

Monto Imponible Calculo Del Impuesto De Sellos

JURISPRUDENCIA

Monto imponible. Cálculo del impuesto de sellos

Se rechaza

la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires obligada por la cámara a devolver lo abonado en exceso. Buenos Aires, 21 de abril de 2016 Vistos: los autos indicados en el epígrafe; resulta: 1. El Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) dedujo recurso de queja (fs. 101/113) contra la sentencia de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario que declaró inadmisibile su recurso de inconstitucionalidad (fs. 414/415, a los que corresponderá la foliatura que se mencione a continuación, salvo indicación en contrario). Dicho remedio procesal se dirigió contra la decisión de la alzada de revocar parcialmente la sentencia de grado apelada, haciendo lugar de forma parcial a la demanda (fs. 380/385 vuelta). 2. En el caso, la empresa CUBERCORP ARGENTINA S.A., promovió demanda contenciosa contra el GCBA a efectos de impugnar la Resolución n° 765-MHGC-2008, por medio de la cual se rechazó el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución n° 4170-DGR-2007 que, a su vez, había desestimado el recurso de reconsideración deducido contra la Providencia n° 4085-DGR-D-07. A través de esta última, el fisco local convalidó el Informe Técnico n° 315-DAT-DTT-DGR-2007, en el que la titular de la Dirección Técnica Tributaria de la Dirección General de Rentas consideró que el impuesto de sellos correspondiente al contrato de sublocación celebrado entre la actora y UUNet Argentina SRL -en el cual se incluía la prestación de una serie de servicios tecnológicos y de comunicación-, debió tributar sobre la totalidad del precio fijado, siendo irrelevante la cláusula en la que las partes establecieron el precio de la locación a los efectos del pago del impuesto discutido (fs. 1/15 vuelta). La actora amplió el objeto de la demanda solicitando que se condene al GCBA a restituir los importes indebidamente abonados en concepto de impuesto de sellos -a su entender erróneamente liquidados-, como también que al momento de dictar sentencia se determine la base imponible sobre la que debería calcularse el tributo (fs. 201/201 vuelta). 3. La Sra. juez de primera instancia resolvió desestimar la demanda interpuesta con costas (fs. 306/308). Para así decidir, luego de evaluar las constancias de autos, la magistrada destacó que ¿las partes no distinguieron entre la sublocación propiamente dicha y los servicios a prestar por la actora, sino que, establecieron un precio único, una suma total, de manera que los servicios formaban parte indivisible de la sublocación? (fs. 307 vuelta). En dichas condiciones, la a quo concluyó que la estimación del impuesto de sellos realizada por las partes contratantes en el denominado ¿Anexo al contrato de sublocación y prestación de servicios. Estimación del Impuesto de Sellos? resultaba inoponible frente a la Administración, debiendo aplicarse el referido impuesto sobre el monto total de locación establecido en el contrato. En lo relativo a si correspondía incluir el monto del impuesto al valor agregado en la base imponible del tributo, destacó que ¿es evidente que las partes incluyeron en el precio de la locación a dicho gravamen, por lo que resultan aplicables al caso las disposiciones de los artículos 332 y 353 bis del Código Fiscal 2007, en cuanto establecen la base imponible sobre el importe total pactado en concepto de alquiler por toda la duración del contrato? (fs. 307 vuelta). 4. La actora apeló esta decisión expresando agravios (fs. 325/332), los cuales fueron contestados por el GCBA (fs. 340/356 vuelta). La Sala III de la Cámara CAyT resolvió revocar en forma parcial la sentencia de grado -con el alcance indicado en el voto de la Dra. Gabriela Seijas- ordenando la devolución parcial de lo abonado en exceso (fs. 380/385 vuelta). Para así decidir, la Juez Gabriela Seijas -con adhesión de la Dra. Mabel Daniele- consideró que: i) ¿cuando las partes convinieron la prestación de distintos servicios tecnológicos ¿[c]omo complemento y en forma indivisible a la sublocación de las Unidades? (...) lo hicieron para establecer que la ejecución de las dos prestaciones debía realizarse en forma conjunta, sin que ello obste en forma alguna a que pudiera discriminar el precio de cada prestación? (fs. 383 vuelta); ii) el anexo de estimación de la parte del precio sujeta a gravamen no puede ser descartado toda vez que ¿se trata de un documento al que la voluntad de los contratantes -así como atribuyó un carácter indivisible a las prestaciones y determinó un precio único- consideró como parte integrante del contrato (cf. los términos de su cláusula 39 y del propio anexo)? (fs. 383 vuelta); iii) respecto de la determinación del valor de mercado para la locación de las unidades involucradas ¿el precio consignado en el anexo se encuentra razonablemente comprendido dentro de los parámetros delimitados por la prueba producida en autos? (fs. 384); iv) por último, en lo referido a la incorporación del impuesto al valor agregado a la base de cálculo del impuesto de sellos, compartió la opinión del Dr. Esteban Centanaro y de la Sra. Fiscal de Cámara, Dra. Daniela Ugolini, entendiendo que el referido gravamen debía ser incluido en la base imponible del impuesto reclamado. 5. Contra esta decisión, el GCBA interpuso recurso de inconstitucionalidad (fs. 394/408) que fue contestado por la actora (fs. 411/412), y cuya denegatoria por la Sala III (fs. 414/415) motivó la interposición del recurso de queja referido en el punto 1. 6. Requerido su dictamen, el Sr. Fiscal General Adjunto propició el rechazo del recurso directo presentado por el GCBA (fs. 123/125 vuelta de la queja). Fundamentos: La juez Inés M. Weinberg dijo: 1. La queja deducida por el GCBA ha sido interpuesta en tiempo y

forma -art. 33 de la ley 402- sin embargo, no puede prosperar y corresponde su rechazo. Los agravios, tal como han sido planteados, no alcanzan a formular una crítica concreta y fundada para rebatir lo resuelto por la Cámara al decidir la denegatoria del recurso intentado, toda vez que sólo revelan meras discrepancias con la forma en que la alzada resolvió el recurso de apelación interpuesto por la actora, no logrando configurar un genuino caso constitucional -art. 113 inc. 3 de la CCABA y 27 de la ley 402-.

2. La recurrente invoca de forma genérica la afectación de garantías constitucionales que no logran conectarse adecuadamente con lo resuelto en la causa, atacando una decisión que encuentra sustento en apreciaciones de hecho y prueba, ponderadas a la luz de normas infraconstitucionales, y ajenas a la revisión del Tribunal en la vía intentada cuando, como en el caso, en modo alguno logran revelar la existencia de arbitrariedad en lo decidido. En tal sentido, los agravios sólo reproducen diferencias con la forma en que el voto mayoritario de alzada ha interpretado y resuelto la contienda, no demostrando que la solución impugnada -al margen de su acierto o error- se aparte de las previsiones que el ordenamiento jurídico vigente suministra a los jueces para apoyar sus sentencias.

La ausencia de una crítica concreta sobre este razonamiento hace que la queja carezca de la fundamentación exigible a ese tipo de recurso, siendo por ello aplicable mutatis mutandis la doctrina de la CSJN en lo concerniente a los fundamentos que deben expresar las quejas por recursos denegados -Fallos 287:237; 298:84; 302:183; 311:133 entre otros-.

3. Sin perjuicio de lo expuesto, resulta pertinente destacar que el GCBA se agravia al entender que la Cámara omitió tratar los planteos presentados en su recurso de inconstitucionalidad, violentado así su derecho de defensa y debido proceso, y resultando la decisión arbitraria al entenderla carente de fundamentos.

Ahora bien, el voto mayoritario de alzada que resolvió la apelación de la actora advierte al reseñar la normativa tributaria vigente que sólo una de las obligaciones asumidas en el acuerdo -la formalización del contrato de sublocación de inmuebles- se hallaba sujeta al impuesto cuestionado (art. 332 del Código Fiscal, t.o. 2007), encontrándose constituida la base imponible del mismo por el precio, monto o valor susceptible de apreciación dineraria asignado a dicha operación, o la concerniente a la valuación fiscal (art. 344 Código Fiscal).

Así, el Tribunal ad quem entendió que no existían motivos para descartar la estimación realizada en anexo por los contratantes a los efectos de la cancelación del impuesto de sellos -no obstante atribuirse un carácter indivisible de las prestaciones consensuadas y establecerse un precio único para ambas-, toda vez que ¿se trat[ó] de un documento al que la voluntad de los contratantes (...) consideró como parte integrante del contrato (cf. los términos de su cláusula 39 y del propio anexo)? (conf. fs. 77 vuelta). Se extrae de los artículos citados que el fisco sólo podía exigir el pago de este gravamen respecto de la locación o sublocación de inmuebles con destino comercial, reafirmando esta circunstancia al establecerse que la base imponible podía determinarse a partir de la valuación fiscal del inmueble (art. 344 Código Fiscal), parámetro intrínsecamente ligado a la naturaleza de la operación de arrendamiento que grava, ajena aquella a la prestación de servicios tecnológicos y de comunicación que incluyera el precio pactado por las partes.

Precisamente, el art. 353 del Código Fiscal vigente al momento de la operación indica que en el caso puntual de los contratos de locación o sublocación comercial de inmuebles, la base imponible ¿estará constituida por el importe pactado en concepto de alquileres por el tiempo de duración del contrato?. Así, no obstante haber pactado un precio único por las operaciones que conformaban el contrato, las partes contratantes dejaron expresamente estipulado en anexo el monto que estimaron correspondía a cada una de las prestaciones -circunstancia suficientemente analizada por el voto mayoritario de alzada-.

No logra advertirse de lo expuesto que, conforme alega el recurrente, se hubiera afectado el principio de legalidad al pactarse en el contrato un precio único por dos prestaciones inescindibles, siendo que sólo una de aquellas configuraba el hecho imponible del impuesto, consistente en la circulación económica instrumentada en el contrato de sublocación. El GCBA parece intentar simplificar la cuestión a una mera apreciación semántica al referir que ¿el hilo con el que debe medir esta cuestión es muy fino puesto que en la sentencia se toma por cierto que la estimación definió el monto correspondiente a la sublocación cuando en realidad lo único que se hizo fue una estimación tendiente al pago del impuesto de sellos? (fs. 105 vuelta), sin tener en cuenta que las partes efectivamente definieron el valor concerniente a la sublocación de forma independiente, y que dicha cuestión fue estimada suficientemente por la Cámara al resolver.

De este modo, el recurrente no logra cuestionar con éxito los argumentos que llevaron a la alzada a revocar parcialmente la decisión de grado, entendiendo que los fundamentos de la sentencia impugnada la sostienen como acto jurisdiccional válido.

4. Por último, debe recordarse que la tacha de arbitrariedad ¿no tiene por objeto la corrección de fallos equivocados o que se consideran tales, sino que atiende sólo a los supuestos y desaciertos de gravedad extrema en que, a causa de ellos, quedan descalificados como actos judiciales? -conf. Fallos 235:654; 244:384; 248:129, 528 y 584; 294:376 entre otros-.

5. En mérito a lo anteriormente expuesto, y de conformidad con lo dictaminado por el Sr. Fiscal General Adjunto, corresponde rechazar la queja. Así lo voto. La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. Corresponde rechazar la queja que interpusiera, oportunamente, el GCBA. 2. Al denegar el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno, los magistrados señalaron (fs. 98 vuelta de la queja) que en aquellos pasajes en que el recurrente intentaba vincular sus agravios con normas constitucionales, lo hacía en forma genérica, sin satisfacer el mínimo de explicación necesario para vincularlos con las circunstancias de la causa y la decisión impugnada. Por lo demás, los camaristas descartaron la existencia de un supuesto de arbitrariedad. 3. Pese a sus esfuerzos, las

afirmaciones del quejoso no alcanzan a rebatir los argumentos que expusiera la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario al declarar inadmisibile el recurso de inconstitucionalidad del GCBA. En efecto, los dichos de la Ciudad no fueron acompañados de una exposición seria que los justifique o respalde desde una perspectiva constitucional a la luz de las constancias de la causa. Como tengo dicho, es requisito necesario de la queja que ella contenga una crítica concreta, desarrollada y fundada del auto denegatorio del recurso de inconstitucionalidad (?Fantuzzi, José Roberto y otro s/ art. 57 bis -causa n° 665-CC/2000- s/ queja por denegación de recurso de inconstitucionalidad?, expediente n° 865, resolución del 09/04/01). Y, dicho recaudo no se verifica en estas actuaciones. 4. Por lo expuesto, voto por rechazar la queja intentada. El juez José Osvaldo Casás dijo: 1. Conuerdo con las juezas Inés M. Weinberg y Alicia E. C. Ruiz en que la queja del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires debe ser rechazada. En este sentido, la recurrente no critica eficazmente los argumentos de la Sala III de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario para denegar su recurso de inconstitucionalidad, estos son, la falta de caso constitucional y la inexistencia de arbitrariedad de sentencia. El GCBA sostuvo (en la queja y en el recurso de inconstitucionalidad) la violación del principio de legalidad y de los derechos de defensa en juicio y al debido proceso. Sin embargo, dichos principio y derechos no tienen relación directa con la cuestión discutida, es decir, con la determinación del impuesto de sellos correspondiente al ?contrato de sublocación y prestación de servicios? firmado por UUNet Argentina S.R.L. y Cubecorp Argentina S.A. el 30 de marzo de 2007 (en adelante, el ?contrato?). En este orden de ideas, de la lectura de los argumentos del GCBA surge que el recurrente, en el fondo, discrepa con la decisión de la Sala III que consideró que el valor estimado por las partes para la sublocación de tres pisos del inmueble de la Avenida Ingeniero Huergo 1347 y de seis cocheras en el de la calle Azopardo 1350 consignado en un anexo contemporáneo al contrato, conforme lo establecido en la cláusula 39, más el impuesto al valor agregado (según el criterio de los jueces a quo sobre este punto, que devino firme), constituía la base imponible del impuesto de sellos, dado que (i) ese contrato instrumentó dos negocios jurídicos diferentes (la sublocación del inmueble y de las cocheras y la prestación de los servicios descriptos en el anexo VI) y que (ii) sin perjuicio de la complementariedad e indivisibilidad de las obligaciones asumidas por las partes ?respecto de su ejecución? y de la fijación de un precio único; teniendo en cuenta que solamente la sublocación estaba alcanzada por el impuesto de sellos, no existían argumentos que justificaran dar primacía a la cláusula que estableció dicho precio único frente a la que estimó, desagregándolo en el anexo, el valor de la sublocación a fin de determinar la base imponible del impuesto de sellos, máxime cuando a la luz de los informes de los corredores inmobiliarios acompañados por Cubecorp Argentina S.A., ese último valor resultaba razonable conforme los guarismos del mercado en el año 2007. 2. Para el mejor abordaje de la controversia, corresponde tener en cuenta que (a) el impuesto de sellos grava la circulación de riqueza instrumentada tipificada como imponible; (b) un instrumento puede contener más de un acto jurídico; (c) en el caso anterior, uno o algunos pueden estar gravados y otros exentos o, lisa y llanamente, excluidos del tributo; (d) más allá del carácter instrumental del impuesto de sellos, debe considerarse la situación de cada uno de los negocios jurídicos de que se trate frente al gravamen y (e) una cosa es que los actos jurídicos instrumentados sean complementarios e indivisibles para las partes y otra distinta es que, desde el punto de vista tributario, puedan resultar escindibles a fin de otorgarles el tratamiento que corresponda, singularmente, conforme la naturaleza de cada uno de ellos y según lo establecido en el Código Fiscal. Por lo tanto, resulta evidente que la cuestión discutida se centra en la calificación de los negocios jurídicos instrumentados en un contrato que, ciertamente, presenta peculiaridades que lo alejan de las figuras típicas del derecho privado; a su subsunción en el hecho imponible del impuesto de sellos establecido en las normas fiscales y a la fijación de la base imponible del tributo, operaciones que requieren necesariamente la valoración de los hechos del caso y de normas infraconstitucionales y que, salvo arbitrariedad, corresponde ponderar a los jueces de la causa, resultando ajenas a esta instancia extraordinaria local. En este último sentido, la sentencia de la Sala III, más allá de su acierto o error, está fundamentada y no contiene saltos lógicos que permitan descalificarla como acto jurisdiccional a la luz de la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias. En este punto, cabe recordar que ?la doctrina de la arbitrariedad no tiene por objeto corregir sentencias equivocadas o que se consideren tales, sino que atiende solamente a supuestos de excepción en los que fallas de razonamiento lógico en que se sustenta la sentencia, o una manifiesta carencia de fundamentación normativa, impiden considerar el pronunciamiento apelado como un acto jurisdiccional válido? (Fallos: 327:2707, entre muchos otros). Por todo lo expuesto, y lo concordemente dictaminado por el Sr. Fiscal General Adjunto, se rechaza la queja. Así lo voto. El juez Luis Francisco Lozano dijo: 1. No se debate cuál es el contrato cuya instrumentación devengó la obligación materia de estas actuaciones, ni cuáles son las obligaciones que constituyen su objeto, ni la acumulación pactada entre ellas, ni sus precios sino cuál es entre dichos precios el o los que la ley escoge como base de liquidación del impuesto de sellos (en adelante, también, ?IS?) que dicho contrato de ?Sublocación y Prestación de Servicios? cuya copia en idioma español obra agregada a fs. 1/37 del expte. n° EXP 34.125/0 (cf. fs. 380/381vuelta y 382vuelta/383 de la sentencia de Cámara y fs. 397/405vuelta del recurso a estudio) devenga. 2. Según el relato de la Cámara, consentido por las partes, el mencionado instrumento fue suscripto entre Cubecorp Argentina SA (en adelante

Cubecorp?) y UUNet Argentina SRL (en adelante ?UUNet?). Cubecorp se comprometió a ?...dar en subalquiler a UUNet, ciertas unidades integradas por la planta baja, el primer y segundo pisos del Edificio[, ubicado en Ingeniero Huergo1347,] [...] y seis (6) cocheras ubicadas en Azopardo 1350...? (cf. fs. 1 y 382vuelta). En el Anexo V del contrato se detallan con 4 planos las ?unidades? dadas en sublocación. A fs. 75 está agregado el plano de la planta baja del edificio, y su descripción dice: 114 puestos de trabajo de 1,40m x 1,40m, 3 salas de reunión y 2 oficinas managers (el plano también muestra la existencia de baños); a fs. 76 obra agregado el plano del 1º piso; la descripción dice: 122 puestos de trabajo (mismas medidas que los de la PB), 3 salas de reunión, 3 oficinas managers, 1 sala de impresoras (también el plano muestra la existencia de baños en el piso); a fs. 77 está agregado el plano del 2º piso, cuya descripción señala: 120 puestos de trabajo (misma medidas que los de los otros pisos), 3 salas de reuniones, 3 oficinas managers, 1 oficina y 1 sala de impresoras (también el plano da cuenta de la existencia de baños en el piso); y, finalmente, a fs. 78 luce el plano del estacionamiento del edificio ubicado en la calle Azopardo. El instrumento, como dije, reconocido por las partes en este proceso, consigna que Cubecorp y UUNet también acordaron que ?[c]omo complemento y en forma indivisible a la sublocación de la Unidades, UUNet está interesada en obtener de Cubecorp, y ésta está interesada en prestar a UUNet, los servicios descritos en el Anexo VI (los ?Servicios'). El término ?servicios' incluye el uso de todos los equipos mencionados en ese anexo o que son necesarios para prestar los Servicios? (cf. fs. 1). Esos ?servicios? eran, entre otros: i) equipamiento de red (routers), ?montaje e instalación del equipo en el área de Data Room?;//Cableado, instalación y mantenimiento de acuerdo a especificaciones estándares Verizon;// Mantenimiento de hardware de acuerdo a lo determinado en la garantía del fabricante? (cf. fs. 84); ii) ?... la facilidad de disponer de una PC para el puesto de trabajo instalado en su red? (cf. fs. 84); iii) ?... la facilidad de disponer de una impresora instalada en la red del cliente? (cf. fs. 85), iv) ?... servicio que le permite a una empresa utilizar espacio exclusivo de oficinas climatizadas en Cubecorp, con los muebles necesarios para una estación de trabajo de oficina...? (cf. fs. 86); v) ?La oficina de uso exclusivo brinda el espacio ideal para realizar las actividades diarias...? (cf. fs. 87); vi) sala de reunión para realizar reuniones de trabajo (cf. fs. 89); vii) ?... servicio de Circuito Cerrado de Televisión [que] ofrece la posibilidad de monitorear los lugares de trabajo...? (cf. fs. 90); viii) ?... sistema de control de acceso...?; ix) las normas de calidad a las que debían ajustarse las prestaciones de esos servicios (cf. el Anexo VI B); y, x) servicio de limpieza y portería (cf. el Anexo VI C). Como contraprestación acordaron que ?UUNet le pagar[ía] las siguientes sumas totales a Cubecorp por la sublocación de la Unidades y la prestación de los Servicios (el ?Precio'):

Período	Precio en USD (dólares estadounidenses)
Desde el 30 de marzo de 2007 hasta el 31 de marzo de 2007-----	4.779,62
(cuatro mil setecientos setenta y nueve con 62/00).-----	Desde el 1º de abril
de 2007 hasta el 31 de mayo de 2007-----	146,357 (ciento cuarenta y seis mil trescientos
cincuenta y siete, que se el total de 74.084 correspondiente al segundo Piso y 72.273 correspondiente al primer Piso) por mes.	

----- Desde el 1º de junio de 2007 hasta el 29 de marzo de 2010-----
 216,695 (doscientos dieciséis mil seiscientos noventa y cinco, que es el total de 74.084 correspondiente al segundo Piso, 72.273 correspondiente al primer Piso y 70.338 correspondiente a la Planta Baja) por mes. Para marzo de 2010, se reducirá proporcionalmente el Alquiler mensual teniendo en cuenta los días de ese mes incluidos en el Plazo. -----
 (cf. fs. 142)

2.1. Por su parte, en el Anexo titulado ?Anexo al Contrato de Sublocación y Prestación de Servicios Estimación del Impuesto de Sellos? se lee lo siguiente: ?Este documento se extiende en la Ciudad de Buenos Aires, a los 30 días del mes de marzo de 2007, como parte del Contrato de Sublocación y Prestación de Servicios firmado, en el día de la fecha, entre UUNet Argentina S.R.L. y Cubecorp Argentina S.A. (el ?Contrato').// Al solo efecto del pago del impuesto de sellos en la Ciudad de Buenos Aires, conforme a lo establecido en la cláusula 39 del Contrato, las Partes estiman que la parte del Precio que corresponde a la sublocación de la Unidades asciende a un total de ARS \$4.144.859,49 (Pesos cuatro millones ciento cuarenta y cuatro mil ochocientos cincuenta y nueve con cuarenta y nueve centavos)? (cf. fs. 172). 3. La Cámara relató que el fisco observó la DDJJ que la parte actora había realizado concluyendo que la base de cálculo la constituía, con arreglo a lo previsto en el art. 353 del CF to 2007, el ?precio? pactado en el acuerdo, y no los \$ 4.144.859,49 estimados por la partes en concepto de sublocación de las Unidades en el ?Anexo al Contrato de Sublocación y Prestación de Servicios Estimación del Impuesto de Sellos? (cf. fs. 37). El a quo hizo lugar a la pretensión impugnatoria de la parte actora sobre la base de sostener que (i) el mencionado Anexo forma parte del contrato celebrado y no hay razones para hacer primar una cláusula, la que fija el ?precio?, por sobre otra, la que estima el valor de la sublocación celebrada a los fines del impuesto de sellos; y, (ii) los valores de mercado para los m2 involucrados en el contrato que dio inicio a estas estaban cercanos al valor estimado por las partes en el Anexo transcripto supra (cf. fs. 384vuelta). 4. El GCBA, tal como quedó dicho más arriba, sostiene que la Cámara recortó la base de cálculo definida por el legislador en el impuesto de sellos (cf. el art. 353 del CF to 2007) al decretar la nulidad de la reseñada DO permitiéndole a la parte actora liquidar su obligación sobre los \$ 4.144.859,49 declarados. 5. El impuesto de sellos grava la ?instrumentación? de determinados contratos (cf. el art.

335 del CF to 2007), entre los que, en el año 2007, en que se celebró el que nos ocupa, se encontraban los de sublocación de inmuebles comerciales (cf. el art. 332 del CF to 2007); carácter que, no se discute, reviste el acuerdo reseñado en el punto 2 y 2.1 de este voto.

6. El art. 353 del CF to 2007 disponía, en lo que aquí importa, que "[e]n los contratos de locación o sublocación de inmuebles en los que se llevan a cabo actividades comerciales la base imponible estará constituida por el importe pactado en concepto de alquileres por el tiempo de duración del contrato...".

7. El "alquiler" sobre cuya base mandaba a liquidar el tributo la norma es el "pactado" por las partes en el contrato; no sobre el valor promedio de mercado al que se podían alquilar determinados m², en determinada zona. Una cosa es el valor que pactan las partes en un acuerdo y otra el valor del m² promedio de mercado. Ello así, toda vez que las partes pueden tener en consideración al "pactar" un "alquiler", y de hecho es habitual que las tengan, diversas cuestiones que exceden en mucho a los m² cuyo goce se acuerda en el contrato (vrg. si el inmueble cuenta o no con: mobiliario, sistema de seguridad, servicio de limpieza, instalaciones de determinadas características y/o servicios; también influyen los servicios cuyo pago asume el locatario, etc.).

8. En el contrato que nos ocupa las partes consignaron que los servicios detallados en el Anexo VI constituían un "complemento" "indivisible" de la sublocación, fijando así un precio mensual por ambos conceptos (cf. el punto 2 de este voto). Ese es un dato al que cabe estarse. Las partes no entendieron que fuera posible pactar un alquiler que no incluyera a los mencionados servicios. Catalogaron a ambas prestaciones como indivisibles, y a las segundas, los servicios, como complemento de la primera, el alquiler. Más exacto habría sido hablar de inseparables, porque no se trata de dividir las prestaciones en porciones menores, menos aún homogéneas, sino de separar las unas de las otras, de cumplir unas sin cumplir las otras, o de establecer correspondencia (sinalagmas) separadamente. Pero, a los fines que nos ocupan no se ve que exista discusión acerca de qué se pactó cuando se habló de la condición de "indivisibles". De todos modos, ello no les impedía liquidar el IS sobre una base menor que la establecida como "precio" del que da cuenta el cuadro transcrito en el punto 2 de este voto. Empero sí les requería mostrar que habían celebrado dos contratos distintos aunque incorporados en un mismo instrumento. Puesto en otros términos, la parte actora tenía que haber demostrado que la locación "pactada" no suponía (o incluía) el acceso a todos los servicios que señalaron como "indivisibles", los que hace referencia el Anexo VI (reseñados en el punto 2 de este voto). Debió acreditar, verbigracia, que UUNet podía subalquilar las "unidades integradas", por un lado, y decidir no acceder al servicio de seguridad, portería, limpieza, mobiliario, de acceso a las salas de reunión que se mencionan en el mencionado Anexo VI, etc., por el otro; o, lo que es lo mismo, que el alquiler no incluía el acceso a todos esos "servicios". Dicho desde una perspectiva próxima, debía probar que pagar el precio imputado por los contratantes a la locación del inmueble y omitir el pago de los accesorios, constituía el cumplimiento cabal de un contrato y no un pago parcial, esto es, un incumplimiento de la obligación del locatario.

9. Conviene aquí hacerse cargo de una cuestión que no suscita dudas en el sub lite, pero podría hacerlo en otros supuestos. Las prestaciones pueden ser inseparables por decisión de las partes o por circunstancias objetivas. En el caso, concurren ambas categorías de circunstancias. A la voluntad expresada por la palabra indivisible, se suma el mayor confort (el valor que agrega al uso) que brinda al uso de las unidades alquiladas el de los servicios detallados en el Anexo VI del contrato y la imposibilidad o dificultad significativa de realizar una prestación sin el acompañamiento de la otra. Bien distinto sería el caso de dos partes que pactan la venta de un inmueble y, al mismo tiempo, su locación por algún tiempo. No cabe aquí sumar el valor del alquiler al de la venta, a los fines del impuesto de sellos. Obviamente, si las alícuotas son las mismas para una u otra operación, carecerá de interés distinguirlos, pero ello es posible, porque la inseparabilidad se limita a la pactada, el haber sido anteriormente dueño no agrega un valor específico al alquiler, y en los supuestos en que lo hace cabrá, eventualmente, establecer la apreciación real que hayan hecho las partes, cuestión difícil de llevar a la práctica, pero conceptualmente clara.

Esta aclaración debe ser leída en el marco del impacto de los tributos sobre la vida en general y la económica en particular. Sabido es que la neutralidad es una meta no siempre compartida ni fácil de lograr. No es el caso tratar aquí el punto. Pero, está claro que el apartamiento de la neutralidad no debe ser fruto de la doctrina judicial. Si el legislador quiso influir mediante el impuesto, es propio de los jueces examinar, a pedido de parte legitimada, si ese apartamiento, esa inducción a un comportamiento, es constitucionalmente válido. Uno puede suponer que una constitución admita una medida disuasoria del consumo de alcohol, pero no del de libros. Pero, si el legislador no dispuso ese efecto inductivo, el juez no puede consagrarlo mediante su comprensión de la norma.

No hay razones para pensar que en el impuesto de sellos el legislador quiso inducir a evitar ciertos contenidos en esos negocios jurídicos ni a promover otros. En tales condiciones, la interpretación judicial debe ser neutral respecto de los pactos. En otras palabras, no cabe librar a la decisión de las partes que el acto instrumentado quede o no gravado (si se quiere es la aplicación del principio de la "realidad económica", desarrollado en la doctrina americana bajo el nombre *substance over form*, receptado en el art. 12 del CF to 2007, a las operaciones gravadas con el IS). Por estas razones, no se trata simplemente de que las partes vinculen dos prestaciones distintas mediante una cláusula de indivisibilidad sino de que objetivamente sean inseparables. Pero, claro está, quienes conciben las prestaciones son los que contratan y, por ello, su objetiva inseparabilidad depende de cómo las conciban. Lo que no puede el juez es librar la interpretación a las partes, esto es, no puede dejar

que ellas decidan categorizarlas como inseparables. 10. Sobre la base del criterio reseñado, el fisco observó la DDJJ de la parte actora y determinó de oficio la obligación. El fisco sostuvo así que el alquiler y los servicios pactados no eran separables, es decir, que había un único contrato. Ni la Cámara ni la parte actora se hicieron cargo de esa cuestión. La invocación de las cuestiones de hecho sobre cuya base resolvió el a quo (cf. el punto 3 de este voto) carecen de virtualidad para mostrar vicios en la causa del acto de determinación cuando lo que se está discutiendo (es decir, la razón en que se fundó el mencionado acto) no es el tratamiento fiscal de la instrumentación de un contrato cuyo objeto el fisco entendió inseparables. La ley fiscal vigente en el año 2007 no preveía la posibilidad de que el IS sea calculado sobre una base presunta. La base de cálculo la constituía, tal como quedó dicho, el precio de alquiler pactado; y si no había un importe pactado la valuación fiscal; valuación sobre la que también correspondía liquidar la obligación si el precio pactado era inferior a ella (cf. los arts. 344 y 348 del CF to 2007). En ese orden de ideas, el valor de mercado del m² no era un dato que el legislador haya estimado útil a los fines de la liquidación del tributo que nos ocupa. 11. En esas condiciones, y no habiendo la parte actora formulado más agravios que los tratados por el a quo y aquí desechados, corresponde revocar la sentencia de Cámara de fs. 380/385 vuelta de los autos principales en cuanto fue materia de agravio. Por ello, habiendo dictaminado el Fiscal General Adjunto, voto por; hacer lugar a la queja y al recurso de inconstitucionalidad; y, revocar la sentencia de Cámara en cuanto fue materia de agravio. Costas a la vencida. Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Sr. Fiscal General Adjunto, por mayoría, el Tribunal Superior de Justicia resuelve: 1. Rechazar la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. 2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se devuelva el principal con la queja. La jueza Ana María Conde no suscribe la resolución por estar en uso de licencia.

012980E