

**TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN
A LOS 50 AÑOS DE SU CREACIÓN.**

VOLUMEN II

**JURISDICCIÓN
COMPETENCIA
PROCEDIMIENTO**

**TEMAS DE DERECHO TRIBUTARIO
EL CONTENCIOSO TRIBUTARIO
EN AMÉRICA**

EDICION
GRUPO EDITORIAL EUSTERS

Tribunal fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación: jurisdicción, competencia, procedimiento, temas de derecho tributario, el contencioso tributario en América / coordinado por Ignacio J. Buitrago. - 1a ed. - Buenos Aires: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2010.
662 p.; 24x17 cm.

ISBN 978-987-660-052-1

1. Impuestos. I. Buitrago, Ignacio J., coord.
CDD 336.2

ISBN: 978-987-660-052-1

Ira. Edición

Tirada: 500 ejemplares

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723.

Prohibida su reproducción total o parcial por cualquier medio sin autorización previa del
CPCECABA.

EDICON

Fondo Editorial Consejo

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la

Ciudad Autónoma de Buenos Aires

Viamonte 1549 - CABA

Tel. 5382-9200

www.consejo.org.ar

www.edicon.org.ar

EL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIVA

Alberto Tarsitiano

I. Preliminar

Los cincuenta años del Tribunal Fiscal permiten formular un juicio bien fundado sobre el efecto positivo de su jurisprudencia en el afianzamiento del Estado de Derecho y destacar su aporte en el desarrollo de las normas y principios del derecho tributario. La labor fértil cumplida por el Tribunal Fiscal a lo largo de los años le ha adjudicado un merecido prestigio y permite constatar la visión de los maestros que lo diseñaron y de la voluntad política que lo hizo realidad.

El objeto de este trabajo es indagar acerca de la naturaleza y alcance de la cláusula contenida en el artículo 2 de la ley 11.683, y sobre la manera cómo el tribunal enfrentó la elusión para concretar los valores, fines e intereses protegidos por el legislador, lo que conduce, necesariamente, a revisar los criterios formulados por la administración fiscal sobre la materia.

Desde la base constitucional, la legítima reacción del Estado contra la elusión de impuestos encuentra justificación en los principios de generalidad, igualdad y capacidad contributiva. Es también necesario construir una doctrina jurisprudencial que sirva para distinguir entre elusión, evasión y economía de opción. No es una tarea sencilla, debido a que la disonancia entre forma y sustancia plantea inocultables dificultades a la hora de objetivar fórmulas que concilien la facultad de aplicar técnicas antielusión con el principio de seguridad jurídica.

Todavía reina demasiada confusión a la hora de distinguir entre economía de opción y elusión con un agravante casi paradójico: desde que las normas generales contra la elusión manifiestan un grado de extensión indeterminado se las emplea en más de una ocasión como fórmulas antielusión, con el indeseable efecto de que contribuyentes honestos, que creen obrar dentro de los límites de la ley, se encuentran impenablemente

involucrados en procesos administrativos sancionadores y hasta imputados por la comisión de un delito.

El Tribunal Fiscal ha demostrado tener en claro que sus decisiones deben transitar el camino de la capacidad contributiva, en la doble mano de no consentir manipulaciones al fin de la ley ni convalidar pretendidas elusiones cuando la ausencia del impuesto se debe a una posibilidad tácita o expresa del ordenamiento tributario.

II. El criterio de la realidad económica en la concepción legislativa y doctrinaria

Los sistemas fiscales generan distintos anticuerpos ante las conductas elusivas. Algunos se establecen en el diseño de la estructura tributaria (hechos imponible complementarios, presunciones y ficciones) mientras que otros recalcan en la faz aplicativa del impuesto (analogía y criterios de interpretación abiertos). Sin embargo, la mayoría de las legislaciones parece inclinarse por dotar a la Administración fiscal de potestades especiales a través de la "técnica" de la cláusula general antielusiva, la que por su amplio alcance requiere ser aplicada bajo un cuidadoso análisis de los hechos.

Como la norma tributaria se interpreta igual que cualquier otra norma jurídica, nuestro enfoque prescindirá de las referencias a los métodos generales que se usan en la motivación de los fallos. Nos detendremos, en cambio, en la manera cómo el Tribunal ha aplicado la ley tributaria bajo los preceptos contenidos en los artículos 1 y 2 de la ley 11.683 que, como se sabe, le ordenan al intérprete que atienda al fin de la norma y a su significación económica con la posibilidad de reconducir, ante el uso de formas inadecuadas a dicha sustancia económica, los efectos fiscales de las relaciones jurídicas empleadas por el contribuyente.

El artículo 1 dirige la atención sobre la capacidad contributiva que el legislador se propuso gravar, expresada en el sentido económico del mandato abstracto. García Belsunce ha observado que ningún nuevo factor de orden metodológico se introduce en el campo de la hermenéutica jurídica toda vez que cualquier investigación del fin de la ley siempre se orientará hacia la naturaleza especial de las relaciones que se regulan.¹

Por su parte, el artículo 2 es una norma destinada a la calificación de los hechos, que, si bien posee un propósito claro en cuanto a las conductas disvaliosas que intenta conjurar, pierde nitidez a la hora de ponderar el entramado jurídico que expresan las relaciones económicas subyacentes.

Aunque usualmente se considera a ambos artículos -1 y 2- integrando el denominado método de la "interpretación económica", no deben ser confundidos, toda vez que, sin perjuicio de su necesaria interdependencia, cada uno reconoce un ámbito autónomo, que está referido a los dos momentos que abarca la dialéctica en que se resuelve un conflicto: interpretación del texto y su aplicación al caso.

En reiteradas oportunidades hemos sostenido que la fórmula empleada por el legislador argentino, aunque fue claramente inspirada en la tradición doctrinaria germano-italiana imperante en los años treinta, la receptó con reservas. En efecto, a diferencia de la tesis doctrinaria en estado puro, la habilitación conferida por la ley para la calificación de los hechos (nos referimos al artículo 2) no consagra -sino bajo ciertas condiciones- el dominio absoluto de la denominada voluntad empírica (*intento facti*) sobre la intención jurídica declarada por las partes (*intento iuris*) al otorgar un acto jurídico.

Sobre esta cuestión, a principios de los años 70 se produjo en la Argentina una polémica apasionante protagonizada por dos juristas de la talla de Dino Jarach y Francisco Martínez.² La doble circunstancia que presenta el carácter conmemorativo del libro y el contenido del presente trabajo vuelve insoslayable la evocación de aquel duelo intelectual, memorable por las estocadas jurídicas de dos duelistas formidables, y que merece ser recordado porque antes que heridas abrió cauces de investigación que sirven de estímulo y guía al pensamiento científico.

Jarach defendió con vigor la preeminencia que al intérprete de la ley tributaria le marca el resultado práctico perseguido por las partes intervinientes en un negocio jurídico. Para esta tesis lo que verdaderamente importa es el hecho económico y, por ello, proclama la indiferencia de los efectos jurídicos declarados por las partes -incluso queridos por aquéllas- en tanto conduzcan a un resultado menos gravoso en el plano fiscal. La conclusión es que, cuando el presupuesto de hecho aparece vinculado a un acto jurídico, resulta legítimo entender que la voluntad de la ley ha sido abarcar con el impuesto todo otro negocio o figura jurídica a la que pueda atribuirse un mismo contenido económico, salvo que el presupuesto generador venga definido por características formales establecidas por el derecho común.³

² La polémica quedó reflejada en el libro publicado por Martínez, *Estudios de Derecho Fiscal*, Ed. Contabilidad Moderna, 1973, cuyo prólogo fue escrito por Jarach.

³ Jarach, Dino, *Curso de Derecho Tributario*, Edit. Liceo Profesional CIMA, 1980, pág. 235 y ss.

¹ García Belsunce, Horacio A., *Temas de Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, 1982, pág. 155.

Francisco Martínez rebarió los fundamentos de la teoría. Apoyado en Bertini, sostuvo que el criterio de la “realidad económica” incurre en los siguientes errores: (i) concibe el negocio jurídico como una declaración o manifestación de voluntad vacía de contenido, pasando por alto que el negocio jurídico tiene siempre un sustrato económico o de otro tipo; (ii) no advierte que el derecho es el contenido al cual se imprime una forma, puesto que tiene como materia o sustrato relaciones humanas — económicas o de otro tipo— que se convierten en jurídicas, sin perder esa sustancia; (iii) divergencia o discrepancia consciente entre el tipo de negocio elegido y la finalidad económica que las partes quieren alcanzar, sólo puede haberla en el negocio simulado, en el indirecto y en el fiduciario, y sólo a ellos reconduce el principio calificador contenido en artículo 2 de la ley 11.683.⁴

III. La elusión fiscal y la economía de opción. El correlato entre forma y sustancia en el derecho tributario

La noción de “elusión” no siempre se usa con el mismo sentido, y aquí la empleamos con los rasgos definitorios que adoptó el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDAT) en las XXIV Jornadas, celebradas en Margarita (Venezuela, 2008), donde se concluyó: “La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”.⁵ Esta definición la

⁴ Martínez, Francisco. Rev. *Derecho Fiscal*, Ed. Contabilidad Moderna, Tomo XX, págs. 849, “El criterio económico. La importancia que para el derecho fiscal tiene la divergencia en el negocio jurídico entre la intención empírica (*intento facti*) y la intención jurídica (*intento iuris*)”.

⁵ Antes, las IV Jornadas Luso Hispano Americanas celebradas en Estoril (Portugal, 1970) habían entendido que: “La denominación de ‘elusión’ debe reservarse a aquellas conductas que por medios lícitos, nada o menos gravados, llegan a un resultado económico equivalente al contemplado por la ley”. Y observaba que “el estudio de los fenómenos de ‘elusión tributaria’ presupone ante todo problemas jurídicos, sociales y económicos acerca de los fines y valores que el ordenamiento positivo debe tutelar. En la práctica y con frecuencia los principios de reserva de ley (legalidad) y seguridad jurídica entran en colisión con los de capacidad contributiva e igualdad tributaria, lo que hace inevitable una opción política general”.

aleja del concepto anglosajón de *tax avoidance*, referido a la reducción tolerada de la carga fiscal y lo acerca al de *illegitimate tax avoidance*.⁶

Diferenciándose de la elusión, la economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. La elusión, en cambio, involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo, y el contribuyente, en abuso de la ley tributaria, lo evita con figuras negociales alternativas. Es la artificialidad de ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico las que definen la elusión. Así pues, economía de opción y elusión son conceptos diferentes, que no corresponde identificar. De la misma manera debe distinguirse entre el negocio real —aunque sirva a la elusión— con la apariencia de realidad exhibida en la “simulación”, y que no es más que una pantalla para ocultar el negocio verdadero.

Sin embargo, estas afirmaciones tan categóricas pierden fuerza a la hora de trazar los límites entre una y otra categoría, ya que los contornos son difusos y la puesta en escena de las distintas transacciones puede hacer evaporables sus diferencias.

Estas tribulaciones intentan hacer pie en el resbaladizo terreno de ciertos interrogantes que están asociados a la idea misma de elusión y al rol de las cláusulas generales para contrarrestarla. ¿Se elude o no, en definitiva, el hecho imponible? ¿La conducta de quien lo evita es o no antijurídica? Porque, si se lo elude, no hay obligación. Y, si se lo evita con fórmulas reprochables, se intentó evitarlo, pero en la realidad se lo verifica. ¿Es posible hablar de la elusión —como se la define en forma habitual— diciendo que es una violación indirecta de la ley? Nosotros creemos que la ley se cumple o se infringe, siendo irrelevante si la transgresión es directa o mediante un atajo. Los que piensan que se evitó el hecho imponible deben contestar otra pregunta: ¿cómo se llega a la obligación tributaria? La respuesta no se hace esperar: por vía *anológica*, por la fijación de un *hecho complementario* o por una *ficción*. Pareciera que aquí sí es necesaria la norma antielusiva, pues se requiere una norma que faculte a

⁶ La bibliografía sobre este punto es abrumadora. Ver García Nova, César, Relato General de las XXIV Jornadas del ILDAT, Tema 1, “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, p. 54 y ss. También del mismo autor: *La cláusula general antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Ed. Marcial Pons, 2004, p. 97 y ss.

la Administración para habilitar este proceder sin violar el principio de legalidad.

Ahora bien, si, como nosotros creemos, el sujeto no evitó el hecho imponible, ¿es necesaria una cláusula de este tipo? La respuesta es tan rápida así como la anterior pareciera que no, porque los principios generales del derecho—privado y tributario—son suficientes para redirigir el negocio jurídico hacia el hecho imponible.

IV. Sobre el alcance de la norma general antielusiva en la ley 11.683

El artículo 2° de la ley 11.683 dice: “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes...”; ordena captar su intención real si con motivo de tales “... actos, situaciones y relaciones económicas ellos acudiesen a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrece o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica”; en cuyo caso la norma confiere una autorización para prescindir de “las formas y estructuras jurídicas inadecuadas”; y encuadrar la situación económica real “en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.⁷

⁷ Es ilustrativa la lectura del Comentario Oficial sobre esta norma, elaborado por el entonces Ministerio de Hacienda con motivo de la sanción del decreto-ley 14.341/1946. Allí se explicó la razón de la norma en los siguientes términos: “La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les concierne.

En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de substraerse a la justa imposición, etc.), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son—como dice el artículo—manifestamente las que el derecho privado ofrece o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el Fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente substraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como

* El texto de la norma podría dar sustento a dos interpretaciones, según el sentido adjudicado al adverbio “manifestamente”. En la primera, lo manifesto connotaría la extensión del “no ser” referido a las formas empleadas, de donde se concluiría que tales formas deben descalificarse cuando el “no ser” sea manifesto. O sea, cuando la inconsistencia resulte franca o evidente. En la segunda—que es el que parece indicar el recorrido discursivo de la frase—el adverbio *manifestamente* se vincula al verbo con las formas que se consideran “adecuadas”, siendo reprochable el empleo de aquellas que no se identifiquen con las “manifestas” previstas por el derecho privado. Puede no ser igual decir que la recalificación se autoriza cuando se utilice una forma “manifestamente inadecuada” (notoria) que decir que dicha recalificación procede cuando la forma no sea manifestamente la que el derecho ha previsto como “la más adecuada”. La “manifestamente adecuada” sería la que se tiene al alcance de la mano, la que elegiría un buen hombre de negocios y que no necesita de rodeos. Este último sentido encuentra apoyo y se conecta con el final de la redacción dada al artículo 2°, en tanto permite al intérprete desconocer la forma elegida y aplicar “la más adecuada”. La lectura precedente puede coincidir con la tesis tradicional de Hensel,⁸ quien, al referirse a la cláusula general prevista en la Ordenanza Fiscal alemana de 1919, hacía notar que el hecho con relevancia no debía ser hallado en el abuso de las otras formas jurídicas, sino en el no uso de las formas típicas consideradas por el legislador.

Podría especularse y decir que, si el legislador condena las formas que se aparten manifestamente, sólo consagra la recalificación de los negocios *contra legem*. En cambio, si pretendió abarcar aquellas que no se identifican con las “manifestamente adecuadas”, puede calificar no sólo los negocios *contra legem*, sino también los *in fraudem legis*.

En nuestra opinión, las formas jurídicas son adecuadas (a secas) a la sustancia económica o no. No debería haber formas “manifestamente inadecuadas” ni formas “manifestamente adecuadas”. Con consagrar el principio de la correspondencia entre forma y contenido es suficiente para luego, bajo la teoría jurídica general, determinar el campo de aplicación. En suma, creemos que la distinción gramatical carece de relevancia

otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible.”

⁸ Hensel, *Dritto tributario*, traducción de la 2a ed. alemana de Dino Jarach, Milán, 1956, p. 146.

jurídica, porque siempre, de una manera u otra, se cae en el abuso de derecho.⁹

En consecuencia, la técnica receptada por el legislador argentino se inserta dentro de las cláusulas antiabuso. Incluye el negocio en fraude de ley, el indirecto y el abuso de formas. Y aunque estas nociones han sido poco desarrolladas en el derecho argentino, todas quedan comprendidas en el *abuso de derecho* como acción contraria al fin de la ley (artículo 1071, Código Civil).

V. La aplicación de la cláusula general antielusiva por el Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal ha aplicado el mandato del artículo 2 de la ley procesal como un corolario del principio de la "realidad económica", cuyo fundamento invocó asimismo con otros fines. No han sido tanto los fallos que han recalado en su análisis, aunque se nota en ellos un redireccionamiento al propósito antielusivo. Al solo efecto de facilitar una lectura ordenada, hemos agrupado los fallos según la situación juzgada.

(a) *Catificación de relaciones entre partes vinculadas*

El caso emblemático en materia de doctrina antielusión ha sido "Parke Davis" (causa Parke Davis y Cia. de Argentina SAIC, sentenciada por el TFN el 14/3/70, fallo C-420), que, si bien es recordado por la doctrina fijada oportunamente por la Corte Suprema, se inició en el Tribunal Fiscal. El ajuste impositivo se originó en la impugnación fiscal de las deducciones por regalías y uso de fórmulas en favor del accionista del exterior, que detenía el 99,95 % del capital accionario. El fisco consideró que ese pago constituía una remesa de utilidades invocando la tesis del "conjunto económico" formado por la sociedad controlante y su filial.

La mayoría del Tribunal conformada por los doctores Martín Goicoa y Sara M.C. Dichiaró anticipó el criterio que después aplicaría la Corte Suprema y, luego de invocar los artículos 11 y 12 de la Ley 11.683 (que corresponden a los artículos 1 y 2 del texto vigente), sostuvo: "... Que las normas parcialmente transcritas confieren, sin duda, una base de sustentación incontrovertible al órgano recaudador para prescindir, en el juz-

gamiento del caso, de la forma de sociedad anónima que ha sido adoptada por la recurrente así como de la consecuente distinción entre la personalidad de la empresa extranjera y la que ha sido formada por aquélla en la Argentina, atendiendo a una realidad económica que no puede siquiera discutirse y que está dada, en la especie, por la circunstancia de ser la empresa extranjera titular —como se dijo— del 99,95% del capital accionario, sometiendo la situación al tratamiento fiscal que correspondería si se tratara de relaciones entre una casa matriz del exterior y una sucursal en el país. Supuesto éste en el que no resultaría pertinente la acreditación, entre ellas, de suma alguna por concepto de regalías, toda vez que, en tal circunstancia, la casa matriz del exterior sería la titular del 100% del capital de su sucursal en el país y los suministros de fórmulas químicas u otro servicio no serían más que la consecuencia propia del riesgo de su inversión en la República, ya que se trataría, en suma, de un negocio propio de la empresa extranjera".

El vocal Nicolás Scotti falló en disidencia. Su voto expresó la postura que luego influiría en el cambio de la legislación, destacando la vigencia en el derecho fiscal de las personalidades jurídicas independientes reconocidas por el derecho privado, principio que sólo cede en los casos de relaciones extrañas a las prácticas normales del mercado entre partes no vinculadas. Transcribimos un párrafo esclarecedor: "... La prevalencia de la realidad económica, regla interpretativa jurídica, tiene sentido indudable cuando dicha realidad está inserta en 'formas y estructuras jurídicas inadecuadas' (artículo 12, Ley 11.683 texto ordenado en 1960 y sus modificaciones), pero no la tiene cuando hay total concordancia entre la forma jurídica (sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata servicios de regalías con el accionista principal del exterior, indiscutiblemente otro sujeto tributario) y la realidad económico-tecnológica (si ésta implica, a su vez, una auténtica integración con prestaciones reales y remuneradas a su legítimo costo)".

El cambio legislativo operado hacia fines de los años 70 en la ley del Impuesto a las Ganancias superó la cuestión, mas ello no resta valor a las consideraciones alineadas con la postura del doctor Scotti, que pueden leerse, por ejemplo, en el fallo de la doctora Beatriz González de Rechter, en la causa "General Motors Argentina S.A." (5ta. Nominación, 31/3/80), en donde se afirma: "... Que las circunstancias descriptas llevan al ánimo del juzgador la convicción de la inaplicabilidad en el sublite de la doctrina de la **realidad económica** emergente de los fallos citados. Y ello así, dado que la existencia de una subordinación orgánica de dependencia, ya sea financiera, económica u organizativa de la empresa local respecto de sociedades del exterior, no puede llegar a desconocer sin más, la efectiva

⁹ Sostiene Rosenbjy que el planteamiento de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas es, no obstante, la otra faceta del abuso de derecho, que puede consistir en el comportamiento por acción u omisión (el no uso del derecho); que se completa con la persecución del fin inmediato —el móvil— del resultado económico, a través del uso de formas distintas a las típicas y amparadas por la ley (Rosenbjy, Tullio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, 1994, p. 180).

configuración de auténticas relaciones contractuales entre filial local y casa matriz. En este sentido, resulta útil destacar que el principio de la realidad económica, como herramienta de hermenéutica jurídica, adquiere especial relevancia cuando dicha realidad está inserta en **formas y estructuras jurídicas inadecuadas** (artículo 12, ley 11.683, texto ordenado 1974 anterior y posterior) pero no la tiene cuando hay una completa correlación entre la forma jurídica sociedad de capital, sujeto tributario, que contrata la provisión de bienes de cambio con el accionista principal del exterior—otro sujeto tributario—y la realidad económica....”

En el mismo sentido se inscribe la sentencia dictada en “Philips Argentina S.A.”, 11va. Nominación, del 28/7/77. El Vocal Álvaro J. Mari Arriaga dijo: “Que con arreglo a las normas transcritas y a la relevante doctrina citada, resulta evidente que la prevalencia de la realidad económica adquiere plena relevancia cuando la misma está inserta en **formas y estructuras jurídicamente inadecuadas**. O, dicho en otros términos, cuando se demuestre que, a través de las relaciones jurídicas entre la empresa local y la sociedad madre extranjera, se pretendan desfigurar o falsear resultados impositivos”. El mismo Vocal (“A. Levin e Hijos S.A.”, 11va Nominación, 18/10/76) había tenido oportunidad de referirse a la doctrina del “conjunto económico”, esta vez con referencia a dos sociedades locales. El fisco había considerado que la venta de un terreno de una sociedad a otra vinculada, que construyó allí un edificio bajo el régimen de propiedad horizontal, estaba alcanzada por el impuesto a los réditos debido a que consideraba a ambas como una única empresa. El contribuyente, en cambio, consideró a la venta alcanzada por el impuesto a las ganancias eventuales, debido a la naturaleza del bien (registrado en sus libros como bien de inversión) y a la falta de habitualidad. El tribunal revocó la determinación de oficio con el siguiente razonamiento: “Que las sociedades, aunque vinculadas mantienen cada una, a los fines impositivos, su personalidad jurídico tributaria, con la consecuencia de que tanto la venta efectuada por Levin S.A., como las realizadas por Nivel S.A., deben ser consideradas como operaciones independientes”.

Finalmente merece destacarse que, también en las causas “Hauni Latinoamericana S.A.I.C.” (16/9/1980) y “Kellogs Co. Argentina S.C.I y F” (4/9/1981), la Sala B, formuló oportunas consideraciones entre el principio del operador independiente y la determinación de la renta de filiales y sucursales de empresas extranjeras.

*(b) *Calificación de relaciones entre partes no vinculadas*

La tesis de Francisco Martínez sobre el principio calificador, ahora como Vocal del tribunal, tuvo oportunidad de ser aplicada al sentenciar la causa “San Martín Refrescos”, del 3/8/77. En ella dejó sentado: “... Que la pretensión de que el punto se resolviera con la susodicha norma de la ley 11.683, que invocan a su favor tanto la apelante como la apelada, no responde sino al error de considerar que las figuras que el derecho privado disciplina son formas vacías de contenido económico y que el ordenamiento no sería nada más que una regulación de esas formas, cuando la realidad es, por el contrario, que a cada figura típica corresponde una determinada sustancia económica a la que el legislador le da, como se ha dicho, la impronta de la juridicidad, en cuanto reconoce derechos e impone deberes a quienes participan en la respectiva relación jurídica, a menos, desde luego, que se produzcan anomalías, esto es, disonancias entre la forma elegida y su sustancia económica, tales como las que ocupan en el negocio jurídico simulado, o en el fraudulento, o en el fiduciario”.

En la causa “Dow Química Argentina S.A.” (Sala D, 5/3/71) se puso el acento en la irregularidad de las operaciones como condición de su ineffectividad en el plano fiscal. Se trataba de establecer quién fue el verdadero suscriptor de acciones que conferían al inversor franquicias impositivas, señalándose: “Que no cabe duda que en autos las formas jurídicas elegidas, y que como ha quedado demostrado, no son las que en realidad se han configurado, han tenido como fin alterar la situación fiscal de la recurrente, y de este modo poder gozar de la deducción pretendida y así reducir su obligación tributaria. Si bien se trataría de operaciones perfectamente lícitas su realización no respondería al efectivo negocio jurídico concretado y su objeto sería la de colocar a una de las partes un una situación más ventajosa frente al impuesto. No se trata de evitar caer en el presupuesto de imposición, sino de colocarse, por el solo mecanismo contable, en las condiciones que determinan un tratamiento más favorable, al que, de no haberse recurrido a esas formas manifestamente inapropiadas, no se hubiera tenido derecho”.

En otro precedente (Sala A, “Supermercados Acassuso S.C.A.”, 14/4/98) también quedó evidenciado el necesario correlato jurídico y económico de los actos: “... Asimismo y conforme a conocidos principios doctrinarios, debemos considerar que en toda tarea que el juzgador emprenda en la búsqueda de la caracterización de un instituto jurídico, debe priorizarse la naturaleza del vínculo obligacional que se crea por una norma, no pudiéndose ignorar la correspondencia entre realidad econó-

mica y realidad jurídica, pues como lo tiene dicho el más Alto Tribunal en reiteradas ocasiones “la renuncia consciente a la verdad es incompatible con el servicio de justicia, y si bien los jueces deben fallar con arreglo a reglas y principios de forma, nada excusa su indiferencia respecto de la objetiva verdad (Fallos 288:550, 290:293, entre muchos otros)”.

En similar dirección, cuando la indagación sobre la causa jurídica arrojó dudas al Tribunal, se ponderaron los efectos prácticos perseguidos por las partes. Así se desprende de la sentencia en la que se afirma: “La falta de un régimen unívoco sobre transferencia de automotores y la consecuente aplicación del Código Civil en forma parcial en algunos casos y subsidiaria en otros, hace que resulte correcta la interpretación del Fisco Nacional y aceptada la invocación del artículo 12 de la ley 11.683, texto ordenado en 1974 (Navarro Hermanos SACIF, 4/3/80)”.

Una buena muestra del alcance concreto que cabe asignar al mandato calificador puede hallarse en la sentencia dictada en la causa “Empresa Provincial de Energía de Santa Fe” (Sala B, 9/2/99). Se debatía allí si la energía eléctrica suministrada por la empresa a sus empleados, para uso doméstico, en tanto superaba un importe fijo, constituía una prestación a título oneroso (gravada con IVA) o gratuita. La mayoría de la Sala B, integrada por los doctores Torres y Castro, partió de la naturaleza de la relación laboral entablada entre las partes. Y así concluyó que, en ese contexto, la prestación se calificaba de una *dación en pago* alcanzada por el IVA. El precedente constituye un buen ejemplo de *recalificación jurídica* antes que económica. La minoría, representada por el doctor Porta, no compartió, empero, tal recalificación. Y formuló una importante advertencia sobre el alcance general de la regla contenida en la ley y acerca de los límites a la potestad de recalificación del fisco. Con cita del comentario oficial al decreto 14.341/46, señaló: “que la aplicación de criterios como el utilizado por la Dirección General Impositiva no se compadecen con el sentido que debe adjudicarse al artículo 12, que da prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares, siendo su impugnación un temperamento subsidiario... lo que implica en alguna medida la excepcionalidad del apartamiento de tales estructuras, apartamiento que requiere que las formas jurídicas sean ‘radicalmente inapropiadas’, como sigue el mismo comentario aclarando el sentido de la expresión ‘manifestamente inadecuadas’”.

Poco tiempo después, el tribunal consideró que: “...El mencionado artículo 12 de la ley de rito (**artículo 2 del texto ordenado vigente**) consagra el criterio de la “realidad económica” que permite prescindir de esas apariencias y determinar la obligación tributaria según la realidad oculta, reafirmandose el rango de normas de orden público que tienen las

disposiciones tributarias”. (El resaltado nos pertenece.) Y advirtió: “...Que, como reiteradamente lo ha sostenido nuestra jurisprudencia, si bien dicho principio posee expresa consagración legal, debe ser utilizado con suma prudencia dado su carácter excepcional, enderezado a evitar abusos de derecho (CNCAF Sala IV in re Hornarina S.A., del 12/10/76) debiéndose limitar su utilización a los supuestos de simulación o de evidente ausencia de identidad entre el hecho jurídico generador de la obligación y su sustento fáctico real. Tampoco corresponde su utilización cuando las propias disposiciones normativas prevean tratamientos correctivos específicos” (Sala C, “Cooperativa de Provisión de Electricidad Obras y Servicios Públicos, Crédito y Vivienda Ltda. de San Antonio de Areco”, 22/6/99).

En la causa “Club Atlético Vélez Sarsfield Asociación Civil” (Sala A, 24/8/99), en la que se discutía la naturaleza de un contrato de publicidad, se afirmó: “Lo realmente importante para la dilucidación de cada caso es tener en cuenta que la ley tributaria, específicamente la ley del impuesto al valor agregado (a raíz del reenvío que efectúa), ha querido eximir aquellas locaciones que tienen por objeto la publicidad, cualesquiera sea la forma jurídica que aquel contrato adopte, bien que aquellas realizadas por determinados sujetos y bajo ciertas pautas”.

El Tribunal también se refirió al alcance del artículo 2 al analizar un caso en que el contribuyente, de profesión actor, reclamaba la exención de ingresos que consideraba derivados de la cesión de derechos de autor sobre determinadas obras; simultáneamente las mismas partes habían firmado otros dos convenios de actuación. El tribunal consideró que dicha cesión en realidad encubría un único contrato de actuación, como tal gravado. Explicó, para fundar su decisión, que el citado artículo es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrado por el artículo 1071 del Código Civil (“Bermúdez, Gustavo Ariel s/recurso de apelación”, Sala A, 25/10/2000).

En la causa “Feroli, Jorge Oscar” (Sala C, 19/8/2005), fallada con el voto de los doctores Urresiti (Vocal titular de la 7ª Nominación) y Celdeiro (Vocal subrogante de la 9na nominación), se decidió que una donación realizada por un accionista a un pariente con motivo de la venta del paquete accionario, siendo el donatario director de la sociedad en cuestión, no implicaba el pago de honorarios alcanzados por el impuesto a las ganancias. Sobre la base de la prueba rendida, el tribunal admitió la donación y formuló, entre otras, la siguiente consideración: “La norma precitada es una ejemplificación de la doctrina del abuso del derecho consagrada por el artículo 1071 del Código Civil. En efecto, cuando un negocio jurídico se formaliza de manera que resulta manifestamente

inapropiado a la impronta o negocio jurídico que dé acuerdo a su causa (finalidad o contraprestaciones patrimoniales buscadas auténticamente por las partes) y de ello resultare que, por estar gravado el negocio jurídico que auténticamente correspondiera, el fisco pudiera resultar perjudicado, el acto resultaría abusivo en los propios términos del artículo 1071 del CC y, obviamente, del artículo 2 de la ley de rito” (voto del doctor Celdeiro).

Los fundamentos del fallo “Feroli” sirvieron para rechazar la pretensión de recalificar la titularidad del dominio de unos inmuebles, que oportunamente el fisco había atribuido a una sociedad de personas en lugar de a un socio como lo indicaban las escrituras públicas correspondientes (“Estaciones Centro SRL”, Sala A, 17/7/2007).

(c) Para considerar la naturaleza jurídica de diversos actos y contratos con prescindencia de la denominación dada por las partes

Con acierto se señaló en la causa “Nardelli, Norberto Juan” (Sala D, 21/2/2000) la innecesariedad de recurrir a la realidad económica cuando el análisis de los hechos y de la prueba conduce a sostener la presencia de figuras del derecho comercial que proyectan sus efectos en la consideración impositiva. Se discutía la verificación del hecho imponible en el impuesto al valor agregado con relación a la modificación realizada por un padre en inmuebles de propiedad de sus hijos. El contribuyente sostenía la existencia de una sociedad de hecho, cuyo objeto era construir sobre el inmueble propio, para luego vender (momento en que nacía el hecho imponible), mientras que el fisco había encuadrado la actividad como obra sobre inmueble ajeno gravado. El contribuyente había invocado a su favor el principio de la realidad económica, y es aquí donde el Tribunal, si bien resuelve a su favor, llama a las cosas por su nombre, y acertadamente, en línea con lo que hemos sostenido acerca de la causa de las estructuras jurídicas empleadas, concluye en lo siguiente:

“Al respecto, debe destacarse que la resolución de esta cuestión no pasa por la inexistencia de formas o estructuras jurídicas inadecuadas, como sostiene la representación fiscal, ni por la vigencia del principio de la realidad económica, que tan fervorosamente propugna el recurrente y que por otra parte nadie discute, por cuanto lo que aquí se debate es si el negocio jurídico consistente en la construcción y venta de un edificio en propiedad horizontal, ha podido llevarse a cabo mediante la conjunción de actos de contenido económico consistentes en el aporte del terreno por uno o más de los intervinientes, constituidos en condominio y la edifica-

*ción aportada por el o los otros, con el objeto de realizar una o más operaciones determinadas y transitorias, sin haber suscripto entre ellos un contrato o convenio con tal propósito, guardando así total afinidad con la figura de la sociedad accidental o en participación regulada por los artículos 361 a 366 de la ley 19.550, situación ésta que se encuentra expresamente prevista en el inciso d) del artículo 4 de la ley del IVA, al referirse a los sujetos pasivos del tributo, empresas constructoras que realicen las obras a que se refiere el inciso b) del artículo 3º, cualquiera sea la forma jurídica que hayan adoptado para organizarse”.

Un interesante caso fue resuelto en la causa “La Pañalera” (Sala A, 22/3/99). Se discutían los efectos de un contrato por el cual una empresa proveía pañales no descartables. El fisco sostuvo que se trataba de una locación de cosa mueble o de un servicio de tintorería, en ambos casos, gravados. El contribuyente, en cambio, consideraba que era una locación de servicios particular, no alcanzada bajo la ley del IVA vigente a la sazón. El Tribunal le dio la razón al contribuyente y fundó su postura en varias consideraciones ilustrativas. Señaló que: “...el vínculo negocial que nos ocupa deber ser examinado teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto o negocio jurídico que se persigue y la voluntad de las partes exteriorizada en el objeto del contrato o los usos y costumbres” y que “el enfoque que se propone es a partir de este método hermenéutico como procedimiento normal de interpretación, que asigna a las normas un significado acorde a la sustancia económica de las relaciones”. Luego de analizar la operatoria concluye que: “si bien el locador entrega un bien mueble de su propiedad para que el cliente obtenga su uso y goce —lo que se asemejaría, según ha quedado dicho, a un contrato de locación de cosas— este uso depende, se encuentra indisolublemente subordinado, a un específico hacer de la actora, que no es otro que la entrega, retiro y posterior lavado y desinfección de los pañales. Esta actividad trasunta un servicio y toma indudable primacía en la operatoria descripta y es a la vez la que posee mayor relevancia al convenirse el precio. La finalidad perseguida por los locatarios (para decirlo en los términos del artículo 2 de la ley de procedimiento tributario) no es obviar la compra de los pañales; no cabría suponer que en casos como el examinado el cliente locara los pañales, por un tiempo determinado, sin el servicio de lavado y desinfección. Antes bien, lo que procura fundamentalmente es evitar el trabajo relativo a la limpieza de aquéllos”.

Véase, en esta misma línea, lo resuelto en “Cunnington CIFI SA” (Sala A, 16/11/99), donde se sostuvo: “...Ello así, y teniendo en cuenta que los envases son cosas fungibles y que por lo tanto resulta imposible probar

que se restituye en cada entrega de bebida la misma cosa prestada, la disposición contenida en nuestra legislación de fondo obstaculiza el encaillamiento de la operatoria citada en el comodato, pero no queda lugar a dudas que es la figura con la que guarda mayor afinidad. Esta inteligencia permite que se analice el vínculo negocial que nos ocupa teniendo en cuenta primordialmente la finalidad sustancial del acto y la voluntad de las partes exteriorizada en los usos y en las costumbres propias de la actividad comercial. Por todo ello, concluimos en que no se configura en la especie el contrato de compraventa como entiende el ente fiscal, sino que la figura que se asimila más es el comodato, en donde se transmite la tenencia del bien y no su dominio.”

(d) Para establecer la transparencia entre los actos de una sociedad y sus socios o accionistas

En uno de los primeros antecedentes, el Tribunal estudió si procedía la deducción en el impuesto a los réditos del costo de automotores usados en una explotación agropecuaria, los que fueron adquiridos por una sociedad civil cuyo accionista llevaba a cabo tal actividad. Para admitir la deducción el tribunal consideró que si los automotores fueron efectivamente usados en la citada explotación agropecuaria como medio de transporte de diversos elementos para una explotación racional, carecía de trascendencia la forma de su adquisición, ya sea directamente por el contribuyente o por una sociedad civil de la cual era integrante (“Ferrari de Silva, Orfelinda”, 19/7/67.)

En la causa “Ballester Molina” (Ira.Nominación, 22 de febrero de 1977) se debatió si el fraccionamiento, loteo y venta de dos parcelas inmobiliarias con transferencias previas de un socio a sociedades de reciente constitución debían adjudicarse a la persona física o a la sociedad de la cual éste formaba parte y, asimismo, si le correspondía el pago del impuesto a los réditos o el gravamen sobre los beneficios eventuales. El Tribunal consideró probado que se trató de una continuación de actos *in fraudem legis* y de negocios simulados, y confirmó la resolución fiscal. En su voto, Francisco Martínez formuló la distinción entre un acto *contra legem agere* (su violación abierta) del acto *in fraudem legis agere*, estos, “el quebrantamiento del espíritu de la ley, no de su expresión verbal, cuya ineffectacia, que impondría prescindir de la existencia de la sociedad en comandita por acciones, resultaría de la fórmula del artículo 502 del Código Civil conforme a la cual ‘la obligación fundada en una causa ilícita, es de ningún efecto’, siendo la causa ilícita ‘cuando es contraria a las leyes o al orden público’”.

*, La determinación de si la transferencia de un paquete accionario encubría un negocio jurídico indirecto, tendiente a evitar el impuesto a la renta, derivado, por ejemplo, de la transferencia de activos o de fondos de comercio, ha sido una cuestión que despertó controversia. Ilustrativa de ella es la existencia de fallos encontrados sobre materia análoga. Los Vocales Francisco Martínez y José García Freire sostuvieron la tesis legitimadora de la operación. Declararon que el entonces artículo 12, de la ley 11.683, en cuanto establece que las leyes deben interpretarse atendiendo a su significación económica, no permite concluir que lo que constituye, verdaderamente, la venta de un paquete accionario deba juzgarse que configura un negocio jurídico diferente. Y agregaron que esta consecuencia debía ser mantenida, en tanto no se había probado que lo único que habían pretendido los enajenantes de las acciones era evitar el impuesto que hubiera debido satisfacerse por la venta del fondo de comercio (“Piazza, Alfredo Félix y otros”, 2/10/68).

La Sala C, integrada por la mayoría de los Vocales Bavio y García Rams, había resuelto un caso análogo de manera diferente: “encubierta bajo ostensible venta del paquete accionario, existe transferencia de un fondo de comercio, si éste ha pasado de una sociedad de responsabilidad limitada a una entidad anónima integradas ambas por los mismos socios, quienes sin haber inscripto esta última entidad, enajenaron la totalidad de las acciones recibidas en pago a una tercera sociedad por un precio mucho mayor (“Piazza, Atilio y Otros”, 26/4/68).

Una cuestión similar se planteó en “Vignes, Alberto Juan” (16/12/1968). Nuevamente, la mayoría, integrada por Bavio y García Rams, consideró que debía reputarse valor de transferencia de un inmueble el importe que percibió su propietario por la venta del paquete accionario que había recibido en pago de dicho bien dos meses antes. La disidencia de García Freire reiteró su voto en la precitada Piazza, con el agregado, importante, de que el principio de la realidad económica no puede autorizar a asumir la existencia de una simulación cuando ha existido una verdadera negociación del paquete accionario.

La fecha de constitución de una sociedad anónima—con anterioridad a que el problema tuviera solución normativa—también originó diferencias de interpretación. Se discutían, en lo fundamental, los efectos tributarios de actos cumplidos antes de la escritura pública de constitución definitiva y la influencia que podía proyectar, en el campo tributario, la retroactividad declarada por las partes. La Sala A (mayoría integrada por los doctores García Freire y Martínez) decidió la cuestión a favor del Fisco en la causa “Cofre, Cia. Argentina de Ahorro y Préstamo”, 3/11/70, con los siguientes argumentos: “Que si el derecho civil o privado, gobernado en

este campo del negocio por el principio, o, si se quiere, por el dogma de la autonomía de la voluntad, no admite que las partes puedan dar a sus actos jurídicos un efecto retroactivo que la ley no reconoce, *a fortiori*, una voluntad en ese sentido es aún más impotente en el ámbito del derecho público, como es el fiscal, cuyas prestaciones pecuniarias tienen como fuente, no el negocio, sino la ley (obligaciones *ex lege*). El efecto jurídico del negocio—se ha dicho—, como el de cualquier otro hecho jurídico es, normalmente, coetáneo al negocio jurídico mismo, es decir, tiene eficacia *ex nunc*. Retroactividad, es decir, la eficacia *ex tunc*, por importar desviación del principio de causalidad jurídica en cuanto, entonces, el efecto es anterior a la causa, sólo puede haberla de manera excepcional, según sucede en la ratificación y en la convalidación del negocio. Esto explica por qué la retroactividad no puede disponerse por el individuo, sino únicamente por el ordenamiento jurídico (Messineo, Francesco, *Manual de Derecho Civil y Comercial*, Tomo II, N° 3, págs. 324).

Que no basta decir para resolver la cuestión planteada, que no hay sujeción del derecho tributario al derecho civil, sino que es preciso demostrar que el primero ha formulado un principio opuesto al del derecho civil con relación a los dos impuestos de que se trata—el de réditos y el de emergencia—, o deducirlo al menos del de la consideración o enfuque económico. A falta de él, según quedó demostrado, habrá que estar necesariamente a la disciplina que da al negocio el derecho privado. El propio artículo 12, texto ordenado vigente, conduce a la aplicación del derecho civil, en cuanto establece en su parte final, que se considerará 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 les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Análoga orientación sobre la correspondencia entre forma y contenido queda plasmada en el fallo “América Sports SRL” (Sala C, 24/8/99), en el que se dejó sentado: “no puede atribuirse a los sujetos involucrados una intencionalidad diferente a la plasmada en la estructura jurídica adoptada, dada la citada ausencia de identidad en las participaciones de los socios de la sociedad de responsabilidad limitada y los condóminos titulares del inmueble”.

Una sentencia rica en consideraciones es la dictada en “Representaciones Artísticas EAPE SA s/recurso de apelación (IVA)” y “Pinti Ricar-

do Antonio s/recurso de apelación (IVA)”, Sala B, de fecha 27/12/01.¹⁰ Los contribuyentes, “Representaciones Artísticas EAPE SA” y “Enrique Pinti”, fueron sometidos a una determinación de oficio por el IVA. La sociedad ejercía la representación artística de la persona física y percibía los derechos correspondientes a las entradas al espectáculo. La sociedad tenía por objeto realizar por cuenta propia, o de terceros, o asociada a terceros, la representación de artistas en el país y en el exterior, como así también la compra y venta de espectáculos artísticos, variedades, teatrales, cinematográficos, animadores, conductores, músicos, cancionistas, bailarinas y similares. Y, además, la compra y venta, contratación, importación y exportación de elementos relacionados con cualquier tipo de actividades artísticas o del espectáculo, con personas públicas o privadas. Entendía el fisco que la empresa representante se encontraba sujeta al pago del IVA en virtud de lo normado en el artículo 3, apartado 6 de la Ley, que somete al impuesto las locaciones y prestaciones de servicios en general, siempre que se realicen a título oneroso y sin relación de dependencia. Consideró, en esta línea argumental, que la exención del artículo 6, apartado 22, de la ley, que exime a las prestaciones personales en espectáculos teatrales, musicales, de canto y circense, no podía serle extendida a la sociedad. El Tribunal Fiscal revocó la determinación de oficio, con invocación de la realidad económica a favor del contribuyente. El voto del doctor Torres, al que adhirieron los doctores Porta y Castro, introduce, como novedad importante en la construcción jurídica del principio calificador, que la potestad del intérprete debe considerar la naturaleza especial del impuesto de que se trata, y que, al prescindirse de cierta forma jurídica, no existe una respuesta unívoca para todos los impuestos. En otras palabras, puede recorrerse, por ejemplo, el velo societario para apreciar la economía legal del IVA y, empero, considerar que dicha forma resulta adecuada a los fines de la aplicación del impuesto a las ganancias.

(e) Para neutralizar el denominado “efecto noticia”

Un caso novedoso fue resuelto por el Tribunal con recurrentia al principio calificador (Sala C, 6/3/2003, “La Central del Plata SA”). Se había anunciado que la ley del IVA se modificaría a partir de cierta fecha, incorporando al hecho imponible los contratos de seguros. Enterada de ello, una compañía de seguros, rescindió los contratos que venecían durante los meses inmediatos posteriores a la reforma (es decir aquéllos

¹⁰ La sentencia fue revocada por la Cámara Federal, Sala 1, el 30 de abril de 2007. El órgano revisor entendió que la actividad principal de la sociedad contribuyente era la “representación de artistas” y que en tal carácter contrataba con terceros.

cuya renovación ocasionaría el pago del nuevo impuesto) y los volvió a firmar con anticipación a la entrada en vigencia de la ley, con lo cual evitó el impuesto. El tribunal entendió que se trató de una maniobra cuya única motivación fue evitar el pago del impuesto y que, por ello, no resultaba admisible. Consideró, pues, que tales contratos estaban igualmente gravados y para así decidir otorgó relevancia al hecho de que se tratara de contratos de adhesión.

