



EXPANDIR



CONTRAER



IMPRIMIR

Dictamen N° 1/2018

DI ALIR

8 de Mayo de 2018

DATOS DE PUBLICACIÓN

ASUNTO

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES. Valuación de inmuebles. Base imponible del impuesto inmobiliario. Ciudad de Buenos Aires. Valuación de automotores.

^ TEMA

AUTOMOTORES-IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES-
VALUACION FISCAL-VALUACION DEL INMUEBLE

SUMARIO

1) Atendiendo al texto legal que rige el caso, a la voluntad del legislador plasmada en la respectiva disposición legislativa y a una exégesis armónica de la norma que se analiza con el resto del ordenamiento jurídico aplicable –nacional y local-, el importe de la Valuación Fiscal Homogénea es el que corresponde considerar como base imponible o valor fiscal de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los fines de establecer las valuaciones de tales bienes para la liquidación y determinación del impuesto sobre los bienes personales, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo.

2) A los fines de valorar los automotores en el marco del segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, la comparación del valor residual del automotor con el importe consignado por el Fisco anualmente debe efectuarse durante todos los años de vida útil asignados por el contribuyente a dichos bienes.

IMPUESTO

IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES

VOCES

- LEY N° 23.966, TÍTULO VI, TEXTO ORDENADO EN 1997.
 - ARTÍCULO 22, INCISO A)
 - ARTÍCULO 22, INCISO B)
 - VALUACIÓN DE INMUEBLES
 - “VALUACIÓN FISCAL HOMOGÉNEA” (CABA)
 - VALUACIÓN DE AUTOMOTORES
 - VIDA ÚTIL
-

TEXTO

I.- Vienen las presentes actuaciones de la Subdirección General de ..., a los fines de que este servicio asesor emita opinión, en los términos del punto ... de la Instrucción General N° ..., con relación a la consulta formulada en el ámbito de la Subdirección General de ..., referida a diversos planteos relacionados con la valuación de inmuebles y automotores en el impuesto sobre los bienes personales.

Puntualmente, solicita opinión con relación a:

- a) cuál es el valor que corresponde considerar a los fines de la liquidación y determinación del citado impuesto, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo, respecto de los inmuebles ubicados en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires; y
- b) en qué períodos fiscales deben los responsables titulares de automotores efectuar la comparación del importe de dichos activos, obtenido conforme lo establecido en el primer párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley del gravamen, con los valores establecidos por este Organismo, a los efectos de tomar el mayor de ambos.

Asimismo bajo la Actuación N° .../18 (DI ...) obra la Nota N° .../2018 (DE ...), a tenor de la cual se pone en conocimiento de esta Asesoría que existen casos para iniciar los procedimientos determinativos de oficio con prescripción al 31/12/2018. Se procede a acumular ambas actuaciones en virtud de su directa vinculación.

II.- A fs. 26/32 luce la Nota N° .../2016 (DI...) de la Dirección de ..., en cuyo ámbito se originó la inquietud planteada.

Al respecto, y con relación a la primera cuestión -valuación de inmuebles-, el área consultante indicó que, a la luz de los artículos 275 y 278 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el

Gobierno de dicha jurisdicción habría establecido como base imponible del impuesto inmobiliario a la VFH, en tanto que la USC, tendría por objeto disponer de un instrumento que permitiera establecer la cuantía del referido tributo.

En ese orden, agregó que dicha postura ha sido la expuesta por la Dirección ..., mediante Informe N° ... del 15/06/2015, ante una consulta realizada por la Cámara ... -cuya copia adjunta-, en la que confirmó la aplicación de la "Valuación Fiscal Homogénea" para la valuación de los inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires.

No obstante lo expuesto, se señaló que en el "ABC Consulta AFIP" -cuya impresión de pantalla adjunta- se opinó que se debe considerar el mayor valor entre la valuación fiscal en los términos del artículo 245 del Código Fiscal (t.o. 2012) y la base imponible del impuesto inmobiliario, tal como la define la Ley Tarifaria para el año 2012, esto es, el producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) -ID ...-.

Con relación a la segunda cuestión -valuación de automóviles-, consideró que del juego armónico del inciso b) del artículo 22 de la ley del tributo, su segundo y último párrafos y el primer y segundo párrafos del artículo 18 del Decreto Reglamentario, la comparación debe efectuarse durante el transcurso de la totalidad de la vida útil de los bienes, sin perjuicio del valor residual que posean los mismos. Ello así, en la medida en que el año de fabricación se encuentre comprendido en los consignados en las tablas publicadas por esta Administración.

A ese fin expuso un ejemplo práctico marcando las diferencias entre la opinión precitada -conforme a la cual la comparación se efectúa durante los cinco años de vida útil aún cuando en el último el valor residual sea igual a 0\$- y el criterio adoptado por ciertos contribuyentes -que al considerar totalmente amortizado el automotor no efectúan ese último quinto año la comparación con los valores fijados por esta Administración-.

Por su parte, la División ... coincidió con el criterio propiciado respecto de la valuación de inmuebles y agregó que el criterio vertido por la Dirección General de Rentas del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires -reseñado precedentemente- fue confirmado por la Dirección Fiscal de la precitada Dirección mediante el informe ... del 15/09/2015, la cual convalidó la aplicación de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) para la valuación de los inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires.

Respecto de la segunda cuestión, el área jurídica entendió que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 18 del Decreto Reglamentario de la ley del gravamen, cuando el valor residual arroje cero por tratarse del último año de amortización (quinto año), se debería efectuar la comparación con el valor fiscal de tabla determinado por esta Administración Federal, y considerar este último, a los fines de su valuación en el impuesto sobre los bienes personales. Recién en el sexto año -una vez transcurridos los cinco

años de vida útil- cabría considerar al automotor con valor totalmente amortizado -valor figurativo “0,01”-.

Al respecto, mencionó que dentro del “ABC Consultas y Respuestas Frecuentes sobre Normativa, aplicativos y sistemas” con fecha 28/04/2010 ID N° ... se indicó que “Cuando se trate de un automóvil totalmente amortizado, no corresponderá realizar la comparación con el valor de tabla de la AFIP, debiendo indicar en el programa aplicativo la marca Amortizado totalmente”.

En virtud de ello, compartió la propuesta de elevar la consulta en los términos del punto ... de la Instrucción General N° .../07 (...) por tratarse de cuestiones de relevancia institucional, que resultan novedosas y atendiendo a la magnitud del universo de contribuyentes en los que podría impactar la interpretación realizada.

III.- La Dirección ... se pronunció en los informes que obran bajo las Actuaciones ... –en la que reencuadró la consulta en los términos del punto ...de la Instrucción General N° .../07 (...) y .../17 (DI ...) –en la que analizó el planteo de fondo-.

Al respecto, y con relación a la cuestión referida a la valuación de inmuebles ratificó el temperamento expuesto en el Dictamen N° 12/13 (DI ATEC).

En ese orden, consideró que, si bien tal como lo sostienen las áreas preopinantes, mediante el Código Fiscal se instaura el coeficiente Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) como una herramienta que posibilita afectar el *quantum* de los tributos que recaen sobre los inmuebles de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, “... ello no implica *per se* que dicho coeficiente no deba considerarse parte de la base imponible a los fines del cálculo del impuesto inmobiliario local, y menos aún que no esté destinado a ajustar tal base, siendo que justamente el mismo efectúa una ponderación de la VFH, y luego sobre esa base imponible y por aplicación de las alícuotas establecidas se determina el monto del tributo a pagar”.

Asimismo, subrayó que “en este caso la titularidad de los inmuebles representa el hecho imponible y cuando el inc. a) del Artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales, al determinar la mecánica para valuar los inmuebles, alude a la ‘base imponible...fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares’ no puede sino referirse a la unidad de medida constituida por la VFH multiplicada por el coeficiente USC, la que se sujetará a la alícuota correspondiente”.

A ello agregó que “En el caso bajo análisis es claro que la utilización del coeficiente de corrección denominado UNIDAD DE SUSTENTABILIDAD CONTRIBUTIVA (USC) no significa la modificación de la alícuota vigente a nivel local sino que permite establecer la cuantía final del otro término necesario para calcular el impuesto inmobiliario de la CABA –base imponible-. Por ello cabe concluir que lo dispuesto en el artículo del Código

Fiscal (hoy Artículo 278) sólo puede interpretarse como un incremento de la base imponible en la medida del referido coeficiente”.

Por otra parte, indicó que “...no debe pasarse por alto que el objetivo de la limitación contenida en el tercer párrafo del inciso a) del Artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales es procurar que la base imponible a considerar para el cálculo del gravamen sobre los bienes inmuebles refleje la real capacidad contributiva de los contribuyentes”.

Adicionalmente, expresó que “La aceptación para el cálculo del Impuesto sobre los Bienes Personales de un parámetro de valor que se aparta notoriamente de la realidad económica (v.g. la VALUACIÓN FISCAL HOMOGÉNEA no puede superar el veinte por ciento del valor de mercado del inmueble), implicaría consentir un ahucamiento improcedente de la base de imposición, el cual tampoco fue aceptado por el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires respecto de los gravámenes locales, lo que motivó la implementación de la USC.

A mayor abundamiento, destacó que la forma en que está instrumentado el procedimiento de cálculo, de acuerdo con el cual deben contemplarse en este caso el Código Fiscal y la Ley Tarifaria vigente para calcular la base imponible, no modifica el fondo de la cuestión ya que conceptualmente resulta claro que la base imponible es el producto de la VFH con la USC y no la VFH sin ponderación alguna.

Por último, trajo a colación la utilización de mecanismos similares al empleado por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en otras jurisdicciones, a cuyo efecto citó los artículos de las normas pertinentes de la provincia de Buenos Aires y de la provincia de Neuquén- .

Sentado ello, y con relación a la segunda cuestión planteada, relacionada con la valuación de automotores, compartió, en principio, el criterio sostenido por la dependencia de origen, consistente en considerar el plazo de manera completa hasta el quinto año inclusive cuando el valor residual del bien sea igual a cero.

Sin perjuicio de ello, se refirió al temperamento vertido en la Actuación N° .../09 (DI ...), relacionado con el establecimiento por vía reglamentaria de los años de vida útil que corresponde asignar a los automóviles de uso particular y consideró que la circunstancia de que en el impuesto sobre los bienes personales prime la naturaleza del bien y que su cómputo obedezca al mero hecho de su titularidad ameritaría el análisis de la necesidad de aplicar pautas uniformes en estos casos.

En ese contexto, y en tanto a su criterio “un pronunciamiento al respecto podría resolver también la cuestión en debate”, estimó pertinente que esta Asesoría reanalice la cuestión abordada en dicho precedente y, en su caso, se inste la opinión de la Subsecretaría ..., teniendo en cuenta para ello que la precitada actuación fue girada a esa Dependencia ... para su

intervención, dependencia en la que aún obran los actuados según la consulta de movimientos del expediente que acompaña.

IV.- En orden a la intervención requerida, se procederá a analizar las consultas planteadas, en el marco previsto por la Instrucción General N° .../07 (AFIP).

A) VALUACIÓN DE INMUEBLES

1.- El artículo 22 de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales establece en el inciso a), punto 1. que la valuación de los inmuebles adquiridos se realizará computando el costo de adquisición o valor a la fecha de ingreso al patrimonio con su correspondiente actualización conforma lo pautado por el artículo 27 de la norma legal.

En tal sentido, si se tratara de inmuebles con edificios, construcciones o mejoras, el valor residual atribuible a los mismos se obtendrá detrayendo la amortización respectiva -cfr. segundo párrafo, del inciso a) del artículo 22 de la ley del gravamen-.

Ahora bien, el tercer párrafo del mismo inciso determina que “El valor a computar para cada uno de los inmuebles, determinado de acuerdo con las disposiciones de este inciso, no podrá ser inferior al de la base imponible –vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares o al valor fiscal determinado a la fecha citada”.

En ese marco, el artículo 14 del Decreto Reglamentario establece que, a los efectos de la aplicación de la precitada norma, el contribuyente del gravamen “...deberá tomar en consideración, para cada uno de los inmuebles de los que sea titular, el valor determinado de acuerdo con las normas contenidas en el primero y segundo párrafos del inciso citado, o **el de la base imponible** fijada al 31 de diciembre del año por el que se liquida el gravamen a los efectos del pago **de los impuestos inmobiliarios** o tributos similares, el que sea mayor...” (el subrayado es propio).

Como puede observarse, a los fines de valuar los inmuebles en el impuesto sobre los bienes personales, los contribuyentes deben tomar, en lo que aquí interesa, el mayor valor que surja de comparar el valor residual impositivo actualizado y el de la base imponible fijada al 31 de diciembre -del año por el que se liquida el gravamen- a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, a cuyo efecto deben considerarse las previsiones contenidas en la legislación local respectiva.

2.- En dicho contexto normativo se plantea el interrogante referido a cuál es la base imponible para la determinación del impuesto inmobiliario a los fines de poder arribar, mediante la comparación aludida, a la valuación del bien inmueble respectivo en el impuesto sobre los bienes personales.

En primer término, cabe recordar que “La base imponible representa uno de los elementos constitutivos del hecho imponible y responde a la necesidad de cuantificar dicho presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto” –cfr. Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª Edición, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2005, p. 384-.

En ese marco y más precisamente, se ha indicado que “La base imponible es la base de medición utilizada para transformar el hecho imponible en una expresión económica para luego aplicar sobre dicho importe la alícuota correspondiente. En el impuesto inmobiliario la base imponible es la valuación fiscal del inmueble que surge del catastro...” (el subrayado es propio) –cfr. Gastón Vidal Quera, “Impuesto inmobiliario” en *Régimen Tributario Argentino*, Gustavo J. Naveira de Casanova y otros (coord.), Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 585-. En similar sentido, vide Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, 5ª ed., Buenos Aires, 1995, p. 629-, Catalina García Vizcaíno, *Derecho tributario: parte especial*, 3ª ed., Lexis Nexis Argentina, Buenos Aires, 2005, p. 59-.

En tal sentido, la doctrina remarcó que una de las características fundamentales de los impuestos inmobiliarios “...es la de apoyarse, como estructura básica de su determinación, sobre el catastro, esto es, mediante el relevamiento de las propiedades con sus elementos de individualización física (superficie, linderos, ubicación), sus connotaciones jurídicas (existencia de derechos reales, régimen de arrendamiento o de aparcería rural) y su valor económico, de acuerdo con las pautas de valuación establecidas por las leyes de la materia, ligadas –en forma objetiva- a los caracteres de la tierra o a los fines de su explotación” –Dino Jarach, *op. cit.*, p. 698-.

En esta línea se explicó que “Una de las principales funciones del catastro es la valuatoria, que consiste en asignarle un precio o un valor a cada inmueble ubicado en el respectivo territorio provincial y, de tal forma, surge la base imponible para el cálculo del impuesto inmobiliario”, agregándose que “De tal forma, en la República Argentina se utiliza el método catastral que se basa en la actuación del Estado con el propietario del bien inmueble que debe denunciar y suministrar una serie de información con la finalidad de poder arribar a la valuación fiscal como base de medición del impuesto” –cfr. Vidal Quera, *op. cit.*, p. 586/587-.

Es decir, que la base imponible del impuesto inmobiliario –esto es, la medición concreta del elemento material del hecho imponible, constituido por la propiedad inmueble- se corresponde con la “valuación fiscal” de los inmuebles que surge del catastro, esto es, del sistema de medición técnica y objetiva llevado a cabo por Organismos del Estado local en función del relevamiento de las características de las propiedades.

3.- Así pues, el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires –vigente actualmente bajo el texto ordenado 2018 según D. (Bs. As. cdad.) 59/2018 [BO (Bs. As. Cdad.): 26/2/2018]-, en el Título III enumera entre los tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en dicha Ciudad al Impuesto Inmobiliario –artículo 267-.

En ese marco, el Capítulo II -titulado “Valuación Fiscal Homogénea. Base Imponible”- prevé que la Valuación Fiscal Homogénea consiste en una proporción del valor económico por metro cuadrado (m²) de los bienes inmuebles en el mercado comercial, cuyo cálculo se basa en la valuación del terreno según su ubicación geográfica (barrio, subzona barrial) y Distrito de zonificación del Código de Planeamiento Urbano, del edificio según el valor real de edificación por m² del destino constructivo correspondiente, afectado por la depreciación, como asimismo sobre la base de diversas variables tales como superficie del terreno, superficie cubierta y semicubierta, estado general, antigüedad, destino y categoría, estructuras, obras accesorias e instalaciones del bien, aspectos tales como su ubicación geográfica y entorno, (calidad y características) arquitectónicas de los materiales utilizados, cercanía con centros comerciales, de esparcimiento y de equipamiento urbano, o con espacios verdes, y vías de acceso –cfr. artículo 276, tercer párrafo-.

Pues bien, el cuarto párrafo del artículo 276 precisa que la Valuación Fiscal Homogénea (VFH), fijada conforme los parámetros precedentes, no podrá exceder el 20% del valor de mercado de las propiedades, “...siendo la misma base imponible de los tributos del presente Título” (el subrayado es propio).

Cabe poner de resalto que el artículo 277 describe la fórmula según la cual se calcula dicha Valuación Fiscal Homogénea, cuyos valores son fijados por la AGIP anualmente y aprobados por la Legislatura. Cabe señalar que, con respecto al año 2018, dichos valores se encuentran detallados en la Resolución AGIP N° 24/18 (B.O. C.B.A. N° 5314 - 14/02/2018).

Del contexto normativo reseñado surge que el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires define la base imponible del Impuesto Inmobiliario, asimilándola expresamente a la “Valuación Fiscal Homogénea” –cuyo monto surge de los parámetros integrantes de la fórmula perfilada en dicha norma (derivados del relevamiento catastral) y de la fijación de los valores respectivos por parte de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP)-.

En este sentido, debe observarse que cuando el legislador nacional remitió a la “base imponible fijada para el pago de los impuestos inmobiliarios” no formuló aclaraciones o agregados que habiliten al intérprete a ampliar o restringir –en lo que atañe al alcance del concepto “base imponible”- las definiciones contenidas en la norma local cuando éstas son claras y no requieren esfuerzos de interpretación.

En consecuencia, debe advertirse que admitir la posibilidad de considerar una base imponible diversa a la que surge en forma explícita de la definición contenida en el Código Fiscal local, podría suponer prescindir de la clara voluntad del legislador expresada en el texto de la ley del tributo y, por añadidura, en el dispositivo legal local a la cual aquélla remite.

En virtud de las consideraciones vertidas, este servicio jurídico entiende que, conforme a una perspectiva de interpretación basada en la letra del texto legal y sobre la base del juego armónico de las normas que rigen el caso, la remisión de la Ley de Impuesto sobre los Bienes Personales a la “base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares”, supone acoger, la definición expresa que al respecto contiene el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en el sentido de que la “Valuación Fiscal Homogénea” es la base imponible de los tributos inmobiliarios en dicha jurisdicción.

4.- A esta altura de la exposición, es preciso advertir que la circunstancia de que la ley tarifaria anual emitida por el Poder Legislativo de la Ciudad de Buenos Aires ordene la aplicación de la alícuota del impuesto inmobiliario sobre el producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva, no autoriza a afirmar, que este último valor (USC) integre la base imponible del impuesto inmobiliario.

En efecto, cabe recordar que el artículo 279 del Código Fiscal –a partir de la modificación establecida en el año 2012- establece la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) “... a efectos de contar con una herramienta que posibilite en razón de políticas tributarias afectar el quantum de los tributos del presente Título”.

Luego, las leyes tarifarias emitidas por el Poder Legislativo de la Ciudad precisan anualmente el valor respectivo. Así pues, la ley actualmente vigente para el año 2018 -Ley N° 5914 [B.O. (Bs.As.Cdad.) 27/12/2017]- fijó su valor en 4 (cuatro) y previó la aplicación de las pertinentes alícuotas del impuesto inmobiliario sobre el producto de ésta y la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) –cfr. Artículo 1° del Anexo-.

Como puede observarse, conforme a la definición inserta en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) es un instrumento utilizado por el legislador con el fin de lograr determinados objetivos en el marco del diseño de su política fiscal y es en ese contexto que se fija cada año el valor respectivo.

Es decir, que la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC), tal como fue definida por el legislador local, se exhibe como una magnitud que no surge de un sistema reglado de medición técnico y objetivo del valor de las propiedades sino que, en su carácter de herramienta de política fiscal, lleva ínsito un amplio margen de discrecionalidad en su fijación, la que podría, inclusive encontrarse totalmente desvinculada de las características de los inmuebles sobre los que se aplica.

Dicho en otros términos, la configuración legal de la Unidad de Sustentabilidad Contributiva(USC) permite afirmar que la selección de su valor se encuentra sujeta a una ponderación discrecional efectuada por el legislador local a la luz de motivaciones de política fiscal y dissociada del objeto de medición –inmuebles- sobre los que se aplica.

Esta última circunstancia determina que dicha figura se aparte del concepto teórico de base imponible –y, en la especie, de base imponible del impuesto inmobiliario-.

En efecto, la base imponible es aquella magnitud establecida en virtud de ley que expresa la medición del hecho imponible, más concretamente de su elemento objetivo. Por tanto, cabe afirmar que existe una íntima relación entre la base y el hecho que se trata de medir, ya que si no fuera así “se estaría alterando, a través de la base, la propia definición del hecho imponible” –cfr. F. Perez Royo, *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, 5ª ed., Ed. Civitas, Madrid, 1995, pp. 168-169, citado también por María Luz Calero García, “La Base imponible en el Derecho Tributario General”, Cuaderno de Estudios Empresariales, N° 6, Servicio de Publicaciones UCM, Madrid, 1996-.

Asimismo, se ha enfatizado que “La posición central de la base imponible –con relación a la hipótesis de incidencia- demuestra la circunstancia de ser imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga como base imponible una magnitud que no sea inherente a la hipótesis de incidencia” –cfr. Gerardo Ataliba, “Hipótesis de incidencia tributaria (Hecho generador), La Ley 150-921-, añadiendo a ello que “la base imponible es una orden de magnitud inherente a la cosa tributada” –*idem*-.

Es decir, que la base imponible –como magnitud que expresa la medición del elemento objetivo del hecho imponible- se encuentra inescindiblemente vinculada al hecho generador –y, en concreto, a su aspecto material-, so pena de alterar la definición del hecho imponible y desnaturalizar el tributo.

A la luz de lo señalado y teniendo en cuenta las normas que rigen la creación de la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC), resulta razonable sostener que dicho valor no se caracteriza jurídicamente por reflejar el volumen económico del aspecto material del hecho imponible del impuesto inmobiliario –cuyo objeto es el inmueble y cuyo valor surge de los parámetros y variables fijados en base a las características propias del mismo por parte de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP)- sino que, en rigor, opera como una magnitud externa que puede ser establecida por el legislador en forma discrecional, en función de las más variadas motivaciones de política fiscal.

De acuerdo con este criterio, a juicio de esta Asesoría la naturaleza de la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) –conforme los términos de su configuración legal- impide considerarla, desde una perspectiva conceptual, integrante de la base imponible del impuesto inmobiliario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

A mayor abundamiento, cuadra añadir, que la fijación anual de dicho valor en la ley tarifaria –la que sólo produce efecto legal en ese acotado período- exhibe una temporalidad en su duración que resulta incompatible –en términos de eficiente técnica legislativa- con la necesaria certeza que debe acompañar la determinación de las bases imponibles de los tributos.

Como corolario de lo expuesto, este servicio jurídico no comparte el temperamento sostenido por la Dirección ..., en cuanto considera que la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) forma parte de la base imponible del impuesto inmobiliario, puesto que dicha posición resulta contraria a los términos literales de la norma local que define la base imponible de dicho tributo -artículo 276 del Código Fiscal-, como asimismo se exhibe discordante con el propio concepto de “base imponible” acuñado en el ámbito del derecho tributario sustantivo.

5.- Sentado ello, cabe referirse a la argumentación expuesta por la Dirección ..., referida a que la aceptación de la VFH como parámetro de valor implicaría consentir un ahuecamiento improcedente de la base de imposición, por cuanto dicho valor se aparta notoriamente de la realidad económica al no poder superar el 20% del valor de mercado del inmueble.

En primer término, corresponde remarcar que, a los fines de definir el tope mínimo de valuación de inmuebles del país en el impuesto sobre los bienes personales, el legislador nacional optó por seleccionar, entre las alternativas posibles, a la “valuación fiscal” de los inmuebles fijada por los Estados locales, asignando al “valor de mercado” el carácter de opción subsidiaria de valuación para el contribuyente cuando éste es inferior al determinado conforme a la norma legal –cfr. artículo 17 del Decreto Reglamentario de la ley del tributo-.

En ese orden, debe subrayarse que los términos de la selección de valor efectuada por el legislador nacional –a través de la remisión a la base imponible de un impuesto local- conlleva, necesariamente, adoptar los parámetros de valor establecidos por los Estados locales.

Al respecto, es oportuno tener en cuenta que “...por lo general el valor fiscal de los inmuebles se fija en un monto inferior a su valor real por varias razones. Una, es que por tratarse de un impuesto real que no tiene en cuenta las deudas que pueden pesar sobre el inmueble, y lo que se grava es la manifestación de la capacidad contributiva que importa ser propietario de ese bien, se establece un valor que sirva para reflejarla, con independencia de las particularidades de cada caso... Otra, son las fluctuaciones en el valor de las propiedades, las cuales, ..., tienen una gran mutabilidad, tanto en más cuanto en menos... Ninguna de estas fluctuaciones se reflejó en las valuaciones fiscales, porque siempre se mantuvieron en niveles no alcanzados mayormente por los avatares del mercado inmobiliario...” –cfr. Roberto Enrique Luqui, “Bases constitucionales del impuesto inmobiliario”, *La Ley* 2009-C, 894-.

Asimismo, se ha enfatizado que los llamados “valores de plaza” de los bienes en general y de los inmuebles en particular, son un concepto económico, no jurídico, que tiene como característica fundamental la subjetividad de quien los estime y no son un parámetro objetivo de conocimiento interpersonal, por lo que su aplicación directa a los hechos impositivos es inconveniente, en especial cuando no existe una operación con terceros que los valide...

“Es esa la razón profunda por la cual la valuación fiscal tradicionalmente sea un porcentaje del valor promedio de plaza, de modo que las diferencias entre aquella y éste, queden subsumidas en dicha brecha; cuando este procedimiento dio lugar a una recaudación que se consideró exigua o inapropiada, el remedio del legislador fue cambiar la alícuota, pero no la base, que es la que asegura la equidad horizontal –cfr. Luis Omar Fernández, *op. cit.*-. Confrontar en similar sentido, Dino Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho tributario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 701-.

En posición afín, se ha afirmado que “Tomar el valor de mercado o venal de un inmueble no es fácil de determinar, ya que el impuesto no grava una transacción de mercado. Es decir, que los precios que se paguen por una misma propiedad pueden variar dentro de plazos breves y por múltiples factores, entre los cuales pueden mencionarse los procesos inflacionarios, la oferta y demanda, etc. El problema de las valuaciones se plantea entonces, no sólo como necesidad de que de ellas surja una manifestación real de capacidad contributiva, sino también de que haya uniformidad en todos los inmuebles afectados” –cfr. Gastón Vidal Quera, “Impuesto inmobiliario” en *Régimen Tributario Argentino*, Gustavo J. Naveira de Casanova y otros (coord.), Abeledo Perrot, Buenos Aires, p. 585-.

Como puede observarse, al amparo de la doctrina citada, esta Asesoría ... entiende que la valuación fiscal es el valor seleccionado por el legislador como parámetro mínimo de referencia a los fines de la valuación de inmuebles en el impuesto sobre los bienes personales –por sobre otras alternativas posibles, como el valor de mercado-, lo que conlleva que deba aceptarse la conformación de dicho valor aún cuando éste no se adecue estrictamente al valor venal o de mercado del bien.

6.- En virtud del análisis expuesto, este servicio jurídico considera que, atendiendo al texto legal que rige el caso, a la voluntad del legislador plasmada en la respectiva disposición legislativa y a una exégesis armónica de la norma que se analiza con el resto del ordenamiento jurídico aplicable –nacional y local-, el importe de la Valuación Fiscal Homogénea es el que corresponde considerar como base imponible o valor fiscal de los inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a los fines de establecer las valuaciones de tales bienes para la liquidación y determinación del impuesto sobre los bienes personales, en los términos del tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley del tributo.

B) VALUACIÓN DE AUTOMOTORES

La segunda inquietud planteada se refiere a la cantidad de períodos fiscales durante los cuales los titulares de automotores deben efectuar la comparación del importe de dichos activos con los valores establecidos por este Organismo, en los términos del segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley del gravamen.

1.- El artículo 22, inciso b) de la ley del tributo prevé, en lo que al caso importa, que la valuación de los automotores se establecerá tomando el costo de adquisición o construcción, o valor de ingreso al patrimonio del bien, al que se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 27. A dicho importe se le restará el importe que resulte de aplicar el coeficiente anual de amortización que para cada tipo de bienes fije el reglamento o la Dirección General Impositiva, correspondiente a los años de vida útil transcurridos desde la fecha de adquisición, finalización de la construcción o de ingreso al patrimonio, hasta el año, inclusive, por el cual se liquida el gravamen.

Dicho coeficiente "...se establecerá en función del número de años a que alcanza la vida útil probable de los respectivos bienes" -cfr. primer párrafo del artículo 18 del decreto reglamentario de la ley del gravamen-.

Asimismo el segundo párrafo de dicho precepto legal agrega que en el caso de automotores, el valor a consignar no podrá ser inferior al que establezca la Dirección General Impositiva, al 31 de diciembre de cada año, con el asesoramiento de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

Por otra parte, el artículo 18 del Decreto Reglamentario, en su último párrafo establece que "Tratándose de automotores será aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del inciso b) del citado artículo exclusivamente durante la vida útil de dichos bienes".

Es decir, que del juego armónico del segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la ley del tributo y del último párrafo del artículo 18 de su Decreto reglamentario se desprende que, a los fines de valuar los automotores en el marco del gravamen debe compararse el valor residual del automotor con el importe consignado por el Fisco anualmente y dicha comparación debe efectuarse durante la vida útil de dichos bienes.

En este sentido, el texto de las normas que rigen la cuestión admite razonablemente inferir que dicha comparación debe efectuarse durante la totalidad de los años de vida útil asignada por el contribuyente respecto de dichos bienes.

Dicha conclusión es la que permite conciliar adecuadamente el carácter instantáneo de verificación del hecho imponible del impuesto sobre los bienes personales al 31/12 de cada año, con el cómputo íntegro del período de "vida útil" asignado al automotor por el contribuyente.

De este modo, si el contribuyente determinó la vida útil del automóvil en cinco (5) años, debe procederse, conforme lo establecido en las normas precedentes, a efectuar la comparación durante los cinco (5) años, es decir, desde el año de adquisición, inclusive, hasta el quinto año, inclusive, de vida útil establecida para dicho bien.

En virtud de lo expuesto, a los fines de valorar los automotores en el marco del segundo párrafo del inciso b) del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, la comparación del valor residual del automotor con el importe consignado por el Fisco anualmente debe efectuarse durante todos los años de vida útil asignados por el contribuyente a dichos bienes.

2.- Por último, y con relación a lo señalado por la Dirección ..., en cuanto consideró menester que se reanalice la cuestión en trato en el marco de la Actuación N° .../09 (DI ...) -cuyo informe fue conformado mediante la Nota N° .../09 (DI ...)- a fin de resolver el planteo en debate, corresponde poner de resalto que en dicho acto de asesoramiento se abordó un tema diverso al que se plantea en los presentes obrados, interpretándose que recae en cada contribuyente –y no en el Fisco- la determinación de la vida útil de los bienes enunciados en el inciso b) del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales.

En tal inteligencia, corresponde remarcar que la inquietud formulada en el *sub examine* no se vincula –como en el precedente citado- con la adecuada determinación del término de vida útil consignado por el contribuyente, sino que lo que se plantea es si, en la hipótesis de que un contribuyente considerara un período de vida útil de cinco (5) años respecto de su automóvil, la comparación normada en el segundo párrafo del inciso b) del precitado artículo procede hasta el quinto año inclusive o si en este último año –por considerar que el bien se encuentra totalmente amortizado- no debe efectuarse dicha comparación.

Referencias Normativas:

- [Ley N° 23966](#) Artículo N° 22 (IMPUESTO SOBRE LOS BIENES PERSONALES)

FIRMANTES

MARCELO NIETO - Jefe (Int.) - Departamento Asesoría Legal "A" MARINA
CLAUDIA LAMAGRANDE - Directora (Int.) - Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social. Conforme: 8/5/2018.
ELISEO DEVOTO - Subdirector General - Subdirección General de Asuntos Jurídicos.

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS