República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número: INLEG-2025-131611927-APN-VOCII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 27 de Noviembre de 2025

Referencia: Simonetta Orsini. Sentencia 2da. nom.

TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se reúnen los miembros de la Sala "A", Dres. Laura A. Guzmán (Vocal Titular de la Segunda Nominación), Pablo A. Porporatto (Vocal Subrogante de la Tercera Nominación) y José Luis Pérez (Vocal Subrogante de la Primera Nominación), a fin de resolver el expediente Nro. EX-2024-17924781-APN-SGAI#TFN, caratulado "***Simonetta Orsini SRL s/apelación***",

La Dra. Guzmán dijo:

I.- Que mediante IF-2024-17924725-APN-DTD#JGM la actora interpone recurso de apelación contra la Resolución Nº 157/23 (DV RR1P), de fecha 18 de diciembre del 2023, mediante la cual se determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2013 a 2015, con más los intereses resarcitorios.

Explica que la presente causa se originó en el pedido del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°5, destinado a verificar su deuda tributaria.

Señala que, aun cuando en octubre de 2016, declaró bienes (relojes, pulseras y saldos bancarios en Suiza) bajo el régimen de sinceramiento fiscal establecido por la ley27.260, el órgano recaudador analizó sus obligaciones tanto en el impuesto a las Ganancias como en el Impuesto al Valor Agregado, en los ejercicios que van del 2013 al 2017 y si bien al principio de la investigación se consideró la caducidad del blanqueo, a raíz de la investigación realizada la administración reformulo los cargos y determinó -con sustento en la supuesta omisión de declarar ciertos ingresos por una exportación de mercadería, además de computar indebidamente quebrantos- la obligación tributaria ahora discutida.

Destaca que en oportunidad de contestar la vista establecida por el art. 17 de la ley 11.683, presentó varios descargos y aportó pruebas periciales. Específicamente, aclara que su defensa estuvo dirigida a desbaratar, por un lado, la pretensión fiscal de la caducidad del sinceramiento, y por el otro, la veracidad de los reembarcos al exterior que la jueza administrativa catalogó como simulados.

Describe el procedimiento determinativo, las presentaciones que efectuó y las probanzas que se arrimaron y produjeron. Expone que, en mayo de 2022, reconoció parcialmente la deuda correspondiente a los años 2016 y 2017 y en consecuencia, rectificó sus declaraciones juradas respectivas.

Con respecto al resto de los períodos bajo fiscalización, afirma que, según se desprende del informe técnico de fecha 16 de agosto de 2022, se habría constatado, por un lado, que los bienes no declarados no superaban el límite legal del 1% que establece la ley de blanqueo; y por otro, que los reembarcos habrían seguido el “Canal Rojo” de control aduanero, lo que confirmaría tanto la legitimidad del sinceramiento como al mismo tiempo descartaría la presunción de ventas internas simuladas.

Hace hincapié en que el servicio jurídico regional de la AFIP, detectó graves errores de procedimiento y aconsejó rechazar la determinación de oficio, observaciones que no merecieron reparo del propio organismo, concluyendo con el acto que aquí recurre.

Siguiendo esa línea argumental, plantea la nulidad en el entendimiento que el procedimiento determinativo se encuentra viciado, circunstancia que lo habría colocado en una situación de real desventaja e indefensión, pues se habrían ampliado y modificado los presupuestos fácticos y fundamentos del ajuste sin haberse otorgado una nueva vista conforme lo establece el artículo 17 de la Ley 11.683.

Considera que tal omisión afecta gravemente la congruencia del procedimiento y vulnera su derecho de defensa, viciando de forma sustancial el acto apelado al punto de configurar una causal de nulidad.

Por otra parte, con relación al fondo de la cuestión, alega que el 10 de octubre de 2016, decidió acogerse al régimen de sinceramiento fiscal establecido por la Ley 27.260. En ese marco, presentó ante la AFIP declaración de todos sus bienes —los que principalmente son relojes— existentes al 31 de diciembre de 2015.

Meses después –dice- producto del allanamiento a sus oficinas, se encontraron algunos relojes que no figuraban en la declaración de 2016, hecho que llevó al fisco a “interpretar” que dichos bienes superaban el 1% de lo exteriorizado y, por lo tanto, permitió al ente fiscal a declarar caducado el blanqueo.

Detalla que, durante la etapa probatoria, logro demostrar que el valor de los relojes cuya declaración omitió no superaba el 1% tolerado, llevando al órgano recaudador a reconocer la validez del sinceramiento.

En esa dirección, entiende que, una vez admitido el blanqueo por el propio organismo, este perdió competencia para gravar o investigar las disposiciones de bienes anteriores al 31/12/2015.

Sobre esa premisa, establece que el ajuste debió efectuarse solamente sobre los dos relojes secuestrados —un Baume & Mercier modeloMOA08600 (serie3936334) y un Baume & Mercier modeloMOA10061 (serie 5900003)—, cuya pertenencia no pudo ser acreditada, que no fueron sincerados y cuyo valor no excedió el límite de tolerancia del 1%.

Puntualmente reitera que el artículo16 del decreto 895/2016 establece que si el valor de lo no sincerado es menor al 1% del total declarado o al mínimo fijado por la ley, la AFIP sólo puede determinar de oficio los impuestos omitidos por esos bienes, sin afectar los beneficios del sinceramiento y en su caso puede aplicar sanciones a esos impuestos específicos. Para el caso que se supere ese umbral, según su postura, se anularían los beneficios del blanqueo para todo lo declarado.

De allí entiende que como el valor de los relojes no superaría ese umbral del 1%, la administración debió

limitarse a liquidar los impuestos y sanciones correspondientes a esos dos relojes y dejar los efectos favorables del sinceramiento para el resto de los bienes exteriorizados.

Con sustento en ese razonamiento, reitera lo dictaminado por la propia División Jurídica de la Regional Palermo, mediante la Instrucción 07/2007 y el Dictamen462/2023, en donde concluyó que el artículo46inc.d) de la ley27.260 y su decreto reglamentario895/2016 sólo autorizan a la AFIP a detectar y gravar bienes ocultos no declarados, sin afectar los beneficios del sinceramiento para el resto de los bienes, citando en respaldo la jurisprudencia de este Tribunal en la causa “Cemborain, Miguel Ángel s/apelación” y solicita se revoque el acto en crisis.

Cita doctrina y jurisprudencia. Ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II.- Que mediante IF-2024-83445528-APN-DTD#JGM contesta el recurso la representación fiscal y peticiona, con fundamento en los hechos y el derecho que expone, que se confirme el acto venido en recurso mediante el cual se dispuso mantener la vigencia de los beneficios tributarios previstos en el artículo 46 de la Ley 27.260, en relación con la totalidad de los bienes que fueran oportunamente exteriorizados por SIMONETTA ORSINI S.R.L.

Explica que la cuestión en debate encuentra fundamento en la presentación efectuada por la firma el 10 de octubre de 2016, en cuanto se acogió al Régimen de Declaración Voluntaria y Excepcional de Bienes, de conformidad con lo establecido en el Libro II Título 1 de la Ley 27.260.

Afirma que en dicha resolución también se impugnaron las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, en lo que respecta al Impuesto a las Ganancias, correspondientes a los períodos fiscales 2013 a 2015.

Asimismo, agrega que se determinó de oficio, sobre base presunta de la materia imponible, la obligación fiscal de la contribuyente en relación con el Impuesto a las Ganancias por los mencionados períodos fiscales 2013 a 2015.

Por otra parte, manifiesta que la resolución en crisis acepta las declaraciones juradas rectificativas N° 1 presentadas el 29 de abril de 2022 por la contribuyente SIMONETTA ORSINI S.R.L. en relación con el Impuesto a las Ganancias correspondiente a los períodos fiscales 2016 y 2017.

Es importante destacar que se verificó que dichas declaraciones fueron presentadas teniendo en cuenta la base neta imponible que oportunamente fuera determinada para esos períodos fiscales, de acuerdo con lo que surge del “Anexo I”, hojas 4 y 5, que forman parte integrante de la resolución que hoy se cuestiona.

En este contexto, aclara que resulta pertinente señalar que la contribuyente manifestó su conformidad con la pretensión fiscal determinada por el Organismo, adhiriéndose a los términos del Título II de la Ley N.º 27.653, que amplía la Ley N.º 27.541 y sus modificaciones. En ese sentido, la deuda reclamada correspondiente a los períodos fiscales mencionados fue incluida en un plan de facilidades de pago de 120 cuotas, bajo el número de Plan N.º Q240821.

Finalmente, se dejó constancia que la Resolución en cuestión fue dictada en el marco de lo previsto por los artículos 18 y 20 del Régimen Penal Tributario, por lo que no resultó de aplicación lo dispuesto en el artículo 74 de la Ley 11.683 y sus modificaciones, lo que implica que la sustanciación del correspondiente sumario, en relación con los períodos fiscales 2013 a 2017, y su resolución en cuanto a las sanciones que pudieran corresponder, se llevará a cabo una vez que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Adicionalmente, se

suspendió el procedimiento sumarial instruido en relación con los períodos fiscales 2016 y 2017, en virtud de la conformidad a la pretensión fiscal manifestada por la contribuyente el 29 de abril de 2022, en los términos del Régimen de Regularización de Obligaciones Tributarias establecido por la Ley N° 27.653, ampliatoria de la Ley N° 27.541, y sus modificaciones, a través del Plan N° Q240821.

Asimismo, se notificó a la contribuyente que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 de la Resolución General (AFIP) N° 5.101/2021 y sus modificaciones, la eventual caducidad del Plan N° Q240821 dará lugar a la pérdida de la condonación dispuesta en el artículo 6 de la Ley N° 27.653, en proporción a la deuda que se encuentre pendiente al momento en que se produzca la caducidad.

En definitiva, peticiona que se confirme el acto venido en recurso, con costas.

Acompaña como prueba los antecedentes administrativos de la causa.

III.- Que mediante PV-2025-111496498-APN-VOCII#TFN se elevó la causa a conocimiento de la Sala A y finalmente, con fecha 17 de octubre de 2025, pasaron los autos a sentencia (vid. IF-2025-115877510-APN-VOCII#TFN).

IV.- Que corresponde delimitar los hechos en debate, debiéndose en consecuencia analizar y relatar los antecedentes y la actuación llevada adelante por la administración fiscal, recurriendo para ello a los informes elaborados por diversas áreas del organismo apelado, detallados minuciosamente tanto en el acto que confirió vista como en el venido en recurso.

El procedimiento se origina por orden del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, Secretaría N° 10, que en el marco de la causa N° CPE 1016/2017 caratulada "*Lemcovich, Jonathan David y otros s/infracción Ley 22.415*" libró oficio mediante el cual solicitó que se diera comienzo al procedimiento contemplado en el artículo 18 de la Ley N° 24.769 (vid. fs. 1 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 en la IF-2024-83367633-APN-DTD#JGM). Esta causa tuvo origen en una denuncia presentada ante la AFIP por un tercero, el 12 de mayo de 2016, en relación con maniobras presuntamente llevadas a cabo por los responsables de la firma en materia de comercio exterior y posibles ventas omitidas en el mercado interno.

El Juzgado dejó constancia que, en caso de resultar necesarios otros elementos para la realización de la medida ordenada, que presumiblemente se encuentren en poder de sujetos involucrados en la causa, el Organismo recaudador debía abstenerse de realizar requerimiento alguno a tales sujetos, e informar dicha circunstancia al Tribunal, a fin de que se dispusiera lo que correspondiera.

En ese marco, la administración solicitó la adopción de medidas de urgencia, ante la sospecha de que la joyería SIMONETTA ORSINI S.R.L. (en adelante SO) habría ingresado ilegalmente al territorio nacional, para su posterior comercialización, relojes de alta gama correspondientes a las siguientes posiciones arancelarias (vid. fs. 4 a 19 del cuerpo Ganancias O.I. 1.512.691 - IF-2024-83367633-APN-DTD#JGM):

1.- PA 9101: relojes de pulsera, bolsillo y similares (incluidos los contadores de tiempo de los mismos tipos), con caja de metal precioso o chapado de metal precioso (plaque).

2.- PA 9102: relojes de pulsera, bolsillo y similares (incluidos los contadores de tiempo de los mismos tipos), excepto los de la partida 9101.

De dicha denuncia, surge que: "*Se verificó que Martín DE LEEUW, Myriam Julia KOHEN y Edgardo*

Fabián GUELMAN, de acuerdo con sus ingresos declarados y su participación societaria, serían las personas más importantes de la conocida joyería SIMONETTA ORSINI. Conforme con lo denunciado, serían socios y comercializarían de modo marginal relojes de alta gama que ingresarían de contrabando, específicamente respecto de marcas del grupo suizo RICHEMONT, que ellos representaban, entre otros, CARTIER, JAEGUER LECOULTRE y AUDEMARS PIGUET".

Se señaló que "*se profundizó, a tenor de los hechos denunciados, en la operatoria de comercio exterior de SIMONETTA ORSINI S.R.L. y de las firmas PS GROUP S.A. y DAJIJ S.A., que realizan la misma maniobra y tienen el mismo punto de contacto: la compra y distribución de los relojes que ingresarían ilícitamente, al GRUPO suizo RICHEMONT*".

Se aclaró que la maniobra se habría materializado a partir de operaciones de reembarcos de mercaderías (relojería de lujo), entendiendo a aquellas 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.

De esta manera, se afirmó que "*estas operaciones de reembarcos documentadas ante la Aduana de Ezeiza de las importadoras PS GROUP S.A., DAJIJ S.A. y SIMONETTA ORSINI S.R.L., implican que las mercaderías nunca fueron efectivamente "importadas" para consumo en el mercado, lo cual implica que nunca ingresaron a la zona secundaria aduanera*".

Y, destacó que: "*La hipótesis investigativa tiende a sospechar que en realidad esas mercancías de alto valor y carga arancelaria ingresaron ilegalmente a plaza y se comercializan o comercializaron marginalmente en un grupo de joyerías de alto nivel"*.

En consecuencia, el Juzgado interviniente dispuso, entre otras medidas, la realización de allanamientos, que se llevaron a cabo el 19 de julio de 2017, en los que se secuestró abundante documentación, archivos informáticos y relojes, en los domicilios de la firma ubicados en Jerónimo Salguero N°2745, piso 6°, dpto. "61", Posadas N° 1101 y en el domicilio del despachante de aduana que intervino en las operaciones en Buenos Aires, todos ellos dentro de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A fojas 525/529 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 embebido en el IF-2024-83366477-APN-DTD#JGM, obra informe con listado de la mercadería que fue secuestrada en aquellos domicilios.

La documentación física y la información disponible en los archivos informáticos secuestrados fueron objeto de análisis por parte de la fiscalización interviniente, con la colaboración del personal de la Dirección General de Aduanas y de la Dirección de Planificación Penal, dependiente de la AFIP. Como resultado, se elaboraron diversos informes que fueron presentados en la causa penal, varios en respuesta al oficio librado con fecha 19 de septiembre de 2017 por el Juzgado interviniente, a los que se hace referencia en la resolución que confirió vista. Asimismo, los funcionarios fiscales se presentaron ante el Juzgado a los efectos de tomar vista de las actuaciones y se obtuvieron copias de las piezas que obran en el cuerpo denominado "Fotocopia I" del Expediente Judicial (v. IF-2024-83367028-APN-DTD#JGM).

A esta altura, debe destacarse que la recurrente adhirió, con fecha 10 de octubre de 2016, al Régimen de Declaración Voluntaria y Excepcional de Bienes previsto en el Libro II, Título I de la Ley 27.260 y en cumplimiento del régimen exteriorizó bienes de cambio (relojes, pulseras y otros) y una cuenta bancaria radicada en Suiza, por la suma total de $ 38.564.933,42.- (vid. fojas 481 a 504 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 embebido en IF-2024-83366477-APN-DTD#JGM).

En el Libro Inventario y Balances N° 2 (bajo la rúbrica 11830-14 del 17 de febrero de 2014), que fue secuestrado, al cierre del ejercicio 2016, se encuentra detallada la apertura de los bienes que fueron incluidos en el Régimen de Sinceramiento Fiscal. A partir de esta información, la fiscalización comparó los datos con el detalle de los relojes que fueron secuestrados, verificando que, si bien la mayoría de los relojes secuestrados habían sido "blanqueados", existían algunos secuestrados que no habían sido exteriorizados. De acuerdo con el cruce de información brindada por el personal aduanero, la recurrente poseía estos bienes a la fecha de preexistencia establecida por la Ley N° 27.260 (31 de diciembre de 2015), lo que motivó que se detallaran y valuaran al valor de plaza correspondiente (vid. fojas 180 a 182 de la IF-2024-83367633-APN-DTD#JGM, 456 a 480, 525 a 529 en IF-2024-83366477-APN-DTD#JGM; 626, 628 y 720 en la IF-2025-60118045-APN-DTD#JGM del cuerpo Ganancias O.I. N.° 1.512.691).

En función de lo expuesto, y de acuerdo con el análisis realizado por la fiscalización interviniente, se determinó que los bienes que fueron secuestrados y que no estaban incluidos en el Régimen de Sinceramiento Fiscal superarían el tope legal establecido en el inciso b) del artículo 16 del Decreto N° 895/16, que reglamentaba el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley N° 27.260 y por ello, correspondía declarar el decaimiento de los beneficios establecidos en el régimen de sinceramiento fiscal, que conllevaría el renacimiento de las obligaciones impositivas derivadas de aquellos bienes que se mantenían ocultos (vid. fojas 720 y 721 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 - IF-2025-60118045-APN-DTD#JGM).

Adicionalmente, se consideró como otro incumplimiento de las condiciones establecidas en la ley, la inclusión en el mencionado régimen de bienes adquiridos en el año 2016, información que surgió de un archivo Excel -secuestrado de una de las computadoras de la firma- (vid. tanto fojas 530 a 547 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 - IF-2024-83366477-APN-DTD#JGM- como fojas 164 – relojes en Stock Blanqueo con fecha de compra en el año 2016 - del cuerpo de COPIAS DEL EXPEDIENTE JUDICIAL - IF-2024-83367028-APN-DTD#JGM-).

No obstante, la base imponible que resurgía como consecuencia de la detección de los bienes exteriorizados quedaba subsumida dentro de la base imponible ajustada, que tenía su origen en la gravabilidad de los reembarcos, que se detallan a fojas 629 del cuerpo Ganancias O.I. N° 1.512.691 (IF-2025-60118045-APN-DTD#JGM).

Se destacó que las operaciones de reembarco documentadas ante la Aduana de Ezeiza importaría que las mercaderías no habrían sido importadas para consumo en el mercado interno. Esos reembarcos, efectuados hacia los Estados Unidos y la Confederación Suiza, se relacionan, especialmente, con relojes de las partidas arancelarias 9101 y 9102. Ahora bien, a partir de la información brindada por dichos países se concluyó que dichas mercaderías habrían ingresado ilegalmente a plaza y se comercializaron en el mercado marginal, en nuestro país.

Para así concluir se tuvieron en cuenta los informes emitidos por el Departamento de Análisis y Gestión Penal, la División Gestión Técnico Judicial, el Departamento Valoración y Comprobación Documental de Importaciones (DGA), la División Análisis y Selección de Exportación (DGA) y la División Sumarios de Prevención (DGA).

Cabe mencionar entonces que a fojas 2238/2241 del expediente judicial obra el INFORME COMPLEMENTARIO (vid. fs. 164 a 167 del cuerpo de COPIAS DEL EXPEDIENTE JUDICIAL - IF-2024-83367028-APN-DTD#JGM-) elaborado en relación con los puntos e) e i) del oficio de fecha 19 de septiembre de 2017, por personal del Departamento Análisis de Gestión Penal, dependiente de la AFIP. Allí se hace referencia a

un archivo en formato Excel -secuestrado de una de las computadoras de SO que contenía información acerca de los relojes exteriorizados en el Régimen de Sinceramiento Fiscal de la Ley 27.260.

Asimismo, se analizó la información extraída de un disco externo recibido de la Dirección de Planificación Penal, que contenía información obtenida de las computadoras de la recurrente en la oportunidad de realizarse los allanamientos ya mencionados. Es así que se constató, siguiendo la ruta Entregables\Disco_21CASO_1 2017-09-13_17-16-27, que se llegaba al archivo denominado STOCK BLANQUEO RELO—JERIA — VERSION IMPRESION (FACT.A JUL 2017).xlsx. Dicho archivo, si bien presentaba similitudes con el detalle contenido en el Libro de Inventario y Balances -también secuestrado- poseía dos columnas adicionales, una correspondiente a la fecha de compra y otra al número de la factura de venta (v. cuerpo Actuación 13324-9-2018 en IF-2024-83370061-APN-DTD#JGM).

Ahora bien, los funcionarios efectuaron una comparación de ese archivo con los reembarcos, advirtiendo que en muchos casos la fecha de compra que surgía del archivo coincidía con la fecha de la factura de compra de origen extranjero que se adjuntaba a los reembarcos, para un reloj que presentaba la misma marca, el mismo número de referencia y el mismo valor unitario (esto último, en la mayor parte de los casos). Además, a partir de estas coincidencias, se identificaron aquellos relojes secuestrados que coincidían en los cuatro aspectos mencionados (fecha de compra, marca, referencia y valor unitario) entre la Invoice (factura) del reembarco y la planilla del archivo que había sido secuestrado. Asimismo, se mencionó que, previamente, solo se había podido relacionar con su número de serie el reloj secuestrado y verificado de marca AUDEMARS PIGUET, referencia 15400SR.001220SR.01, serie 177552-955639-0041, que figuraba de esta manera en la Invoice del reembarco 15073RE04000215V. Es importante señalar que, en el resto de los casos, no pudo vincularse relojes secuestrados por su número de serie con los reembarcos, debido a que en la factura acompañada no se indicaba este dato.

En consecuencia, el personal fiscal confeccionó un "cuadro”, utilizando cuatro de las columnas del archivo que había sido secuestrado, y agregando otras cuatro columnas que hacían referencia a la información del reembarco y si éste coincidía con un reloj secuestrado". Es decir, que del análisis reseñado se localizaron aquellos relojes –secuestrados- que figuraban como reembarcados en el período comprendido entre los años 2013 y 2015.

Por otra parte, el Departamento Valoración y Comprobación Documental de Importaciones de la Dirección General de Aduana elaboró un informe de 24 de mayo de 2019, que refiere a un DVD que contenía datos de comercio exterior remitido por las autoridades judiciales de los Estados Unidos de Norteamérica al Juzgado interviniente. Allí se relacionaron las ventas detalladas del proveedor Richemont Latin America & Caribbean LLC (en adelante RLA&C) con operaciones de reembarco, documentadas en nuestro país durante el período comprendido entre los años 2010 a 2017 (Vid. fs. 614/628 del Cuerpo Ganancias OI N° 1.512.691, IF-2025-6018045). Se informó que toda vez que no se contaba en las operaciones de reembarco con los números de serie correspondiente a cada producto, era indispensable a fin de su trazabilidad documental constatar los campos definidos como INVOICE (factura comercial) e ITEM (código de producto o artículo) que si figuran en los reembarcos.

Es así que, a fin de identificar los reembarcos con las respectivas facturas reportadas, se cruzaron 202 registros, observándose que en 66 casos fue posible identificar que declararon operaciones vinculadas a 239 facturas comerciales con numeración coincidente con las informadas por EEUU, correspondiendo a SO 47 de esos reembarcos y 194 facturas.

Se constató que el soporte informático contenía documentos relativos a: Guía aérea, Factura Comercial (invoice) y otros, por lo que se procedió a vincular cada una de las guías aéreas informadas por EEUU con la

respectiva operación aduanera de arribo al Territorio Aduanero y en los casos que correspondían, la vinculación con la operación de Reembarco identificando en cada documentación (Manifiesto de Importación/Reembarco), si el N° de Factura declarado al egreso del territorio era coincidente con el N° de Factura al arribo, resultando que en algunos casos, las facturas no se correspondían con las emitidas por el vendedor original en EEUU, ya que interviene una nueva firma emisora de la facturación también domiciliada en EEUU (Diversify Products Logistics Corp, en adelante DPLC).

Finalmente, debe señalarse que se efectuaron cruces de datos teniendo en cuenta el N° de serie de las mercaderías secuestradas en los allanamientos, con la información proveniente de EEUU y sobre la base de las guías aéreas informadas, identificándose 34 números de serie –relojes secuestrados- con la observación de que solamente en 21 casos fue posible vincularlos con operaciones de reembarco, dado que no se contaba con la correspondiente guía aérea.

Del resultado emergente del cruce de información relatado, el organismo fiscal consideró acreditada su hipótesis de estar frente a operaciones realizadas en el mercado marginal toda vez que se identificaron productos secuestrados y se relacionaron a las operaciones de reembarco.

Por otra parte, a partir de nueva información remitida por las autoridades judiciales de EEUU (guías aéreas, facturas comerciales y documentos aduaneros), los funcionarios fiscales procedieron a descifrar, lo que, a su criterio, sería la operatoria que desarrollaba la firma para obtener productos para la venta marginal en el país. Es así que describen que la recurrente compraba mercadería a la firma estadounidense RLA&C y, ante el arribo a nuestro territorio, ordenaba su “reembarco al país de procedencia”. Esta última operación se documentaba con la misma factura que provenía del manifiesto de importación, aclarando en el documento que dicha operación –esto es el retorno- no constituía una venta, y, aclara, para cada declaración de ingreso a depósito de almacenamiento efectuado en los EEUU, existen documentos identificados como “invoice” emitidas por la recurrente a DPLC, las cuales no corresponderían a facturas emitidas bajo los lineamientos de la RG 1415/03.

Entiendo oportuno, a esta altura, reseñar el caso que expone la jueza administrativa a fin de explicar la operatoria. Así, dice, el reembarco Nro. 14073RE4000196F, que se corresponde con el retorno de mercadería a EEUU, quedando en depósito de almacenamiento en ese país, para luego ser remitida nuevamente a la Argentina, donde se procede su importación para consumo. Es decir, la operación se inicia con la compra que realiza SO al vendedor RLA&C (EEUU). Esta emite una factura (N° 4082808 de fecha 27/8/2014) al importador argentino por un valor de U$S 89.661,75, correspondientes a 386 lapiceras, peso neto declarado en factura 37 kg, que se embarcan mediante guía aérea AWB n° 4596099920 de 61 kg. Brutos. Cuando la mercadería arriba al país, mediante el manifiesto MANI n° 14073MANI099296U del 3/9/2014, el operador local ordena su retorno al exterior, documentando el reembarco Nro. 14073RE04000196F el 5/9/2014 con la misma factura que provenía de la carga, es decir, la factura Nro. 4082808. La declaración de reembarco es coincidente en monto y cantidad de unidades consignadas en la factura emitida por RLA&C, no obstante, presenta diferencias en cuanto a los kilogramos netos indicados en dicha factura (37 kg. Netos), respecto del peso neto total correspondiente a los ítems que integran el reembarco nro. 1407RE04000196F, los que totalizan 50 kg. Netos.

La mercadería en su retorno a los EEUU es ingresada a depósito de almacenamiento según consta en el documento Nro. JF7-0116911-8, el 17/9/2014 presentando guía aérea 045-95092745 emitida en Argentina el 15/9/2014, con peso bruto de 66 kg, pero adjuntando a la mercadería un documento identificado como “invoice nro. 1286” de fecha 15/9/2014, emitido por la recurrente a DPLC, documento que consigna idéntica cantidad de unidades y monto en dólares al emitido por RLA&C. Este último documento, no consta en los registros informáticos aduaneros de Argentina y no reúne los requisitos de la RG 1415/03.

La mercadería queda en depósito de la firma SURGIMED CORP, de acuerdo con lo que consta en el documento aduanero de los EEUU, y de acuerdo con lo que se desprende del documento Nro. 930-672-818, la mercadería es embarcada mediante la guía aérea AWB Nro. 045-9707-4364 de fecha 8/12/2014 con destino nuevamente a la Argentina, en dicho documento de transporte se consignan 216 kg. Brutos. Es así que, ante el arribo a nuestro país, la empresa documenta la importación a consumo oficializada el 15/12/2014, y declara un total de 216 kg y presenta la factura Nro. 4082808, idéntica numeración que fuera emitida en oportunidad del primer embarque, pero con fecha de emisión 12/2/2014.

Es así que se observaron diferencias en los kg. declarados en ocasión del primer arribo al país, oportunidad en que se ordena el reembarco, respecto de cuando se produce el segundo arribo y se efectúa la importación para consumo. Más, en ambos casos se declara idéntica cantidad de unidades y monto facturado, respondiendo en los dos casos a la misma factura.

También se observaron diferencias en las posiciones arancelarias.

Esta situación, de diferencias entre los kg. declarados en la primera importación y la efectuada en oportunidad de hacerse la importación a consumo, se advirtió en otros embarcos.

De la información obtenida por el Banco Central de la República Argentina, la recurrente habría emitido pagos por algunas importaciones a consumo correspondientes a los años 2013 y 2014, pero no se obtuvo información sobre la percepción de cobros por las operaciones de reembarco.

Por otra parte, la administración fiscal analizó las importaciones de cajas y etiquetas de garantías observadas. Se cotejaron los datos obrantes en los despachos de importación, en el que se identifican marca, referencia y número de serie de relojes correspondiente a esas cajas, concluyendo que se correspondían con relojes que fueron reembarcados por la recurrente poco tiempo antes (Vid. fs. 54/55 del cuerpo Fotocopias de Expte. Judicial, IF-2024-83367028-APN-DTD#JGM).

Merece destacarse que la jueza administrativa resalta el informe producido por la División Sumarios de Prevención, de la Dirección de Investigaciones de la Dirección General de Aduanas ordenado por el Juzgado interviniente, analizados los despachos de importación de las cajas de plástico (PLASTIC CASES PLCA001), los listados secuestrados en el domicilio de la recurrente en el allanamiento efectuado y de los despachos de exportación a EEUU, los funcionarios aduaneros coligieron que la recurrente, al poco tiempo de reembarcar los relojes hacia USA, ingresa a nuestro territorio en forma de importación definitiva cajas y etiquetas de garantía de esos relojes (vid. fs. 36/43 del cuerpo Fotocopias citado).

Es más, en dicho informe se da cuenta de la importación de tres cajas de relojes “Lange & Shone”, cuyo número de serie condice con uno de los relojes secuestrados en los allanamientos. Y, agrega, se identificó al reembarco de fecha 2/7/2014, en el que se remitieron a EEUU, 3 relojes de la misma marca y con las 3 referencias coincidentes con las cajas que poco después se importaron vacías desde Miami. Y, se destaca, no existen importaciones para consumo de relojes de esa marca y referencia en los años 2013 y 2014, conforme la información enviada por la Sección pertinente.

Se aclara luego que lo mismo sucedió con los relojes “Cartier” y “Paneral”.

A continuación, la jueza administrativa menciona el informe elaborado en contestación a un oficio judicial, por la División Gestión Técnico Judicial. Allí, la División confeccionó una planilla global a fin de desandar parte del derrotero seguido por las 14.961 piezas de relojería vendidas por RLA&C a SO, Ps Group S.A.

y DAJIJ S.A., entre el año 2010 y julio de 2017, aportada en DVD. En primer término, se menciona que la mayor parte de las ventas fueron regulares, o como se informara al servicio aduanero, que se trataba de mercadería para muestras y exposición en consignación. Ello surge de la información de las computadoras secuestradas a RC COMEX S.R.L., respecto de pedidos de autorización que habría presentado ante las autoridades aduaneras el despachante de aduana Pablo Cordiglia a los efectos de realizar importaciones temporales, informando que se trataba de mercadería para muestras y exposición en consignación (vid. informes glosados en el mencionado expediente de fotocopias de expediente judicial).

En contestación al oficio, se informó que todas las operaciones de compra con RLA&C fueron pagadas mediante transferencia a través de la cuenta de la recurrente en el GS BANQUE S.A. –GENOVA, exteriorizada en el marco de la ley 27.260. No se localizaron cobros relacionados con los reembarcos de la información aportada por sus proveedores y clientes (RLA&C y DPLC). Se detectaron fondos desde la cuenta de Idicor S.A., vinculada a los gerentes de la recurrente, que fueron imputados a facturas de las empresas SO y MWS S.R.L.

Por su parte, resulta importante destacar que la firma uruguaya MWS S.R.L., tiene entre sus miembros a Solange Loreley Estevez, Fabian Guelman y Martin de Leew, los tres vinculados con la aquí recurrente.

Asimismo, se secuestraron correos en el domicilio de RC COMEX S.R.L. que dan cuenta de la relación de la recurrente y cargamentos de RLA&C con respecto a MWS S.R.L.

El informe da cuenta también de los relojes secuestrados en el local de SO, algunos incorporados mediante la exteriorización señalada.

En el informe citado se hace mención a correos electrónicos secuestrados de las computadoras de RC COMEX S.R.L. de donde se desprende que en el embarque de cajas se envían otros objetos, deduciendo que se trataría de bolsas ziplocks conteniendo relojes reembarcados, aun cuando en el despacho de importación solo se adjunta una factura de “Plastic cases” de DPLC, que se corresponde con una planilla de Excel enviada por el Sr. Guelman a una persona de RC Comex S.R.L.

También se observaron cantidades de facturas de DPLC remitidas a RC COMEX S.R.L. por la recurrente, que luego se presentan al servicio aduanero. Se trata de una planilla Excel que posee los mismos datos de creación, pero es modificada con cada factura de importación, operación aduanera o DJAI. Cada modificación es realizada por “Fabian” o “Fabian Guelman”.

Por otra parte, de la información obtenida de la Confederación Suiza se pudo determinar que habrían ingresado 1688 piezas a los depósitos suizos compradas por la recurrente a RLA&C, que en su mayor parte fueron primero enviadas a la Argentina y luego reembarcadas.

En el informe, el personal interviniente pudo establecer la trazabilidad de origen en 92 casos, de los cuales 87 corresponden a reembarcos que salieron con destino a Suiza y 3 de ellas a piezas que fueron reembarcadas a Miami/PDLC y luego se enviaron a Suiza (14 073 RE04 000094C y 14 073 RE04 000097F). De dichas piezas, dos de ellas fueron secuestradas en el local de la recurrente de la calle Posadas y una caja figura en el packing list secuestrado correspondiente a la importación de plastic cases. En tanto, 29 cajas asociadas a relojes que se enviaron a DPLC desde Suiza en febrero, abril, mayo, julio y agosto de 2014, están incluidas en el packing list secuestrado correspondiente a la importación de “plastic cases” 14 073 IC04158716G procedentes de Miami de fecha 9/9/2014.

También se observaron ventas a terceros de diferentes destinos, por lo general de Miami o Buenos Aires,

habiéndose utilizado la forma de envío vía Courier (Fedex).

Finalmente se resalta que se localizaron envíos a la Argentina, específicamente, piezas vendidas por RCH a SO, que se enviarían de regreso a la recurrente desde Suiza. De esas piezas (367), sólo se localizó una importación de relojes, correspondientes a 28 piezas MONTBLANC que procedían originalmente de los reembarcos 14 073 RE04 000123S y 14 073 RE04 000130Z. Dichas piezas, tenían un costo de U$S 45.225,25.- y fueron pagadas a RCH en su mayor parte de la cuenta de Simoneta Orsini S.R.L. en la Confederación Suiza.

Seguidamente, la jueza administrativa señala que, de los correos adjuntados, se puede colegir que facturas de DPCL (confeccionadas en Excel por Fabian Guelman) se presentaron en alguna entidad bancaria con el objeto de girar fondos al exterior hacia aquella empresa, aún cuando de la información brindada por RCH, las piezas ya habrían sido pagadas desde una cuenta perteneciente a la recurrente que en ese momento no había sido declarada. Esta operatoria acreditaría no sólo el circuito de pago de la importación declarada, sino que también se giraron divisas al exterior compradas a precio oficial en tiempos de cepo cambiario.

Por otra parte, el ente fiscal entendió acreditado otros retiros de stock, directamente de Zurich por parte del socio Martin de Leeuw (15 piezas sin las cajas originales que se vinculan con los reembarcos 14 073 RE04 000014R, 14 073 RE04 000032R y 14 073 RE04 000048B). A esa conclusión se arriba en virtud de la existencia de una factura de DPCL al mencionado socio por un total de U$S 225.806, coincidentes con los precios unitarios de las facturas de RHC a la recurrente, pagados en su mayor parte, vía transferencia bancaria desde la cuenta de SO en el Banque de Génova S.A. en Suiza.

Asimismo, se afirmó que existieron otras salidas de stock, que se remiten a Jumbo Air Cargo 2000 S.A. para la recurrente, empresa esta que intermedia entre los transportistas y los clientes, en el aeropuerto de Génova, Suiza. En su página figura que dicha empresa posee cajas fuertes para productos valiosos y seguros para cargas valiosas. Ahora bien, se secuestraron, en el local de la recurrente, 7 relojes correspondientes a alguno de estos cargamentos.

Como corolario, del informe surge que habrían remitido a la Argentina 415 relojes, sin encontrar declaración aduanera respaldatoria en archivo de operaciones, Sección F, 400 relojes y 100 gemas desde los depósitos de PRO AIR AG vía Jumbo Air Cargo 2000 S.A. y 15 relojes retirados y embarcados en Suiza por Martin de Leeuw.

Se explica en el informe que este proceso ocurrió entre los meses de noviembre de 2013 y mediados de agosto de 2014 y que, en su mayor parte, corresponderían a relojes reembarcados a la Confederación Suiza o a los Estados Unidos, que a su vez procedían de esos países.

También se remitieron 92 relojes desde Suiza a Miami, que habían sido reembarcados desde Argentina a EEUU o Suiza, de los cuales 2 fueron secuestrados en los allanamientos realizados en los domicilios de la recurrente.

De allí que, teniendo en cuenta lo informado por las diversas áreas intervinientes, el secuestro en el domicilio de mercadería que figura en los reembarcos, que no se registra cobro alguno por aquellos, la declaración de importación para consumo de cantidades y montos ínfimos con relación a lo declarado, detectándose diferencias en cuanto a los kg. declarados en las operaciones de importación y reembarcos, el ente fiscal concluyó -a mi criterio fundadamente- en la existencia de una trama de operaciones y traslados de mercaderías, con datos incompletos e inconsistentes, con el fin de dificultar su seguimiento y trazabilidad, siendo que la mercadería tenía destino final nuestro país, para su posterior venta.

En definitiva, para el ente fiscal, se trató de una maniobra por la cual la mercadería no fue ingresada con una declaración de importación a consumo, sino que fue supuestamente embarcada al mismo país de origen, en muchos casos, cuando en realidad la misma habría ingresado al país en forma ilegal, ya sea escondidas en cajas importadas, personalmente por uno de los socios, o en importaciones con pesajes falsos, simulándose operaciones de reembarco, cuando en realidad la mercadería fue ingresada para ser comercializada en el mercado marginal. Así, el ente fiscal concluyó que las mercaderías reembarcadas constituyeron ventas omitidas alcanzadas con el impuesto al valor agregado y a las ganancias, con excepción de aquellas secuestradas que fueron posible vincular con los reembarcos.

Obra tanto en las actuaciones, como en la resolución que confirió vista (replicada luego en la resolución ahora en crisis, pág. 26/27) la forma en que se determinó la materia imponible y el impuesto a determinar.

Ahora bien, conferida la vista, la recurrente ejerció su derecho de defensa y ofreció pruebas, las que fueron acogidas por el funcionario instructor (Vid. fs. 801/827, cuerpo Ganancias V, IF-2024-83365736-APN-DTD#JGM. En particular, y en lo que en definitiva interesa para la resolución de la causa, cabe destacar que su defensa se centra en la participación -en todas las etapas de la operación- de personal del organismo fiscal, que consignar el número de serie de los relojes no es requisito exigido ni en las facturas ni en el sistema María, que la diferencia de peso se debe a que el peso bruto incluye el embalaje en tanto el neto es solo la mercadería y la inclusión de exhibidores de propaganda.

Tampoco resulta atendible -dice- la idea de la existencia de mercadería introducida ilegalmente por uno de los socios, por cuanto ante la inexistencia de vuelos directos desde Suiza, lo obligó a atravesar varios controles aduaneros, circunstancia que torna imposible la maniobra.

Con respecto a las cajas importadas, cuya numeración coincidiría con algunos relojes reembarcados y por ello, deducir que pertenecerían a esos relojes y que no fueron reembarcados, implica decir que es un reembarco “canal rojo” simulado, lo que es improcedente no sólo con la información aduanera de los países de destino sino con la propia actividad de la AFIP-DGA.

Tampoco tiene asidero -entiende- la presunción de que las cajas de plástico que tuvieron destino de importación para destino y tuvieron control aduanero, contenían relojes en su interior.

Finalmente, considera que la circunstancia de que se hayan secuestrado relojes previamente reembarcados, no puede ser elemento que de sustento a la presunción de una simulación masiva de operaciones, pues existían razones para que esos relojes se localizaran en su domicilio.

Señala que la administración fiscal nunca analizó su planteo sobre que las ventas de las mercaderías reembarcadas en Argentina hacia EEUU y Suiza y distribuida en EEUU y Europa es cobrada por una sociedad uruguaya, declarada en cabeza de sus socios, quienes perciben y declaran la distribución de utilidades respectivas. Los pagos fueron canalizados, aclara, a través de la cuenta que posee en Uruguay, exteriorizada en los términos de la ley 27.260.

Cuestiona el criterio fiscal que dio por probado que ingresó y vendió en el mercado marginal casi 15.000 relojes de alta gama, de los cuales pudo identificar unos pocos, debiendo negar para ello el reembarque efectivo de los mismos a pesar del canal rojo aduanero y de la información de la recepción por parte de las aduanas respectivas de los países de destino.

Detalla los relojes entregados en consignación por clientes para su venta, operaciones que se instrumentan

bajo “remitos de consignación”, a través de los cuales se perfecciona la entrega de la posesión para que realice las operaciones comerciales de venta en su calidad de consignatario. Con la misma intención, es decir probar que no es titular de los relojes secuestrados en su local, explica que varias piezas fueron dejadas en su local por los dueños para ser reparadas. Finalmente, otros relojes secuestrados fueron exteriorizados oportunamente.

Cuestiona el método seguido por el ente fiscal para valuar los relojes secuestrados, circunstancia que da sustento -erróneamente- al decaimiento pretendido en la resolución que confirió vista, de los beneficios otorgados por la ley 27.260.

Debe señalarse que la funcionaria firmante hizo lugar a la prueba ofrecida por la recurrente, mediante resolución de fecha 11/5/2021 (fs. 915/920, IF-2024-83365736-APN-DTD#JGM), debiendo destacarse que se resguardó su derecho de defensa accediendo a todas las peticiones de prórroga y ampliaciones de prueba formuladas por la recurrente (Vid. Resoluciones y presentaciones de fecha 28/6/21, 21/7/21, 18/8/21, 23/12/21 Y 25/4/22, IF-2024-83365736-APN-DTD#JGM y 23/12/2021, 25/4/2022, IF-2024-83365515-APN-DTD#JGM, IF-2024-83364751-APN-DTD#JGM).

La recurrente informó, durante el transcurso de la etapa determinativa, su acogimiento al régimen de facilidades de pago estatuido por la ley 27.563 por los períodos fiscales 2016 y 2017.

Ahora bien, producto de la prueba producida, con relación a los relojes secuestrados, la jueza administrativa destacó que de los 34, sólo pudo vincularse con las Guías Aéreas 21 de ellos. De los 13 restantes, no fue posible asociarlos a ninguna operación aduanera.

De otras probanzas producidas, tales como declaraciones testimoniales, quedan solo dos relojes de la lista de los secuestrados y no blanqueados, que la recurrente no pudo probar que no le pertenecían, los que fueron valuados de acuerdo con la información brindada por el Banco Ciudad de Buenos Aires. Como dicha valuación no supera el tope establecido por el artículo 16 del Decreto 895/2016 se resolvió mantener el sinceramiento fiscal.

Sentado lo que antecede, y en lo que respecta a la cuestión de fondo discutida en sede administrativa, esto es los ingresos omitidos en virtud de la detección de reembarcos de mercadería proveniente del exterior, que el ente fiscal entendió que habrían sido simulados, del análisis de la prueba documental acompañada por la recurrente y el resultado de los pedidos de informe dirigidos a la Dirección General de Aduanas, se concluyó que la recurrente demostró el circuito de venta en el exterior. En efecto, de la información brindada por la DGA surge que todos los reembarcos efectuados por SO tuvieron canal rojo, lo que implicaría que el Servicio Aduanero realizó en todos los casos control documental y físico de la mercadería (Vid. Cuerpo Prueba Informativa Aduana).

Ahora bien, sin perjuicio de ello, se advirtió que, de la documentación aportada, balances y declaraciones juradas presentadas, que la recurrente no declaró las rentas provenientes de las exportaciones efectuadas, es decir las originadas en los reembarcos declarados, en un todo de acuerdo con lo previsto en los artículos 49, inciso a) y 69, inciso a, punto 2 de la ley del gravamen, concluyéndose en el acto determinativo que ahora se impugna. En ese contexto, a fin de considerar si debían mantenerse los beneficios de la ley 27.260, se consideraron los bienes y la moneda exteriorizada, se tuvo en cuenta el monto total de liberación de la materia imponible a tener en cuenta para los ajustes efectuados a la recurrente, obteniéndose un importe en atención a lo que prescribe el artículo 16 del decreto 895/2016.

Asimismo, y toda vez que no expresó agravios sobre la omisión de declarar una exportación detectada en el período 2013, por la suma de $ 397.464,50.-, se confirmó el cargo correspondiente.

Finalmente, se tuvo en consideración el acogimiento a los beneficios de la ley 27.541 y 27.653, por los períodos 2016 y 2017.

V.- Que en ese contexto fáctico corresponde en primer término referirse a la defensa de nulidad articulada por la recurrente, que sustenta en la transgresión del principio de congruencia toda vez que la resolución impugnada habría introducido una variación en cuanto a los cargos, que la habría puesto en situación de vulneración en su derecho de defensa.

Sobre el particular, cabe adelantar que, a mi criterio, no corresponde acoger tal cuestionamiento por cuanto el acto administrativo dictado es una lógica consecuencia del ejercicio de aquél derecho, toda vez que la jueza administrativa tuvo en consideración sus argumentaciones y el resultado de las probanzas arrimadas por la propia actora que peticionó el libramiento de oficio a la Administración Nacional de Aduana a fin de que se informara cuáles fueron los canales de verificación desplegados en el caso de las mercaderías de reembarque, prueba que como se dijo, aquella ordenó. Del resultado de dicha informativa, se concluyó probado el circuito de ventas en el exterior, por lo que se desestimó el cargo por presunción de ventas.

En esa dirección, y de consuno con sus argumentaciones en oportunidad de contestar la vista, la funcionaria actuante tuvo en consideración las medidas probatorias ofrecidas, ordenando su producción, las que analizó en el acto en recurso y las que se encuentran en directa relación con los hechos económicos que dan sustento a la determinación de la obligación tributaria en crisis.

Es dable advertir a esta altura, que la jueza administrativa analizó las facturas de venta acompañadas, las que no cumplían con los requisitos exigidos por la normativa aplicable; que se consultó la base de datos del organismo, de donde se constató que SO confeccionó facturas de exportación únicamente en los períodos fiscales 8/2012, 9/2012, 4/2013, 5/2013 y 7/2013 (vid. Cuerpo Anexo Facturas Electrónicas de Exportación, IF-83368134-APN-DTD#JGM; IF-2024-83367793-APN-DTD#JGM; IF-83367980- APN-DTD#JGM e IF-APN-83368728-APN-DTD#JGM). Se destaca que los conceptos facturados no se condicen con la exportación de los bienes que obran en los despachos de exportación que resultaron controlados por el organismo fiscal.

Tampoco pudo verificarse en los Balances aportados que se hayan registrado ventas al exterior. Idéntica situación se verifica en las declaraciones juradas de la recurrente, presentadas por los períodos fiscales 2013 a 2016.

De lo expuesto, surge claramente que la recurrente basó su defensa en sede administrativa en desvirtuar y probar la inexistencia de ventas en el mercado marginal, sino que las mercaderías fueron reembarcadas y vendidas en el exterior, argumentación acogida por el juez administrativo, por lo que corresponde rechazar la defensa opuesta.

VI.- Que sentado lo que antecede, corresponde resolver el fondo de la causa.

Sobre el particular, y tal como ha sido descripto el objeto de la litis, merece señalarse que la recurrente, no se ha hecho cargo -ni siquiera subsidiariamente en atención al planteo de nulidad ya resuelto- de los hechos tenidos en consideración por el ente fiscal para arribar a la determinación del gravamen cuestionado, esto es, la omisión de declarar rentas provenientes de ingresos gravados obtenidos de las exportaciones efectuadas, originadas en los reembarcos declarados, conforme lo ordenan los artículos 49, inciso a) y 69, inciso a), punto 2) de la ley de impuesto a las ganancias -t.o. en 1997 y sus modificaciones-.

Su única argumentación, en sede administrativa, fue desvirtuada por la administración. En efecto, sostuvo la

recurrente que las ventas de las mercaderías reembarcadas en la Argentina y vendida en el exterior, fue percibida por las sociedades uruguayas Montelima S.A., hasta el año 2013, e Idicor S.A., a partir del 2014, más no aportó prueba alguna que probara tal circunstancia, habiendo el acto administrativo impugnado, fundado el rechazo de sus argumentaciones (vid. Pág. 23 del escrito de contesta vista).

Finalmente, cabe confirmar también la metodología seguida por la jueza administrativa para determinar la base imponible, y el impuesto resultante, pues lo sustentó en el informe pericial efectuado en sede administrativa. Allí el experto contable *"estimó el porcentaje del costo de ventas de cada uno de los períodos …en función del porcentaje del costo de ventas que presentaron los Estados Contables que fueron presentados a la AFIP y que sirvieron de base para la determinación del impuesto a las Ganancias de cada uno de dichos períodos"*. Y agrega *"En virtud del nuevo costo así determinado, por aplicación de dichos porcentajes se determina además la diferencia anual de cada uno de los períodos calculados y, por último, así también, se calcula la diferencia del impuesto determinado*" (Vid. fs. 978/977 del Cuerpo V, impuesto a las ganancias, citado).

VII.- Que corresponde entonces tratar el argumento puntual en el que centra su defensa la recurrente, esto es, la improcedencia de cualquier ajuste sobre los períodos 2015 y anteriores a este, en atención a lo normado por el artículo 46 de la ley 27.260, a cuyos beneficios se acogiera.

Cabe señalar que el Libro II, Título I, de la Ley N° 27.260 estableció un régimen de sinceramiento fiscal mediante el cual se permitió a los contribuyentes exteriorizar activos no declarados, liberándose, bajo ciertos requisitos, de los impuestos omitidos sobre dichos bienes.

En sí, dicho régimen instauró un mecanismo "**voluntario y excepcional**" para que las personas físicas o jurídicas; sucesiones indivisas y determinados contribuyentes (conf. art. 36) pudieran declarar, hasta el 31 de marzo de 2017 (inclusive), la tenencia preexistente –al 31 de diciembre de 2015– tanto de moneda (nacional o extranjera) como la de diferentes bienes, ya sea dentro como fuera del país, siempre que no estuviesen radicados en jurisdicciones "de alto riesgo" según el GAFI (conf. art. 37).

Ahora bien, quienes presentasen dicha declaración voluntaria y excepcional y abonasen el impuesto especial -o adquiriesen los títulos o cuotas exentas- obtienen, "en la medida de los bienes declarados", los siguientes efectos liberatorios establecidos por el art. 46 de dicho plexo normativo:

1.- Inc. a): incrementos patrimoniales no justificados: las tenencias exteriorizadas no serán consideradas incrementos patrimoniales no justificados y, por lo tanto, no se les aplicará lo dispuesto en el inciso f) del artículo 18 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

2.- Inc. b): principio de vinculación y trazabilidad: los responsables por las transgresiones que resulten regularizadas bajo este régimen quedan liberados de toda acción que pudiese corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieren origen en los bienes y tenencias que se declaren y en las rentas que éstos hubieran generado en las siguientes materias: civil, delitos de la ley penal tributaria, cambiaria, aduanera e infracciones administrativas. En estos supuestos la ley exige que se pruebe la vinculación existente entre ellos.

3.- Inc. c): Impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en bienes y tenencias blanqueados: Se exige en este supuesto, el principio de vinculación y trazabilidad.

4.- Inc. d): el blanqueo del consumido: se dispone que los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran a la fecha de preexistencia que corresponda al sujeto que blanquee, sumados a los que ya hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la ley, tendrán los beneficios previstos en los

incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no la hubieren declarado. Precepto este que funciona como una especie de “norma tapón”.

Por su parte, el artículo 32 de la RG 3919 aclaró que el beneficio aplica a aquellos bienes y tenencias no declarados que, por haberse consumido, dispuesto, o por cualquier otro motivo, no se mantengan en el patrimonio de preexistencia.

A su tiempo, el decreto 895/2016, reglamentario de la ley, especificó lo relativo a los beneficios de quienes confirmaban datos, en los términos del artículo 85 de la ley y aclaró en su artículo 24 que debía entenderse por tenencias y bienes no declarados, que podían originar la pérdida de beneficios.

Así, especificó que se entenderá por “tenencias y/o bienes no declarados” aquellos que no hubieran sido incorporados en sus declaraciones juradas ante la administración fiscal.

Por su parte, el art. 16 del mencionado decreto reglamentario establece que: *“…Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS detecte tenencias y bienes no exteriorizados conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley N° 27.260, procederá: a) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados resulta menor al importe indicado en el inciso b) del artículo 41 de la Ley N° 27.260, o al equivalente al UNO POR CIENTO (1%) del valor del total de los bienes exteriorizados, el que resulte mayor, a determinar de oficio el o los impuestos omitidos respecto de las tenencias y bienes detectados, a la tasa general de cada gravamen, con más sus accesorios y sanciones que correspondan, lo cual* ***no provocará*** *el decaimiento de los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de los bienes exteriorizados; b) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados supera el importe calculado conforme lo previsto en el inciso anterior, a dar por decaídos los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de la totalidad de los bienes exteriorizados. – el destacado es propio-*

La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE HACIENDA Y FINANZAS PUBLICAS procederá de igual modo en caso de detectarse bienes o tenencias conforme lo previsto en el tercer párrafo del artículo 85 de la Ley N° 27.260. En tal supuesto el cálculo del UNO POR CIENTO (1%), conforme el inciso a) precedente, se efectuará respecto del valor del total de los bienes incluidos en las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias, del impuesto sobre los bienes personales o, en su caso, del impuesto a la ganancia mínima presunta, correspondientes al último ejercicio fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2015, presentadas por quienes hubieran efectuado la declaración jurada de confirmación de datos…”

En atención a la normativa transcripta, que informa el régimen de beneficios otorgado por la exteriorización voluntaria de activos no declarados, cabe colegir que aquéllos operarán siempre y cuando la administración no detecte bienes o importes que no hayan sido incluidos en la exteriorización y que no hayan sido consumidos, en tanto las consecuencias dependerán del importe de la materia imponible no declarada y del valor de los bienes exteriorizados, efectuada conforme a las normas de valuación establecida en el artículo 40 de dicha ley, que estableció el importe de liberación en cada impuesto del que gozará quien se acoja al régimen.

En ese contexto, y a la luz del relato efectuado, a mi modo de ver, el ente fiscal se encontraba habilitado a determinar la materia imponible toda vez que detectó importes y conceptos que no fueron incluidos en sus declaraciones juradas por lo que era incumbencia de la recurrente demostrar que aquellos fueron adquiridos con posterioridad al límite temporal fijado por la normativa o que -en su defecto- fueron consumidos, circunstancia que no ocurrió en autos.

VIII.- Que tampoco resulta atendible el planteo dirigido a cuestionar el acto en crisis por entender que se otorgó diferente tratamiento en el impuesto al valor agregado. En efecto, este accionar del ente fiscal es lógica consecuencia de la desestimación de los cargos por ventas omitidas y el tratamiento que en la ley del gravamen tiene la exportación de bienes.

IX.- Que tampoco puede aplicarse la doctrina sentada por este Tribunal en el fallo Cemborain Miguel Ángel, dado que no se observa premisas comunes que permitan llegar a idénticas conclusiones, pues en dicho caso se rechazó la idea de que el beneficio fiscal estuviera condicionado al desistimiento del recurso o a un formulario distinto a los que la ley 27.260 y su reglamentación no imponen.

En efecto. Aquella discusión se dio en si el contribuyente había presentado válidamente, y con antelación a las determinaciones impugnadas, la declaración jurada de confirmación de datos - **circunstancia que como se dijo, no se replica en la presenta causa**-. A tal fin, se estableció el cumplimiento de los requisitos formales (clave fiscal nivel 3, e-ventanilla, domicilio fiscal electrónico) y se aplicó para ello la Instrucción General 1008/17, que ordena "descargar sin interés fiscal" los casos en que se haya presentado esa declaración, impidiendo avanzar con ajustes de oficio. Por lo tanto, y en función de ello se decretó la extinción de la obligación tributaria determinada de oficio por la AFIP-DGI en las resoluciones de 24/02/2017.

X.- Que finalmente con relación al argumento efectuado de que la Resolución en crisis se aparta de las consideraciones del Dictamen Jurídico N.º 910/23, solo basta con citar la parte resolutiva en cuanto establece que: *"…I.- Del análisis jurídico de las actuaciones, y bajo los presupuestos señalados, se estima que correspondería impugnar las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias relativas a los períodos fiscales 2013 a 2015, y determinar de oficio la obligación impositiva de la contribuyente respecto del gravamen y períodos citados..." (**vid. fs. 1149/1485 del cuerpo ganancias N° 8 embebido en la IF-2024-83364555-APN-DTD#JGM)*; por lo que no se advierte contradicción con la resolución que aquí se apela.

Ello así, del análisis de las actuaciones administrativas se desprende que la determinación cuestionada en autos no obedece a un criterio discrecional, sino que se encuentra plenamente respaldada por la normativa tributaria aplicable. En este sentido, correspondía a la actora ofrecer pruebas dirigidas a enervar tales argumentos, pues sus dichos solo intentan sin éxito desvirtuar los fundamentos que lo sustentan.

Por su parte, en cuanto al resto de los ajustes que surgen de la determinación apelada, se advierte que no se han presentado agravios que merezcan tratamiento alguno por parte de la suscripta, por lo que corresponde que sean confirmados.

En mérito a lo expuesto, voto por confirmar los ajustes efectuados en el impuesto a las ganancias, períodos fiscales 2013 a 2015, venidos en recurso, con costas.

El Dr. Porporatto dijo:

Que adhiere al relato de los hechos efectuado por la Vocal preopinante.

En cuanto a la pretensión del Fisco Nacional de determinar el Impuesto a las Ganancias debo destacar que, a mi entender, la misma deviene inadmisible, porque los períodos fiscales ajustados -2013 a 2015- se encontraban al amparo de los beneficios del artículo 46 de la Ley 27.260, cuya vigencia el propio Juez administrativo reconoce en el acto recurrido.

Al respecto, dicha normativa en su artículo 46 dispone que: *"Los sujetos que efectúen la declaración*

voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial […] gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados […] d) Los sujetos que declaren voluntaria y excepcionalmente los bienes y/o tenencias que poseyeran al 31 de diciembre de 2015, sumados a los que hubieren declarado con anterioridad a la vigencia de la presente ley, tendrán los beneficios previstos en los incisos anteriores, por cualquier bien o tenencia que hubieren poseído con anterioridad a dicha fecha y no lo hubieren declarado...”.

Por su parte, el artículo 32 de la Resolución General (AFIP) 3919 aclara que: “*Respecto del beneficio previsto en el inciso d) del Artículo 46 de la Ley N° 27.260, el mismo alcanza a aquellos bienes y tenencias no declarados que, por haberse consumido, dispuesto o, por cualquier otro motivo, no se mantiene en el patrimonio a la fecha de preexistencia definida en el segundo párrafo del Artículo 37 del citado texto legal”*.

En esta línea interpretativa de las normas aplicables en este caso, es preciso señalar que el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley 27.260 dice que: “*En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente...”*.

Seguidamente, el mismo artículo establece: *“A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones”*.

De la lectura de lo transcripto surge con claridad que el ente fiscal conservará las facultades conferidas por la Ley Procedimental (entre ellas, fiscalizar, determinar de oficio y sustanciar sumarios infraccionales), a los fines indicados en el párrafo que le precede; esto es, la posible detección de un bien o tenencia no declarada a la fecha de preexistencia (31/12/2015).

En consonancia, el Decreto Reglamentario N° 895/16 en su artículo 16 fija una excepción ante la posibilidad de que sean detectados bienes no exteriorizados, a saber: *“Cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS detecte tenencias y bienes no exteriorizados conforme lo previsto en el segundo párrafo del artículo 46 de la Ley N° 27.260, procederá: a) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados resulta menor al importe indicado en el inciso b) del artículo 41 de la Ley N° 27.260, o al equivalente al UNO POR CIENTO (1%) del valor del total de los bienes exteriorizados, el que resulte mayor, a determinar de oficio el o los impuestos omitidos respecto de las tenencias y bienes detectados, a la tasa general de cada gravamen, con más sus accesorios y sanciones que correspondan,* ***lo cual no provocará el decaimiento de los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de los bienes exteriorizados****; b) Si el valor de las tenencias y bienes no exteriorizados supera el importe calculado conforme lo previsto en el inciso anterior, a dar por decaídos los beneficios establecidos en el referido artículo 46 respecto de la totalidad de los bienes exteriorizados […] A los fines del segundo párrafo del Artículo 46 de la Ley N° 27.260, se entiende por ‘detección’* ***al conocimiento sobre la existencia del bien oculto*** *y de su titularidad al que arribare el fisco* ***mediante cualquier actividad que lleve a cabo en ejercicio de sus facultades****”* (los destacados me pertenecen).

En este marco, el Fisco Nacional conserva el uso de sus facultades de la Ley N° 11.683 para la detección de eventuales “bienes” no blanqueados o no declarados, sobre los cuales podrá iniciar la determinación de oficio, para perseguir los tributos no ingresados por ellos, sin que se produzca el decaimiento de los beneficios del régimen, dentro del rango cuántico mencionado en el párrafo precedente.

Bajo estas premisas, en el presente caso se entiende que al detectar el juez administrativo bienes no declarados en el Régimen de Sinceramiento, cuyos valores resultaban menores al umbral previsto en el artículo 16 –inc. a)- del Decreto Reglamentario N° 895/2016 –*vide* hoja 54 de la resolución apelada-, se debió proceder a la determinación de oficio -únicamente- sobre los bienes detectados y que no fueron efectivamente exteriorizados por la actora –dos relojes “Bauma y Mercier”-, manteniéndose los beneficios del “tapón fiscal” contenido en el artículo 46 -inc. d)- de la Ley 27.260, por cualquier bien o tenencia no exteriorizada en períodos previos. Ello, teniendo en cuenta que, al momento de la exteriorización de bienes (relojes, pulseras y otros, y una cuenta bancaria radicada en Suiza) realizada por la recurrente (10/10/2016), la cuestión traída a debate no se hallaba en curso de discusión administrativa, toda vez que la “prevista” fue notificada el 03/05/2019, en el marco de la fiscalización ordenada por el juez Penal en la causa de contrabando; no siendo aplicable -por ende- el artículo 30 de la Resolución General de la AFIP N° 3919.

En este sentido, cabe recordar que el ajuste de autos refiere a exportaciones no declaradas, cuyos bienes base de tales operaciones -a la fecha de preexistencia (31/12/2015)- no se encontraban en el patrimonio de la actora por haber sido dispuestos; hecho que, a su vez, fue corroborado por el propio ente fiscal al momento de comparar los relojes secuestrados contra los registros y el blanqueo efectuado por la actora, habiéndose observado solo dos relojes que luego fueron objeto de cálculo bajo los términos del artículo 16 del Decreto Reglamentario.

Ello así, en función de resultarle plenamente aplicables a la recurrente los beneficios consagrados por el artículo 46 antes enunciado, corresponde revocar los ajustes fiscales determinados en la resolución determinativa apelada en autos, en cuanto han sido motivo de agravios en el recurso incoado. Con costas.

De acuerdo a como se resuelve, no corresponde tratar el resto de los agravios planteados.

El Dr. Pérez dijo:

Que adhiere al voto del Dr. Porporatto.

En mérito a la votación que antecede, por mayoría, **SE RESUELVE**:

Revocar los ajustes fiscales determinados en la resolución apelada en autos, en cuanto han sido motivo de agravio en el recurso incoado, con costas.

Regístrese, notifíquese y archívese.-

Digitally signed by Pablo Alejandro Porporatto
Date: 2025.11.27 17:13:30 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by Jose Luis Perez
Date: 2025.11.27 17:20:45 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Jose Luis Perez
Vocal Subrogante
Vocalía I Sala A Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by Laura Amalia Guzman
Date: 2025.11.27 17:24:25 ART
Location: Ciudad Autónoma de Buenos Aires

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.11.27 17:25:36 -03:00