

## Contenido

INFORME ESPECIAL	¿La fiscalización de predios tiene efectos retroactivos? A propósito de la RTF N.º 06592-11-2013	I-1
ACTUALIDAD Y APLICACIÓN PRÁCTICA	Deducción adicional de 3 UIT a rentas de cuarta categoría	I-7
	Coherencia en la elaboración de los Estados Financieros y su relación en la determinación del IR del ejercicio 2021	I-11
	La Guía de Remisión Electrónica para el transporte o traslado de bienes fiscalizados	I-15
NOS PREGUNTAN Y CONTESTAMOS	Rentas empresariales: gastos deducibles sustentados en boletas de venta	I-19
	Aplicación práctica de la prescripción tributaria	I-23
INFORME DE SUNAT	Deducción de intereses 2021: determinación del EBITDA tributario	I-25
JURISPRUDENCIA AL DÍA	Gastos deducibles	I-27
INDICADORES TRIBUTARIOS		I-28



## ¿La fiscalización de predios tiene efectos retroactivos? A propósito de la RTF N.º 06592-11-2013

Mario Alva Matteucci<sup>(\*)</sup>

Pontificia Universidad Católica del Perú

### Sumario

1. Introducción - 2. ¿Qué es lo que grava el impuesto predial? - 3. La facultad de fiscalización - 4. La declaración mecanizada en el impuesto predial y sus efectos - 5. El cambio de arancel utilizado en la valorización de los predios - 6. Las nuevas edificaciones y actualizaciones posteriores - 7. La RTF N.º 06592-11-2013 de observancia obligatoria - 8. Diversos pronunciamientos de administraciones tributarias municipales, considerando el criterio de la RTF N.º 06592-11-2013 - 9. El Código Tributario: la jurisprudencia de observancia obligatoria - 10. El estado de conservación de un predio y la información consignada por el contribuyente contrastada por la fiscalización

### RESUMEN

Dentro de los procesos de fiscalización llevados a cabo por las municipalidades con respecto al impuesto predial, es común que se verifiquen diversos aspectos vinculados con la base imponible, como por ejemplo la existencia de edificaciones, alteraciones de las construcciones, aplicación de los aranceles, uso del inmueble, entre otros elementos. En caso de encontrar diferencias en la base imponible, las distintas municipalidades procuran afectar tributariamente estas modificaciones a los periodos no prescritos, generándose en cierto modo un cambio en la información que sirve de base para la liquidación del impuesto predial.

Hace un tiempo atrás, el Tribunal Fiscal emitió la RTF N.º 6592-11-2013, el cual es una jurisprudencia de observancia obligatoria, indicando el siguiente criterio: "los resultados de la verificación o fiscalización de un predio, para efecto del Impuesto Predial, no deben ser utilizados para determinar las condiciones que este poseía antes de la realización de la inspección, toda vez que ello implicaría afirmar que tales condiciones se configuraron antes del 1 de enero de dicho año, fecha fijada por ley de dicho impuesto para determinar la situación jurídica del contribuyente y de sus predios".

El motivo del presente informe es verificar si este criterio se aplica en todos los casos en los que se encuentra diferencias de la base imponible.

**Palabras clave:** predios / efectos retroactivos / impuesto predial / fiscalización / inspección / subvaluación

**Recibido:** 22-11-2021

**Aprobado:** 23-11-2021

**Publicado en línea:** 02-12-2021

### ABSTRACT

Within the inspection processes carried out by the municipalities with respect to the property tax, it is common for various aspects related to the tax base to be verified, such as the existence of buildings, alterations to buildings, application of tariffs, use of the property, among other elements. In case of finding differences in the tax base, the different municipalities try to tax these modifications to the non-prescribed periods, generating in a certain way a change in the information that serves as the basis for the liquidation of the property tax.

Some time ago, the Tax Court issued RTF No. 6592-11-2013, which is a jurisprudence of mandatory observance, indicating the following criteria: "the results of the verification or inspection of a property, for the purposes of the Tax Property, should not be used to determine the conditions that it had before the inspection, since this would imply affirming that such conditions were configured before January 1 of said year, the date set by law of said tax to determine the legal situation of the taxpayer and their properties".

The reason for this report is to verify if this criterion is applied in all cases in which there are differences in the tax base.

**Keywords:** properties / retroactive effects / property tax / inspection / inspection / undervaluation

**Title:** Does the inspection of properties have retroactive effects? About RTF N.º 06592-11-2013

(\*) Abogado. Profesor de cursos de tributación en la Pontificia Universidad Católica del Perú y la Universidad ESAN.

## 1. Introducción

En la mayor parte de los procesos de fiscalización que ejercen las distintas municipalidades en el país, con relación al impuesto predial, se verifican diversos elementos relacionados con la base imponible, dentro de los cuales se encuentra la existencia de edificaciones, cambios y alteraciones de las construcciones, utilización correcta de los aranceles, verificación del uso del inmueble, entre otros elementos.

Solo en el caso de encontrar diferencias en la base imponible que fue declarada por el contribuyente y la que existe en la base de datos en la municipalidad, se procura afectar tributariamente estas modificaciones a los periodos no prescritos, generándose en cierto modo un cambio en la información que sirve de base para la liquidación del impuesto predial.

Es pertinente indicar que hace algunos años, el Tribunal Fiscal emitió la **RTF N.º 6592-11-2013**, la cual califica como una jurisprudencia de observancia obligatoria, señalando como criterio el siguiente:

*"[...] los resultados de la verificación o fiscalización de un predio, para efecto del Impuesto Predial, no deben ser utilizados para determinar las condiciones que este posea antes de la realización de la inspección, toda vez que ello implicaría afirmar que tales condiciones se configuraron antes del 1 de enero de dicho año, fecha fijada por ley de dicho impuesto para determinar la situación jurídica del contribuyente y de sus predios".*

Este criterio ha sido materia de controversia entre algunos contribuyentes y las municipalidades, sobre todo en la manera correcta de su aplicación, por ello, el motivo del presente informe es verificar si este criterio se aplica en todos los casos en los que se encuentra diferencias de la base imponible.

El impuesto predial es una de las modalidades de imposición al patrimonio, el cual se refleja necesariamente en la afectación a la propiedad de predios. De este modo, de acuerdo con lo indicado por el texto del artículo 9 de la Ley de Tributación Municipal, se indica que son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza.

## 2. ¿Qué es lo que grava el impuesto predial?

Coincidimos con lo expresado por RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN y ROBLES MORENO cuando precisan que "el Impuesto Predial - IP constituye una modalidad de imposición al patrimonio. Más exactamente el IP grava un elemento del patrimonio: el predio"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier y ROBLES MORENO, Carmen del Pilar. "Impuesto Predial: Ámbito de aplicación". <http://blog.pucp.edu.pe/item/119681/impuesto-predial-ambito-de-aplicacion>.

Al efectuar una revisión de la legislación que regula el impuesto predial, observamos la existencia de la Ley de Tributación Municipal, la cual fue aprobada por el Decreto Legislativo N.º 776, el cual fuera publicado en el diario oficial *El Peruano* el 31 de diciembre de 1993 y se encuentra vigente desde el 1 de enero de 1994. Existe un Texto Único Ordenado (TUO) de dicha norma que fue aprobado mediante Decreto Supremo N.º 156-2004-EF.

En el artículo 8 de la Ley de Tributación Municipal, se precisa que el impuesto predial grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Dicho artículo también determina que se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

En el Derecho Comparado se puede apreciar que en México, el tratadista DE HOYOS señala que "el impuesto predial, como su nombre lo dice, es el gravamen que recae sobre la propiedad o posesión de predios. El objeto de esta contribución es el valor catastral del terreno y los sujetos obligados a su pago son los dueños o poseedores del mismo según sea el caso"<sup>2</sup>.

Es interesante analizar lo que señala SMOLKA y DE CESARE acerca del impuesto predial. Ellos indican que "el impuesto predial constituye, al menos potencialmente, la fuente más importante de recaudación local que podría utilizarse para brindar una infraestructura urbana y servicios públicos. Además, acreditamos que la parte del impuesto predial gravada sobre el valor del suelo aumenta la oferta de suelos con servicios en el mercado"<sup>3</sup>.

Cabe señalar que este impuesto es de recaudación de las municipalidades distritales en donde se encuentre ubicado el predio.

A efectos de poder verificar la correcta aplicación del impuesto predial, las municipalidades tienen la facultad de fiscalización, señalada en el Código Tributario, la cual ejercen de manera discrecional.

## 3. La facultad de fiscalización

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar, del Código Tributario.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gozan de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.

En la doctrina peruana, el maestro BRAVO CUCCI indica que "la facultad de fiscalización se sustenta en el principio de desconfianza fiscal, según el cual es deber de la Administración Tributaria revisar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos. Tal facultad debe ser ejercicio en respeto al marco jurídico existente. En el marco de la facultad de fiscalización, la principal función de ella es la actividad de comprobación, la que debe considerar no solo las funciones desfavorables al contribuyente, sino también las favorables a él"<sup>4</sup>.

En la doctrina española, apreciamos la opinión del maestro SAINZ DE BUJANDA, quien señala que "[...] puede decirse que la inspección tributaria es aquel procedimiento a través del cual, en virtud de una serie de actos concatenados, la Administración pública da efectividad en la fase liquidatoria a las normas que imponen obligaciones tributarias (sea mediante la comprobación de hechos imposables declarados, sea mediante la investigación de los que permanecen ocultos) y tiene informes y datos necesarios para la adopción fundada de resoluciones que, sin referirse directamente a operaciones liquidatorias, se producen, no obstante, en el ámbito de aplicación del tributo"<sup>5</sup>.

Precisamente, esta suerte de desconfianza de parte de la Administración Tributaria respecto del contribuyente, permite a la primera a efectuar una revisión de la información presentada a través de la respectiva Declaración Jurada del Impuesto Predial, la cual reúne las características del predio.

Para mayor alcance, recurrimos a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, de manera específica se hace una revisión de la **RTF N.º 4555-2-2002**, se aprecia qué se menciona con respecto a la fiscalización:

*De lo expuesto, se tiene que la fiscalización es un procedimiento, cuya finalidad es la determinación de la obligación tributaria, la que se traduce en el valor respectivo, de determinarse crédito o deuda tributaria.*

*El Código Tributario en el Capítulo II del Título II del Libro Segundo sobre las facultades de Determinación y Fiscalización de la Administración Tributaria, se refiere tácita y*

<sup>2</sup> DE HOYOS, Carlos. "La ilegalidad del Impuesto Predial". Véase <http://www.dha.com.mx>.

<sup>3</sup> SMOLKA, Martín O. y DE CESARE, Claudia M. *El impuesto predial y la propiedad informal: El desafío de las ciudades del Tercer Mundo*. [https://www.lincolinst.edu/pubs/dl/1911\\_1230\\_Smolka-De%20Cesare-Taxing%20Informal%20Property%20FINAL%20-%20SP.pdf](https://www.lincolinst.edu/pubs/dl/1911_1230_Smolka-De%20Cesare-Taxing%20Informal%20Property%20FINAL%20-%20SP.pdf)

<sup>4</sup> ROBLES MORENO, Carmen del Pilar; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; BRAVO CUCCI, Jorge Antonio y VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Código Tributario, Doctrina y comentarios*, vol. 1, Lima, 2016, p. 542.

<sup>5</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "La inspección tributaria", en *Revista del Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas*, año 14, N.º 42, Guadalajara, abril-junio de 1993, p. 13.

en forma no organizada a los actos que constituyen el procedimiento de fiscalización [...]. [...] no se puede negar que las facultades de fiscalización de la Administración se ejercen dentro de un procedimiento y los actos que realiza no pueden analizarse de forma independiente, sino en forma conjunta como parte del Procedimiento Tributario.

No olvidemos que en el ámbito municipal, "a través de la fiscalización tributaria se trata de determinar si el contribuyente cumplió con informar sobre todas las características de su inmueble: uso, tamaño, materiales de construcción empleados, y toda información que incida o afecte el cálculo del monto por pagar"<sup>6</sup>.

Finalmente, observamos lo expresado por PRADO GONZALES, quien menciona que "al declarar un predio sin las características reales es una actividad ilegal que constituye un intento deliberado de ocultación y subestimación del impuesto predial"<sup>7</sup>.

#### 4. La declaración mecanizada en el impuesto predial y sus efectos

Los propietarios de los predios rústicos y urbanos se encuentran obligados a cumplir con el pago del impuesto predial ante la municipalidad distrital o provincial respectiva, donde se encuentren ubicados los respectivos predios.

Para dar cumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior, resulta necesaria la presentación de una Declaración Jurada Anual Determinativa del Impuesto Predial, la cual contiene necesariamente los siguientes formatos:

- PU, que hace referencia al Predio Urbano.
- HR, que es la Hoja de Resumen.

En la actualidad, muchos contribuyentes ya no se acercan a las oficinas de las distintas municipalidades a presentar la Declaración Jurada Anual del Impuesto Predial, toda vez que, en la mayoría de casos, las administraciones tributarias de gobierno local han sustituido la presentación de dicha declaración por la emisión de una declaración mecanizada de actualización de valores.

Lo antes mencionado se encuentra sustentado en la Cuarta Disposición Final de la Ley de Tributación Municipal, cuando indica lo siguiente:

6 MEF. Manuales para la mejora de la recaudación del impuesto predial. Manual N.º 3: Fiscalización, 2.ª ed., abril 2015, p. 11. [https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu\\_publ/migl/metadatos/3\\_Fiscalizacion.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/presu_publ/migl/metadatos/3_Fiscalizacion.pdf).

7 PRADO GONZALES, Catalina. Omisión, subvaluación y la evasión tributaria del impuesto al patrimonio predial en el distrito de Ayacucho 2015, tesis para optar el título de abogada, Universidad San Cristóbal de Huamanga: Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Escuela de Formación Profesional de Derecho, p. 92. [http://repositorio.unsch.edu.pe/bitstream/handle/UNSCH/818/Tesis%20D68\\_Pra.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.unsch.edu.pe/bitstream/handle/UNSCH/818/Tesis%20D68_Pra.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

Las Municipalidades que brinden el servicio de emisión mecanizada de actualización de valores, determinación de impuestos y recibos de pago correspondientes, incluida su distribución a domicilio, quedan facultadas a cobrar por dichos servicios no más del 0.4 % de la UIT vigente al 1 de enero de cada ejercicio<sup>8</sup> en cuyo caso esta valoración sustituye la obligación de presentación de declaraciones juradas<sup>9</sup>.

El solo hecho de que la municipalidad le emita al contribuyente una declaración jurada mecanizada a su propio domicilio, no le suprime el carácter de tributo autoliquidable al impuesto predial ni mucho menos lo convierte en un tributo liquidado de oficio.

Tomando en cuenta que casi todas las municipalidades del país cumplen con el envío a domicilio de las declaraciones mecanizadas a los contribuyentes del impuesto predial, estos han interiorizado que no existe obligación de presentar la declaración jurada anual sino solo pagar el tributo respectivo que figura en dicha declaración jurada mecanizada.

Este tipo de envío de declaraciones juradas se realiza tanto en el caso de los predios considerados urbanos, como también en el caso de los predios que califican como rústicos.

Al existir una declaración jurada inicialmente presentada por los contribuyentes en una fecha determinada, la municipalidad respectiva solo realiza el cálculo del impuesto predial únicamente considerando la variación de la unidad impositiva tributaria (UIT) al igual que en el caso de las actualizaciones de los valores arancelarios de edificaciones, aprobados por el Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento cada año.

Es pertinente indicar que, en el caso de las emisiones de la Declaración Jurada Anual del Impuesto Predial, las municipalidades no pueden modificar la información presentada por el propio contribuyente si es que el mismo no realiza una declaración jurada rectificatoria, donde se consignen mayores valores producto de un cambio en la data de la información que obra en los archivos de la municipalidad.

#### 5. El cambio de arancel utilizado en la valorización de los predios

El valor arancelario es un elemento importante utilizado en la determinación del impuesto predial, ya sea para los terrenos rústicos como también para los terrenos urbanos.

8 A manera de ejemplo, podemos precisar que, en el caso del año 2021, la UIT es de S/ 4,400 y el 0.4 % equivale a S/ 17.60.

9 ALVA MATTEUCCI, Mario. "Los derechos de emisión del municipio", en el diario oficial El Peruano, edición escrita del día martes 22 de noviembre de 1994.

Es pertinente indicar que el arancel es aprobado cada año a través de resoluciones ministeriales, publicadas en el diario oficial *El Peruano* por parte del Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento.

A manera de ejemplo, podemos indicar que el pasado 29 de octubre de 2021, se publicaron en el diario oficial *El Peruano* las siguientes resoluciones ministeriales, las cuales tienen relación con la determinación de los valores arancelarios al igual que los valores unitarios de edificación, los cuales son utilizados para la determinación del impuesto predial. Las normas en mención son las siguientes:

- R. M. N.º 346-2021-VIVIENDA, Aprueban los Planos Prediales que contienen los Valores Arancelarios de Terrenos Urbanos, expresados en soles por metro cuadrado, de las áreas urbanas de Lima Metropolitana, vigentes para el Ejercicio Fiscal 2022.
- R. M. N.º 347-2021-VIVIENDA, Aprueban los Planos Prediales que contienen los Valores Arancelarios de Terrenos Urbanos, expresados en soles por metro cuadrado, de los distritos comprendidos en el departamento de Amazonas, vigentes para el Ejercicio Fiscal 2022.
- R. M. N.º 348-2021-VIVIENDA, Aprueban los listados que contienen los Valores Arancelarios de Terrenos Urbanos para los Centros Poblados Menores ubicados en los departamentos de Amazonas, Áncash, Apurímac, Arequipa, Ayacucho, Cajamarca, Cusco, Huancavelica, Huánuco, Ica, Junín, La Libertad, Lambayeque, Lima, Loreto, Madre de Dios, Moquegua, Pasco, Piura, Puno, San Martín, Tacna, Tumbes y Ucayali, vigentes para el Ejercicio Fiscal 2022.
- R. M. N.º 349-2021-VIVIENDA, Aprueban los Listados que contienen los Valores Arancelarios de Terrenos Rústicos ubicados en los departamentos de Amazonas, Áncash, Apurímac, Arequipa, Ayacucho, Cajamarca, Cusco, Huancavelica, Huánuco, Ica, Junín, La Libertad, Lambayeque, Lima, Loreto, Madre de Dios, Moquegua, Pasco, Piura, Puno, San Martín, Tacna, Tumbes, Ucayali y en la Provincia Constitucional del Callao, vigentes para el Ejercicio Fiscal 2022.
- R. M. N.º 350-2021-VIVIENDA, Aprueban los Valores Unitarios Oficiales de Edificación para las localidades de Lima Metropolitana y la Provincia Constitucional del Callao, la Costa, la Sierra y la Selva, vigentes para el Ejercicio Fiscal 2022.

Es pertinente indicar que estas normas tienen sustento en lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley de Tributación Municipal, la cual indica que "a efectos de determinar el

valor total de los predios, se aplicará los valores arancelarios de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación vigentes al 31 de octubre del año anterior y las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, que formula el Consejo Nacional de Tasaciones - CONATA<sup>10</sup> y aprueba anualmente el Ministro de Vivienda, Construcción y Saneamiento mediante Resolución Ministerial<sup>11</sup>.

No olvidemos que los dispositivos señalados en los párrafos que anteceden son normas de conocimiento público, por lo que ninguna persona podría alegar posteriormente su desconocimiento.

De esta manera, en la medida que el arancel varíe cada año, las actualizaciones de los valores utilizados en las declaraciones juradas del impuesto predial de todos los contribuyentes que tienen predios dentro de una determinada jurisdicción territorial tendrán que ser actualizados para una correcta determinación del impuesto predial.

Si por diversas razones el contribuyente no hubiera realizado la correcta determinación del impuesto predial, la municipalidad respectiva puede realizar una revisión a través de una fiscalización para poder llegar a un valor real.

Sin embargo, en estos casos se requiere la necesidad de contar con una declaración jurada rectificatoria elaborada por el propio contribuyente, a efectos que la municipalidad respectiva pueda variar la información, teniendo en consideración que el impuesto predial no pierde la calidad de tributo autoliquidable a diferencia de otros tributos liquidados de oficio, como es el caso de los arbitrios municipales, en donde el contribuyente no tiene la posibilidad de conocer en detalle la determinación de dicho tributo.

## 6. Las nuevas edificaciones y actualizaciones posteriores

En el caso que existan nuevas edificaciones en el predio y actualizaciones de la información presentada por el contribuyente ante la municipalidad, la cual sirve de base para la emisión mecanizada de la respectiva Declaración Jurada del Impuesto Predial, corresponde que dicha información sea tomada en cuenta por la respectiva municipalidad de la jurisdicción donde se encuentra el predio de propiedad del contribuyente.

Ello implica que, si es el propio contribuyente el que ha realizado cambios en la declaración jurada anual del Impuesto

Predial, estos cambios serán tomados en consideración por la municipalidad respectiva respetando el **criterio de la anualidad**, por lo que se deben tomar en cuenta los cambios que se hayan producido al 1 de enero de cada año.

Cabe precisar que, al 1 de enero de cada año, se toma en cuenta las características del predio, al igual que la titularidad del predio, a efectos de poder identificar al obligado al pago del impuesto predial. Ello de conformidad con lo señalado por el texto del artículo 10 de la Ley de Tributación Municipal<sup>12</sup>.

Pero qué sucede si la municipalidad realiza una revisión de la Declaración Jurada Anual del Impuesto Predial, presentada por el contribuyente, y encuentra diferencias.

Cabe preguntarse si **estas diferencias tendrán efectos retroactivos o se debe tomar en cuenta la información para futuros años?**

La respuesta a esta pregunta la podemos encontrar en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Fiscal, específicamente en la **RTF N.º 6592-11-2013**, la cual califica como una jurisprudencia de observancia obligatoria, la que será materia de revisión en el siguiente punto.

## 7. La RTF N.º 06592-11-2013 de observancia obligatoria

El Tribunal Fiscal ha emitido la **RTF N.º 06592-11-2013**, de fecha 19 de abril de 2013, a través de la cual estableció como precedente de observancia obligatoria el siguiente criterio:

*El criterio referido a que "los resultados de la verificación o fiscalización de un predio, para efecto del Impuesto Predial, no deben ser utilizados para determinar las condiciones que este posea antes de la realización de la inspección, toda vez que ello implicaría afirmar que tales condiciones se configuraron antes del 1 de enero de dicho año, fecha fijada por ley de dicho impuesto para determinar la situación jurídica del contribuyente y de sus predios", es recurrente, conforme con lo establecido por el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N.º 1113 y el Decreto Supremo N.º 206-2012-EF.*

Bajo este criterio, se observa que el Tribunal Fiscal ha indicado de manera expresa que en caso de presentarse una verificación o fiscalización realizada a un contribuyente, en donde se aprecien condiciones distintas a las existentes en su declaración jurada presentada, no será posible retrotraerlas a periodos anteriores.

Ello en la medida que se traten de condiciones distintas a las que figuren en la declaración jurada del contribuyente y que se han verificado al momento de

la inspección realizada por la respectiva municipalidad.

Lo señalado en el párrafo anterior constituye una especie de garantía a favor del contribuyente, toda vez que no sería correcto que la municipalidad aplique un criterio de manera retroactiva a periodos no prescritos, por el solo hecho de procurar en cierto modo la generación de mayores ingresos a favor de la municipalidad.

De este modo, por las diferencias encontradas en el proceso de verificación o fiscalización, la municipalidad no podría modificar la base imponible del ejercicio en el cual está realizando dicho proceso, menos aún a periodos anteriores a la fecha en la cual se produjo la verificación, sobre todo porque significaría un incumplimiento a un criterio establecido por el Tribunal Fiscal como precedente de observancia obligatoria.

En este punto coincidimos con RAGGIO VILLANUEVA cuando precisa que "la inspección que realizan los Municipios para verificar si las características de los inmuebles (medidas, área construida, tipo de construcción, ambientes, acabados, etc.) coinciden o no con los datos consignados en las DDJJ del Impuesto Predial, no pueden aplicarse con efectos retroactivos"<sup>13</sup>.

## 8. Diversos pronunciamientos de administraciones tributarias municipales, considerando el criterio de la RTF N.º 06592-11-2013

Al efectuar una revisión de la aplicación del criterio establecido por el Tribunal Fiscal, al haber emitido la RTF N.º 06592-11-2013, de fecha 19 de abril de 2013, encontramos a tres pronunciamientos de distintas municipalidades que han incorporado el criterio desarrollado en el punto anterior.

**El primer caso** es el de la Resolución de Gerencia N.º 000896-2019-MDI, de fecha 30 de mayo del 2019, emitida por la **Municipalidad Distrital de Independencia**<sup>14</sup>, en donde se resuelve un quiebre de valores emitidos con efectos retroactivos en una fiscalización, toda vez que contraviene el pronunciamiento del Tribunal Fiscal antes señalado.

**El segundo caso** es el de la Resolución de Alcaldía N.º 033-2019-MDBSH, de fecha 18 de enero de 2019, emitida por la **Municipalidad Distrital de la Banda de Shilcayo**<sup>15</sup>, que resuelve una reclamación tributaria, determinando la nulidad de

<sup>10</sup> Actualmente, la CONATA se encuentra desactivada y las labores han sido asumidas por el Ministerio de Vivienda.

<sup>11</sup> Se recomienda siempre revisar las normas legales del diario oficial El Peruano, los últimos días del mes de octubre de cada año, para poder consultar las resoluciones ministeriales que aprueban los aranceles y los valores unitarios de edificación y construcción, aplicables en la determinación de la base imponible del impuesto predial.

<sup>12</sup> El Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 156-2004-EF.

<sup>13</sup> RAGGIO VILLANUEVA, Julio. "Impuesto Predial - Inspección de inmuebles - Aplicación temporal - RTF N.º 2013-11-06592". en *Tributación Práctica*, publicado el 25-06-2013. <https://tributacion-practica.blogspot.com/2013/06/impuesto-predial-inspeccion-de.html>.

<sup>14</sup> Pertenece a la región Lima.

<sup>15</sup> Pertenece a la región San Martín.

una Resolución de Determinación, además de todos los actuados con relación a dicha resolución.

Se toma como sustento para declarar la nulidad, el criterio recogido en la RTF N.º 06592-11-2013.

**El tercer caso** es el de la Resolución Gerencial N.º 053-2017-GAT-MDJCC/A, de fecha 23 de noviembre de 2017, emitida por la **Municipalidad Distrital de José Crespo y Castillo - Aucayacu**<sup>16</sup>, que resuelve una solicitud de supresión del Impuesto Predial del año 2015, determinando finalmente declarar fundada la solicitud.

Al igual que en los dos casos antes mencionados, se toma como sustento para declarar la nulidad el criterio recogido en la RTF N.º 06592-11-2013.

Como se observa en los tres casos mencionados anteriormente, el criterio emitido por el Tribunal Fiscal en la aplicación de un mayor valor encontrado, producto de diferencias en un proceso de fiscalización, no pueden ser tomadas de manera retroactiva, sino a partir del año siguiente al que se le efectuó la revisión o fiscalización.

Sin embargo, existe una postura contraria a la prohibición de retroactividad señalada anteriormente, la cual se muestra en una interesante tesis, cuyos autores ADAUTO SOTOMAYOR y HUAMAN LUQUE indican como crítica al criterio señalado por la RTF N.º 06592-11-2013:

*La irretroactividad en los procesos de fiscalización incide en la evasión del impuesto predial, ya que afecta un elemento temporal en la hipótesis de incidencia, que trae consigo una exención temporal de la obligación tributaria hasta antes de la inspección, afectando la validez y eficacia tanto de los valores tributarios que son (resoluciones de determinación, resolución de multa y la orden de pago), generando mayores omisiones en los deberes formales y sustantivos<sup>17</sup>.*

## 9. El Código Tributario: la jurisprudencia de observancia obligatoria

Tal como lo señala el texto del artículo 154 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal (que es la máxima instancia administrativa en materia Tributaria) puede emitir resoluciones que tengan efecto vinculante. Estas resoluciones deben reunir necesariamente dos requisitos:

Los requisitos para considerar que una Resolución del Tribunal Fiscal<sup>18</sup> tenga el carácter de vinculante se aprecian a continuación:

### 9.1. Reglas de aplicación del precedente tributario

1. Deben interpretar de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
2. Deben aplicar las normas de mayor jerarquía, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Código Tributario.

En caso se cumplan los requisitos antes señalados, las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal podrán ser consideradas como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley.

El propio Tribunal Fiscal es quien establece los criterios sobre los cuales un pronunciamiento adquiere la calidad de observancia obligatoria. Para ello es necesario que exista un Acuerdo de Sala Plena, el cual busca uniformizar la jurisprudencia en las materias de su competencia, en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el numeral 6) del artículo 101 del Código Tributario.

El precedente aprobado debe publicarse en el diario oficial *El Peruano* y señalar de manera expresa que se trata de un precedente de observancia obligatoria de acuerdo a lo prescrito en el artículo 154 del Código Tributario.

### 9.2. La emisión de resoluciones del Tribunal Fiscal en cumplimiento del artículo 154 del Código Tributario

El Tribunal Fiscal al aprobar resoluciones que tengan efecto vinculante, debe cumplir con publicarlas en el diario oficial *El Peruano*, con la mención que se trata de una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 154 del Código Tributario.

Esta característica le otorgará una idea de permanencia y de cumplimiento en el tiempo, tanto para los contribuyentes, administrados y la propia Administración Tributaria, la cual deberá respetar el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal aun cuando este le sea adverso.

En función a las explicaciones arriba vertidas, observamos que en materia tributaria existirá la aplicación de la figura del precedente y en algún modo el cumplimiento tanto del principio de *stare decisis* como el de "predictibilidad", pese a que como señalamos, nuestra familia jurídica no es la del Derecho anglosajón<sup>19</sup>.

En el año 2001, manifestamos en un trabajo relacionado con la aplicación del Principio de Predictibilidad que "[...] bajo los alcances de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, el administrado tendrá posibilidad de intuir cuál será el pronunciamiento de la Administración Tributaria frente a determinados casos o procedimientos, lo cual le permite al Administrado tener cierta certeza y le permite optar por iniciar o no un determinado procedimiento"<sup>20</sup>.

### 9.3. Los acuerdos de Sala Plena

Según lo dispone el numeral 2 del artículo 98 del Código Tributario, la Sala Plena del Tribunal Fiscal se encuentra compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal. Dicho órgano está encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, aquellos procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal al igual que la unificación de los criterios de sus salas.

De este modo, la Sala Plena es la reunión periódica que se realiza entre todos los miembros de las salas del Tribunal Fiscal, es decir, todos los vocales que las integran cuando se deba discutir un tema de relevancia e instaurar un criterio. Allí se busca uniformizar y unificar los criterios de sus salas, evitando la emisión de resoluciones contradictorias.

Cuando la Sala Plena llega a establecer un criterio que considera fundamental para su aplicación en un caso concreto y que sirva de ligazón o criterio rector a futuros casos, aprueba el denominado "Acuerdo de Sala Plena", el cual constituye un instrumento legal que procura tanto uniformizar como unificar los criterios de sus salas.

Establece los criterios que constituyen Jurisprudencia de Observancia Obligatoria disponiendo para ello la publicación en el diario oficial *El Peruano* de la resolución que recoja su texto.

## 10. El estado de conservación de un predio y la información consignada por el contribuyente contrastada por la fiscalización

Es común que muchos contribuyentes realicen modificaciones a la información relacionada con el estado de conservación de los predios, sobre todo para poder

<sup>16</sup> Pertenece a la región Huánuco.

<sup>17</sup> ADAUTO SOTOMAYOR, Julián Ángel y HUAMAN LUQUE, Anthony Brayan. *La irretroactividad en el proceso de fiscalización y la evasión del impuesto predial en la Municipalidad Distrital de Chilca - Huancayo 2017. Tesis para optar el título profesional de abogado*, Huancayo: Universidad Peruana de los Andes, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas, Escuela Profesional de Derecho, 2019, p. 145. [https://repositorio.upla.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12848/856/T037\\_73247551\\_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.upla.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12848/856/T037_73247551_T.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

<sup>18</sup> Se le menciona con sus siglas RTF.

<sup>19</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario. "La importancia del uso de los precedentes en materia tributaria: La jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional", en la obra

colectiva Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel, el cual fuera elaborado conjuntamente por el Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y la Pontificia Universidad Católica del Perú.

<sup>20</sup> ALVA MATTEUCCI, Mario. "El principio de predictibilidad y el derecho tributario: Análisis de la Ley del Procedimiento Administrativo General y la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria", en *Análisis Tributario*, volumen XIV, N.º 165, octubre 2001, pp. 20-23.

aplicar un porcentaje de depreciación más elevado.

A manera de ejemplo, puede darse el caso de la presentación de una declaración jurada del impuesto predial, por medio de la cual se efectúa el cambio del estado de la propiedad de MUY BUENO a BUENO, como también de REGULAR a MUY MALO, por mencionar algunas posibles combinaciones.

Debemos indicar que este tipo de modificaciones siempre estará sujeto a una verificación por parte de la municipalidad distrital donde se encuentre el predio materia de fiscalización.

No debemos olvidar que las calificaciones relacionadas con el estado de conservación del predio mantienen los siguientes criterios:

**Muy bueno.**- Las edificaciones que reciben mantenimiento permanente y que no presentan deterioro alguno.

**Bueno.**- Las edificaciones que reciben mantenimiento permanente y solo tienen ligeros deterioros en los acabados debido al uso normal.

**Regular.**- Las edificaciones que reciben mantenimiento esporádico, cuya estructura no tiene deterioro y si lo tienen, no la compromete y es subsanable; o que los acabados e instalaciones tienen deterioros visibles debido al uso normal.

**Malo.**- Las edificaciones que no reciben mantenimiento regular; cuya estructura acusa deterioros que la comprometen aunque sin peligro de desplome y que los acabados e instalaciones tienen visibles desperfectos.

**Muy malo.**- Las edificaciones en que las estructuras presentan un deterioro tal que hace presumir su colapso y que su único valor es el de los materiales recuperables.

Precisamente, es en este rubro donde se aprecian un mayor número de datos que no coinciden con la realidad, toda vez que muchos contribuyentes declaran un estado de conservación que realmente no les corresponde, ello con la finalidad de poder utilizar un porcentaje mayor de depreciación en detrimento del pago correcto del impuesto predial<sup>21</sup>.

Solo a través de una revisión por parte de la municipalidad respectiva al predio del contribuyente en un proceso de fiscalización, es que se puede detectar diferencias entre la información existente en el archivo de la declaración jurada presentada por el contribuyente y la información que se obtiene de la propia inspección realizada por el fisco.

Casi siempre se asocia de manera inmediata que el estado de conservación de una propiedad inmueble está relacionado directamente con la antigüedad del

predio, motivo por el cual se indica que a mayor antigüedad, la conservación del inmueble es de menor calidad.

Pensemos el caso de un contribuyente, el cual tiene la propiedad de varios predios declarados en la jurisdicción municipal que le corresponde y que tiene el registro con formularios de predios urbanos, conforme a la inscripción realizada en el año 2015.

Sin embargo, no se consignaron las áreas correspondientes y asignadas a cada predio, lo cual podría dar pie a la aplicación del criterio señalado por la RTF N.° 06592-11-2013, toda vez que la municipalidad pretendería aplicar de manera retroactiva una determinación de áreas, a periodos anteriores a la verificación o fiscalización.

Imaginemos que este mismo contribuyente no ha utilizado la información relacionada con los aranceles de los años 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, considerando solo el arancel del año 2015 para los siguientes años<sup>22</sup>, **es posible que no se pueda tomar el criterio de la RTF N.° 06592-11-2013, toda vez que en ese caso se trataría de una especie de subvaluación, al utilizarse un arancel menor al que realmente le correspondía aplicar.**

Ello determinaría que si este contribuyente efectúa una rectificatoria de las declaraciones juradas del impuesto predial, correspondiente a los años 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021, podría presentarse la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos, toda vez que en caso que se procede a realizar la rectificación de la Declaración Anual del Impuesto Predial, se generará de manera inmediata la comisión de la infracción por declarar cifras o datos falsos. La multa en estos casos es equivalente al 50 % del tributo omitido.

En caso que no se trate de una subvaluación, sino más bien un mayor pago del impuesto predial, calculado en función a nuevas edificaciones o construcciones realizadas en las áreas, en ese caso sí sería aceptable citar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, para evitar las acotaciones en tiempos anteriores.

Para poder definir el tipo de acción que corresponde recomendar, es importante verificar las actas de fiscalización de la municipalidad distrital respectiva que lleva a cabo el proceso de revisión. En este sentido, resulta de importancia verificar dos posibles escenarios.

### Primer escenario

Si en las actas de fiscalización la Municipalidad Distrital respectiva considera un proceso de revisión, que involucra nuevas áreas no declaradas por parte del contribuyente, en cuyo caso sí se aplicaría el criterio señalado en la RTF N.° 06592-11-2013 y no sería posible retrotraer las acotaciones a periodos anteriores no prescritos.

Este escenario permitiría que las posibles acotaciones que realice la municipalidad distrital respectiva solo se aplicarían a partir del año 2022, en la medida que el proceso de fiscalización se hubiera cerrado en el año 2021.

Frente a una posible acotación de valores, correspondería cumplir con la presentación de una reclamación tributaria con argumentos suficientes para impedir la cobranza de manera retroactiva.

Parte de los argumentos de defensa serían precisamente la aplicación del criterio señalado en la RTF N.° 06592-11-2013, además que se estaría dejando de lado un precedente de observancia obligatoria, lo que determina la inaplicación del principio de predictibilidad recogido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, determinando una situación de inseguridad jurídica que perjudica al contribuyente.

### Segundo escenario

Si en las actas de fiscalización la Municipalidad Distrital respectiva considera que no se ha modificado ninguna estructura ni ampliación de construcciones y únicamente se ha corregido la aplicación de un arancel actualizado, que fue consignado de manera incorrecta, allí sí sería viable que dicha institución pueda retrotraer los efectos del nuevo cálculo del tributo a periodos anteriores y no sería de aplicación lo dispuesto en el criterio señalado por la RTF N.° 06592-11-2013.

En este caso, lo correcto sería que el contribuyente procure rectificar sus declaraciones juradas, consigne el monto correcto del arancel aplicable en cada año y calcule el impuesto omitido.

Aquí se originarán pagos de tributos dejados de cancelar en periodos anteriores, a los cuales se les deberá adicionar el interés moratorio respectivo.

Adicionalmente, en este caso existirá la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos<sup>23</sup>.

<sup>21</sup> Corresponderá a las distintas municipalidades realizar labores de control y fiscalización para poder detectar las maniobras elusivas de consignar un estado de conservación distinto al real.

<sup>22</sup> Ello implica que el arancel del año 2015 ha sido considerado para todos los años, presentándose un caso de subvaluación.

<sup>23</sup> Recomendamos la lectura de un informe en donde analizamos la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, el cual puede consultarse ingresando a la siguiente dirección web: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2019/03/05/cuando-se-configura-la-infraccion-por-declarar-cifras-o-datos-falsos/>.