sitas en la Ciudad de Buenos Aires en donde coinciden los datos con los legajos de reembarco.

Pone énfasis en la manipulación de los precios declarados en las facturas emitidas por las sociedades panameñas del grupo y sostiene que la interposición de la figura de un intermediario entre el fabricante y el operador argentino es evitar que el Fisco Nacional identifique los relojes motivo del reembarco, interpretando que la rebaja en la cotización puede estar asociado a bajar la carga impositiva de la sociedad emisora de las facturas en su jurisdicción. Expone que también fueron secuestrados del domicilio del despachante de aduana dos certificados originales CITES, correspondientes a catorce piezas pertenecientes a esa carga, figurando Montres Breguet SA como exportador y PS Group como importador, y teniendo en cuenta que se trata de certificados de mercadería sometida a una operación cumplida de reembarco con destino al exterior, no resulta posible que el original -documento exigible en la aduana del país de destino final- se encuentre en poder de las firmas reembarcantes o de auxiliares del comercio exterior que intervinieron en dicha operación.

Señala que las las facturas presentadas al Fisco, en lugar de ser emitidas por Montres Breguet SA fueron emitidas por Furted Development Group, Enesco Business Inc. y Representaciones Yago S.A., y con un valor FOB total menor. Asimismo se observó la vinculación entre las facturas emitidas por Montres Breguet SA a PS Group y las facturas que habrían sido emitidas por Furted Development Group, Enesco Business Inc, y Representaciones Yago S.A. a PS Group S.A., respaldando los reembarcos, surgiendo que la sumatoria de los mismos representa el 49% del total de los reembarcos. Hace mención que las sociedades PS Group S.A. y DAJIJ S.A. son manejadas por las mismas personas vinculadas con la operatoria comercial de la joyería "DANFER", dado que en la práctica con los movimientos comerciales y administrativos se realizan en nombre de esas sociedades -referenciando correos electrónicos donde surgiría tal situación además de un doble registro/contabilidad, una para la formal y otra para la informal-, independientemente de que figuren como directivos o empleados en cualquiera de las dos firmas, poniendo de resalto la relación existente entre los accionistas y/o directivos de PS Group SA y DAJIJ SA, no obstante reconocer que surgen declaradas las acciones y/o participaciones en dichas empresas por parte de los mismos.

Sobre la base de la prueba colectada y por aplicación al caso de lo establecido en el art. 2 de la ley de Procedimiento Tributario, concluye que la realidad demuestra que esas mercancías de alto valor y carga arancelaria ingresaron ilegalmente a plaza y se comercializaron en el mercado interno de modo marginal, es decir que los productos procedentes del extranjero a nombre de PS Group S.A. arribaron a los depósitos de la zona primaria aduanera correspondiente a la Aduana de Ezeiza (bodega de importación para un posterior reembarco) y

se consideró que la operatoria resultaría total o parcialmente simulada. Por lo tanto, se determinó la materia imponible omitida considerando que los reembarcos, que surgen de la base de datos fiscal para los períodos fiscales 2013 a 2017, constituyen operaciones simuladas, habiéndose omitido declarar renta proveniente de ingresos gravados, de acuerdo a lo previsto en el artículo 18, primer párrafo, de la Ley N.° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones).

En cuanto a los agravios sostenidos por la actora, que resultan de igual tenor a los manifestados en la etapa administrativa, se remita a las consideraciones vertidas en el acto determinativo del que surge que la recurrente detalla el flujo comercial de la mercadería, planteando la imposibilidad de acceder a la misma, poniendo de relevancia que no puede pasarse por alto que se ha secuestrado en sus domicilios mercadería que figura como integrante de los reembarcos declarados, verificándose también, la venta de relojes de alta gama que figuraban como reembarcados por el grupo DANFER. Así señala que lo planteado por la firma no condice con los hechos, es decir, que se hayan localizado en los legajos secuestrados en el domicilio del despachante de aduana, las facturas del proveedor original de los relojes reembarcados, difiriendo las mismas de las presentadas ante la Aduana al momento del reembarque, como así también, en muchos casos su valor.

Señala que los certificados CITES originales hallados en el domicilio del despachante de aduana, tratándose de documentación relacionada con una operación cumplida de reembarco con destino al exterior, no resultaría posible que dicho original que es exigible en la aduana del país de destino final, se encuentre en poder de las firmas reembarcantes o de auxiliares del comercio exterior que intervinieron en dicha operación.

Sobre las manifestaciones relacionadas con la base utilizada a los fines de arribar a la materia imponible, el apoderado fiscal sostiene que carece de sustento el carácter imperativo y excluyente que la actora pretende otorgar a la determinación sobre base cierta, más aún cuando no ha aportado la prueba documental necesaria que permita avalar sus dichos, ni ofreció pruebas que desvirtúen los hechos descriptos en los actos apelados.

Con relación a su planteo en subsidio, hace notar que los costos y gastos originados en operaciones marginales,conforme el análisis que hace de la normativa y de la doctrina que cita, no son deducibles en el impuesto a las ganancias.

Plantea la procedencia del cálculo de los intereses resarcitorios por ajustarse a las previsiones contenidas en el art. 37 de la ley Nº 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones), negando que resulten confiscatorios o arbitrarios y cita en apoyo de su posición lo resuelto por la Corte Suprema de la Nación, en el caso “CITIBANK C/DGI”, con fecha 1/6/2001.

Se opone a la prueba propuesta por la contraria y por las razones de hecho y de derecho que expone, pide que se confirmen las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

III- Que a por PV-2021-39854971-APN-VOCX#TFN se abre la causa a prueba admitiéndose los oficios dirigidos a la Dirección Nacional de Aduanas, Terminal de Cargas Argentinas y Policía de Seguridad Aeroportuaria, se le requiere a la actora que allegue copias certificadas de las piezas que estime pertinentes referidas a la causa “Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22415” en trámite ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría N° 10; disponiéndose por PV-2022-36261098-APN-VOCX#TFN la clausura del período probatorio.

Que por PV-2022-40403718-APN-VOCX#TFN se eleva la causa a conocimiento de la Sala “D”, que por IF-

2022-40914608-APN-VOCX#TFN se ponen los autos para alegar, encontrándose agregadas las presentaciones realizadas al efecto por las partes mediante IF-2022-46422030-APN-DTD#JGM e IF-2022-45034973-APN-DTD#JGM.

Finalmente por IF-2022-80782788-APN-VOCX#TFNse pasan los presentes para dictar sentencia.

IV- Cabe señalar, de manera preliminar, que los jueces no están obligados a analizar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquéllas que sean conducentes y posean relevancia para decidir el caso y que basten para dar sustento a un pronunciamiento válido (crf. Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140,301:970, entre otros).

Del cotejo de las actuaciones surge que la actividad del contribuyente es la venta al por mayor y al por menor de artículos de relojería, joyería y fantasías. Describe el aporderado que la sociedad actúa como representante, distribuidora y comercializadora de relojería de lujo (Breguet, Vacheron Constantin y A. Lange & Söhne, entre otras), comprándole productos a las grandes marcas para venderlos a distribuidores y comercializadores de distintos lugares del mundo que no pueden acceder en forma directa a los fabricantes.

Que, conforme se expone en las resoluciones los ajustes tiene origen en el oficio emitido por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría N° 10, en el marco de la causa N° CPE 1016/2017 caratulada "Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22.415", mediante el cual solicitó a que se proceda a dar comienzo con el procedimiento referido por el artículo 18 de la Ley N° 24.769. Que a partir de la denuncia que formulara un tercero respecto de la operatoria irregular de la firma Simonetta Orsini SRL, es que se dió inicio a investigación que consistió en consulta a la bases de datos de la AFIP a fin de establecer, entre otras cuestiones, las personas que integran la firma denunciada, relaciones con otras empresas, clientes y proveedores del mercado interno y el tipo de mercadería comercializada, precios y toda información relativa a sus operaciones de comercio exterior, solicitando los informes pertinentes, lo que implicó una ampliación respecto de las firmas PS Group SA y DAJIJ SA. Así, los funcionarios actuantes consideraron que de los elementos colectados, surgen indicios ciertos, precisos y concordantes que los responsables de las firmas mencionadas estarían simulando operaciones aduaneras de reembarco de mercaderías (relojería de lujo) que comercializaría en el mercado interno provocando, la consecuente evasión de tributos (vide IF-2020-69621415-APN-DTD#JGM ant. incorporado como IF-2020-69621415-DTD#JGM).

De las copias relacionadas con la causa judicial surge que la denuncia se centra en la comercialización de relojes de alta gama, los que se individualizan y clasifican según el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, precisando que la maniobra que se vislumbra es a partir de operaciones de “reembarcos” , entendido ello como la opción que tiene un importador para retomar un envío que no puede ser nacionalizado, pudiendo realizarse al mismo país de orígen o a un tercer país. En el requerimiento de investigación presentado por el Fiscal se expone que éstas operaciones de reembarcos documentados ante la Aduana de Ezeiza de las importadoras PS Group SA, DAJIJ SA y Simonetta Orsini SA denota que las mercaderías no fueron efectivamente importadas para consumo en el mercado, es decir que si bien arribaron a los depósitos de la zona primaria aduanera (bodega de importación para un posterior reembarco) lo cierto es que nunca habrían ingresado a la zona secundaria aduanera en tanto sólo se simuló el reembarco de relojes -que debían ser enviados hacia los Estados Unidos de América y la Confederación Suiza-, ingresando ilícitamente al mercado argentino, siendo las piezas comercializadas a través de los locales comerciales -joyerías- de las firmas involucradas en la denuncia penal.

Asimismo, hace constar que la sospecha sobre la existencia de la simulación de los reembarcos encuentra

sustento en la información extraída del sistema de consultas denominado “TTU” (Unidad de Transferencia Comercial) que almacena el cruce informático comercial entre los Estados Unidos de América y nuestro país, de donde surge que las firmas investigadas tramitaban esos reembarcos por importantes sumas y la Aduana de dicho pais solo registraba ingresos por montos comparativamente infimos. Pone también de relevancia que las empresas referidas reembarcaron alrededor del 90% de la mercadería recibida, en lugar de ingresarlos a plaza mediante despachos de importación dado que son vendedores y/o distribuidores oficiales de las marcas internacionales en el país, a lo que se agrega que, dado el altísimo valor de la misma, se pone de relevancia que tal proceder resulta antieconómico por los elevados gastos de seguro que trae aparejado por el tiempo que se encuentra en las bodegas de la Aduana de Ezeiza. Destacan los actuantes que la mercadería bajo análisis tienen una identificación individual de cada fabricante, por lo que dificilmente pudo ser comercializada a través del circuito comercial legal, ya que la registración de su venta en la contabilidad de las firmas dejaría rastros evidentes del producto que se trató, máxime que éstas serían las únicas empresas que comercializan esos relojes de lujo en el país.

Se pone de relevancia que de los cruces de la información obrante en la documentación secuestrada observaron que relojes marca Breguet reembarcados por PS Group SA aparecen remitidos a un local del Patio Bulrich (Danfer) en fechas posteriores al reembarco. Además, se indica que se habrían reembarcado una cantidad importante de relojes de la marca aludida por parte de la recurrente donde observan facturas de origen extranjero de las firmas Furted Development Group, Enesco Business Incorporated o Representaciones Yago SA, cuando según las guías aéreas, el embarcador era el fabricante Suizo Montres Breguet SA, sin que surja de ellas la identificación del reloj con el número de serie, consignándose solo la marca y referencia. Es por ello, que el Fisco considera que las facturas mencionadas no resultan idóneas como documentación complementaria exponiendo que tampoco contienen detalle de las condiciones de pago de la operación comercial y concluye que se trata de una refacturación con el objeto de ocultar los números de serie de los relojes que se encuentran detallados en la factura del fabricante reemplazándolos por los denominados “números de referencia” y de esta manera impedir la trazabilidad de los relojes, infiriendo la vinculación entre las firmas emisoras de las facturas con los declarantes de los reembarcos.

Que no puede pasarse por alto que de la documentación secuestrada durante los allanamientos dispuestos por el Juzgado interviniente tanto en los domicilios vinculados a PS Group S.A y DAJIJ S.A. como en el domicilio del despachante de aduana surgió gran cantidad de facturas de Montres Breguet S.A. de la Confederación Suiza, emitidas a PS Group SA, que no se encuentran incorporadas a los reembarcos de la firma aquí recurrente, indicando que dichas facturas, poseen el número de serie de cada reloj, pero los precios de las facturas de Montres Breguet SA a PS Group SA encontradas son diferentes a los que figuran en la factura de Enesco Business Incorported, cuya copia fue presentada ante la aduana en los reembarcos. Además, en los informes elevados al Juzgado Penal se expone que se secuestraron planillados que reflejan movimientos y entregas de relojes entre los locales y el depósito de Danfer que incluyen la marca, el número de referencia, la cantidad, la fecha del movimiento, el local o depósito de procedencia y destino y un número interno de comprobante, y que muchos de éstos relojes son de las marcas reembarcadas y secuestradas, incluyendo movimientos de relojes de marca Breguet. Se pone de relevancia que algunos los relojes de esa marca -cuyo número de serie y referencia coinciden con la documentación secuestrada-, figuran remitidos al local de Patio Bullrich, en fechas posteriores al reembarco,conforme la identificación y coincidencia de la marca, datos de referencia y número de serie.

Se hace mención expresa a que de la documentación secuestrada en el domicilio del despachante de aduana se encontraron dos certificados originales CITES correspondientes a 14 piezas figurando Montres Breguet S.A., como exportador y PS Group S.A como importador. Dichos certificados se emiten en cada país y

corresponden a mercadería sometida a una operación cumplida de reembarco con destino al exterior, por lo que no resulta posible que el original -documento exigible en la aduana del país de destino final- se encuentre en poder de las firmas reembarcantes o de auxiliares del comercio exterior que intervinieron en dicha operación.

Asimismo, se hace notar que el valor FOB total declarado ante el servicio aduanero, y que figuran en las facturas adjuntas a la declaración del reembarco emitidas por Furted Development Group SA, Enesco Business Inc y Representaciones Yago a PS Group S.A. (respaldando los reembarcos, surgiendo que la sumatoria de los mismos representa el 49% del total de los reembarcos (fs. 521 del Cuerpo de Ganancias, ant. IF2020-69621563-DTD#JGM), y que responden al total de los relojes de alta gama implicados en la operatoria analizada, se adviere que se han consignado importes menores a los que corresponderían al verdadero valor de dichas piezas, conforme surge de la suma de los valores de los relojes según se expone en la documentación secuestrada, emitida por el fabricante suizo -Montres Breguet-. Así, los actuantes consideraron que la refacturación aludida resulta posible por la vinculación existente entre las sociedades panameñas y las empresas locales del denominado “Grupo Cohen” (relacionado con los accionistas de PS Group S.A), pero que no tiene ninguna sustancia económica, y que la interposición de la figura de un intermediario entre el fabricante y el operador argentino es evitar que el Fisco Nacional identifique los relojes motivo del reembarco, interpretando que la rebaja en la cotización puede estar asociado a bajar la carga impositiva de la sociedad emisora de las facturas en su jurisdicción.

Se hace mención también a la información remitida -vía mail- por el Departamento Valoración y Comprobación Documental de Importaciones (SDG CAD), en base a los datos vertidos desde Estados Unidos de América -Vía Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto-, quienes vincularon las ventas detalladas obrantes en archivo digital recibido desde los Estados Unidos, con operaciones de reembarcos documentadas en nuestro país (fs. 471/517 del Cuerpo Ganancias N° 3, IF citado). Sobre la base de tales datos, el Fisco confeccionó un papel de trabajo con el detalle de los reembarcos de PS Group S.A., donde se pudieron identificar los relojes secuestrados, los cuales fueron neteados del ajuste determinado (fs. 519/520 y 522/527 del Cuerpo Ganancias N° 3, IF referido).

Por otro lado, el Fisco pone especial énfasis en señalar que de la base de datos de este Organismo surge que el Sr. Jonathan David Lemcovich, accionista y presidente de las empresas del grupo DANFER (DAJIJ S.A. y PS Group S.A.), exteriorizó en sus declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, respecto de los períodos fiscales 2016 y 2017, “Créditos, Obligaciones Negociables y Debentures en el Exterior” de Enesco Business Inc , “Títulos, acciones, cuotas o participaciones sociales y otros títulos valores en el Exterior” de las firmas LCG Americas Investments LLC (cuotas partes), Enesco Bussines Inc. (acciones) y Representaciones Yago S.A. (acciones) (fojas 602/609 del Cuerpo de Impuesto a las Ganancias N° 4, IF-2020-69616968-DTD#JGM). Asimismo, de la consulta efectuada para el Sr. Joel Adrián Lemcovich, surgen declaradas las mismas acciones y/o participaciones que las detalladas. Además, el ente fiscal menciona que la información remitida por la República de Panamá, donde se detalla la información aportada por ANDBANK (Panamá) S.A., surgiendo la relación entre los Accionistas y/o Directivos de PS Group S.A. y diversas empresas de Panamá, atento figurar el Sr. Jonathan David Lemcovich como beneficiario final y firmante de las empresas Representaciones Yago S.A. y Enesco Business Incorporated, y el Sr. Joel Adrián Lemcovich como apoderado general de ambas.

Así, el cruce de datos efectuado y de los elementos colectados con motivos de los allanamientos realizados, es lo que permitió identificar unidades secuestradas y relacionarlas a las operaciones de reembarcos (fs. 512 y 519/520 del Cuerpo Ganancias N° 3, IF citado), como así también permitió que se identificaran a las firmas compradoras en nuestro país (consignatarios) y efectuar el relevamiento de la totalidad de las operaciones de Reembarcos documentados durante el período 2010 a 2017 documentadas por Simonetta Orsini SRL, DAJIJ

S.A. y PS Group S.A.

Además, de los informes agregados en la causa penal, ya referida, se hace constar que de la prueba recabada se desprende que la Joyería Danfer (Ps Group SA/DAJIJ SA), tenía sistemas de control interno que les permitía hacer un seguimiento de los relojes, en tanto eran identificados de manera inequívoca al asignárseles un código interno único, surgiendo de los correos electrónicos que la joyería lleva un doble registro/contabilidad una formal identificada como “L1” o “Lista 1” o “DANFER” y otra informal que figura como “L2” o “Lista 2” o “PBA DANFER”. (vide fojas 117/142 del Cuerpo de Informes Obrantes en el Juzgado Penal Económico 5, obra Informe Reservado, Causa N° 1016/2017 "LEMCOVICH JONATHAN Y OTROS s/ Infr. Ley 22415"JOYERÍA DANFER (PS GROUP S.A./DAJIJ S.A.). Por otro lado, se remarca que las mismas personas que manejaban el comercio de la joyería Danfer se relacionan -en la práctica- con los movimientos comerciales y administrativos que se realizan en nombre de las sociedades PS Group S.A. y DAJIJ S.A., figurando como directivos o empleados en cualquiera de las dos firmas.(fojas 139/141 del Cuerpo de Informes Obrantes en el Juzgado Penal Económico 5, IF-2020- 69619341-DTD#JGM).

Frente a ello, por Orden de Intervención -N° 1.750.841- se procedió a la verificación de la situación impositiva de la responsable PS GROUP S.A. frente al Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2013 a 2017, constatando que la misma omitió declarar rentas provenientes de ingresos gravados, en virtud de la detección de reembarcos de mercadería proveniente del exterior que habrían sido simulados, para comercializar de modo marginal la misma mercadería en el mercado interno, y teniendo en cuenta el principio de la realidad económica, funda los ajustes en lo establecido por el artículo 18, primer párrafo, de la Ley N° 11.683 (texto ordenado en 1998 y sus modificaciones), dejando de ingresar en consecuencia, el gravamen respectivo en su justa medida.

En la vista corrida se expone que PS GROUP S.A.comercializó en el mercado interno relojes de origen extranjero, cuyas marcas y modelos no se importan para consumo, habiendo simulado el reembarco de dicha mercadería al país de origen o a un tercer país. Asimismo, se observó una trama de supuestas operaciones y traslados de mercaderías, con datos incompletos o inconsistentes, con el fin de dificultar su seguimiento y trazabilidad, siendo que la mercadería tiene como destino final su ingreso aterritorio argentino para su posterior venta, lo que se desprende de la mercadería (relojes) y documentación secuestrada (facturas, biblioratos, reportes, etc.), y la información remitida por la Confederación Suiza y EEUU.

VI – Que la actora, por su parte, sostiene que no hay posibilidad alguna de que PS Group SA acceda a la mercadería mientras ésta obre en la “bodega de importación” o en la “bodega de exportación”, en el transitar del proceso de “reembarque”, remarcando que los resguardos previstos en la normativa del Código Aduanero garantizan que lo reembarcado al “exterior” coincida exactamente con lo ingresado -transitoriamente - al “país”, sin que existan faltantes.

Afirma que el instituto del “reembarco” tiene plena recepción en el Código Aduanero lo que permite apreciar la posibilidad de llevar a cabo dicha mecánica lo que impide que se le endilgue a PS Group SA la observancia de formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas de comercio. Señala que los ajustes pretendidos por la AFIP son arbitrarios y se apartan de la realidad económica acontecida, ya que los “reembarcos” que la AFIP intenta desconocer, existieron y se han materializado en plena observancia de las normas vigentes en materia aduanera y fiscal y se queja de que la determinación se base en presunciones.

Que corresponde entonces, analizar las probanzas ofrecidas por la actora y producidas en autos.

Cabe señalar que los fundamentos expuestos en el escrito de contestación de la vista como las pruebas allí ofrecidas resultan ser, en lo sustancial, coincidentes con lo expresado en el escrito de apelación deducido en autos. Si bien en sede fiscal no fue admitida la producción de las probanzas propuestas, ello si aconteció ante esta instancia jurisdiccional, además de tenerse por agregada la documental acompañada en autos y la que fuera acompañada al responder la vista, que obra agregada como anexos (ant. Cuerpos 4 y 5 ganancias, IF-202069616968-APN-DTD#JGM e IF-202069617154-DTD#JGM).

Como prueba documental acompaña seis anexos que contienen: a) un cuadro realizado por la propia recurrente donde da un detalle resumido de las operaciones de comercio exterior objetadas por el ente fiscal, indicando la fecha de ingreso y de reembarco, lo que se complementa con las copias agregadas como anexos al momento de responder la vista (Anexos I, III V, VII y IX), entendiendo que con ello demuestra que la mercadería allí consignada no fue objeto de comercio en el mercado interno (Anexo A); b) fotocopias de formularios de aduana y guías áereas que documentan el ingreso y egreso de las piezas al país donde se consignan la cantidad de bultos y el pesaje que, según expone la actora *"sustancialmente"* coinciden (Anexo B), al respecto debe ponerse de resalto que fue advertido por los funcionarios actuantes que esos items no coinciden exactamente, sin que se evidencien razones valederas para ello, salvo que de algun modo se haya vulnerado la remesa -cuestión ésta que no es objeto de debate en esta causa- y si bien la actora alude a que la diferencia obedece "al desvío estándar de todo pesaje", no ha sido debidamente explicado cómo se produce, lo que da como resultado que esa circunstancia sea otro indicio para que se presuma que existieron ventas marginales; c) fotocopias de la documentación emitida por Scheneider & Cie SA (Confederación Suiza) -guía aérea- y los confeccionados por la autoridad de contralor de las operaciones de importación y exportación dentro de la Confederación Suiza (Anexo C); d) Listado de guías aéreas con destino a Estados Unidos de América y a la Confederación Suiza (Anexos D y E, respectivamente), confeccionados por la propia actora y e) copia simple de una nota extendida por Schneider & Cie SA de fecha 3 de julio de 2020 que daria cuenta de la recepción en la Confederación Suiza de los relojes trasladados según las guías aéreas que detalla. Cabe señalar que dicha probanza es de fecha posterior a las operaciones realizadas, carece de certificación y de traducción, y no obstante haber indicado al responder la oposición a la prueba que estaba gestionando el original y su traducción lo cierto es que no lo acompañó, sin que diera al respecto mayores precisiones al tema bajo analísis.

Respecto de la informativa propuesta, mediante PV-2021-39854971-APN-VOCX#TFN se abrió la causa a prueba admitiéndose la producción de la informativa dirigida a Dirección General de Aduanas, Terminal de Cargas Argentinas y Policía Aeroportuaria (PSA) y respecto del oficio al Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría 10 referido a la causa N° 1016/2017 "Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22.415" la actora debía allegar copias certificadas de las piezas que estimara pertinente, ello por cuanto los directivos de la empresa recurrente son parte en dicha causa, debiendo tener en consideración las copias que obran en las actuaciones administrativas. Por otro lado se hizo lugar a la oposición formulada por el ente fiscal a la producción de la pericia contable, haciendo notar que la misma sólo tenía como finalidad que los profesionales compulsen y comparen los datos contenidos en los Anexos A, B y C agregados como documental para establecer la cuantía de las diferencias resultantes entre los bultos ingresados y los reembarcados.

Respecto del oficio diligenciado la Dirección General de Aduanas, informó que al momento de la verificación de las mercaderías correspondientes a los reembarcos mencionados en el anexo A acompañado junto con el oficio que nos ocupa, fueron verificados conforme sin novedad; excepto el 14073RE04000011 y que fue objeto de un acta denuncia en los términos del art. 954 de la ley 22.415 y liberado oportunamente mediante RES DE PRLA N° 127/2014 recaída en Expte.12228-111-2014, haciendo notar que el 12073RE06000020P no es una destinación asignada (vide respuesta agregada mediante PV-2021-83431682-APN-VOCX#TFN).

Por su parte, Terminal de Cargas Argentinas respondió que por el tiempo transcurrido desde las fechas involucradas en el Anexo A la Concesionaria Aeropuertos Argentina 2000 SA no conserva registros fílmicos correspondientes a la Terminal de Cargas Argentina (TCA) sita en el Aerpuerto Internacional Ministro Pistarini de Ezeiza, por lo que no es posible que brinde la información solicitada en los puntos a) y b) del oficio; esto es que considerando los días de ingreso a la bodega de importación y el egreso de la bodega de exportación de los relojes de las operaciones indicadas en el Anexo A ya referido, si se advirtió la presencia o acto de participación física similar por parte de personal acreditado como de la firma PS Group SA y en caso afirmativo si se extrajeron mercaderías de esas bodegas (puntos a) y b)). Respecto del punto c) se requirió que indicara que, de mediar participación activa de la firma PS Group SA indique qué medidas o actitudes adoptó el organismo frente a dicha situación, haciendo saber sobre dicha pregunta que no existen antecedentes y/o registros de incidente alguno que involucrara a la firma PS Group SA o personal dependiente de la misma. Por último sobre el punto d) la concesionaria informa que los controles de ingreso y egreso a la terminal de Cargas Argentina (TCA) y sus sectores de zonas restringidas son los que surgen de lo estipulado en el "Reglamento de registro y control de ingreso, circulación, permanencia y/o salida de personas y/o vehículos en instalaciones aeroportuarias" aprobado por la Disposición 1088/2017 dictada por la Policía de Seguridad Aeroportuaria (PSA)(vide adjuntos vinculados por PV-2021-59788634-APN-VOCX#TFN, IF-2021-58965320-APN-SGAI#TFN y RE-2021-43759786-APN-DTD#JGM).

Que la respuesta dada por ésta última oficiada nada agrega a la resolución de la presente causa en tanto y en cuanto no pudo contestar la totalidad de los puntos requeridos y lo informado no aporta datos relevantes además de referirse, en lo que hace a los controles de ingreso y egreso a la terminal de cargas a una disposición dictada en noviembre de 2017 es decir que solo resultó aplicable los meses de noviembre y diciembre del último de los años involucrados en autos, además que nada indica que alguna persona relacionada con la firma recurrente, pudiera ingresar a las bodegas donde estaba la carga de relojes.

Con relación al oficio dirigido a la Policía Aeroportuaria (PSA), se informó que sobre "las medidas de seguridad existentes en la pista del aeropuerto internacional de Ezeiza", al tratarse de un área de operaciones aéreas la consulta debería ser dirigida al organismo que regula la seguridad operacional por normativa aeronáutica (ANAC); respecto a las medidas de seguridad en "el área que rodea a las bodegas de importación y exportación" esta instancia considera que la información debería ser requerida a la ADUANA; por último respecto a las medidas de seguridad en "el perímetro" y "cuáles

son los controles existentes sobre las personas que ingresan/egresan" del aeropuerto de Ezeiza, se informa que esta Policía de Seguridad Aeroportuaria se basa para ello en el cumplimiento de lo normado en el Anexo 17 de la OACI y en el Programa Nacional de Seguridad de la Aviación Civil (PNSAC) aprobado por Disposición N° 074/2021 (vide IF-2021-47967412-APN-DOPA#PSA e IF-2021-48433771-APN-DAJ#PSA). Que tampoco esta prueba allega elementos que sirvan para esclarecer la cuestión planteada en autos y, además de hacerse mención a normativa que ha sido dictada con posterioridad a los años que son objeto de autos.

Que también, la actora agrega copias algunas piezas correspondientes a la causa en trámite por ante el Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría 10, que consideró relevantes (vide IF-2021-72711456-APN-DTD#JGM e IF-72711168-APN-DTD#JGM). En dichos archivos se observan copias de las "cartas de porte aéreo" (denominada "Air Waybill") y el detalle de la documentación que contenían seis cajas acompañada a esa causa.

Además, como hecho nuevo el recurrente adjunta el acta de declaración testimonial brindada por la Sra. Sandra Corcoba ante la Sección Investigaciones Oeste de la División Principal de Lucha contra el Fraude Aduanero del

Departamento Federal de Finanzas, Administración Federal de Aduanas de la Confederación Suiza -por delegación de la Oficina Federal de Justicia-, con su correspondiente traducción pública, atento la medida probatoria dictada por Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5 antes mencionado (IF-2021-98597171-APN-DTD#JGM)

En dicha acta se hace constar que con fecha 13 de diciembre de 2018 se entregó a la Sociedad Scneider & Cie una copia de la resolución solicitándole que proporcionaran información entregando 42 carpetas con documentación -según allí se expone-. Manifiesta la nombrada que es despachante de aduanas y responsable de logística en la sociedad Scheneider & Cie SA; respecto de la documentación entregada se le preguntó si allí se indicó el destino final de la mercadería amparada en las Air waybill que se listan en el anexo que le fuera entregado en diciembre de 2018, respondiendo que no tienen todas las Airwaybill que figuran en el detalle, que solo tienen algunas, entregando todas las que han podido encontrar, precisando que respecto de los números que allí se consignan, la mercadería llegó a Ginebra proveniente de Argentina, siendo la dirección de entrea en Suiza la de Schneider & Cie SA y que luego de recibida la mercadería se ubica en un depósito aduanero abierto (EDO) que vuelve a salir hacia diversos destinos, con otro número de Airwaybill y que para conocer el destinatario hay que hacer búsquedas adicionales basadas en el número de EDO. Expone que la mercadería amparada en las Airwaybill listadas en el Anexo I que le fuera entregado a la dicente, se trata de un depósito en EDO y de una preparación para la reexportación, y que siempre se trata de relojes. Preguntada sobre quién y de qué manera se abonaron los servicios prestados por Schneider & Cie SA respecto de la mercadería indicada en el anexo referido, respondió que no puede dar esa información, que han puesto a disposición las “facturas 'internas' de Schneider en carpertas, no así las facturas al cliente que abonó el transporte”, relata que en las carpetas de las Airwaybill solicitadas no tiene correspondencia con el cliente al que pertenecen los relojes, en cambio en las carpetas EDO, tienen los intercambios correspondientes a las instrucciones relativas a la llegada a Suiza y al cliente final de los relojes; indicando que no hay contrato de prestación entre Schneider y el remitente de la mercadería. Al final del acta surge que en dicha audiencia se le requirió a la Sociedad Schneider la preparación de diveros documentos e informaciones en relación a parte de los Airwaybill listadas en el anexo 1 (IF-2021-98597441-APN-DTD#JGM).

Que en el escrito donde presenta el mentado hecho nuevo, el recurrente señala que con dicha prueba se aprecia la materialización de los reembarques que el Fisco Nacional pretende desconocer e impugnar, pero lo cierto es que de tal declaración no surge quien contrató los servicios de transporte con Schneider y Cie SA ni quien los abonó, haciendo alusión a “facturas internas” y que no han ubicado la totalidad de las Airwaybill, por lo que cabe concluir que dicha probanza tampoco resulta

Que, asimismo corresponde referirse al agravio puntual que efectúa la recurrente respecto a la aplicación del principio de la realidad económica de los hechos.

Que este principio contiene una regla general que el organismo recaudador puede utilizar para dejar de lado las formas en que los contribuyentes han instrumentado una determinada operación económica para considerar la verdadera esencia de ésa operación a fin de la determinar las obligaciones fiscales del contribuyente. Así, nuestro más Alto Tribunal ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal.

Que en este caso es la actora quien se agravia de su aplicación y a ella le correspondía demostrar los hechos revelados como resultado de las diligencias cursadas en la causa penal ya referida, responden a una realidad distinta a la expuesta por el Organismo Fiscal en la determinación analizada, lo que no se advierte que haya ocurrido en el caso, sin perjuicio de que conforme lo solicitó se hizo lugar a la prueba informativa, la cual fue oportunamente analizada y no resulta suficiente para demostrar sus afirmaciones.

Que por aplicación de este principio es que el Fisco concluye que Ps Group SA comercializó en el mercado interno -de modo marginal- relojes de origen extranjero que no se importaron para consumo, “simulándose” el rembarco de dicha mercadería al país de orígen o a un tercer país.

Que más allá de los cuadros y documentación allegada por la actora donde se lista la mercadería ingresada a las bodegas correspondientes y su reembarco, y que la recurrente en su escrito de apelación sostiene enfáticamente que PS Group SA tiene absoluta “trazabilidad” de los bienes ingresados y reembarcados, lo cierto es que del resultado de los allanamientos realizados en el marco de la causa judicial, algunas piezas de relojería que debían estar en esos reembarcos fueron encontrados a la venta en un local comercial.

Que en este punto es importante recordar que la inspección tributaria opera como una colección de datos, es decir, se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto es la atribución de una potestad de comprobación encaminada a la búsqueda de hechos y datos que ignora el Organismo Recaudador, que le permitan establecer la corrección o inexactitud de lo declarado por el contribuyente, ello se corresponde con el sistema de autodeterminación que rige en nuestro país, donde la ley de procedimiento tributario le otorga al Fisco Nacional amplias facultades para verificar los datos contenidos en las declaraciones juradas confeccionadas por los contribuyentes y/o respondables, recayendo sobre los contribuyentes y terceros, el deber de colaboración con el organismo fiscal, puesto que, como sostiene Jarach, todos los administrados tienen un deber general de colaborar con la Administración, de modo tal que esta pueda cumplir con las funciones de interés público que le han sido encomendadas (Dino Jarach, "Curso de Derecho Tributario", Ed. Cima, 1980, pág. 310).

La doctrina ha definido a las presunciones, como aquella operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede (ver, al respecto, García Mullin, Roque: "Las presunciones en el derecho tributario" - Revista Derecho Fiscal - T. XXXVIII - pág. 489). Así, la presunción supone: a) un hecho cierto (hecho inferente, comprobado o fundante) sobre cuya existencia no existen dudas; b) elaborar, a partir de él, una regla de experiencia que nos dice cómo es normalmente el orden natural de las cosas; c) derivar de ello la afirmación sobre la probabilidad de la existencia de otro hecho (hecho inferido, presumido, fundado) sobre el cual en realidad, no tenemos certeza alguna. En suma, las presunciones exigen la existencia de un planteamiento deductivo del que se haga derivar un juicio lógico, de modo que en sus normas reguladoras ha de existir siempre un hecho base cierto del que se extrae otro que es su consecuencia (cfr. TFN "Clapea SACIFI" del 5/9/1989; "Acería Bragado SA" del 27/12/1996; "Chacra Abdelmassih" del 27/8/1998 "Manufacturas Centauro" del 18/2/1999 y "Pluma Blanca SA" del 3/5/1999,entre muchos otros).

Que, en estas condiciones, no resulta ocioso recordar que la materia imponible reconstruida a la luz de presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que dichas presunciones tengan el poder de sustituir la materia declarada por el contribuyente; esto es, los signos de presunción deben permitir un control convincente de la declaración; y así la presunción legal se caracteriza “porque la norma escrita describe un proceso de deducción lógica de forma que constatada la existencia de un hecho base, es posible determinar la existencia de otro que normalmente le acompaña del que derivan efectos jurídicos determinados”(Eseverri Martínez Ernesto, presunciones legales y derechos tributarios, Madrid, Marcial Pons 1995)·

Así se ha dicho en reiteradas ocasiones que “toda determinación sobre base presunta 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, permitiendo arribar al resultado que, ‘probabilísticamente’ se acerque más a la real magnitud del hecho imponible”(cfr.CNACAF “González, Diógenes E.” del 27/12/02; “Herrera, Alfredo L.” del 21/10/02; “Banga, Domingo” del 24/4/03 y “Ledesma, Julio César” del 24/3/03).

Que la ley de procedimiento tributario faculta al organismo recaudador a determinar de oficio la obligación impositiva, cuando el contribuyente no presente las declaraciones juradas o, que las mismas resulten impugnables, y en ese caso liquidar el gravamen correspondiente en forma directa, por conocimiento cierto de la materia imponible, o por estimación, si los elementos conocidos sólo permiten suponer la existencia y magnitud de aquella. En esta línea, establece distintos indicios que el Fisco puede valerse para arribar a tal estimación, fijando aquellos que admiten prueba en contrario.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, al resolver la causa “S.I.A. S.A.”, sentencia del 06/09/1967 expresó que: “... no significa que la mencionada Dirección tenga en la materia facultades omnímodas y fuera del control judicial, puesto que para ello le acuerda directa intervención a los tribunales. Pero, al mismo tiempo, debe recordarse que también el contribuyente se halla obligado a suministrar los necesarios comprobantes para evitar que, en el sistema basado en declaraciones juradas, pueda aquél formularlas en la forma que mejor cuadre a sus intereses, aún mediante la inclusión de datos ajenos a la realidad. Tanto la amplitud del control administrativo, como la obligación del contribuyente de suministrar los elementos probatorios vinculados con sus operaciones surgen nítidamente de lo que dispone el artículo 40 de la ley 11.683. Más aún, el artículo 41 -*actual art. 35*- establece expresamente que es facultad de la Dirección “exigir de los responsables y terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se refieran al hecho precedentemente señalado”, es decir el imponible”....“ De lo dicho, se desprende que, cuando se trata de determinaciones impositivas, rigen reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican a los demás juicios. Y, en todo caso, si la actora pretendía que el método empleado por la Dirección General Impositiva fue erróneo, tuvo todas las oportunidades de demostrarlo”. Como en toda presunción, verificado el hecho base o inferente, se invierte la carga de la prueba, siendo el recurrente quien debe demostrar la veracidad de sus dichos.

Que el hecho de que la totalidad de los relojes no hayan sido reembarcados -como afirma la recurrente- en tanto se verificó que algunos de los que allí figuraban estaban a la venta en una relojería de esta Ciudad, los certificados Cites originales encontrados en los allanamientos, diferencia de valores y datos contenidos en las facturas del proveedor original que difieren con las presentadas en la Aduana, mails dando cuenta de operaciones marginales y imposibilidad de seguir la trazabilidad de los relojes de alta gama en tanto no coinciden los números serie con los de referencia indicados en algunos documentos presentados con motivo del reembarque, siendo todos ellos indicios que permiten al Fisco estimar la base imponible.

Por otro lado, sin perjuicio de que no se ha podido establecer de qué forma es que los relojes que fueron encontradas en los allanamientos -vg joyería, según surge de la documentación secuestrada-, no formaron parte de los reembarcos sobre los que la actora asegura haber efectuado con la totalidad de las piezas, es decir sin faltantes; además se observó una diferencia de valor respecto de los precios declarados ante el servicio aduanero por un valor menor al atribuido a las piezas por el fabricante suizo (Breguet) circunstancia que no resulta razonable atento el tenor de la mercadería en cuestión, que se facture a un precio menor al dispuesto por el fabricante. A ello también se suma la diferencia de peso consignado en los comprobantes correspondientes a la mercadería recibida en el país con la emitida para su posterior egreso, más allá del alegado “desvío estándar” al

que alude la actora respecto de la diferencia de peso pero que nada agrega para justificarlo, como así también la dificultad que encontraron los actuantes para correlacionar o identificar los números que llevan los relojes a fin de seguir su trazabilidad. Que, teniendo en cuenta la exclusividad que tiene la firma -además de las empresas que han sido también objeto de investigación- respecto de la comercialización de los relojes de alta gama encontrados en virtud de los allanamientos además de los elementos colectados en dicho procedimiento judicial, es que llevan a la conclusión que el criterio seguido por el Fisco para sustentar el ajuste traído a debate no ha sido desvirtuado de manera concreta por parte del recurrente. Además, no es objeto de discusión la seguridad que detentan las bodegas aeroportuarias, no obstante que no se ha podido establecer cuáles eran las medidas que se adoptaba respecto del ingreso para los períodos en análisis, puesto que no se allegó la reglamentación vigente.

Que si bien la actora alega que no está obligada a arbitrar los medios formales para perseguir la mercadería, lo cierto es que la necesidad de documentar debidamente todos los actos que lo involucren al contribuyente sólo puede resultar en su propio beneficio, para evitar que pueda darse una determinación alejada de la realidad económica, encontrándose a su cargo la obligación de contrarrestar con pruebas fehacientes las conclusiones del Ente Fiscal, no obstante ello la prueba producida en autos no resulta hábil para desvirtuar el criterio plasmado en el acto apelado.

VII - En subsdio, la actora se queja de la cuantificación de la pretensión fiscal. Señala que para cuantificar la base de imposición para las ventas omitidas y el impuesto determinado el organismo detrajo de la totalidad de las mercaderías reembarcadas por PS Group SA, aquellas piezas que fueron secuestradas durante los allanamientos realizados y el resultado imponible fue convertido a pesos teniendo en cuenta el tipo de cambio comprador del Banco de la Nación Argentina, pero sostiene que el Fisco omitió considerar el cómputo de costos y gastos.

Argumenta que todo bien que se vende tiene un costo, y si el Fisco presupone que parte de la relojería -que debió ser reembarcada- la venta se materializó dentro del territorio nacional en forma marginal no puede considerarse a los valores FOB en dólares como base imponible, sino que debe calcularse su costo, haciendo notar que no resulta aplicable los fundamentos invocados por el ente fiscal en cuanto se refiere a una situación disímil a la de autos en tanto la cuestión debatida no corresponde a quebrantos.

Que no puede pasarse por alto que al haber considerado la actora que todas piezas de relojería que compró e ingresaron en la bodega de importación figuran como reembarcados, debe entenderse entonces que la firma ya tuvo en cuenta el costo de la totalidad de dicha mercadería, pero de conformidad con lo reseñado en los Considerandos precedentes quedó admitido que algunos de esos relojes que figuran en las guias de embarque no tuvieron como destino la Confederación Suiza o terceros países, sino que fueron objeto del comercio interno de nuestro país por haber ingresado de forma marginal, no puede pretenderse ahora deducir un costo que -como se dijo- ya debió ser previsto por la empresa; además resulta inadmisible que el ingreso de los relojes al país sin seguir el procedimiento reglado al efecto, pueda dar lugar a gastos extras que ameriten su deducción. Ello así, corresponde desestimar el planteo subsidiario referido.

VIII- Sobre el agravio formulado por la actora sobre el cálculo de los intereses resarcitorios, cabe señalar que los intereses resarcitorios constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio".

Que la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago

del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de intereses . Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por los recurrentes. (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005)

Que en esta línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Cittibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

IX Por todo lo expuesto, voto por confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

La Dra. O'Donnell y el Dr. Martín dijeron :

Que adhieren al voto precedente.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1°) Confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes, con costas.

2°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $7.890.007 (pesos siete millones ochocientos noventa mil siete) equivalente a 876,57 (ochocientos setenta y seis con 57/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $19.725.017 (pesos diecinueve millones setecientos veinticinco mil diecisiete) equivalente a 2.191,43 (dos mil ciento noventa y uno con 43/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos en el Expte. EX-2020-55751588-APN-SGAI#TFN y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3°) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $4.529.534 (pesos cuatro millones quinientos veintinueve mil quinientos treinta y cuatro) equivalente a 503,23 (quinientos tres con 23/100) UMA y por el patrocinio letrado, la suma de $11.323.835 (pesos once millones trescientos veintitrés mil ochocientos treinta y cinco) equivalente a 1.258,06 (un mil doscientos cincuenta y ocho con 06/100) UMA, los que quedan a cargo del recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplidas en autos en el Expte. EX-2020-55757896-APN-SGAI#TFN y el resultado obtenido, conforme Ley 27.423, Acordada N°12/2022 (23/05/2022) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4°) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el IVA.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 08:09:31 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 11:32:35 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 13:16:14 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Gestion Documental Electronica
Date: 2022.08.08 13:16:15 -03:00