

DICTAMEN D.A.T. 12/13

Buenos Aires, 11 de abril de 2013

Fuente: página web A.F.I.P.

Dirección General Impositiva. Dirección de Asesoría Técnica. Impuesto sobre los bienes personales. Valuación fiscal de inmuebles. Concepto de “valor fiscal”. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sumario:

A los fines de efectuar la comparación establecida en el tercer párrafo del inc. a) del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en el caso particular de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se debe considerar el mayor valor entre la “Valuación fiscal” a que se refiere el art. 245 del Código Fiscal y la base imponible del impuesto inmobiliario tal como lo 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).

I. El Departamento ... remite los presentes actuados a los fines de que este servicio asesor tome intervención y se expida con relación a la temática del epígrafe, ello en atención a los planteos que le efectuaran vía Internet requiriendo precisiones acerca del alcance del concepto “valor fiscal” referido en el inc. a) del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, aspecto que cobra relevancia en el contexto de la liquidación e ingreso de dicho gravamen por el período fiscal 2012.

Específicamente hace mención a la situación planteada en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires donde la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos, conforme surge de la boleta del impuesto inmobiliario y alumbrado, barrido y limpieza (ABL) ha establecido distintos importes a los fines de la determinación de impuestos y/o tasas locales, entre ellos la “Valuación fiscal homogénea” y el “Valor inmobiliario de referencia” utilizable, éste último para la determinación e ingreso del impuesto de sellos vigente en su ámbito.

El Departamento de origen, luego de reseñar la normativa legal aplicable y los antecedentes parlamentarios relativos a la incorporación del “valor fiscal” como otro parámetro a considerar para la valuación de inmuebles, en consonancia con el criterio de la Actuación .../08 (DI ...) interpretó que “... si bien corresponde considerar ... el mayor valor, dicha comparación debe realizarse con el ‘valor fiscal’ fijado por la jurisdicción municipal y/o provincial; de no encontrarse este valor, el que corresponda para el pago del impuesto inmobiliario o tributos similares”.

En virtud de ello, estima que la “Valuación fiscal homogénea” fijada por el Gobierno de la ciudad de Buenos Aires sería el “valor fiscal” a considerar y no el “Valor

inmobiliario de referencia”, fijado únicamente a los efectos de la determinación y pago del impuesto de sellos.

II. En primer término cabe recordar que el inc. a) del art. 22 de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales describe la mecánica aplicable a los efectos de determinar el valor que debe asignarse a los bienes inmuebles para la liquidación del gravamen, fijando distintas pautas según se trate de bienes adquiridos, construidos, en construcción o mejoras, previendo en su tercer párrafo que el valor así determinado “... 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”.

Por su parte, el art. 14 del Dto. 127/96, reglamentario de la ley del gravamen, aclara que “... 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 los 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 ...”.

Como puede observarse el legislador ha establecido un nivel de valoración mínimo dado por el monto fijado por cada jurisdicción provincial o por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como base imponible para la liquidación del respectivo impuesto inmobiliario o su “valor fiscal”, parámetro éste que fuera introducido mediante la sanción de la Ley 26.317 (B.O.: 10/12/07) sin que la norma reglamentaria fuera modificada a los fines de receptor el nuevo valor a considerar en la comparación.

En cuanto al alcance y sentido de dicha incorporación al texto legal, según surge de los antecedentes parlamentarios, la misma responde, en palabras del diputado Snopek, a que “... en muchas jurisdicciones y en algunas provincias de la Argentina se está utilizando el concepto de ‘valor fiscal’ independientemente de la valuación que tengan determinados bienes, por ejemplo a los efectos del pago del impuesto inmobiliario. Pero en otras provincias argentinas los Códigos Fiscales respectivos están receptor un correlato exacto o una identidad entre el ‘valor fiscal’ y el valor fijado a los efectos del pago del impuesto inmobiliario”.

Además el citado legislador sostuvo que: “Los conceptos no son los mismos, pero en algunas jurisdicciones se están utilizando de esa forma y en otras no. En consecuencia, para evitar disparidad de criterios entre los argentinos que viven en un lado y en otro, estamos diciendo que en cada ocasión se tomará el ‘valor fiscal’ determinado a la fecha citada –es decir, a la fecha en que se calcula el impuesto– o el que corresponda al pago de los impuestos inmobiliarios de no existir el ‘valor fiscal’ pertinente”.

De tales expresiones puede inferirse que a la hora de incorporar el parámetro “valor fiscal” el legislador tuvo en miras la homogeneización de las valuaciones de los inmuebles de todas las jurisdicciones que deben considerarse a los fines de la liquidación del gravamen, siguiéndose de ello que la comparación debería efectuarse con el “valor fiscal” y, de no existir el mismo, con la base imponible fijada a los fines del pago del impuesto inmobiliario, ello así aún cuando de la literalidad de la norma modificada pareciera indiferente el uso de uno u otro parámetro en el caso de contarse con ambos valores.

Más allá de la lógica que encierra el propósito de evitar la disparidad de criterios de valuación apuntado por el legislador al tratar la reforma, lo cierto es que el parámetro “valor fiscal” incorporado a la norma legal, al ser igualmente fijado por las respectivas jurisdicciones en uso de atribuciones propias, es también susceptible de generar polémicas de interpretación concretas por su impacto en el impuesto sobre los bienes personales.

Así, corresponde recordar que en el ámbito de la Reunión del 24/4/08 Grupo de Enlace A.F.I.P./D.G.I.-F.A.C.P.C.E./F.A.G.C.E./C.G.C.E., este servicio asesor al analizar el planteo relativo al tema sostuvo que “... cabe conceptualizar al ‘valor fiscal’ como aquel monto definido como tal por la autoridad provincial, el cual no necesariamente coincide con la base imponible del impuesto inmobiliario (como acontece, por ejemplo, en el caso de la provincia de Buenos Aires)”.

En dicha oportunidad se interpretó que, si bien la redacción de la norma podría prestarse a confusión “... mediante la introducción al texto legal de un nuevo parámetro de comparación, la intención del legislador ha sido que, de los dos valores mencionados se considere el que resulte mayor” –cfr. Actuación .../08 (DI ...)-, plasmándose como respuesta en el acta de la citada reunión publicada por la entidad consultante que a los efectos de la comparación establecida en el inc. a) del art. 22 de la ley del gravamen: “El valor a computar para cada uno de los inmuebles al 31 de diciembre de cada año no podrá ser inferior al mayor entre la base imponible (fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliario o tributos similares) y el ‘valor fiscal’ determinado a la fecha citada”, tesitura que, en definitiva, se ordena con el precepto reglamentario que, aún sin hacer mención al “valor fiscal” como parámetro, prevé que debe considerarse al mayor.

Tal orden de ideas fundado en una interpretación literal del texto modificatorio aprobado, lleva a concluir que antes de la reforma legal se tomaba el mayor valor entre el valor residual y la base imponible a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, y luego de la reforma debería tomarse el mayor de los tres, incluyendo en la comparación al “valor fiscal”. Sentado lo que antecede corresponde abocarse al análisis de la controversia actual traída a colación por el Departamento consultante, vinculada a la valuación de los inmuebles situados en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el marco de la comparación prevista en el tercer párrafo del inc. a) del art. 22 de la ley que nos ocupa, la cual se suscita en virtud de las modificaciones introducidas para el año 2012 en la liquidación de gravámenes locales sobre inmuebles por parte de aquélla.

Al respecto cabe señalar que, históricamente, las valuaciones fiscales de los inmuebles han sido establecidas a partir de la sumatoria de los dos elementos que las componen: la valuación del terreno y la valuación de lo edificado y los contribuyentes contaban con la misma por cuanto se consignaba en las boletas para el pago de los impuestos y/o tasas correspondientes, metodología que habría sido dejada de lado por la jurisdicción en cuestión en el marco de la reforma plasmada en el Código Fiscal 2012, al menos en lo que atañe a su relación con la base imponible de impuestos locales.

Debe recordarse que en dicha reforma se reemplazó el gravamen que venían tributando los inmuebles situados en dicha jurisdicción por el impuesto inmobiliario y por la tasa retributiva de los servicios de alumbrado, barrido y limpieza, mantenimiento y conservación de sumideros, los que se percibirán de acuerdo con el avalúo asignado a tal efecto –cfr. art. 232 del Código Fiscal-. Específicamente, dicho Código en su art. 241 (valuación fiscal homogénea - base imponible) prescribe “... un avalúo para cada

inmueble de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que reflejará las características del suelo, su uso, las edificaciones y otras estructuras, obras accesorias, instalaciones del bien, ubicación geográfica, disposición arquitectónica de los materiales utilizados, cercanía con centros comerciales y/ de esparcimiento o con espacios verdes, vías de acceso, siendo esta descripción meramente enunciativa” (sic).

Agrega su segundo párrafo que: “A los fines de establecer la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) se considera una proporción del valor económico por metro cuadrado (m²) de los bienes inmuebles en el Mercado comercial. El cálculo del mismo se basa en la valuación del terreno según su ubicación geográfica (barrio, subzona barrial) y distrito de zonificación del Código de Planeamiento Urbano; y del edificio según el valor real de edificación por m² del destino constructivo correspondiente, afectado por la depreciación”, aclarando su último párrafo que: “La Valuación Fiscal Homogénea no podrá exceder el veinte por ciento (20%) del valor de Mercado de las propiedades, siendo la misma base imponible de los tributos del presente título” –el resaltado es nuestro–.

A su vez por el art. 244 se insta “... 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”.

En tanto el Cap. III del mismo título, que hace referencia a la valuación fiscal, en el art. 245 aclara que: “Sin perjuicio de lo establecido en los artículos precedentes, la valuación fiscal de los inmuebles resulta de sumar la valuación del terreno más la correspondiente a las construcciones en él ejecutadas, calculada conforme lo establecen el Código Fiscal y la ley tarifaria”, agregando que: “La valuación fiscal en ningún caso será utilizada como base imponible de gravamen alguno, ni es oponible por los contribuyentes y/o responsables, excepto para uso en caso de montos establecidos como topes en exenciones impositivas” (vg.: en lo concerniente a la aplicación de los topes para el otorgamiento de exenciones para jubilados).

Del precitado artículo se deduce que la valuación fiscal, como resultante de la suma de la valuación del terreno más la correspondiente a las construcciones en él ejecutadas, sigue vigente, si bien se restringe su utilización como base imponible de gravamen alguno, restricción que, obvio es decirlo, se circunscribe sólo al ámbito local en donde rigen las normas en cuestión.

Así, de lo expuesto se desprende que en la jurisdicción bajo análisis coexisten dos valuaciones: la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) a la que se le asigna el carácter de base imponible del impuesto inmobiliario y es fijada como máximo en un veinte por ciento (20%) el valor del Mercado de los inmuebles y la Valuación Fiscal (VF) que se utilizará para los fines que se indican, ello sin contar una tercera constituida por el Valor Inmobiliario de Referencia (VIR) al que se refiere el art. 395 del Tít. XIV del citado Código Fiscal de aplicación para el impuesto de sellos.

Ahora bien, cuadra precisar que, de conformidad con lo dispuesto por la Ley 4.040 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, sus impuestos, tasas y demás contribuciones se abonan conforme con las alícuotas previstas en el Anexo I, que forma parte de la misma norma, el cual dispone cómo calcular los montos de los tributos del Tít. III del Código Fiscal, entre ellos el del inmobiliario que surgirá de aplicar “... Al producto de VFH x USC ...” la tabla del art. 2 del citado Anexo I.

Vale decir entonces que claramente la base imponible del impuesto inmobiliario, sobre la que se aplican las alícuotas pertinentes, no la constituye la VFH como reza el Código Fiscal sino que, de acuerdo con la ley tarifaria, la misma viene dada por su multiplicación por la USC, que el mencionado anexo fija en cuatro, lo que significa que tal base imponible ascendería al ochenta por ciento (80%) del valor de Mercado del inmueble.

En la práctica, ello implica que el Gobierno local puede incrementar la base imponible y el “quantum” de los gravámenes que recauda sin modificar la valuación fiscal, como aconteciera en el año 2012.

Por otra parte, y en cuanto a la posibilidad de considerar a la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) a los fines de la valuación de inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, debe tenerse presente que la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales contempló otros parámetros existentes en las legislaciones locales a la fecha de su sanción y la de su modificación que, como se expuso, aún cuando se les asigne otra finalidad siguen existiendo, siendo la VFH una creación reciente de la legislación de dicha ciudad que no guarda identidad ni puede considerársela como sustitutiva de alguno de aquéllos.