

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### LOCACIONES Y PRESTACIONES DE SERVICIO

#### Relación de dependencia encubierta

### SUMARIOS

El Fisco constató que el responsable celebró un convenio de honorarios en su carácter de abogado con el titular del estudio jurídico y concluyó que omitió declarar como gravados los importes conforme lo dispuesto en el artículo 3, inciso e), apartado 21, punto f), de la ley del gravamen.

El Tribunal puntualizó que la sola circunstancia de que el profesional preste servicios en un estudio jurídico no es indicativa *per se* de la existencia de una relación de dependencia, siendo necesario para considerar acreditado aquel vínculo la corroboración de la existencia de una dependencia técnica, jurídica y económica.

Luego de analizar estos conceptos y las cláusulas del acuerdo celebrado, así como la prueba testimonial consistente en la declaración de otros abogados del mismo estudio jurídico que se desempeñaban bajo la misma modalidad, se concluyó que en realidad se trataba de un contrato laboral con los caracteres de subordinación técnica, económica y jurídica, y la sujeción del trabajador a la trilogía de poderes (dirección, reglamentario y disciplinario) detentado por el empleador.

De esta forma, el denominado convenio de honorarios celebrado entre el recurrente y el titular del estudio era en realidad una simulación por vía de la adopción de una figura contractual, que develada muestra que entre las partes medió una relación laboral, por lo que la prestación de servicios efectuada por aquél, en atención a la exclusión que establece el artículo 3, inciso e), punto 21, respecto de las prestaciones que se realicen en relación de dependencia, no resultaba gravada.

### TEXTO DE LA SENTENCIA

Buenos Aires, 9 de marzo de 2009

AUTOS Y VISTOS:

El expediente 28.600-I, caratulado “Novak, Carlos A. s/apelación”, y

CONSIDERANDO:

I. Que a fojas 23/33 vta. se interpone recurso de apelación contra la resolución de fecha 23/11/2006 de la AFIP-DGI, División Revisión y Recursos I, Regional Palermo, mediante la cual se le obliga a ingresar a la recurrente la suma de \$ 54.085,00 en concepto de impuesto al valor agregado correspondiente a los períodos fiscales 3/2001 a 5/2003, todos los meses incluidos, con más intereses resarcitorios por \$ 70.433,01 y se aplica sanción de multa con sustento en los artículos 46 y 47, inciso c) de la ley 11683 (t.o. en 1998) por \$ 165.255,00.

Que, la contribuyente se trata de una persona física cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios jurídicos.

Que, en primer lugar, resulta preciso señalar que el presente caso reconoce su origen en una fiscalización del Organismo Recaudador, de la que surgió que el contribuyente no declaró el débito fiscal correspondiente a honorarios percibidos en concepto de prestación de servicios, dejando de ingresar el tributo en su justa medida.

Que, la apelante sostiene que queda en claro que las sumas que ha percibido se encuentran excluidas del ámbito de imposición del tributo en virtud de lo dispuesto por el artículo 3, inciso e), punto 21 de la ley de impuesto al valor agregado, en tanto entiende que existe una relación de dependencia.

Que, relata que hasta el mes de julio de 2006 se desempeñó como abogado bajo la modalidad descrita en el “Convenio de honorarios”, prestando servicios profesionales pura y exclusivamente para el Estudio del doctor Oscar Salvi, fijándose como contraprestación por el desempeño de sus servicios una suma fija preestablecida de \$ 120.000 para el año en que se celebró el convenio. Explica que dicha suma retributiva se pactó independientemente de que el Estudio tuviese o no ingresos suficientes para afrontarla y sin que asumiese obligación alguna de contribuir a los gastos ni a las pérdidas del Estudio, lo cual indica claramente que no asumía ni los riesgos por las pérdidas que pudiese sufrir el Estudio ni los costos o gastos corrientes, explotación y mantenimiento de la actividad. Aduce entonces que el “Convenio de honorarios” no tiene otra explicación que la existencia de una subordinación, jurídica, técnica y económica.

Que, indica que la relación de subordinación existente le impidió, durante el transcurso de la inspección, exteriorizar que la verdadera naturaleza del vínculo que lo unía al doctor Salvi era la de una relación de dependencia, lo que habría significado poner en riesgo directo su sustento propio y el de su familia.

Que, señala que constituye un claro indicio de la relación de dependencia la estimación cuantificada anticipadamente de la participación de honorarios que dividida por 12 equivalía a una remuneración mensual de \$ 10.000. Afirma que a ese momento de inicio el Estudio no podía conocer cuál sería el monto de los ingresos propios que se devengarían y cuál de aquéllos efectivamente se percibirían, con los cuales debía afrontar las participaciones de honorarios pactadas.

Que, esgrime que otro indicio de la existencia de la relación de dependencia, está dado por el lugar físico o sede de prestación de la labor remunerada, que es el Estudio perteneciente a quien paga los “honorarios”, y no el de quienes los percibían (lo que sí sugeriría que los locadores se desempeñaban por su propia cuenta y riesgo).

Que, desde otro ángulo, manifiesta queda demostrada la subordinación técnica y jurídica de los perceptores de los “honorarios” respecto del pagador de los mismos, y las correlativas facultades de dirección de éste, a partir del hecho de que este último es quien se reserva el derecho de seleccionar a los abogados que habrían de intervenir en cada una de las causas que atiende el Estudio.

Que, plantea la no emisión de facturas como indicio de la relación de dependencia, expresando que si el locatario y titular jefe del estudio jurídico hubiese realmente recibido la prestación de servicios profesionales de un tercero como contraprestación por los “honorarios gravados” pagados, lo menos que hubiese debido exigir es la entrega de las facturas emitidas por el profesional remunerado.

Que, respecto de las retenciones practicadas por el doctor Salvi de conformidad con lo previsto por la resolución (AFIP) 830/2000, sostiene que el ingreso de las mismas al Fisco no fue efectuado por el pagador en oportunidad de cada pago, sino posteriormente y como consecuencia de la actividad fiscalizadora de la AFIP, por lo que las retenciones extemporáneas por haber sido omitidas por el pagador en la oportunidad debida, no son ni pueden servir de indicio de la existencia del pretense hecho imponible que se le pretende adjudicar.

Que, por todo lo expuesto, entiende que partir dogmáticamente del hecho no probado de haber actuado durante los períodos cuestionados como profesional independiente, significa apartarse del principio de primacía de la realidad económica que prevalece en materia tributaria y laboral, de la que emergen retribuciones mensuales uniformes, sobre la forma contractual aparente que el Fisco postula.

Que, respecto de la sanción aplicada, expresa que lo primero que manifiestamente falta en la conducta sometida a sumario es el perjuicio fiscal, estando cabalmente justificado que las sumas percibidas de manos del estudio lo fueron por la prestación de servicios en condiciones de subordinación técnica,

jurídica y económica, no existiendo duda alguna en el impuesto al valor agregado que pueda reconocer como base imponible las sumas percibidas, ni mora ni perjuicio ni posibilidad legal alguna de aplicación de sanción. Sostiene que como no toda deuda impositiva es defraudación fiscal, cuando la Administración Tributaria califica como hecho imponible una conducta excluida del objeto del IVA, y por lo tanto inexistente como deuda fiscal, para después subsumir la inexistente deuda en el reproche doloso enmarcado en los términos del artículo 46 de la ley de procedimiento, lo que en verdad consigue es arrasar doblemente con el principio de legalidad subsecuente que garantizan los artículos 17, 18, y 19 de la Constitución Nacional. Sostiene que el encuadre sumarial debió estar fundado en algo más que el señalamiento de un “resultado” que el Fisco equipara a perjuicio típico.

Que, ofrece prueba y hace reserva de la cuestión federal.

II. Que, a fojas 43/51 vta. se presenta el Fisco Nacional, contestando el recurso interpuesto negando los hechos alegados y solicitando la confirmación del ajuste efectuado.

Que, entiende que de las normas fiscales aplicables se desprende que las operaciones efectuadas por el apelante, que tienen su origen en el “Convenio de honorarios”, constituyen servicios prestados por el mismo al doctor Salvi, no en relación de dependencia, y se encuentran alcanzados por el IVA, siendo obligación del responsable declarar los débitos fiscales derivados.

Que, en referencia a la relación de dependencia que el recurrente intenta sostener contradiciendo los argumentos vertidos en la instancia anterior, destaca que el doctor Salvi, sobre los pagos efectuados al responsable, ha practicado retenciones por el régimen de pagos que responden a locaciones de obras y/o servicios, no ejecutadas en relación de dependencia conforme las disposiciones previstas por la resolución general (AFIP) 830/2000, y por otra parte, el señor Novak no acreditó el pago de aportes previsionales del supuesto empleador que justifique la misma.

Que, advierte que tampoco puede verificarse la existencia de una participación por la labor realizada, toda vez que en el caso, el apelante percibe sumas en forma regular y permanente, no practicándose liquidación final alguna al momento de la regulación de honorarios de los distintos juicios. Agrega que la retribución pactada no corresponde a una participación dado que la misma supone beneficiarse con el reparto de algo o perjudicarse con ello, lo cual no se observa en autos, puesto que no se determina una participación en las ganancias y pérdidas, sino que se fija una suma predeterminada como base del convenio y luego una retribución variable en caso que el estudio supere una cierta facturación anual.

Que, indica que es aplicable al caso la doctrina de los actos propios, por cuanto el apelante sostiene en la presente instancia una relación de dependencia con el estudio del doctor Salvi, cuando en sede administrativa basó su defensa en una participación entre profesionales.

Que, en cuanto a la sanción de multa aplicada, sostiene que la actora ha actuado con pleno conocimiento de la conducta en que incurría al presentar declaraciones juradas en manifiesta disconformidad con las normas legales y reglamentarias que fueran aplicables al caso, y este conocimiento o actitud subjetiva es lo que el derecho declara idóneo para acarrear responsabilidad penal, lo que se confirma aún en mayor grado, por tratarse en el “sub lite” de una sanción por declaración dolosamente engañosa. Se encuentra plenamente acreditado, afirma, el supuesto fáctico que torna operativa la presunción legal de dolo a que se refiere el artículo 47, inciso c).

Que, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III. Que, a fojas 60 se abre la presente causa a prueba, haciéndose lugar a testimonial ofrecida por la actora.

Que, a fojas 98/110 obra el alegato presentado por la parte actora, haciendo uso de su derecho el Fisco Nacional a fojas 111/112 vta.

Que, a fojas 113 pasan los autos a sentencia.

IV. Que, a continuación, debe este tribunal entrar a analizar la causa de acuerdo a los términos en que ha quedado trabada la litis.

Que conforme se desprende de autos, la auditoría actuante constató que el responsable celebró un convenio de honorarios en su carácter de abogado, con el doctor Oscar Salvi, y concluyó que omitió declarar como gravados los importes recibidos conforme lo dispuesto en el artículo 3, inciso e), apartado 21, punto f de la ley del tributo.

Que, resulta pertinente recordar que el artículo 3, punto 21 de la ley 23349 grava en forma genérica las locaciones y prestaciones de servicio, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina; y el inciso f) de ese punto, se refiere específicamente a servicios técnicos y profesionales (de profesiones universitarias o no), artes, oficios y cualquier tipo de trabajo.

Que, por su lado, el actor en sede administrativa, sostuvo la existencia de una participación en los honorarios del doctor Oscar Salvi, para luego ante este tribunal, una vez desvinculado del Estudio del citado profesional, postular que del denominado “Convenio de Honorarios” se desprenden categóricamente elementos de juicio que demuestran una relación de dependencia con el Estudio Salvi, siendo claros indicios de la misma la estimación de la remuneración cuantificada anticipadamente, la distribución de tareas profesionales y selección de abogados a intervenir en las causas por el doctor Salvi, la determinación del plazo fijo contractual, la prestación del servicio en el espacio físico correspondiente al Estudio, así como, entre otras cosas, la no emisión de factura y/o documento equivalente que discriminase el crédito fiscal.

Que, tal como se encuentra planteada la litis, no existe controversia entre las partes en orden a que el abogado Carlos Alejandro Novak efectivamente prestó servicios para el estudio del doctor Oscar Salvi; girando la discusión en torno a la naturaleza del vínculo mantenido entre ambas, ya que mientras la parte actora sostiene que se trató de una relación laboral, el Fisco Nacional esgrime que obedeció a servicios prestados por el mismo, no en relación de dependencia, y por ende alcanzados por el IVA.

Que, en definitiva, la discusión de las actuaciones gira en torno de la gravabilidad o no frente al impuesto al valor agregado de las sumas percibidas por el contribuyente derivadas del convenio celebrado con el estudio jurídico del doctor Salvi, con especial atención a la exclusión establecida respecto de las prestaciones que se realicen en relación de dependencia.

V. Que, debe aclararse que la sola circunstancia que el profesional preste servicios en un estudio jurídico no es indicativa, per se, de la existencia de una relación de dependencia, siendo necesario para considerar acreditado aquel vínculo la corroboración de la existencia de una dependencia técnica, jurídica y económica.

Que, en este sentido, se ha dicho que respecto de “...Los profesionales liberales (médicos, abogados, contadores, arquitectos, etc.) ... no cabe efectuar afirmaciones dogmáticas respecto a la existencia de relación laboral entre el profesional y la empresa que lo contrata, ya que se trata de una cuestión de hecho a decidir en cada caso concreto...” (CNTrab. - Sala II - “Banco Crédito Provincial SA c/CASFEC” - 29/10/1993).

Que, por otra parte, como lo sostuvo la Sala IV de la Excelentísima Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, “in re” “Elles”, sentencia del 24/5/2001, “...según nuestra doctrina, como elementos definitorios para que una relación laboral sea considerada en relación de dependencia o subordinada, se requiere: a) prestación en forma voluntaria de trabajo por parte de una persona, b) a favor de otro que lo recibe, c) que lo dirige y tiene el derecho a gozar de sus frutos y d) tiene la obligación de remunerarlo. Lo esencial dentro de esa relación es que el trabajador pone su capacidad de trabajo a disposición de otro, siendo fundamental, además, el elemento ‘subordinación jurídica’,... (Vazquez Vialard: ‘Derecho del trabajo y seguridad social’ - pág. 184)”.

“En el derecho laboral rige el principio de la primacía de la realidad según el cual cuando no hay correlación entre lo que ocurrió en los hechos y lo que se pactó o hasta se documentó, hay que priorizar a los primeros. Prima la verdad de los hechos (no la forma) sobre la apariencia o por encima de los acuerdos; los documentos no cuentan frente a los datos de la realidad (conf. Vázquez Vialard: ‘Tratado de derecho del trabajo’ - T. II - pág. 271)”.

“...Que, ya en el ámbito de las leyes tributarias, cabe señalar que por el artículo 2 de la ley 11683, t.o. en 1998 se establece que 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 y que cuando éstos los sometan a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas y 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”.

“Este método interpretativo surge también claramente de la ley del tributo que aquí se analiza. En efecto, en el artículo 3, inciso e), apartado 20 de la ley 23349 con las modificaciones introducidas por la ley 23871, se dispone textualmente que quedan alcanzadas por el impuesto al valor agregado las locaciones y prestaciones de servicios siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso, con prescindencia del encuadre jurídico que les resulte aplicable o que corresponda al contrato que las origina”.

“...Que, de todo lo expuesto, cabe concluir en que el carácter de la relación se define por el modo y las circunstancias en que la tarea se presta, con prescindencia de la calificación que le han dado las partes. El análisis debe hacerse con sumo cuidado especialmente en aquellos casos en que es frecuente recurrir a figuras fraudulentas para disimular la existencia de una relación laboral”.

“En efecto, dado que el derecho del trabajo impone condiciones mínimas -exigidas no sólo en interés de los trabajadores sino de la comunidad en general-, con cierta frecuencia se pretende evitar sus consecuencias, recurriendo a la adopción de mecanismos o actos bajo los cuales se disimulan la figura jurídica real o las formas de la relación contractual”.

“Mediante esos mecanismos no sólo se logran evadir las obligaciones previsionales sino también las derivadas de las leyes tributarias, afectándose de ese modo directamente la recaudación del Estado destinada al logro de sus fines específicos”.

VI. Que, en consecuencia, a fines de lograr una adecuada hermenéutica en el caso de autos, conviene traer a colación las principales cláusulas del Acuerdo celebrado, fuente principal para interpretar la voluntad de las partes contratantes.

Que, en este sentido, mediante la cláusula 1 “las partes acuerdan que la distribución de tareas profesionales estará a cargo del doctor Oscar Mario Salvi quien se encuentra facultado a seleccionar el o los profesionales que intervendrán en las causas que atiende el estudio”. Por su parte, la cláusula 2 dispone que “por la participación referida en el artículo anterior se estima para el año corriente para el doctor Carlos Alejandro Novak una suma no inferior a \$ 120.000...” honorarios que “se incrementarán en forma proporcional si el estudio supera la facturación bruta de \$ 1.200.000 durante el año”.

Que, de acuerdo a las cláusulas 3 y 4, se pactaba la posibilidad de que el señor Novak asesore o represente otros clientes que los señalados en la cláusula 1, siendo tal actividad de su exclusiva responsabilidad y libertad en cuanto a la fijación de los honorarios correspondientes, resultando necesario en cada caso la autorización del doctor Oscar M. Salvi en forma fehaciente.

Que, la cláusula 5 faculta al doctor Salvi a concluir el convenio unilateralmente en caso de incumplimiento del aquí recurrente, sin que exista derecho por parte del profesional a reclamo de suma

dineraria alguna. Por otro lado, el artículo 6 establece la forma de percepción de las sumas básicas fijadas (adelantos o al finalizar el año judicial), mientras que la cláusula 7 dispone expresamente que el convenio no responde a forma de asociación alguna siendo responsabilidad de cada uno de los firmantes su situación frente al Fisco Nacional, Colegios de Abogados y Asociaciones Profesionales. Por último, la cláusula 10 remite al Anexo que forma parte del contrato detallando las causas en que deberá intervenir el profesional, fijando la cláusula 9 el plazo de duración del contrato, pudiendo renovarse por conformidad de las partes.

VII. Que, cabe adelantar que de los términos del Convenio de Honorarios suscripto entre el recurrente y el doctor Oscar Salvi y de la prueba rendida en autos, se aprecian las notas distintivas del contrato laboral como lo invoca la actora, con los caracteres de subordinación técnica, económica y jurídica, y la sujeción del trabajador a la trilogía de poderes (dirección, reglamentario y disciplinario) detentado por el empleador.

Que, en efecto, del instrumento celebrado entre el doctor Oscar Mario Salvi y tres abogados (entre ellos, el Dr. Novak), de la documentación colectada por el Fisco Nacional en las actuaciones administrativas acompañadas (entre otras, las facturas del Dr. Salvi a los clientes del estudio) y de la testimonial brindada en autos por el doctor Eugenio Lucas Blanco (firmante también del mismo convenio), se desprende que el citado doctor Salvi era el dueño del negocio, siendo el único que asumía los riesgos propios de la actividad, quien se muestra como titular frente a los terceros, facturando en su totalidad el servicio prestado a los clientes (ver copias de facturas obrantes a fs. 89 y ss. de las actuaciones administrativas que corren por cuerda).

Que, en definitiva, se aprecia que el mismo tiene la dirección técnica, jurídica y económica, aspectos estos que, conforme la doctrina laboral, concurren habitualmente en todo contrato de trabajo.

Que, conforme Amanda B. Caubet: “Trabajo y seguridad social”, Editorial Errepar, página 217, la dependencia técnica implica la facultad del empresario de organizar en concreto las prestaciones comprometidas por el trabajador, dando indicaciones y órdenes acerca de la forma de realizar la tarea encomendada, facultades que están limitadas cuando la realización del servicio requiere una elevada formación profesional, como es el caso habitual de los médicos, abogados, ingenieros, contadores, etc., en los que la dependencia técnica es relativa.

Que, por su parte, la dependencia jurídica consiste en la facultad del empleador de organizar el trabajo y de dar órdenes a sus trabajadores, ejerciendo el poder de dirección. En definitiva, se manifiesta a través de la facultad del empresario de ordenar y de adecuar las prestaciones concretas del trabajador a los fines de la empresa, y por la obligación de éste de aceptar el ejercicio de dicha facultad (Caubet, Amanda B.: “Trabajo y seguridad social” - Ed. Errepar - pág. 217).

Que, la misma autora indica que la dependencia económica consiste en que el trabajo se realiza enteramente por cuenta ajena, para la empresa de otro, y por una retribución. El que manda a través del ejercicio del poder de dirección, lo hace en definitiva porque tiene un poder económico que lo coloca en una situación de superioridad de hecho con relación al que obedece, aunque la retribución asuma características especiales, como brindar ocasión de ganancia.

Que, tal como ha sostenido la Sala IV de la Alzada en el fallo “Elle’s” citado ut supra, “...la subordinación jurídica consiste en el sometimiento del trabajador a las órdenes del patrono dentro de la disciplina de la empresa, mientras la dependencia económica se manifiesta en el trabajo realizado en beneficio y por cuenta de otro (CNTrab. - Sala I - 23/2/1966 - ‘Prieto, Antonio M.’ - LL - T. 122 - pág. 539). La dependencia consiste para el patrono en algunos casos en dar órdenes, en otros en la posibilidad de darlas y siempre en la posibilidad de sustituir su voluntad a la del trabajador cuando lo creyere conveniente. Así se ha dicho que ‘es constitutivo de la relación laboral subordinada el hecho de que un trabajador ponga su mano de obra a disposición de una empresa, sujeto a directivas impartidas por el personal jerárquico acerca de cómo, cuándo y dónde debe realizar su trabajo’ (cfr. CNTrab. - Sala IV - 19/4/1977 - ‘Cacheda, Oscar c/Peires SA’).”

Que, en efecto, es el doctor Salvi quien selecciona a los profesionales que han de actuar en cada una de las causas, las que por otra parte si bien aparecen listadas en un Anexo del acuerdo, de conformidad con la cláusula 10 del convenio firmado con los profesionales, dicho detalle puede ser modificado o ampliado, no en función de la voluntad de las partes firmantes, sino del desarrollo normal de la actividad, que no es otra que la del estudio, cuyo titular es el doctor Salvi.

Que, también se observa la dependencia técnica y jurídica en la circunstancia de que los profesionales no pueden ejercer libremente su profesión puesto que, para atender a otros clientes, deben requerir la autorización del doctor Salvi para cada caso particular, la que debe ser otorgada en forma fehaciente (cláusula 4 del convenio). A ello, se agrega un dato no menor, la facultad disciplinaria del empleador, habida cuenta que en caso de incumplimiento por parte de alguno de los profesionales contratados a la obligación de pedir la debida autorización para atender a un cliente por su cuenta, el doctor Salvi puede dar por concluido el convenio sin que existiera derecho a reclamo alguno (cláusula 5).

Que, la dependencia económica se evidencia en que el trabajo profesional del recurrente se realiza por cuenta del doctor Salvi, por una retribución fijada de antemano bajo la apariencia de una participación en las ganancias.

Que, precisamente, cabe advertir que existe un monto fijo de remuneración que está asignado en el artículo 2 del convenio (\$ 120.000 anual), suma que podrá percibirse en forma de adelantos (cláusula 6), tal como aconteció en los hechos, donde el recurrente percibió una suma mensual (ver detalle de fs. 49 de los antecedentes administrativos que corren por separado).

Que, además, dicho importe fijo estaba pactado independientemente de que el estudio tuviera o no ingresos, lo que implica que su titular, el doctor Salvi, asumía el riesgo empresarial ya que no se observa ninguna cláusula en la que el recurrente asumiera obligación alguna de contribuir a los gastos o pérdidas, como tampoco se advierte que se hubiera pactado contribución alguna respecto de los gastos y costos corrientes de la actividad, la que según surge de autos se llevaba a cabo en el domicilio del estudio del doctor Salvi.

Que, por otra parte, la previsión contemplada en el último párrafo de la cláusula 2, en cuanto a que dichos honorarios se incrementarían en forma proporcional si el estudio superaba la facturación bruta de \$ 1.200.000 durante el año, confirma aún más la dependencia económica del actor respecto del titular del estudio, habida cuenta que sólo éste puede conocer ese dato.

Que, por su parte, el testigo Eugenio Lucas Blanco, en su declaración ante este tribunal, ilustró sobre los servicios que prestaba al Estudio del doctor Salvi, indicando que el aquí recurrente se desempeñaba con la misma modalidad. De su testimonio se desprende que trabajaban en tareas de abogados para clientes del doctor Salvi, según instrucciones que le impartía, por lo que mensualmente percibían una suma de dinero fija, agregando que el lugar de la prestación del servicio era el domicilio del estudio del doctor Salvi, en el horario común de 9 a 19 horas y, en feria, de 10 a 17 horas.

Que, en definitiva, siguiendo el criterio expuesto por la Alzada “in re” “Elle’s” ya citado, cabe concluir que el denominado convenio de honorarios celebrado, entre otros, por el recurrente y doctor Oscar Mario Salvi, era en realidad una simulación, por vía de la adopción de una figura contractual que develada, muestra que entre las partes medió una relación laboral. Esa simulación tampoco puede hacerse valer dentro del ámbito del derecho tributario, pues tal como lo ha sostenido reiteradamente la Corte Suprema al referirse al artículo 2 de la ley procedimental, en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros), y que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

Que, en razón de lo expuesto, cabe concluir que la prestación de servicios efectuada por el recurrente al doctor Oscar Salvi no se encuentra alcanzada por el impuesto al valor agregado, en atención a la exclusión que establece el artículo 3, inciso e), punto 21, respecto de las prestaciones que se realicen en relación de dependencia.

Que, en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada en autos.

VIII. Que, en cuanto a las costas, corresponde efectuar, algunas precisiones a fin de fijar quién ha de soportarlas.

Que, por un lado ha de meritarse las particularidades propias del caso traído a decisión de este tribunal y, además, ha de evaluarse especialmente que el Fisco pudo considerarse con razón en su pretensión habida cuenta la tesis defensiva esgrimida por el contribuyente en sede administrativa de la que da cuenta el considerando IV.

Que, por ello, se considera prudente imponerlas en el orden causado.

Por ello,

**SE RESUELVE:**

Revocar la resolución apelada. Costas en el orden causado.

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

*Agustín Torres - Juan P. Castro - Carlos A. Porta*

FUENTE: ERREPAR