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

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2025-117133682-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Martes 21 de Octubre de 2025

Referencia: 33.824-I Y AC, PASON DGS SA, SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación); para resolver el expte. **33.824-I** y sus acumulados **33.825-I** y **EX-2021-64184325-APN-SGAI#TFN,** caratulados: **" PASON DGS S.A. s/ recurso de apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I. A fs. 82/111vta. y fs. 246/279vta. se interpusieron recursos de apelación contra las Res. 31/2010 y 32/2010, que determinaron de oficio el impuesto a las ganancias-retenciones a beneficiarios del exterior (en adelante IG-BE), de los períodos 7, 8, 10 y 11/2004 y 2 a 9 y 11/2005 y el impuesto a las ganancias (en adelante IG), del ejercicio 2005, e intimaron su pago con más los intereses resarcitorios. Asimismo, con relación al IG-BE el fisco aplicó una sanción equivalente al 70% del impuesto dejado de retener e ingresar (cfrme. art. 45, ley 11.683) y por el IG hizo reserva de la eventual aplicación de sanciones (cfrme. art. 20, ley 24.769, entonces vigente). Por último a fs. 563/581vta. se interpuso recurso de apelación contra la Res. 22/2021 que aplicó una multa graduada en tres veces el IG del ejercicio 2005, presuntamente defraudado (cfrme. arts. 46 y 47 incs. "a", "b" y "c", ley 11.683).

II. Que la recurrente relató que durante la fiscalización facilitó a la administración toda la documental traducida; que el entonces presidente de Pason DGS S.A. –Dr. Alfredo Carlos Guiffe- ratificó de manera expresa la gestión negocial del Sr. David Gary Storey, en lo relativo a la celebración del contrato de locación con Pason Systems Inc. -en adelante PSI-, llevada a cabo en nombre de Pason DGS S.A. -en adelante PDGS- que entre las partes poseía efectos retroactivos al día de celebración del acto (cfrme. arts. 1161, 1162 y 1936, CC entonces vigente).

En cuanto a la impugnación del contrato de locación fundado en la ausencia de fecha cierta, expuso que a partir de la fecha consignada en el instrumento notarial de ratificación de gestión, el contrato pasó a tenerla. Puntualizó que, con relación a la tacha basada en la falta de certificación de las firmas de los contratantes en el instrumento privado, la misma no es requisito legal, ni para la validez del mismo, ni para su prueba, de acuerdo a las reglas generales que a tales fines disponía el CC en sus arts. 1190 y siguientes.

Declaró que es evidente que con la conducta contractual evidenciada, esto es, la entrega de los bienes dados en locación por el locador y el pago de los cánones por la locataria, las partes habían ratificado tanto el perfeccionamiento del contrato como las obligaciones inherentes a cada una de ellas, circunstancias que descartan cualquier intento de reemplazarlas por una pretendida "realidad económica".

Destacó que debe diferenciarse la fecha cierta del contrato –como requisito para su oponibilidad a terceros- y la prueba del contrato de locación. Con referencia a la primera, sostuvo que el juez administrativo no tuvo en cuenta: i) el contrato de locación celebrado en nombre y representación de PDGS con Pason Systems (Canadá) con fecha 3/2/2003, ii) el Anexo A de dicho contrato con la lista de precios vigente y iii) el acta de Directorio N° 2 donde se encomendaba, entre otras, la gestión desarrollada por el Sr. Storey que concluyera con la firma del susodicho contrato.

Mencionó que el aporte documental, cuya velada impugnación insinúa el juez administrativo, fue llevado a cabo en el tiempo y en la forma que la ley procedimental indica.

Hizo hincapié en la existencia del contrato, remarcando que el mismo había sido denunciado con fecha 3/2/2003 ante la Comisión de Valores de la Provincia de Alberta. Indicó que el instrumento de ratificación efectuado ante Escribano el 3/3/2003 constituye la fecha cierta desde la cual el contrato de locación se tornó oponible a terceros.

Señaló que no surgió de la actividad fiscalizadora ni de la contabilidad del contribuyente, indicios de que exista algún otro contrato celebrado con PSI que pudiera inducir a confusión acerca del verdadero objeto y alcance de la ratificación efectuada por el Sr. Giuffe ante el Escribano Coronado, respecto de la gestión del Sr. Storey.

Indicó que el contrato que luce a fs. 1587/1593 es el que fue anexado a la ratificación notarial, formando parte integrante de ella.

Planteó que desde la perspectiva de la realidad económica, en orden a determinar la propiedad de los bienes, el fisco recién podría invocarla en la hipótesis de que hubiese expirado el término del contrato de locación y PDGS no hubiese restituido los bienes objeto del mismo.

Adjuntó declaración efectuada por el titular de los bienes, Pason System Corp, reconociendo su titularidad y certificación profesional con los alquileres contabilizados.

Destacó que si la empresa se hubiese visto posibilitada a destinar la mercadería importada como "importación temporaria" lo hubiese hecho, pues tal situación no le provoca mayores costos aplicables al servicio de sublocación.

Explicó que las importaciones temporarias que no pagan tributos son aquellas que luego de ser transformadas, y dentro del plazo acordado, deben ser reexportadas con destino al exterior. Y agregó que las mercaderías que importa PDGS no pueden ser incluidas bajo este régimen dado que no serán sometidas a ningún proceso industrial o de transformación.

Manifestó que en el caso de autos los bienes importados serán alquilados por PSI a PDGS, quien luego los subalquilaría al usuario final, lo que representa una transferencia de la tenencia o uso de la mercadería.

Reiteró que la importación de bienes de capital no es admitida bajo el régimen de "importación

temporaria", comprendiendo a las mercaderías que serán sometidas luego de importadas, a un proceso de perfeccionamiento industrial.

Manifestó que la posesión de buena fe de una cosa mueble, crea a favor del poseedor la presunción de tener la propiedad de ella. Y agregó que, a contrario sensu, cuando el tenedor de buena fe de una cosa mueble reconoce la posesión del bien a favor de un tercero, a éste le corresponde la misma.

Aportó, a los efectos de probar la titularidad: transferencias de fondos del exterior con imputación al pago de las locaciones, retenciones de impuesto a las ganancias, facturas en concepto de alquiler, planillas de cálculo de los alquileres, constancias del Banco Francés, constancias de liquidación de transferencias al exterior en pago de facturas, certificaciones por presentaciones en el BCRA, minutas de registraciones contables, informe presentado ante la Comisión de Valores de Canadá, comunicado de prensa a la Comisión de Valores de Alberta del convenio de alquiler celebrado, y documentación respaldatoria de la reexportación de bienes que PDGS realizó a Pason Int.

Afirmó que, del análisis sistemático de las pruebas documentales aportadas, se puede colegir que la realidad económica de los hechos y el negocio jurídico instrumentado coinciden plenamente y que, tal como surge de la documentación respaldatoria, se puede reconstruir claramente la operatoria normal y habitual que permite concluir que las maquinarias no son propiedad de la empresa y que los montos pagados revistieron el carácter de pagos en concepto de alquileres.

Aclaró que la empresa no computó como gasto deducible las amortizaciones y los alquileres en forma simultánea en un mismo período fiscal, sino que rectificó las DDJJ presentadas oportunamente en las que eliminó la deducción de las amortizaciones, mantuvo la deducción de los alquileres pagados al exterior y reconoció el saldo a favor del fisco, procediendo a su cancelación.

Explicó que, de las aseveraciones vertidas por el juez administrativo, surge que los montos imputados al balance en concepto de locación de cosas muebles se reimputan bajo el concepto de regalías, y el mismo criterio aplica en consecuencia a los fondos erogados y destinados a tal fin. Y agregó que, en consecuencia, se mantienen impagos los bienes que el fisco considera adquiridos a PSI, surgiendo una incongruencia del ajuste, que se sustenta en el hecho de aceptar que desde el año 2003 en adelante PSI jamás reclamó el pago de tales bienes. Y en este sentido, estipuló que, en dicho período, PDGS tampoco declaró deuda en concepto de importación de cosas muebles.

Destacó que, como resultaba evidente de los términos de la contratación, la locación de cosas muebles resultaba ser el factor predominante, quedando en un segundo o tercer plano la asistencia técnica que, sólo de resultar necesaria y condicionada a la eventual instalación inicial y futura de nuevos equipamientos, debería ser provista por PSI.

Manifestó que, tal como lo señaló el Instituto Nacional de la Propiedad Industrial -en adelante INPI-, no podría asimilarse la asistencia técnica para las instalaciones iniciales que PSI se obligó a prestar a PDGS, en virtud del contrato de alquiler analizado, con la transferencia de conocimientos técnicos para fabricar un producto o brindar un servicio, prestación que no surgía del mismo. Asimismo, entendió que, en la improbable hipótesis de que se considerase que la capacitación de parte de PSI hubiera existido, resultaba indispensable que la remuneración de este servicio o prestación fuese fijada proporcionalmente a los trabajos realizados o a realizar, y encontrarse determinada previamente.

Puso de resalto que el contrato de locación no se inscribió en el INPI, no porque se hubiera incurrido en la

omisión de un deber legal, sino porque ello no correspondía según fue corroborado por la autoridad de aplicación.

Afirmó que la muy tenue asistencia técnica que, eventualmente, pudiera llegar a prestar PSI a PDGS no era remunerada, siendo ésta una condición esencial para que se verifique la obligatoriedad de inscripción.

Recordó que tanto el Cont. Fernández como los testigos Storey y Scattone, desmintieron las afirmaciones relativas a que los Sres. Abbey y Romero brindaron capacitación al personal de PDGS.

Planteó que lo que se analiza en autos es la eventual celebración y desarrollo de un contrato de transferencia de tecnología entre PSI y PDGS; en consecuencia, nada aporta el hecho de que PDGS capacitase o no a sus clientes argentinos.

Planteó que la inexistencia de transferencia de tecnología no sólo emergía de las características irrelevantes de la asistencia técnica pactada sólo para instalaciones iniciales y futuras, sino además del hecho de haberse pactado expresamente la gratuidad de tales prestaciones.

Hizo hincapié en que no parece posible que los clientes abonen a PDGS por la mera asistencia en la instalación inicial de un equipo y no un canon locativo mensual como contraprestación por el uso del equipo locado.

Expresó que la asistencia técnica que PSI se comprometió a brindar a PDGS sólo alcanza para asegurar el cumplimiento del objetivo del contrato locativo de cosa mueble, esto es, que con la asistencia en la instalación inicial la cosa dada en locación habrá de resultar apta para su uso específico, por lo cual se hace evidente que lo que prevalece en la contratación es la utilización que de la cosa hace el locatario y no los trabajos o servicios que eventualmente pueda prestar el locador al locatario.

Manifestó que, de la circularización a muchos clientes, se desprendió que el software resulta irrelevante a los efectos de una eventual contratación.

Hizo notar que el contribuyente mantuvo una conducta signada por la coherencia, bastando con observar que en los EECC de los ejercicios 2003 a 2005 se siguió el criterio de contabilizar las operaciones como locación de cosas muebles, y como gasto deducible el monto devengado en concepto de alquiler.

En referencia a la impugnación de gastos de representación, consideró que el fisco omitió considerar el monto de remuneraciones a pagar al inicio del ejercicio que ascendían a $ 22.122,77; por lo que en consecuencia el monto asciende a $ 406.022,71; que al aplicar el 1,5% arroja un monto de $ 6.090,34.

A su vez, detalló los comprobantes de gastos que se encontraban incluidos en la cuenta contable “gastos de representación”, pero que conceptualmente no revestían tal carácter, sino como gastos en los términos del art. 80 de la LIG.

Con respecto a la disposición de fondos, manifestó que no se consideraron los montos asignados en concepto de “Honorarios al Directorio”, votados en las Asambleas Generales celebradas los días 12/4/2004, aprobando la suma de $ 12.000 por el ejercicio 2003 y 30/10/2004 por $ 12.500 correspondientes al ejercicio 2004. Asimismo, entendió que tampoco se consideró un retiro del Sr. Storey del 30/6/2004 por $ 5.050.

Recordó que los ajustes impositivos que disminuyen la ganancia son computables en la medida en que cumplan con los requisitos que al respecto establece la ley, más allá de que se encuentren contabilizados o no.

Mencionó las condiciones que deben cumplir los “Honorarios al Directorio” para ser deducibles conforme lo estipulado por el inc. “j” del art. 87 de la LIG y art. 142 de su DR.

En lo referido a la multa en el IG, la actora reiteró los agravios referidos a la determinación del impuesto y planteó que no surge cual es el presupuesto fáctico indispensable que autorizaría o tornaría aplicable la presunción de dolo prevista en el inc. “a” del art. 47 de la ley 11.683; pues no quedó debidamente probada en qué consiste la grave contradicción entre los libros o registraciones con las DDJJ oportunamente presentadas. Agregó que las de los incs. “b” y “c” tampoco fueron justificadas.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, y peticionó que se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

III. Que a fs. 125/141vta., fs. 290/305vta. y fs. 656/662 se presentó el fisco y contestó el traslado de los recursos, acompañando los antecedentes administrativos (en adelante aa). Solicitó que se confirmen las resoluciones apeladas, con costas.

IV. Que a fs. 328 y fs. 677/677vta. obran las sentencias de Sala por las cuales se acumularon los expedientes que originariamente tramitaron bajo los N° 33.825-I y EX-2021-64184325-APN-SGAI#TFN al que lleva el N° 33.824-I.

V. Que a fs. 360/360vta. se abrió la causa a prueba, a fs. 727 se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A fs. 735 se pusieron los autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco a fs. 747/759 y la actora a fs. 760/771. Finalmente, a fs. 772 se pusieron los autos a sentencia.

VI. Que primeramente corresponde señalar que este Tribunal no se encuentra obligado a seguir a las partes en todas y cada una de sus argumentaciones, sino tan sólo en aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfrme. Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VII. Que dicho ello, procede ahora analizar la **cuestión de fondo**.

Del informe final de inspección (en adelante IFI), los aa de la causa, como así también de las resoluciones apeladas, surge que la actora se encuentra inscripta en la actividad de "Servicios empresariales NCP" (v. fs. 1388/1422, aa).

La fiscalización tuvo su origen a raíz de ciertas irregularidades detectadas por personal de la sección trámites, agencia sede Neuquén, en documentación aportada por el contribuyente al solicitar un certificado de no retención en el IVA.

En base a ello, con fecha 30/08/2005 la actora presentó DDJJ rectificativas en el IVA de los períodos 4 a 7/2005 reduciendo el crédito fiscal por duplicación en la registración de comprobantes de compra del proveedor Operadores Internacionales S.A. y el 28/07/2006 presentó DDJJ rectificativas del IVA de los períodos 3/2004 a 10/2005. Sobre este particular, el fisco no presentó objeciones (v. fs. 107/108, aa).

Tras reiterados intentos por conseguir la documentación, el contribuyente aportó la copia del contrato Pason System Corp con PDGS, certificados de retención del IG por pagos al exterior, períodos 7/2004 a 12/2005, balance certificado por el ejercicio 2005, actas de directorio, despacho de aduana y su factura, DDJJ del ejercicio 2005 y sus papeles de trabajo (v. fs. 230/293 y 307/329, aa).

Así, con fecha 3/10/2006 el Cdor. Fernández explicó que la actividad de la empresa *"consiste en alquilar a empresas petroleras que realizan perforaciones en pozos alguna maquinarias y servicios. Que dichas maquinarias son de dos tipos: 1) una consisten en una herramienta formada por un tubo y una caja denominada "indicador de verticalidad" que utiliza para medir la verticalidad y la temperatura de las perforaciones y 2) herramienta que consiste en un "tablero de comando que también se alquila a las empresas petroleras y es utilizado por los operadores que trabajan en el equipo de perforación. Que en realidad el mayor valor de este sistema está dado por la posibilidad de monitorear "on line" cada pozo de perforación vía Internet... que el servicio mencionado de alquiler del tablero de comando incluye un servicio por el cual quién contrata recibe una clave que le permite monitorear por Internet ingresando a la página de PASON SYSTEM INC donde hay un link que permite ingresar al sistema. De esta forma, los directivos de las empresas que contratan el servicio desde sus oficinas pueden monitorear on line las perforaciones de los pozos. Que la base de datos y servidor principal del sistema mencionado se encuentra en Canadá y es propiedad de PASON SYSTEM INC... Que la empresa extranjera que vendió las herramientas a PASON DGS S.A. no posee garantía real de su crédito, pero como en realidad el principal valor del sistema consiste en la posibilidad de efectuar el monitoreo on line, dicha garantía no es necesaria. A la empresa extranjera le bastaría con cortar el sistema informático y las herramientas existentes en el país prácticamente carecerían de valor ya que lo principal es el "soft" que permite el monitoreo por Internet."* (v. fs. 360, aa).

De acuerdo a los controles efectuados, a la fiscalización le resultó llamativo que el acta de directorio del 13/4/2004 dice que se encuentra presente el Sr. Storey cuando de la información suministrada por la Dirección Nacional de Migraciones (en adelante DNM) surge que se encontraba en el extranjero (v. fs. 300 y 325, aa).

A efectos de contar con mayor descripción, el fisco requirió nuevamente el detalle de la actividad, quien manifestó: *"sistemas de recolección de parámetros para perforación. El sistema capta señales a través de diferentes sensores y estas señales son traducidas en medidas numéricas dentro de escalas que facilitan su interpretación al operador del sistema... La prestación del servicio no requiere de ningún acceso a internet. La información que el sistema PASON registra en los computadores instalados puede o no ser transmitida a una base de datos. Esta transmisión permite optimizar los discos de almacenamiento de la información, y contar con la información disponible, para cuando el cliente lo requiera... Para solicitar la información almacenada el cliente debe solicitar una "clave" para acceder a esa base de datos. En ocasiones la información más antigua es directamente solicitada por el cliente al área operativa de PASON DGS S.A. quién le graba dicha información en un CD."* (v. fs. 1333/1335, aa).

Circularizados por el fisco, los clientes informaron que: *"La contratación del servicio incluía la capacitación necesaria para instruir al operador de nuestra empresa en la utilización del equipamiento PASON, en cuanto a la interpretación de la información generada por los registros" y "el sistema PASON fue instalado en los equipos de perforación a fin de registrar diferentes variables físicas durante la perforación del pozo... el sistema muestra esos valores en un monitor local y también, en períodos predefinidos los transmite a Internet mediante tecnología satelital, por lo que los usuarios (sector Perforación) pueden visualizar estos valores desde una página provista por PASON. Al ser las*

transmisiones de datos realizadas cada intervalo de tiempo predeterminado, la información visualizada es al menos ese tiempo más antigua que la actual." (v. declaraciones de Pan American Energy LLC Suc. Arg. y DLS Arg. Ltda. Suc. Arg., fs. 1319 y 1325, aa).

Así, el fisco concluyó que la actividad consistía en la entrega de un sistema de recolección de parámetros para perforación con las siguientes características: el alquiler incluía instalación inicial, mantenimiento preventivo y correctivo; su utilización implica la provisión de software y capacitación de personal de los clientes; posee una base de datos en la que pueden efectuarse consultas on line e históricas por parte de los clientes vía internet; la base de datos se encuentran en Canadá, siendo propiedad y administración de la empresa del exterior PSI; el software es provisto por PDGS por la empresa del exterior PSI.

El organismo recaudador estimó que la actora, mediante la invocación de un contrato sin fecha cierta acreditada, redactado como de locación de cosas muebles, pretende justificar el envío de remesas de fondos al exterior, los que la fiscalización consideró -por aplicación del principio de realidad económica- como prestaciones propias de un contrato de transferencia de tecnología.

En este sentido la fiscalización recordó que el contribuyente reconoció que recibió asesoramiento y capacitación técnica de la empresa del exterior, vinculada en los términos de la LIG. Asimismo el Cont. Fernández manifestó que para la prestación de los servicios PDGS utilizó las maquinarias, software y capacitación brindada por la empresa del exterior (v. fs. 360/360vta., 561/563 y 1198/1201, aa).

De allí surge que la actora justificó su relación comercial con la firma PSI de Canadá bajo la figura de locación de cosas muebles; cuando a criterio del fisco resulta contradictorio con el tratamiento contable dado por la propia actora que procedió a registrar un pasivo, originado en la presunta adquisición de las máquinas enviadas por la empresa vinculada del exterior, sin las cuales no habría podido desarrollar su actividad en el país (v. fs. 1211/1212 y 1215, aa).

Exhibidos los certificados de retenciones a beneficiarios del exterior el concepto expuesto es "pagos por alquiler de bienes de uso", que, según el artículo 93 inciso "e" de la LIG, presume una ganancia neta en cabeza del beneficiario extranjero del 40%. Aplicando la alícuota del 35% sobre tal base, la retención efectiva fue del 14% del importe girado al exterior. El fisco también observó algunos casos donde el concepto resulta ser "contratos de transferencia de tecnología – asistencia técnica" (v. fs. 230 y 239/266, aa).

Luego, el fisco mencionó los tres tipos de pasivos registrados con la empresa del exterior: pasivo generado al contraer préstamos para financiar gastos de importación de maquinarias y equipos -sin detectarse irregularidades ni ajustes al respecto-, pasivos generados por el devengamiento de gastos de alquiler de las maquinarias y equipos importados -observado por el fisco por no reflejar la verdadera relación negocial de las partes-, y pasivos derivados principalmente de la compra de las maquinarias y equipos importados -maquinaria ingresada al país bajo el régimen de importación definitiva-.

Para el segundo tipo de pasivos, el organismo fiscal analizó la copia simple de un contrato celebrado el 3/2/2003 entre PDGS y PSI en Canadá -luego aportada su traducción y copia certificada sin legalización-. El mismo fue suscripto por el Sr. David Storey y James Douglas Hill y sería la base fundamental de las relaciones comerciales. Resulta llamativo que la firma del último de los mencionados, aclara como fecha 25/01/2003 -anterior a la celebración- y que a la fecha de suscripción el Sr. Storey no era presidente ni apoderado de PDGS -comenzó el 28/02/03-, por lo que no podría haber representado a la misma (v. fs.

117/123, 230/236, 423/430, aa).

En base a lo mencionado, el fisco detalló que primero se aportó copia simple del contrato, luego se acompañó la traducción -aunque no por un traductor matriculado- y finalmente, copia certificada del contrato original el 15/12/2006, fecha en la cual adquiriría fecha cierta y la consecuente validez del contrato (v. fs. 230/236, 423/430 y 1024/1045, aa).

A su vez, el organismo fiscal efectuó consultas por internet a la página web de PSI, confirmando que Jim Hill es el presidente y que posee oficinas en Argentina. A criterio de la fiscalización, éste sería otro indicio de que las máquinas que PDGS adeuda a su empresa controlante del exterior, en realidad podrían consistir en aportes irrevocables, más aun teniendo en cuenta que la actora nunca pagó intereses, devuelto capital, ni recibido intimaciones de la empresa del exterior.

El fisco también analizó las operaciones comerciales internacionales contemplando la ley 24.398 –Convenio suscripto con Canadá para evitar la doble imposición-. De allí surge que para el supuesto de pago por "alquiler de bienes de uso" no existe un tratamiento específico y debiera encuadrarse en el art. 21 "Otras rentas", aunque a criterio de la fiscalización los pagos por asistencia técnica deben encuadrarse en el art. 12 pto. 2 inc. "c". Asimismo detalló que existe un protocolo del Convenio donde, con relación al punto 12, establece que: *"la limitación de la imposición en la fuente prevista en el apartado 2 procederá, en el caso de Argentina, siempre que se cumplimenten los requisitos de registro, verificación y autorización previstos en la legislación interna;..."*. Y concluyó que como el contrato no se inscribió en el INPI para contemplar el tope del 10% del importe bruto pagado, se arriba a la misma conclusión que la actora: "que el convenio no genera efectos ni beneficios fiscales".

Por otro lado, luego de varios requerimientos, la actora aportó el Estudio de Precios de Transferencias (v. fs. 605 y cpo. informe de precios de transferencia, aa).

Por lo expuesto hasta aquí, es que a criterio del fisco existen importantes indicios de que el contrato aportado no refleja la verdadera relación negocial de las partes porque:

-Los clientes en los equipos de perforación utilizan maquinarias suministradas por la empresa y el mayor valor del sistema esta dado por la posibilidad de monitorear on line vía internet cada pozo de perforación.

-Las herramientas provenientes de PSI ingresaron al país como importación definitiva pero nunca se pagaron.

-El servicio mencionado de alquiler de tablero de comando incluye un servicio por el cual quien contrata recibe una clave que le permite monitorear por internet ingresando a la página de PSI donde hay un link que permite ingresar al sistema. De esta forma los directivos de las empresas que contratan el servicio desde sus oficinas pueden monitorear on line las perforaciones de los pozos. La base de datos y el servidor principal del sistema mencionado se encuentra en Canadá y es propiedad de PSI. La empresa extranjera que vendió las herramientas a PDGS no posee garantía real de su crédito, pero como en realidad el principal valor del sistema consiste en la posibilidad de efectuar el monitoreo on line, dicha garantía no es necesaria. A la empresa extranjera le bastaría con cortar el sistema informático y las herramientas existentes en el país prácticamente carecerían de valor, ya que lo principal es el soft que permite el monitoreo por internet. Para reforzar que la contribuyente no podría prestar sus servicios sin la colaboración permanente de su empresa vinculada y controlante del exterior, se menciona que el punto 2.7 del contrato -si bien carece de fecha cierta- estipula como obligación de PSI *"mantener los datos de pozos*

en el data-hub cuando dicho servicio este activado”.

-Circularizado el INPI a fin de que informe si la empresa inscribió el contrato comercial, la misma informó que no se encuentra inscripto y que su objeto -provisión de equipos mediante locación- resulta extraño a la ley 22.426, en tanto no se aprecia transferencia de conocimientos técnicos para fabricar un producto o brindar un servicio (v. fs. 1096, aa).

En base a ello, la fiscalización consideró que se trata de un contrato de *transferencia de tecnología*, que al no estar inscripto en el INPI, no resultan deducibles los gastos inherentes, en el período 2005, bajo el concepto de *locación de bienes muebles*, estipulados en $ 2.659.200,15.

El organismo fiscal también mencionó como indicio, que el contribuyente no le dio al contrato de alquiler el tratamiento apropiado de importación de servicios en el IVA, reconocido por él mismo (v. fs. 693/696, aa). A su vez, mencionó las diferencias con el tratamiento otorgado a las operaciones de alquiler de maquinarias con Welltronics Inc., donde las mismas ingresaron al país, se efectuaron los pagos, no existe contrato que indique transferencia de tecnología y por lo tanto no se efectuaron ajustes (v. fs. 910/912 y 1066/1083, aa).

En cuanto a la asistencia de personal técnico, si bien en una primera instancia la actora la negó, circularizada la empresa de viajes Olano y Cía. S.A. y cotejadas sus DDJJ como empleadora, se comprobó que existieron gastos de huéspedes afrontados por la empresa argentina sin ser sus empleados. Ello fue confirmado luego por la propia recurrente, rectificando sus dichos y declarando que eran técnicos e ingenieros de la empresa del exterior que vinieron a capacitar al personal (v. fs. 1099/1120, 1198/9 y 1214/15, aa).

Por último, el fisco recordó que si bien las amortizaciones de las maquinarias no fueron objetadas, tal tratamiento resulta incompatible con pretender deducir gastos de alquiler de las mismas.

Por ello, al no aportarse elementos probatorios demostrativos de que la empresa del exterior era la efectiva propietaria de los bienes ingresados al país, el fisco concluyó que la empresa extranjera vinculada efectuó aportes irrevocables en la empresa actora -enviando maquinaría y divisas imprescindibles para que la empresa local funcione- y un contrato de transferencia de tecnología mediante el cual proveyó capacitación y asistencia técnica específica para prestar servicios en la actividad local hidrocarburífera.

En consecuencia, el fisco reconoció las amortizaciones de las maquinarias y equipos, pero impugnó los gastos de “alquiler de equipos” y reencuadró las retenciones efectuadas en el art. 93, inc. “h” por no cumplirse los requisitos exigidos por la norma legal para encuadrarla en el inc. “a”.

En lo referido a la disposición de fondos a favor de terceros, la fiscalización solicitó el mayor contable de la cuenta particular del Sr. Storey en el período 07/2004 a 12/2005, observando que el contribuyente no declaró en el IG el interés presunto derivado de la disposición (fs. 03, 109 y 124, aa). Al observar que la cuenta tenía saldo inicial al 01/07/2004 se le requirió el mayor del período 01/2003 a 12/2005 (fs. 267/8, 339, 358/9 y 369, aa). En base a lo aportado, surge una devolución del préstamo del 2/07/2004, dejando la cuenta en cero, aunque se encuentran impagos los intereses capitalizados con anterioridad por $ 9.999,42 (fs. 528/529 y 1360/1362, aa). No obstante, conforme surge del libro Diario, el contribuyente informó erróneamente la fecha de la devolución mencionada, permitiendo un cálculo de intereses presuntos menor al correspondiente, por lo que se modificó el cálculo de los intereses presuntos, ascendiendo a la suma de $ 48.812,63 (fs. 1208, aa).

Finalmente, se obtuvo copia del mayor de la cuenta “gastos de representación” y del libro Diario, notando que no existe una cuenta contable con tal denominación, sino que los gastos expuestos son la sumatoria de diferentes cuentas identificadas en el asiento de cierre de cuentas de resultado. En base a ello, se observó que los mismos exceden el 1,5% de gastos por remuneración efectivamente pagadas al personal en relación de dependencia, implicando un ajuste de $ 96.011,38 (fs. 125, 206, 853, 1363 y 1364, aa).

Por todo ello, el fisco resumió que en el IG se impugnaron los gastos de alquiler a PSI y los gastos de representación deducidos en exceso, a la vez que se incrementó el resultado por el cálculo de intereses presuntos en los movimientos de la cuenta del Sr. David Gary Storey.

En cuanto a las retenciones a beneficiarios del exterior, el fisco constató que el contribuyente las efectuó en carácter de “alquiler de bienes muebles” a la tasa efectiva del 14% -ganancia neta presunta del 40% de las sumas pagadas-, cuando la relación entre las partes implicó una “transferencia de tecnología” -ganancia neta presunta del 90%-, calculando, en consecuencia, la diferencia (fs. 1364 y 1377, aa).

En lo referido a la multa en el IG, el 31/08/2010 se interpuso denuncia penal y el 18/04/2018 se dictó la sentencia que dispuso sobreseer a David Gary Storey en orden al delito de evasión tributaria simple en su carácter de socio gerente. En consecuencia, el fisco dictó la instrucción de sumario y la posterior resolución que aplicó multa.

VIII. Que así, la cuestión a decidir en las presentes actuaciones pasa por establecer, en primer lugar, el quantum de los gastos de representación y si resulta válida la disposición de fondos en favor de terceros. Luego, deberá decidirse acerca de la titularidad de los bienes muebles ingresados al país, para de este modo determinar si resulta ser un contrato de alquiler, confirmando las deducciones en concepto de gastos de maquinarias y la tasa de retención o, si por el contrario, resulta ser un contrato de transferencia de tecnología, confirmando el criterio del fisco.

IX. Que dicho esto, corresponde señalar primeramente que el *principio de realidad económica* debe ser utilizado por el organismo recaudador con máxima precaución a los fines de evitar la creación -vía interpretativa- de hechos imponibles que el contribuyente o responsable niega haber realizado, debiéndose establecer en cada caso, si las formas jurídicas utilizadas no son las que manifiestamente el derecho privado ofrezca y autorice para asegurar adecuadamente la intención económica y efectiva de las partes -tal como lo dispone el art. 2° de la ley 11.683-, a cuyo fin, debe considerarse no sólo el texto de la norma sino también las circunstancias fácticas del hecho. No debe olvidarse que la norma legal -como principio general- otorga prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los contribuyentes, siendo su impugnación subsidiaria y excepcional.

En este sentido, resulta admisible privar de relevancia a la existencia de una determinada instrumentación sólo si se demuestra que no refleja la realidad económica (CSJN Fallos: 326:2989), pues el “principio de realidad económica” (contenido en el citado art. 2 de la ley 11.683) no puede conducir *per se* -y sin la acreditación suficiente de los extremos relevantes- a la prescindencia de las formas jurídicas adoptadas por las partes, ni a desvirtuar lo establecido en las normas que regulan una determinada relación jurídica tributaria, ya que tal proceder sería susceptible de afectar el principio de reserva o legalidad, con serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos: 243:465; 251:78; 253:332; 254:62; 315:820; 316:3231; 317:218, entre muchos otros).

Al respecto, recientemente nuestro Máximo Tribunal señaló: “...*si bien el mencionado principio de la*

realidad económica —expresado en el art. 2° de la ley 11.683 (t.o. en 1998)— faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar "la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos" (art. 2° cit., in fine), dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, "debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares", como bien lo señaló el Tribunal Fiscal en su sentencia (confr., en similar sentido, Fallos: 328:130 y 329:1812)." (Fallos 340:1513 considerando 7°).

X. Que dicho ello, a fin de seguir un orden en el tratamiento de las cuestiones a decidir, considero conveniente pronunciarme en primer término acerca de la **deducción por gastos de representación.**

Para ello es válido mencionar lo dispuesto por el art. 87, inc. "i" de la LIG: *"De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:...i) Los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al UNO CON CINCUENTA (1,50%) del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia."*

En ese sentido, conforme surge de la resolución apelada -más precisamente a fs. 182/183-, el fisco reconoció que omitió considerar el monto de remuneraciones a pagar al inicio del ejercicio, que ascendían a $ 22.122,77 -tal como lo aduce el contribuyente- por lo que, en consecuencia, procedió a modificar la impugnación, quedando en $ 95.679,54 por exceder los límites establecidos. Sobre este hecho no corresponde que me expida ya que el fisco confirmó los dichos del contribuyente.

En consecuencia, resta definir si los gastos obrantes a fs. 1570/1585 de los aa, encuadran conceptualmente en *gastos de representación* -conforme lo dispuso el fisco-, o en el art. 80 de la LIG, no sujetos al límite antes señalado, que establece: *"Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva. Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras."*

Observo que la actora sólo detalló en su recurso de inicio las facturas impugnadas y su concepto, planteando que *"resultan plenamente deducibles de acuerdo con o dispuesto en el artículo 80 de la LIG."*

Ahora bien, puede notarse que del mayor de la cuenta contable "Gastos de Representación" (fs. 125, aa), surge que los mismos conceptos que la apelante indica como que *"…no reúnen la condición de gastos de representación…"* y por ende los considera *"…plenamente deducibles de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 de la LIG…"* se encuentran repetidos en varias facturas, sin surgir de los agravios una

explicación acerca de por qué unos debieran ser considerados gastos de representación y otros del art. 80 de la LIG. Es decir, las facturas impugnadas por el fisco detalladas (fs. 1570/1585, aa) no difieren en su concepto con las facturas por "gastos de representación" declaradas por el propio contribuyente.

Siendo ello así, y no habiendo justificado la recurrente el criterio adoptado para considerar a algunas facturas incluidas en el rubro "Gastos de Representación" y a otras no, cuando responden a idéntico concepto, es que corresponde **confirmar el criterio del fisco.**

XI. Que en referencia a los **intereses presuntos**, es válido mencionar que el cálculo realizado por el fisco (fs. 1361/1362, aa) se basó en la cuenta particular del Sr. Gary Storey y el resumen de los movimientos identificados con cada ejercicio, ambas planillas aportadas por el propio apelante (fs. 124 y 529, aa).

De la citada liquidación surge que el fisco partió de los datos aportados por el mismo contribuyente, modificando únicamente una devolución por un importe de $ 114.445, en razón de un error en la fecha estipulada (Libro Diario, fs. 1205 y 1208vta., aa), aspecto no discutido en autos. Por consiguiente, resta me expida acerca de los honorarios a Directores asignados en las asambleas del 12/04 y 30/10/2004 y el retiro del Sr. Storey del 30/06/2004 por $ 5.050.

Así, el art. 103 del DR del IG dispone: *"Se considerará que constituyen una consecuencia de operaciones propias del giro de la empresa, las sumas anticipadas a directores, síndicos y miembros de consejos de vigilancia, así como a los socios administradores, en concepto de honorarios, en la medida que no excedan los importes fijados por la asamblea correspondiente al ejercicio por el cual se adelantaron y siempre que tales adelantos se encuentren individualizados y registrados contablemente."*

De las actas de asamblea del 12/04 y 30/10/2004 (fs. 1602/1603, aa), del tercer orden del día, surge la asignación de honorarios de directorio por el ejercicio cerrado el 30/06/2003 y 30/06/2004 en las sumas de $ 12.000 y $ 12.500, respectivamente. Si bien en la primera de las mencionadas no se transcribió la asignación individual, en la segunda sí.

En este sentido, tanto de los aa como de autos no surgen las registraciones contables, ni tampoco se probó el movimiento de los fondos. De la DDJJ del IG del ejercicio 2004, presentada por el Sr. Storey, surge un monto que coincide con las asignaciones de honorarios -$ 24.500-, aunque la misma fue presentada el 31/08/2009, fecha que resulta alejada de su vencimiento y casualmente posterior a la notificación de la vista (fs. 1633/1636, aa).

En cuanto al retiro del Sr. Storey por $ 5.050; el movimiento no surge de la documentación aportada ni de su contabilidad, por lo que tampoco corresponde su cómputo (ver detalle cuenta particular y libro Diario, fs. 124 y 529 y 1205/1210, aa).

En lo referido a la liquidación de los intereses presuntos, el art. 73 de la LIG determina: *"Toda disposición de fondos o bienes efectuada a favor de terceros por parte de los sujetos comprendidos en el inciso a) del artículo 49, que no responda a operaciones realizadas en interés de la empresa, hará presumir, sin admitir prueba en contrario, una ganancia gravada..."* Por su parte, el tercer párrafo del art. 103 del DR dispone: *"La imputación de intereses y actualizaciones presuntos dispuesta por el citado artículo, cesará cuando opere la devolución de los fondos o bienes, oportunidad en la que se considerará que ese hecho implica, en el momento en que se produzca, la cancelación del crédito respectivo con más los intereses devengados, capitalizados o no, generados por la disposición de fondos o bienes respectiva. Sin embargo, si en el mismo ejercicio en el que opera la devolución o en el inmediato siguiente, se registraran nuevos actos de*

disposición de fondos o bienes en favor del mismo tercero, se entenderá que la devolución no tuvo lugar en la medida dada por el monto de esas nuevas disposiciones y que los intereses y actualizaciones que proporcionalmente correspondan a dicho monto no han sido objeto de la cancelación antes aludida."

De lo mencionado se desprende que el cómputo de los intereses cesará cuando se produzca la devolución de los fondos, salvo que durante el mismo ejercicio, o el inmediato siguiente, se registraran nuevas disposiciones a favor de la misma persona; en cuyo caso se entenderá que no se produjo ninguna devolución.

Por ello, siendo que la actora no aportó en autos documentación que respalde sus dichos, a los efectos de comprobar que sus propias registraciones poseían errores, corresponde **confirmar el criterio del fisco.**

XII. Que finalmente, corresponde me expida respecto al **contrato de alquiler** con la firma canadiense PSI. En este sentido, ya que la actora así lo plasmó en su recurso, trataré cada uno de los indicios invocados por el fisco en la determinación de oficio apelada.

1. En lo referido *a la fecha cierta* y a las *formalidades del contrato*, independientemente de lo expresado por el escribano que suscribió el acta notarial de ratificación de gestión (fs. 1586, aa), resulta claro de su redacción que no se identifica, de modo indubitable, la gestión que estaría ratificando. Asimismo, en el contrato se verifican inconsistencias formales que afectan su valor probatorio. Más aún, el contrato de locación (fs. 1024/1045, aa) no coincide con el aportado a continuación del acta notarial (fs. 1587/1593, aa). Más precisamente, y sin la necesidad de un perito calígrafo, el nombre, cargo y lugar en el sector de firmas difieren. A su vez, tampoco coincide la tipografía del lugar donde se suscribe.

Por otro lado, resulta que el acta notarial de Canadá (fs. 1037, aa), estipula como fecha de redacción el 03/02/2003, cuando la firma del Sr. James D. Hill estipula 25/01/2003, es decir, el acuerdo fue suscripto con anterioridad a su redacción final. Asimismo, el Poder otorgado al Sr. David Gary Storey para representar a la sociedad es del 28/02/2003, fecha posterior a la firma del contrato (fs. 117/123, aa).

En este sentido la CACAF reconoció *"…con relación al tema de la 'fecha cierta', se debe recordar -a título de principio general- que la enumeración contenida en el artículo 1035 del Código Civil no es taxativa ni limitativa, cabiendo admitir la demostración de la fecha del acto por otras vías, aun cuando, claro está, el análisis y valoración de la prueba que se produzca deba ser realizado en forma estricta."* Y agregó *"La inoponibilidad frente a terceros de la que habla el ordenamiento civil, en modo alguno implica y determina en el ámbito tributario la pérdida del valor probatorio de los contratos privados suscriptos entre las partes, cuando los mismos vengan apoyados o corroborados por una serie de indicios precisos y concordantes que, apreciados en una articulación coherente y conjunta, puedan formar razonable convicción no sólo de la celebración del acto, sino de la fecha en que el mismo ha tenido lugar, de modo de descartar, de esta forma, la existencia de una maniobra armada por el fiscalizado ex post del comienzo de la auditoría."* ("Nazer, Silvia Elia", Sala IV, sentencia del 04/03/2010). Si bien en ese antecedente se discutía la prueba de una donación e invoca las disposiciones del Código Civil en aquel momento vigente, entiendo que dicha doctrina es perfectamente aplicable al caso de autos.

Todo ello, pone en evidencia las irregularidades con las que cuenta el contrato y la imposibilidad de determinar su fecha cierta.

2. En cuanto al *ingreso al país de las maquinarias* como "importación definitiva", corresponde mencionar que tanto la certificación de "Deloitte & Touche" como el reconocimiento de los directivos de Pason

Systems Corp. (fs. 1534/1550, aa) carecen por sí solos de valor probatorio suficiente para demostrar que las maquinarias no son propiedad de PDGS.

Asimismo, en los EECC (fs. 201/214, aa), las mismas fueron reconocidas como un *Activo No Corriente / Bien de Uso*, y se les reconoció sus amortizaciones. También se encuentran registradas las deudas correspondientes bajo el concepto "Deudas Comerciales". Aquí observo que si bien la actora modificó sus EECC, eliminando las maquinarias importadas y su amortización, como así también el pasivo registrado, el mismo –a diferencia del modificado- no cuenta con informe de auditoría sino con una "certificación literal" y su fecha es posterior a la vista conferida en el procedimiento determinativo (fs. 1424/1454 y 1487/1510vta. aa). En este sentido, el Banco de Galicia y Buenos Aires y el BCRA reconocieron la existencia de deuda en el exterior (fs. 377/419 y 434/458). No así, el BBVA Banco Francés, porque los mismos ya se encontraban modificados por la recurrente (fs. 520/534).

Al igual que con el oficio al BBVA Banco Francés, debido al momento en que se realizó la pericia contable, la misma fue hecha sobre los EECC modificados; por lo que no se reconocen las maquinarias ni su deuda (fs. 510/513).

A su vez, tal como ocurrió con la modificación a los EECC, el Contador Fernández también en la declaración obrante en autos (fs. 468/469) se contradijo con lo manifestado en los aa (fs. 360), entre otras cuestiones al manifestar -referido a sus conocimientos- que *"lo suyo es netamente contable"* cuando anteriormente explicó el funcionamiento de las operaciones con riguroso detalle.

Referido a los actos propios, la CACAF ha dicho *"...nuestro Máximo Tribunal ha entendido que dicho principio -buena fe- se ve exteriorizado en la circunstancia mediante la cual nadie puede ponerse en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con otra anterior deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz....En ese sentido, vale recordar que la buena fe quedaría gravemente resentida si pudiera lograr tutela judicial la conducta de quien se pusiera en contradicción con sus propios actos, ejerciendo una conducta incompatible con la asumida posteriormente."* ("Gowland, Ricardo Gustavo c/DGI s/recurso directo de organismo", Sala II, del 08/10/2019).

Por consiguiente, y más allá de las observaciones antes formuladas, lo cierto es que la actora no aportó elementos probatorios que demuestren que la firma del exterior resulta ser la verdadera propietaria de las maquinarias.

3. En relación a otro de los indicios, relativo a *asistencia técnica*, la actora, en un primer momento negó el envío de personal a la Argentina con el fin de capacitar a sus empleados. En consecuencia, el fisco circularizó a la agencia de viajes OLANO y CIA S.A., quien informó las facturas que fueron pagadas por la recurrente y las personas involucradas. Tras el cruce de lo informado con las DDJJ de la actora como empleadora, se detectó que existían pasajeros cuyos gastos fueron afrontados por PDGS, sin tratarse de sus empleados. Tras ello, la actora reconoció el pago del viaje y gastos del personal del exterior a los efectos de capacitar al personal local sobre la aplicación de nueva tecnología (fs. 1099/1107, 1109/1120, 1198/1201, 1214/1215 y 1613/1616, aa). Confirma ello las actas testimoniales, en donde los Sres. Storey y Scattone reconocen viajes a Canadá para reuniones anuales de los socios para ambientación comercial, donde se realizó un intercambio de información entre operaciones de campo de distintos países y que con el acuerdo con PSI tienen que mandar un técnico para cada instalación nueva (fs. 1613/1613vta. y 1616/1616vta, aa). En este sentido, los clientes de la apelante -Pan American Energy LLC Suc. Arg., Helmerich & Payne (Argentina) Drilling Co., DLS Argentina LTD. Suc. Arg. y Nabors Int. Arg. S.R.L.-

reconocieron que el servicio, además del alquiler del equipo, incluía en algunos casos un software para el monitoreo. A su vez, coinciden en que se les brindaba el correspondiente mantenimiento y capacitación para su utilización. Por último, concuerdan en la inexistencia de un contrato (fs. 1319, 1323 y 1325, aa).

En este punto no sólo se encuentra confirmada la asistencia de personal de PSI a la Argentina para capacitación, sino también que -con el testimonio del Ingeniero Olivieri, fs. 497/498- la conexión a internet *"No es indispensable. Pero en la situación actual para cumplir con las reglas del arte de la perforación, la información que está en la base de datos, es una herramienta muy valiosa"*.

En cuanto al concepto de "asistencia técnica", corresponde recordar que la ley de transferencia de tecnología -22.426-, a través de su articulado obliga a la inscripción ante el INPI de los actos jurídicos a título oneroso que tengan por objeto principal o accesorio, la transferencia, cesión o licencia de tecnología o marcas por personas domiciliadas en el exterior, a favor de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, domiciliadas en el país, siempre que tales actos tengan efectos en la República Argentina. Por su parte, el dto. 580/1981 reglamentó el alcance del art. 1 de la citada ley y especificó que se entiende por "tecnología" todo conocimiento técnico para la fabricación de un producto o la prestación de un servicio. Asimismo, el INPI a través de la res. P 328/2005, fijó las pautas interpretativas, y en su art. 5 expuso: "...*se entenderá por asistencia técnica, ingeniería y/o consultoría a los fines previstos en la legislación impositiva, a aquellas prestaciones que se cumplan bajo la forma de locación de obra o servicios, en la medida que impliquen un conocimiento técnico aplicado a la actividad productiva de la contratante local y la transmisión a ésta o su personal de dicho conocimiento, ya sea en todo o en parte del mismo, mediante capacitación, recomendaciones, guías, indicaciones de mecanismos o procedimientos técnicos, suministro de planos, estudios, informes o semejantes, siempre que su contraprestación se abone en forma proporcional a los trabajos, que deberán ser previamente determinados en forma concreta y precisa en el instrumento contractual."*

Así, del análisis del contrato -aún con las observaciones realizadas- surge que del punto 2.3 el envío de personal para instalaciones, del 2.7 la obligación de PSI de mantener los datos en el data-hub, del 3.1 el modo en que debe operar PDGS para promocionar y alquilar los equipos, del 3.3 la obligación de capacitar, asesorar y ayudar al personal, y del 3.5 la obligación en el envío de informes periódicos. A su vez el punto 5 fija la remuneración por el alquiler, que no será un monto fijo sino que, por el contrario, se encuentra estipulada en porcentajes; lo que se traduce en mayores ganancias por alquiler frente a mayores ventas.

En este sentido, de acuerdo a las disposiciones de la legislación civil y comercial, en cuanto establece los alcances de un contrato de locación, el modo de retribución estipulado en el párrafo anterior se asemeja más a un contrato de asistencia técnica que a uno por contrato de alquiler.

Todo ello me lleva a concluir en que las operaciones entre PSI y PDGS distan de ser una prestación sujeta al simple uso y goce de una cosa, propiedad íntimamente relacionada con un contrato de alquiler, debiendo ser tratadas como un contrato de asistencia técnica. Por ello considero que debió haberse inscripto en el INPI como tal. Ello no implica tomar una decisión diferente a la opinión del organismo especializado -INPI-, cuando el mismo reconoció que el objeto del contrato resulta extraño a la ley 22.246, puesto que se expidió sobre el contrato de alquiler exhibido, y no sobre la *realidad económica* subyacente del contrato, es decir, asistencia técnica (fs. 1096, aa).

En este sentido, concuerdo con lo dispuesto por la CACAF en que "...*más allá que la actora intente suscribir su relación contractual con Amadeus Marketing al mero ofrecimiento de sus servicios, ello no*

podría llevarse a cabo si no hubiese por parte de esta empresa la asistencia técnica correspondiente para realizarlo..." ("Líneas Aéreas Privadas Argentinas S.A.", Sala III, sentencia del 08/09/2011).

En conclusión, sobre la base a la información expuesta advierto que la existencia de asistencia técnica por parte de la empresa del exterior: a partir de la transmisión de maquinarias, conocimientos, experiencias y métodos de trabajo; resultó indispensable para el funcionamiento de la empresa local, por lo que corresponde **confirmar el criterio fiscal.**

Por todo lo expuesto y como consecuencia del detallado tratamiento de los argumentos expuestos por la actora y de las constancias comprobadas de la causa, corresponde **confirmar, con costas, las determinaciones practicadas en las Res. 31/2010 y 32/2010.**

XIII. Que **con respecto a los intereses resarcitorios**, cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la CSJN, revisó la doctrina del precedente "Ika Renault" al exponer que: *"...si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario... que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir 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 apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley y lo puntualizó la Corte en otros precedentes.... se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represiva"* (CSJN, "Citibank NA c/. DGI", del 1/06/2000).

Por ello, procede **confirmar, con costas, la liquidación de los intereses resarcitorios intimados**, toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

XIV. Que **en lo tocante a la sanción impuesta en el IG-BE,** debe destacarse que el art. 45 de la ley 11.683 -vigente al momento de los hechos-, en su parte pertinente disponía que: *"el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable..."*, es decir, que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es, la omisión del pago mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o mediante su inexactitud.

Lo expuesto en los Considerandos anteriores evidencia que se configuró el *elemento objetivo* descripto en la sanción aplicada, sin que la actora haya invocado y menos aún acreditado la ocurrencia de error alguno que excuse su responsabilidad, por lo que corresponde **confirmar la sanción impuesta, con costas.**

XV. Que con relación a la multa por defraudación aplicada en el IG del ejercicio 2005, el art. 46 de la ley 11.683 (vigente al momento de los hechos) en su parte pertinente disponía que: "…*el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta diez (10) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en "una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco" (Fallos 323:2172 considerando 4).

Encontrándose acreditado el *elemento objetivo* de la sanción impuesta, consistente en el ingreso en menos del impuesto correspondiente, corresponde analizar el *elemento subjetivo* teniendo en cuenta la figura legal imputada. A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador puso a disposición del ente fiscal una importante herramienta a los fines probatorios, como lo son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de voluntad defraudatoria al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo en ese caso el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En esta línea, y tal como surge de la resolución apelada, el fisco aplicó los incs. "a", "b" y "c" del art. 47 que establecen que: "…*se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: a) medie una grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surjan de las declaraciones juradas...b) Cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible...c) Si la inexactitud de las declaraciones juradas o de los elementos documentales que deban servirles de base proviene de su manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso."*

Así, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los Considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco detectó gastos que no correspondía computar y disposición de fondos a favor de terceros, dejando en evidencia que las registraciones de la actora no resultan veraces. Al respecto, y tal como se concluyó ut supra, la recurrente no aportó documentación fehaciente que acredite sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible.

Lo cierto es que -tal como se desprende de las actuaciones administrativas relatadas- estos hechos generaron una grave contradicción entre las constancias documentales y demás antecedentes, con los que surgen de las DDJJ presentadas por la actora. En tal sentido, la reseña efectuada relativa a la actuación del personal fiscalizador y las irregularidades detectadas, dan cuenta de la debida exteriorización de las presunciones del art. 47 de la ley 11.683 utilizada.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del *elemento subjetivo* requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente, lo que no hizo.

Por ello, corresponde **confirmar la sanción impuesta en el IG, con costas**.

La Dra. Marmillón dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar las Res. 31/10, 32/10 y 22/21, en todas sus partes, con costas.

Se deja constancia que suscriben este pronunciamiento dos Vocales Titulares de la Sala “C” conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

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

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.15 16:11:45 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.21 16:07:20 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.10.21 16:07:21 -03:00