

BIENES PERSONALES. VALUACIÓN DE INMUEBLES EN CABA

DICTAMEN: 1/2022
ORGANISMO: Dir. Asesoría Legal Impositiva y Recursos de la Seguridad Social
FECHA: 10/03/2022
JURISDICCIÓN: Nacional

I. - Vienen estas actuaciones de la Subdirección ... en el marco de la Instrucción General N° ... (AFIP), a instancias de su par de ..., a fin de que se emita opinión respecto del criterio a aplicar para la valuación de los inmuebles situados en el país, de acuerdo con las previsiones de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, puntualmente acerca del alcance que corresponde asignar al concepto "base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares", a que alude el artículo 22, inciso a) de dicha ley.

II. - Las actuaciones tienen origen a partir de la consulta efectuada por la Dirección ..., en la cual señaló que, en el marco del proceso de revisión y mejora de los aplicativos, se le presentan algunas dudas relacionadas con la valuación de los inmuebles situados en el país, puntualmente acerca del alcance del concepto "base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares".

Al respecto, luego de hacer referencia a las previsiones del art. 22 de la ley del gravamen y al criterio que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR), indica que la aplicación del mismo, en la práctica, "...implicaría que el Gobierno local puede incrementar la base sobre la que se calcula el impuesto inmobiliario y el quantum de los gravámenes que recauda, sin modificar la valuación fiscal".

Seguidamente, trae a colación lo dispuesto en el art. 293 del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - "CABA"- (t.o. 2021), señalando que "... del análisis realizado sobre la normativa de la jurisdicción que nos ocupa, esta instancia entiende que, de acuerdo a lo previsto en la Ley Tarifaria, la base imponible del impuesto inmobiliario estaría dada por el valor resultante del producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) por la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) que, según surge del Anexo actualmente se fija en CUATRO (4), en lugar de considerar únicamente la VFH que resulta un concepto incorporado recientemente al Código Fiscal de la Ciudad".

En virtud de lo expuesto, atento la contraposición que se presenta entre la aludida opinión y lo concluido oportunamente en el referido Dictamen, y considerando que "sólo refiere a la valuación de inmuebles situados en la CABA y, por otra parte, no habiendo hallado actuaciones que reseñen el tratamiento de la temática que nos ocupa en otras provincias de nuestro país, a fines de evitar disparidad de criterios de valuación respecto a la jurisdicción de que se trate, surge la necesidad de establecer un criterio uniforme con relación al alcance del concepto", propicia la revisión del criterio que surge del mismo, en los términos del punto ... de la mencionada Instrucción General; lo cual fue compartido por la Subdirección

La Dirección ... en su intervención, en primer lugar, considera procedente el encuadre del planteo dentro del punto ... de la Instrucción General N° ... (AFIP), dado que la ley del gravamen en cuestión ha sufrido reformas posteriores a la emisión del dictamen de la referencia -i.e. el art. 22 fue modificado mediante el art. 2° de la Ley N° 27.480- y que se solicita la revisión del criterio a fin de determinar su aplicación a nivel nacional, es decir, que no se circunscriba específicamente a la CABA.

Por su parte, en cuanto al fondo de la cuestión, ratificó en todos sus términos el criterio que sostuvo en el marco del Dictamen N° 12/13 (DI ATEC) y en la Actuación N° ..., en el entendimiento que "...desde el mismo momento en que el Código Fiscal de la jurisdicción bajo estudio instaura, el 3 de enero de 2012 (mediante la publicación en el B.O. las leyes 4039 y 4040, que modifican el Código Fiscal y la Ley Tarifaria) la Valuación Fiscal Homogénea -VFH- y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva - USC-, dicha modificación ha producido efectos en cuanto a la base imponible a considerar en el tributo patrimonial sub examine...".

Concluyendo que "...la titularidad de los inmuebles representa el hecho imponible y cuando el inciso 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 referirse sino a la unidad de medida constituida por la VFH multiplicada por el coeficiente USC, la que se sujetará a la alícuota correspondiente".

Por su parte, la Subdirección ..., eleva los presentes actuados, en el marco de lo dispuesto en el punto ... de la Instrucción General

En dicho marco, el Departamento "... de esta Dirección, luego de remitir a las consideraciones expuestas en el Dictamen de la referencia, gira las actuaciones a esta Dirección para que, atento a la solicitud de revisión del criterio expuesto en dicho antecedente, se expida conforme lo dispuesto en el punto ... de la mencionada Instrucción.

III. - En orden a la intervención solicitada, se procederá a analizar la cuestión planteada, en el entendimiento de que se verifica en el caso el supuesto contemplado en el primer párrafo del punto antes citado, esto es, que las áreas previamente intervinientes esgrimieron "causales debidamente fundadas" que "meritúan un nuevo análisis de la problemática o la revisión de la jurisprudencia administrativa". En efecto, los fundamentos expuestos en las opiniones citadas en el acápite precedente que coinciden con los anteriores antecedentes administrativos emitidos por este Organismo a partir de la reforma de la normativa de la CABA, ameritan la revisión del criterio que surge del Dictamen N° 1/2018 de fecha 8/05/2018.

Con dicho alcance, cabe aclarar que, en primer lugar, se hará referencia a las reformas introducidas en el marco normativo aplicable con posterioridad a la emisión del referido Dictamen para luego, ingresar al análisis de la consulta traída a conocimiento.

a) Marco Normativo Nacional

La Ley No 27.480 (B.O. 21/12/2018) sustituyó el tercer párrafo del artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, por el siguiente:

"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, adoptados de conformidad con el procedimiento y la metodología que a tal fin establezca el organismo federal constituido a esos efectos" -el resaltado no consta en el original-

En cuanto a la vigencia de la disposición citada, el artículo 5° de la Ley N° 27.480 estableció un procedimiento transitorio para la valuación, aplicable hasta tanto el mencionado organismo federal delimite los referidos mecanismos para el cálculo de las valuaciones fiscales a nivel local. Así, se dispuso que la expresión "'-vigente al 31 de diciembre del año por el que se liquida el presente gravamen-', quedará sustituida por '-vigente al 31 de diciembre de 2017, el que se actualizará teniendo en cuenta la variación del Índice de Precios al Consumidor nivel general (IPC), que suministre el Instituto Nacional de Estadística y Censos, operada desde esa fecha hasta el 31 de diciembre del ejercicio fiscal de que se trate'".

Cabe señalar que del Dictamen de Comisión de Diputados de la citada ley surge que "En cuanto a lo establecido en el Consenso Fiscal aprobado por la Ley N° 27.429, el proyecto refleja el compromiso de crear un organismo federal que cuente con la participación de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que determine los procedimientos y metodologías de aplicación para todas las jurisdicciones, con el objeto de lograr que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario y la dinámica territorial y, en dicho sentido, hasta tanto esto no ocurra se prevé considerar los valores suministrados por las jurisdicciones vigentes al 31 de diciembre de 2017" -15a Reunión, 11a Sesión Ordinaria, 24/10/2018, p. 89- (el resaltado no consta en el original).

Congruente con lo anterior, la Ley No 27.429 (B.O. 02/01/2018), que aprobó el Consenso Fiscal suscripto el 16/11/17 por el Poder Ejecutivo nacional y representantes de las provincias y de la CABA ("Consenso 2017"), prevé dicho compromiso -v. Anexo, punto II, inc. p)-, y la adopción de un criterio uniforme para la determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles que estaría delimitado por el mencionado órgano federal -v. Anexo, punto III, inc. g)-.

De los fundamentos del proyecto original de la Ley N° 27.429, surge que "Se trata de un acuerdo que tiene en cuenta la complejidad de los temas abordados y que propone soluciones posibles y graduales tendientes a lograr una economía más integrada, equitativa y solidaria. Las partes acordaron lineamientos para armonizar las estructuras tributarias de las distintas jurisdicciones de forma tal de (...) promover políticas uniformes que posibiliten el logro de esa finalidad común (...) Los compromisos incluyen acuerdos tendientes a (...) la coordinación de potestades tributarias entre las distintas jurisdicciones y a la eliminación de distorsiones inadmisibles" (el resaltado es propio).

En dicho marco, a través del Decreto N° 938/2018 (B.O. 24/10/2018) se creó el Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles, cuyo objeto y fin coinciden con los previamente señalados -v. art. 1°-.

Adicionalmente, en lo que hace al análisis de la cuestión planteada, resulta relevante puntualizar que la Ley N° 27.634 (B.O. 07/07/2021), que aprueba el Consenso Fiscal suscripto por el Poder Ejecutivo nacional y representantes de las Provincias el 04/12/2020 ("Consenso 2020"), en el punto 5 de su Título I relativo a compromisos comunes, señala que "las Provincias y la Nación se comprometen a trabajar en un programa integral que tendrá por objetivo la simplificación y coordinación tributaria federal, que establezca criterios comunes sobre: i) normas generales y de procedimientos acerca de tributos nacionales, provinciales y municipales." -el resaltado no consta en el original-

Específicamente, se indica que ".resulta necesario que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), a los fines de optimizar sus procesos de verificación y fiscalización, cuente con la información concerniente a la titularidad de los bienes inmuebles y otros bienes registrables y su valuación, cuyos resultados se verán reflejados en la coparticipación federal de los impuestos nacionales" -el resaltado no consta en el original-

Finalmente, en punto a la metodología de valuación, cabe recordar que el Decreto N° 127/1996 - Reglamentario de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales-, el cual no sufrió modificaciones desde su sanción, en su artículo 14 dispone que "A los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el cuarto párrafo del inciso a) del artículo 22 de la ley, 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 resaltado no consta en el original-

De lo expuesto se evidencia que:

(i) La Ley N° 27.480 modificó el tercer párrafo del artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto Sobre los Bienes Personales, sin hacer referencia al "valor fiscal" establecido por las legislaciones locales.

(ii) A los fines de determinar el valor de los inmuebles, computable para la liquidación del aludido gravamen, actualmente se aplica una metodología transitoria -hasta tanto se implementen los procedimientos uniformes a ser adoptados por las jurisdicciones locales a instancias del Organismo Federal de Valuaciones de Inmuebles-.

(iii) Dicha metodología consiste en que se debe determinar el valor del inmueble según el primer párrafo del artículo 22, inciso a), considerando la amortización del segundo párrafo del inciso citado. No obstante, y conforme lo establecido en el art. 14 del Decreto N° 127/1996, dicho valor no puede ser inferior a la base imponible -vigente al 31/12/2017, actualizado teniendo en cuenta la variación del IPC- fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares.

En síntesis, conforme la normativa reseñada y actualmente vigente, para determinar el valor de los inmuebles, computable para la liquidación del aludido gravamen, el valor determinado en los términos del primero y segundo párrafos del inciso a) del artículo 22, debe compararse con la base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios o tributos similares, vigente al 31/12/2017 -actualizada, conforme los parámetros ya expuestos- debiendo considerarse el mayor valor entre ambos y prescindiendo, hasta tanto se adopte, del valor fiscal determinado por el organismo federal constituido a esos efectos.

b) Marco normativo local.

Al respecto, cabe precisar que, atento a que en la consulta efectuada se propicia la revisión del criterio expuesto en el Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR), corresponde reseñar también el marco normativo de la CABA, sin perjuicio que luego y de forma complementaria, se hará referencia a las disposiciones de otros ordenamientos jurídicos locales.

La Ley N° 6.505 aprueba el Código Fiscal para el ejercicio 2022, el cual, en el Título IV referido a los "Tributos que recaen sobre los inmuebles radicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", regula la Valuación Fiscal Homogénea ("VFH"); la Unidad de Sustentabilidad Contributiva ("USC") y la Valuación Fiscal ("VF").

También, dispone en el artículo 365 que la percepción de los tributos que recaen sobre los inmuebles situados en la CABA -entre ellos, el impuesto inmobiliario-, se efectuará "anualmente de acuerdo al avalúo asignado a tal efecto, y con las alícuotas básicas y adicionales que fija la Ley Tarifaria" -el resaltado no consta en el original-.

Por su parte, el capítulo II, en el artículo 373, dispone "Establécese un avalúo para cada inmueble de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que reflejará las características del suelo, su uso (...) 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(...) La Valuación Fiscal Homogénea fijada 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 no consta en el original-.

En el capítulo III, el artículo 376 establece que la USC "es el coeficiente utilizado para modificar con carácter general la magnitud del tributo, conforme las políticas tributarias implementadas por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a efectos de contar con una herramienta que posibilite en razón de políticas tributarias afectar el quantum de los tributos del presente Título" -el resaltado no consta en el original-.

Seguidamente, en el capítulo IV, se señala que "La valuación fiscal de los inmuebles se utiliza exclusivamente para la aplicación de los topes fijados para la procedencia de las exenciones contempladas en el presente Título y para las tramitaciones de carácter interno en el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. En ningún caso será utilizada como base imponible de gravamen alguno ni es oponible por los contribuyentes y/o responsables, excepto para su uso respecto de los topes máximos para la procedencia de exenciones impositivas", y que el cálculo de la misma "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". -arts. 377 y 378, respectivamente, el resaltado no consta en el original-.

Por su parte, la Ley Tarifaria para el ejercicio 2022 de la aludida jurisdicción -N° 6.506-, en su artículo 32 indica que, a los fines de calcular el monto del impuesto inmobiliario, al producto de VFH x USC se le debe aplicar la tabla del artículo siguiente -en el cual fija los montos y alícuotas para los tributos establecidos en el artículo 365 del Código Fiscal-.

De lo anterior, se vislumbra que, si bien el Código Fiscal indica que la VFH es la "Base Imponible" de los tributos del Título referido, el mismo legislador en dicho cuerpo normativo y en la Ley Tarifaria dispone que la USC incide directamente en la VFH, es decir, que forma parte de la base imponible considerada para la liquidación del impuesto inmobiliario, fijada a los efectos del pago de dicho gravamen. En la misma línea, para determinar los "Topes de aumento y mínimos", se acude al VFH corregido por una USC específica para cada caso -v. art. 35 -.

Dicho de otro modo, en la mencionada jurisdicción, sin perjuicio de que el artículo 373 del Código Fiscal indica que la VFH es la base imponible del impuesto inmobiliario, la alícuota del gravamen no se aplica sobre dicho valor, sino que a fin de fijar el quantum del tributo a ingresar, en primer lugar se debe determinar como base imponible (primera columna del cuadro citado), la VFH multiplicada por la USC y, posteriormente, sobre el valor así obtenido, se aplica un monto fijo y la alícuota que corresponda sobre el excedente de la escala -aspecto sobre el cual ahondaremos en las consideraciones vinculadas al concepto de base imponible-.

Dada la referencia a la base imponible vigente al 31/12/2017 contenida en el artículo 22 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, vale aclarar que el esquema legal de CABA descripto precedentemente también estaba contemplado en el Código Fiscal y en la Ley Tarifaria aplicables al período fiscal 2017 (v. Anexo del Decreto N° 289/2016, modificado por la Ley N° 5.722/2016 - arts. 275 y sgtes. y Ley N° 5.723/2016 - arts. 1 y sgtes.).

La metodología descripta no es exclusiva de la CABA, sino que también se advierte en otras jurisdicciones, pudiendo citarse a modo de ejemplo, que la Provincia de Buenos Aires también considera un coeficiente que ajusta el valor fiscal, previendo que: "La base imponible del inmobiliario básico estará constituida por la valuación fiscal de cada inmueble, o la suma de las valuaciones fiscales en el supuesto previsto en el cuarto y sexto párrafo del artículo 169, multiplicada por los coeficientes anuales que para cada Partido, con carácter general, establezca la Ley Impositiva" -art. 170 del Código Fiscal, el resaltado no consta en el original-.

Por su parte, el Código Fiscal de la Provincia de Córdoba en el art. 192 refiere a que "La base imponible del Impuesto Básico es la valuación de cada inmueble determinada por la Ley de Catastro, multiplicada por los coeficientes que fije la Ley Impositiva Anual, la que además puede establecer el impuesto mínimo a pagar por cada inmueble" -el resaltado no consta en el original-.

En Santa Fe, el art. 168 del Código Fiscal dispone que "La base imponible de los impuestos establecidos en este Título está constituida por la valuación de los inmuebles determinados de conformidad con las leyes de valuación y catastro y multiplicado por los coeficientes de actualización que fije la Ley impositiva Anual" -el resaltado no consta en el original-.

Finalmente, cabe señalar que similar metodología de cálculo adoptan las Provincias de Chubut -v. arts. 124 del Código Fiscal y 32 de la Ley Impositiva N° XXIV-99- y Jujuy -art. 153 del Código Fiscal-.

c) Análisis

(i) Delimitación del concepto "Base imponible".

Como se ha señalado, la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, a efectos de valorar un inmueble, establece una comparación de dos parámetros entre los que se encuentra la "base imponible" de tributos locales. A tal fin, corresponde tener presente que como se indicó previamente, por un lado, el Código Fiscal de la CABA indica que la VFH es la "base imponible" de los tributos del Título IV y, por otro, a los efectos de calcular la misma, tiene en consideración dicho parámetro (VFH) junto con la USC; por lo que cabe realizar las siguientes consideraciones con el objeto de desentrañar el alcance del concepto en trato.

Al respecto, en primer lugar, es de recordar que nuestro Máximo Tribunal, recientemente hizo alusión a las pautas a las que deben sujetarse los municipios para crear una tasa, determinando, en lo que aquí interesa, que el gravamen debe contener "c) la adecuada y precisa cuantificación del tributo (base imponible, alícuota, exenciones y deducciones)." (Fallos 344:2123) -el resaltado es propio-; de lo que se vislumbra que la cuantificación de las diversas categorías de tributos comprende los elementos señalados por la Corte, esto es, base imponible y alícuota.

Sobre ello, se ha señalado que "El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en una expresión económica de la parte de riqueza con la cual la personas deben aportar al gasto público. (...) Llamamos entonces 'importe tributario' ... a la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible. El importe tributario puede ser fijo o variable: ... B) El importe tributario variable es aquel en que la cuantía del tributo no está directamente especificada en el mandato de pago de la norma. En tal caso, el elemento cuantificante necesita -a su vez- de otros elementos dimensionantes para poder transformar la obligación en cifra... El elemento cuantificante contiene cierta magnitud a la que llamaremos 'base imponible'. Ahora bien: esa 'base imponible' puede ser una magnitud numéricamente pecuniaria (p.ej. el valor de un inmueble) o puede no serlo. ... En el primer caso, sobre esa magnitud será factible aplicar el porcentaje o tanto por ciento denominado 'alícuota' ... Tenemos entonces importe tributario 'ad valorem' cuando la base imponible es una magnitud

numéricamente pecuniaria sobre la cual se aplica la alícuota. Damos el nombre de 'alícuota' al porcentaje o tanto por ciento aplicable sobre la magnitud numérica 'base imponible' -VILLEGAS, Héctor B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo único, 7ma. Edición Ampliada y Actualizada, Ediciones Depalma Buenos Aires, p. 288/290- (en todos los casos, el resaltado es propio).

También, y en referencia al tipo de gravamen -alícuota-, se indicó que "es la cuantía de tributo que corresponde por cada unidad de base imponible o liquidable. La multiplicación de la base imponible o liquidable por el tipo de gravamen da como resultado, la cuota tributaria. En los sistemas tributarios contemporáneos el valor de la base imponible sirve como medida y el tipo de gravamen se expresa en porcentaje de ese valor. La determinación del valor monetario de la base imponible interesa a los tributos más difusos, tales como, el impuesto sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, el impuesto sobre el patrimonio neto, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y operaciones societarias. El tipo de gravamen se configura, entonces, como el porcentaje sobre el valor de los bienes y derechos que constituyen la base imponible, en términos monetarios" -ROSEMBUJ, Tulio, Elementos de Derecho Tributario II, p. 116 y ss.- (el resaltado es propio).

A su vez, se ha precisado que "La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es en efecto una dimensión o magnitud del objeto del tributo, que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa" - FERREIRO LAPATZA, José J., "Los elementos constitutivos de la obligación tributaria", en (AAVV) Tratado de Derecho Tributario, AMATUCCI, Andrea (director), Temis, Bogotá, 2001, p. 53-. Ejemplifica el autor con el impuesto a las ganancias, en el cual la obtención de una renta por encima del mínimo no imponible sería índice de capacidad contributiva absoluta mientras que la capacidad contributiva relativa la dará el monto concreto de su renta (base imponible)-, constituyendo, por consiguiente, la medida del elemento material del hecho imponible que el legislador considera revelador de capacidad contributiva.

Por su parte, Ramón Valdés Costa explica que la ley tiene que definir todos los elementos que integran la base sobre la cual se debe liquidar el impuesto, porque es "esencial que la base guarde una relación conceptual con el presupuesto de hecho o hecho generador. La base tiene como finalidad determinar la magnitud de dicho presupuesto; se podrá decir que es la cuantificación de ésta. Si esa relación no se mantiene, el tributo se desnaturaliza" -Instituciones de derecho tributario, Depalma, Buenos Aires, 1992, p. 148- (el resaltado es propio).

De lo hasta aquí expuesto, se vislumbra que la base imponible determina cuantitativamente el hecho imponible. Por su parte, para establecer el quantum de la obligación tributaria (en los tributos ad valorem) se requiere de la alícuota (porcentaje que se aplica sobre la referida base a fin de determinar el importe tributario). Dicho de otro modo, la base imponible está constituida por la "magnitud" sobre la que se aplica la alícuota.

Aplicando los conceptos señalados al caso bajo análisis, resulta claro que la "base imponible" a la que refiere el artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, en el marco de la legislación de la CABA, está constituida por la VFH multiplicada por la USC. Es que, la propia norma que crea la USC, no sólo está ubicada en el mismo título que contempla los gravámenes que recaen sobre los inmuebles, sino que específicamente indica que es un coeficiente destinado a modificar -con carácter general- la magnitud del tributo. Pero esta modificación opera a nivel de la base imponible y no de la alícuota, como surge claramente del artículo 32 inciso a) de la Ley Tarifaria y del cuadro incluido en el artículo 33 de la misma norma (v. primera columna).

No se puede negar, entonces, su incidencia crucial en la determinación del impuesto inmobiliario como tampoco puede negarse que de los dos elementos analizados (base imponible y alícuota), la USC está comprendida en la base imponible.

De lo anterior se vislumbra que, la referida "base imponible" del impuesto inmobiliario de la CABA, a los fines previstos en el artículo 22 inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales está compuesta por el producto de la VFH y la USC -v. arts. 32 y 33 de la Ley Tarifaria-. Si el impuesto inmobiliario se calcula a partir de un monto fijo más el resultado de la aplicación de una alícuota sobre el excedente, calculados sobre la VFH multiplicada por la USC, no podría sostenerse razonablemente que para el tributo nacional se utilizara un criterio diferente.

i. Interpretación de la ley tributaria

En línea con lo hasta aquí expuesto, cabe indicar que la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales remite a la "base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios", por lo que, pese a que el legislador de la CABA denominó "base imponible" a la VFH, no puede soslayarse que la efectivamente fijada a los efectos del pago del impuesto inmobiliario de dicha jurisdicción se determina en función del producto de la VFH por la USC.

Dicho ello, corresponde indicar que la doctrina es conteste en señalar que "Interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. ... El intérprete puede y debe utilizar todos los métodos a su alcance: debe examinar la letra de la ley, necesita analizar cuál ha sido la intención del legislador, y tiene que adecuar ese pensamiento a la realidad circundante; debe coordinar la norma con todo el sistema jurídico, así como contemplar la calidad económica que ha querido reglar y la finalidad perseguida" - VILLEGAS, ob.cit., p. 167-.

Asimismo, cabe tener en cuenta que sobre el particular Jarach sostiene que "Doctrina y jurisprudencia en la actualidad se inclinan a sostener, casi sin contraste, la admisibilidad de todos los métodos utilizados para la interpretación en general de las leyes, también para las leyes tributarias sustantivas. En particular se rechaza la doctrina tantas veces expresada en todos los países respecto a que las leyes tributarias deban ser interpretadas literalmente. En la Argentina ha encontrado aceptación la doctrina opuesta a la interpretación literal y que pone como fundamento de interpretación el fin de la norma" -JARACH, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Tercera Edición, Abeledo Perrot, p. 394 y ss.-.

Al respecto, se ha señalado que "La dificultad comienza en aquellos casos, en los que, de modo ostensible, las palabras son insuficientes para determinar el sentido y alcance de la norma. (...) Aquí resulta oportuno señalar que siempre la interpretación deberá ser sistemática, en tanto y en cuanto las normas integran un sistema jurídico, cuyo sustento es la Constitución del Estado y los tratados de derechos humanos en los que la República sea parte. La interpretación, en todos los casos, deberá resultar adecuada a los valores y principios que informan dicha Constitución y dichos tratados. De lo contrario, la interpretación no será discreta y resultará ajena al sistema jurídico. Sencillamente, será asistemática" -DAMARCO, Jorge H., Los principios y los valores del derecho tributario, IMP - Práctica Profesional 2017-XIII, 37-.

De allí que, atender únicamente a la literalidad del artículo 373 del Código Fiscal de la CABA, atentaría también contra una interpretación sistémica, armónica e integral del plexo normativo, con los principios constitucionales de igualdad y capacidad contributiva y conduciría al absurdo de adoptar una magnitud -i.e. el valor representativo de la VFH- cuya utilización a nivel local se contraponen explícitamente con la determinación de la base imponible (tanto en el impuesto inmobiliario como para la tasa de prestación de servicios de alumbrado, barrido y limpieza). A ello se añade que, sin perjuicio de las diferentes técnicas legislativas empleadas en las jurisdicciones reseñadas en el apartado (b) in fine de este acápite, una solución diferente llevaría a aplicar criterios disímiles y no uniformes para la determinación del tributo nacional. La aplicación de un coeficiente que ajusta las valuaciones fiscales (cualquiera sea el nombre que se les asigne) no es privativo de la CABA sino que, como se vio, es un mecanismo que adoptaron otras jurisdicciones también.

En consecuencia, la mentada interpretación literal conlleva a que los contribuyentes del impuesto inmobiliario de la Ciudad abonen ese tributo sobre una base imponible diferente de aquella que computan para el Impuesto sobre los Bienes Personales, lo cual se aparta flagrantemente de las normas que rigen este último tributo -que expresamente refiere a la "base imponible fijada a los efectos del pago de los impuestos inmobiliarios"-.

Y es que, con ese criterio se estaría aceptando, sólo para la CABA, como valuación fiscal un avalúo que el propio sistema tributario local no adopta a los efectos del cálculo de sus impuestos.

Por otra parte, no es menor lo señalado por la doctrina, en cuanto a que el legislador, a los efectos de determinar los "topes de valuación", en la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales optó por mantener una técnica que fuera establecida en el derogado impuesto sobre los capitales "y cuyo objetivo, según el mensaje de adopción, era el 'de asegurar valores patrimoniales que cuantifiquen adecuada y equitativamente la materia sometida al tributo' Asimismo, seguía diciendo el mensaje 'en materia de inmuebles, se establece un nivel de valoración mínima que no podrá ser inferior al monto fijado como base del impuesto inmobiliario por las respectivas jurisdicciones. Las medidas proyectadas permiten asegurar la uniformidad en el método de valuación... y, asimismo, procurar evitar distorsiones elusivas mediante el establecimiento de topes mínimos en la materia'" -GEBHART, Jorge, Impuesto Sobre los Bienes Personales, 1º ed., Errepar, Buenos Aires, 2009, p. 193-

En ese marco, considerar únicamente a la VFH como base imponible del gravamen inmobiliario de la Ciudad, también implicaría la pérdida de su función de tope mínimo que busca la uniformidad en el método de valuación a nivel nacional.

Como se señaló en el apartado a) del presente acápite, la uniformidad en los criterios de valuación es un principio especialmente ponderado tanto en el Consenso 2017 como en el Consenso 2020 y fue también el eje a partir del cual la Ley Nº 27.480 modificó el tercer párrafo del artículo 22, inciso a) de la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales, independientemente de que se encuentre vigente un mecanismo transitorio de valuación. Por ello, si bien el concepto de "base imponible." no sufrió modificaciones, las razones y principios sentados en los antecedentes que llevaron al legislador a no hacer referencia al valor fiscal de las legislaciones locales deben ser considerados a la hora de interpretar estas últimas.

Es que, la técnica legislativa utilizada en las diferentes jurisdicciones locales no puede soslayar la aplicación de conceptos tributarios básicos como son la base imponible y la alícuota y mucho menos cuando la interpretación que se propicia para la liquidación del tributo nacional ni siquiera es adoptada para el tributo local.

De lo expuesto, se deriva que la literalidad del artículo 373 del Código Fiscal, no puede ser óbice para una correcta interpretación de la normativa aplicable y, por ende, no puede sostener válidamente la interpretación de que la base imponible del impuesto inmobiliario se corresponde sólo con la VFH.

A este respecto, cabe recordar que la Corte Suprema ha reiterado en numerosos precedentes que "Las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino, antes bien, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla en forma razonable y discreta" (Fallos 301:86. En similar sentido, Fallos 179:337).

Asimismo, es un principio de recta interpretación que los textos legales no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, aisladamente, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquellos (Fallos 344:1151,344:2339).

Más relevante aún en este punto es la cita de Fallos 318:676, en cuanto a que "Las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del "nomen iuris" que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica y entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (Fallos: 21:498 y 289:67)".

Sostener que la referida base imponible se encuentra representada únicamente por la VFH: (a) implicaría admitir que la misma "no puede superar el 20% del valor de mercado de los inmuebles", en evidente contradicción con los ya referidos fines que tuvo en miras el legislador al modificar el tercer párrafo del artículo 22 inciso a) ya citado -i.e. que las valuaciones fiscales de los inmuebles tiendan a reflejar la realidad del mercado inmobiliario-, y con el compromiso asumido por las jurisdicciones de adoptar un criterio uniforme para la determinación de las valuaciones fiscales de los inmuebles; (b) generaría discriminaciones entre las distintas jurisdicciones y, (c) conllevaría necesariamente a un ahucamiento de la base imponible del tributo en análisis, esto último, en franca contraposición con lo que sucede con el impuesto inmobiliario local que se calcula sobre una base imponible superior.

De modo tal que, una interpretación auténtica, sistemática, armónica e integral de las normas que rigen tanto el Impuesto sobre los Bienes Personales como el Impuesto Inmobiliario en el ámbito de la CABA y de otras jurisdicciones locales, a la luz de los conceptos generales del derecho tributario analizados y de los compromisos asumidos por la nación, las provincias y la Ciudad, llevan a la conclusión de que la base imponible a la que alude el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la Ley Nº 23.966 y sus modificaciones, está representada por la "magnitud" sobre la que se aplica la alícuota del referido gravamen local; en el caso de los inmuebles situados en la CABA, está constituida por el producto de la VFH y la USC, el cual es la medida considerada para la determinación de la cuantía del tributo a abonar localmente.

(iii) Principios constitucionales: igualdad, equidad, razonabilidad.

Como se ha adelantado en el anterior acápite, un apego estricto a la técnica legislativa utilizada por la CABA y a la literalidad del referido artículo 373, colocaría a los contribuyentes del Impuesto sobre los Bienes Personales con inmuebles radicados en dicha jurisdicción en una mejor posición que los que tienen inmuebles en otra, generando, por consiguiente, inequidades entre las distintas jurisdicciones.

Ello en virtud de que, si la previsión normativa del Código Fiscal de las Provincias de Buenos Aires, Córdoba y Santa Fe, entre otras, se transforma en una fórmula arrojaría lo siguiente "Base imponible= VF x Coef. s/jurisdicción", no advirtiéndose diferencia con la fórmula del Código Fiscal y Ley Tarifaria de la CABA, "VFH x USC", a la vez que sobre ambas fórmulas se aplica la alícuota y, también, ambos "multiplicadores" -Provincias y CABA- se aplican "con carácter general". La única diferencia que se advierte es que las jurisdicciones provinciales citadas denominan -correctamente- "base imponible" a dicho cálculo reconociendo la incidencia del coeficiente sobre el valor fiscal a los fines de su determinación.

En este sentido, ya señalaba Jarach "(...) lo importante en este punto, más que los valores de cada fracción de tierra urbana o rural, es la homogeneidad de los criterios de evaluación en un determinado momento, a fin de asegurar la igualdad (equidad horizontal) entre los distintos inmuebles con iguales características económicas" -ob. cit., p. 690- (el resaltado es propio).

Nuestro Máximo Tribunal ha señalado en reiteradas oportunidades que ".la igualdad preconizada por el artículo 16 de la Constitución, importa, en lo relativo a impuestos, establecer que en condiciones análogas deberán imponerse gravámenes idénticos a los contribuyentes" (Fallos 138:313) y que ".La garantía constitucional de la igualdad no impide que la legislación contemple de manera distinta situaciones que considere diferentes, siempre que la discriminación no sea arbitraria ni responda a un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o importe indebido favor o privilegio personal o de grupo" (Fallos 295:455, entre otros) -el resaltado, en todos los casos, no consta en el original-.

Y con relación a lo expuesto, cabe señalar que la Corte ha dicho reiteradamente que en materia de interpretación de las leyes, debe preferirse la que mejor concuerde con la Constitución Nacional (Fallos 320:2701, 285:60).

También, se ha indicado que es principio básico de la hermenéutica atender en la interpretación de las leyes, al contexto general de ellas y a los fines que las informan, no debiendo prescindirse de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma, como que la exégesis de las normas no puede ser realizada en un estado de indiferencia respecto del resultado, sin tener en cuenta el contexto social en que tal resultado fue previsto originariamente (Fallos 331:1262).

Atento a que la base imponible es la medida de la capacidad económica o contributiva, la aplicación de la USC sobre la VFH refleja con mayor precisión la mencionada capacidad de los contribuyentes. Así, la real capacidad contributiva se encuentra reflejada con este criterio, resultando acorde con ello, tomar como base imponible la "magnitud" sobre la cual se aplica la alícuota del gravamen local en cuestión.

IV.- Finalmente, en atención a todo lo hasta aquí expuesto y considerando la modificación del criterio interpretativo fijado en el Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR) que se propicia, corresponde analizar el alcance temporal de la presente interpretación legal.

A tales efectos, en primer término, cabe recordar que en Fallos 315:984, nuestro Máximo Tribunal señaló que los cambios de criterio sólo rigen para futuro, puntualizando que "los actos cumplidos -es decir, la presentación de las declaraciones juradas del impuesto al patrimonio neto y el ingreso del impuesto resultante- en concordancia con el criterio imperante en ese momento, deben tenerse por efectuados correctamente, en tiempo y forma".

En similar sentido, en la causa "La Plata Cereal Co. SACIAF c/Administración Nacional de Aduanas", señaló que los cambios de criterio impositivo, como principio sólo rigen para el futuro a fin de no causar agravio al derecho de propiedad, y que el error en cuanto a la corrección del ejercicio de sus propias y exclusivas atribuciones por parte de las autoridades receptoras de impuestos no perjudica al contribuyente en tanto no haya mediado dolo o culpa grave por parte de éste, porque exigencias notorias de estabilidad en los negocios jurídicos y del orden justo de coexistencia, imponen el reconocimiento de agravio constitucional en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas, sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que rigen el caso (Fallos 305:284).

En esa misma línea, en autos "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Roman SA", la Corte estableció que no puede variarse el criterio oportunamente fijado por la comuna, al cual el contribuyente ajustó su conducta, sin que ello importe un agravio constitucional, siempre que el error en la inicial valuación de los bienes no fuese imputable a aquellos o que hubiese mediado dolo o culpa de su parte (Fallos 324:1924).

También sostuvo que "El cumplimiento exacto de la obligación da al deudor el derecho de obtener la liberación correspondiente... el deudor queda liberado de su obligación hacia el Fisco y éste desprovisto de todo medio legal para exigirle nuevamente su cumplimiento" y que ". aun cuando hubiera mediado error en la percepción del impuesto, ese error no podría ser invocado por la provincia, pues si se admitiera tal facultad la estabilidad de los derechos sería ilusoria y los contribuyentes no estarían nunca seguros en sus relaciones con el fisco." (Fallos 237:556).

Asimismo, el Alto Tribunal ha puntualizado el rango constitucional del principio de seguridad jurídica señalando que "El principio de la seguridad jurídica constituye una de las bases principales de sustentación de nuestro ordenamiento, cuya tutela innegable compete a los jueces" (Fallos 321:2933, 316:3231, entre otros).

Al respecto, cabe traer a colación lo señalado por el Tribunal Constitucional Federal alemán en cuanto a que "La seguridad jurídica es uno de los elementos fundamentales del principio del Estado de Derecho. Los ciudadanos tienen que ser capaces de prever posibles injerencias de la parte del Estado que les pueden afectar y de comportarse de manera adecuada. Los individuos tienen que poder fiarse de que sus acciones que son lícitas bajo el derecho actual y de las que siguen determinadas consecuencias jurídicas también pueden ser consideradas lícitas en el futuro. ...Seguridad jurídica significa para el ciudadano en primer lugar la protección de la confianza legítima" (BVerfGE 13, 261, cit. por PIELOW, Johann Christian, "El principio de la confianza legítima [vertrauensschutz] en el procedimiento y las relaciones jurídico-administrativas"; IV Jornadas Internacionales de Derecho Administrativo, Ed. Funeda Caracas, 1998,) -cit. en CNACAF, Sala IV "Itoiz, Carlos María y otros c/ UBA res. 938/98", 11/5/2000, entre otros-.

Sobre ello, se explica que, para la aplicación del principio de confianza legítima resulta necesario la configuración de los siguientes requisitos: a) una actividad administrativa que provoca; b) la confianza digna de protección del administrado y c) la desviación de la administración de la expectativa del individuo. Lo dicho vale también para las demás formas de la actuación administrativa, sea que se trate de contratos administrativos o bien en los múltiples contextos de la actuación "informal" o "consensual" de los entes públicos -p.ej.: informaciones, consejos, consultaciones etc.- (PIELOW, ob. cit).

Bajo tales pautas hermenéuticas, y a fin de resguardar el principio de seguridad jurídica, confianza legítima y los derechos adquiridos, se estima conveniente que el criterio aquí expresado no se aplique a los períodos fiscales cuyos vencimientos operaron con anterioridad a la fecha de emisión del presente Dictamen, respecto de los contribuyentes que hubieran presentado sus declaraciones juradas y abonado el tributo resultante conforme a la interpretación que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR).

V.- En atención a los fundamentos expuestos, esta Dirección concluye que, con el alcance temporal establecido en el acápite precedente, correspondería revocar el criterio que surge del Dictamen N° 1/2018 (DI ALIR), en el entendimiento de que la base imponible, a la que alude el tercer párrafo del inciso a) del artículo 22 de la Ley N° 23.966 y sus modificaciones, está representada por la "magnitud" sobre la que se aplica la alícuota del Impuesto Inmobiliario, la cual, en el caso de los inmuebles situados en la CABA, está constituida por el producto de la Valuación Fiscal Homogénea (VFH) y la Unidad de Sustentabilidad Contributiva (USC) - en línea y de manera uniforme con los tratamientos legislativos adoptados en otras jurisdicciones provinciales-; correspondiendo elevar las presentes a la Subdirección General de Asuntos Jurídicos conforme lo previsto en el párrafo in fine del punto ... de la Instrucción General N° . .

FIRMANTES

Abog. Christian Daniel Devia -Director de la Dirección de Asesoría Legal Impositiva y de los Recursos de la Seguridad Social - //
Abog. Juan Pablo Fridenberg - Director a cargo de la Subdirección General de Asuntos Jurídicos

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.