

# El titular de actividades mineras y el impuesto predial

Luis Hernández Berenguel\*

En los últimos años, y en especial a partir del 1 de enero de 2002, en que entró en vigencia la Ley No. 27616 que derogó la inafectación al Impuesto Predial que concedía el inciso d) del artículo 17 del Decreto Legislativo No. 776 -Ley de Tributación Municipal-, respecto de los predios comprendidos en concesiones mineras en general, las municipalidades del país han venido notificando a los titulares de actividades mineras sendas resoluciones de determinación exigiendo a dichos titulares el pago del tributo sobre la totalidad de sus predios.

Tales resoluciones de determinación han partido del supuesto que también estaban derogadas las normas contenidas en la Ley General de Minería que, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley de Tributación Municipal, reconocían una inafectación al Impuesto Predial aplicable a los predios de los titulares de actividades mineras, comprendidos en las concesiones respectivas pero que se encontraban en zonas no urbanas.

Al respecto se han venido dando diversas interpretaciones. Veamos algunas de ellas.

Una primera interpretación, según la cual era correcto el razonamiento de las municipalidades, a que acabamos de aludir, en el sentido que la inafectación prevista en las normas sobre minería sólo rigió hasta el 31 de diciembre de 1993. A partir del 1 de enero de 1994 y hasta el 31 de diciembre de 2001 habría regido únicamente la inafectación contenida en la Ley de Tributación Municipal. Pero desde el 1 de enero de 2002 habría desaparecido la inafectación.

Una segunda interpretación, según la cual a partir del 1 de enero de 1994 coexistieron las dos normas de inafectación –la de la Ley General de Minería y la de la Ley de Tributación Municipal–, sin que hubiera oposición entre ellas, por lo que a partir del 1 de enero de 2002, fecha en que dejó de tener vigencia la inafectación concedida por esta última ley, subsistió y continúa existiendo la norma de inafectación de la Ley General de Minería.

Una tercera interpretación, en virtud de la cual la norma de inafectación de la Ley de Tributación Municipal se oponía a la norma de inafectación de la Ley General de Minería, resolviéndose tal antinomia en el sentido que la primera de dichas normas de inafectación nunca rigió.

A su vez, el Tribunal Fiscal reconoce en la Resolución No. 06906-1-2008 la existencia de tres interpretaciones con alcances diferentes. Una

primera, según la cual a partir del 1 de enero de 1994 resulta de aplicación el inciso d) del artículo 17 del Decreto Legislativo No. 776, **sustituido** por la segunda disposición final del Decreto Legislativo No. 868. Una segunda interpretación, que considera que a partir de la misma fecha es aplicable la inafectación dispuesta por el referido inciso d), pero **precisado** por la segunda disposición final del Decreto Legislativo No. 868. Una tercera interpretación, conforme a la cual sólo es de aplicación el artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, **precisado** por el Decreto Legislativo No. 868, vigente hasta la fecha. Esta última interpretación es la que ha sido recogida por el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 06906-1-2008 de 30 de mayo de 2008, que constituye precedente de observancia obligatoria, a la que nos vamos a referir a lo largo del presente trabajo.

El precedente de observancia obligatoria contenido en la Resolución No. 06906-1-2008, publicada en el diario oficial “El Peruano”, a la letra señala lo siguiente:

“A efecto de determinar el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos o ubicados en concesiones mineras, resulta de aplicación el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, publicado el 3 de junio de 1992, precisado por el Decreto Legislativo N° 868, régimen que se mantiene vigente a la fecha”.

## I Disposiciones legales relativas a la inafectación del impuesto predial a favor del titular de actividad minera

1. El artículo 132 del Decreto Legislativo No. 109, en vigencia desde el 13 de junio de 1981, estableció que los titulares de actividades mineras debían pagar, por todo tributo, el canon previsto en dicho decreto legislativo y el Impuesto a la Renta, quedando en consecuencia **exonerados** del pago de todo otro tributo, tanto la persona que conduzca la actividad minera, como la concesión y los productos que de ella se obtenga. La **exoneración** quedaba referida exclusivamente a la actividad minera y comprendía todos los tributos creados con anterioridad al 13 de junio

\* Profesor de derecho de la universidad Católica del Perú

de 1981 que a esa fecha no requiriesen de norma **exoneratoria** expresa, así como a todos los tributos que fueran creados con posterioridad incluso si éstos requerían de norma **exoneratoria** expresa, lo que se entendería cumplido en virtud de lo estipulado en el citado artículo 132.

Posteriormente, el citado artículo 132 fue sustituido por el Artículo 19 de la Ley N° 23337, publicada el 15 de diciembre de 1981, en vigencia desde el 16 de diciembre de 1981. La norma sustitutoria gravó a los titulares de actividades mineras con diversos tributos, incluyendo los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas.

Aunque la Ley No. 23337 no lo señalaba expresamente, el criterio tomado en cuenta por el legislador para referirse a “tributos municipales” parece ser el de “a qué entidad corresponde el ingreso tributario”, independientemente de criterios tales como quién creó el tributo, quién es el acreedor tributario, quién administra el tributo y cuál es el ámbito territorial de aplicación del tributo.

De otro lado, al entrar en vigencia la Ley No. 23337 existía el Impuesto al Patrimonio Predial No Empresarial, creado por el Decreto Ley No. 19654, en cuyo artículo 17 se señaló que era aplicable sobre los predios no incluidos en el activo de las empresas, por lo que las empresas titulares de actividad minera no tenían que pagarlo, rigiendo dicho tributo hasta el 31 de diciembre de 1982.

El referido tributo fue sustituido por la Ley No. 23552, que creó el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, aplicable sobre el valor de los predios urbanos y rústicos, estén o no incluidos en el activo de empresas, siendo administrado por las Municipalidades Distritales y cuyo rendimiento constituye rentas de dichas municipalidades, rigiendo este impuesto desde el 1 de enero de 1983 hasta el 31 de diciembre de 1993.

A partir del 1 de enero de 1994 empezó a regir el Impuesto Predial, vigente hasta la fecha, en sustitución del Impuesto al Valor del Patrimonio Predial. Lo creó el Decreto Legislativo No. 776, calificándolo expresamente como tributo municipal y que, en principio, grava también el valor de todos los predios urbanos y rústicos, estén o no incluidos en el activo de las empresas.

2. La Ley No. 24030, publicada en el diario oficial “El Peruano” de 14 de diciembre de 1984, entró en vigencia el 1 de enero de 1985. Interesan en especial lo que disponen los artículos 33 y 34 de dicha ley.

El artículo 34 de la Ley No. 24030 agregó al artículo 132 del Decreto Legislativo 109, que previamente había sido modificado por la Ley No. 23337, un inciso m), según el cual los titulares

de actividad minera debían pagar los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas.

De otro lado, el artículo 33 de la Ley No. 24030 señaló a la letra lo siguiente: “*Precísese que conforme a lo establecido por el inciso f) del Artículo 2 del Decreto Legislativo 259, las empresas mineras están afectas a los tributos que constituyen ingresos municipales aplicables sólo en zonas urbanas*”<sup>1</sup>.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley No. 24030 y a la norma interpretativa contenida en el artículo 33 de dicha ley, es posible concluir lo siguiente:

- a. A partir de la entrada en vigencia de la Ley No. 24030 –es decir, desde el 1 de enero de 1985– los titulares de actividades mineras debían pagar los tributos municipales, aplicables sólo en zonas urbanas, en virtud de la norma contenida en el artículo 34 de la Ley No. 24030. Es decir, no tenían que pagar dichos tributos respecto de predios ubicados en zonas no urbanas.
- b. Antes de la entrada en vigencia de la Ley No. 24030 –es decir, hasta el 31 de diciembre de 1984–, “las empresas mineras” sólo estaban afectas a los tributos que constituyen ingresos municipales, aplicables sólo en zonas urbanas, en virtud de la norma interpretativa contenida en el artículo 33 de la Ley No. 24030. Esto significaba que desde el 1 de enero de 1983 dichas empresas estaban afectas al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial sobre predios ubicados en zonas urbanas.

Debe entenderse que, a pesar de la diferencia de terminología que usan los artículos 33 y 34 de la Ley No. 24030, ambas normas se refieren a los titulares de actividades mineras, y cuando mencionan a los tributos municipales se están refiriendo a tributos que constituyen ingresos municipales.

3. Dado que el Decreto Legislativo No. 109 sufrió diversas modificaciones en su texto, el 4 de junio de 1992 se publicó en el diario oficial “El Peruano” el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería –en adelante, el TUO de la LGM– aprobado por el Decreto Supremo No. 014-92-EM.

El artículo 76 del TUO de la LGM determina expresamente que los titulares de la actividad minera están gravados con los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas, recogiendo lo dispuesto por el inciso m) del artículo 132 del Decreto Legislativo No. 109 –inciso m) agregado por el artículo 34 de la Ley No. 24030–.

En el mismo sentido, el artículo 9 del Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería,

1 El citado inciso f) del artículo 2 del Decreto Legislativo No. 259, publicado en el diario oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1982 señaló de manera expresa que no podían ser otorgados incentivos, beneficios y exoneraciones tributarias considerando tributos que constituyan rentas de los Gobiernos Regionales y Municipales.

aprobado por el Decreto Supremo No. 024-93-EM, establece que los tributos municipales que gravan bienes de propiedad del titular de actividad minera serán aplicables sólo sobre aquéllos ubicados en zonas urbanas. Asimismo, señala el referido artículo que las concesiones mineras no pueden ser objeto de tributos municipales.

De lo dicho, era posible concluir, en principio, “contrario sensu” que, a mérito de las normas transcritas, el titular de la actividad minera estaba inafecto al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial hasta el 31 de diciembre de 1993 inclusive, y al Impuesto Predial desde el 1 de enero de 1994 por aquellos predios que no se encuentren ubicados en una zona urbana, así como por la concesión minera.

En lo que se refiere a la inafectación de la concesión respecto de los tributos municipales que incidían sobre predios, ello propiamente no constituye un tratamiento especial para el titular de actividad minera, sino más bien la norma recoge una inafectación que surge de las propias reglas que regulan el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y, en su caso, el Impuesto Predial, y que no comprenden dentro de su ámbito de aplicación a las concesiones mineras, pues éstas no son predios sino inmuebles distintos y separados del predio en que se encuentran ubicadas, como lo define el segundo párrafo del artículo 9 del TUO de la LGM.

En cambio, sí constituye un tratamiento especial para el titular de la actividad minera la disposición contenida en el artículo 76 del TUO de la LGM, en cuanto señala que a dicho titular sólo se le aplican los tributos municipales –y, por lo tanto, el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial y, luego, el Impuesto Predial– sobre bienes de su propiedad ubicados en zona urbana, inafectando –como excepción a las propias reglas de dichos impuestos– los bienes de propiedad del citado titular que se encuentran en zonas no urbanas.

4. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 1 del Reglamento del artículo 9 del Decreto Legislativo No. 296, aprobado por el Decreto Supremo No. 003-85-EM/VM de 01 de febrero de 1985, publicado en el diario oficial “El Peruano” de 21 del mismo mes y año, los campamentos mineros construidos por los titulares de actividades mineras, con todas sus instalaciones, no constituyen zonas urbanas para efectos de los tributos municipales a que se refiere el inciso m) del artículo 132 del Decreto Legislativo No. 109, precisado por la Ley No. 24030, salvo que se trate de zonas en que se den conjuntamente las siguientes características:
  - a. La habilitación urbana existente se haya hecho por iniciativa distinta de la del titular minero y de la Municipalidad correspondiente.
  - b. La Municipalidad brinde los servicios de alumbrado y baja policía para dichos predios

–actualmente sólo limpieza pública–.

- c. Sean zonas en las cuales sea legalmente posible el desarrollo urbano, mediante la construcción individual de viviendas, al amparo de las licencias de construcción otorgadas de conformidad con el Reglamento de Construcciones aprobado por Decreto Supremo No. 063-70-VI.

Conviene agregar que en su parte considerativa el Decreto Supremo No. 003-85-EM/VM tiene un concepto amplio de “campamentos mineros”, comprendiendo dentro de ellos las obras para proporcionar a los trabajadores un lugar adecuado para su desarrollo integral, de acuerdo a la dignidad humana, incluyendo construcción de viviendas, de escuelas y de instalaciones recreativas y de servicios.

5. Con fecha 1 de noviembre de 1996, se publicó en el diario oficial “El Peruano” el Decreto Legislativo No. 868. Dicho decreto legislativo precisó de manera textual en su segunda disposición final, en norma que debe considerarse interpretativa, que de acuerdo con el artículo 76 del TUO de la LGM, “(...) las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, están gravadas con los tributos municipales, sólo en zonas urbanas”.
6. Por su parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8 del Decreto Legislativo No. 776, Ley de Tributación Municipal –en adelante, la LTM– publicado en el diario oficial “El Peruano” el día 31 de diciembre de 1993 y cuya entrada en vigencia se produjo el día 1 de enero de 1994, el Impuesto Predial grava el valor de los predios urbanos y rústicos. El referido artículo señala que se considera predios a los terrenos y a las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes del mismo, que no puedan ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación. Asimismo, el literal d) del artículo 17 de la LTM estableció que estaban inafectos al pago del Impuesto Predial, los predios comprendidos en concesiones mineras.
7. La Ley No. 27616, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 29 de diciembre de 2001, en vigencia desde el 1 de enero de 2002, restituye recursos a los Gobiernos Locales. En su artículo 1 sustituyó el artículo 17 de la LTM, sobre inafectaciones al pago del Impuesto Predial, eliminando la inafectación que contenía el literal d) del texto original de dicho artículo 17 para predios comprendidos en concesiones mineras.

## II. NORMAS DE INAFECTACIÓN CON DIFERENTE ALCANCE

1. Entre el 1 de enero de 1994 –fecha en que entró en vigencia el Impuesto Predial y el inciso d) del



artículo 17 de la LTM– y el 31 de diciembre de 2001 –último día de vigencia del referido inciso d)–, habría mantenido su vigencia el artículo 76 del TUO de la LGM –es decir, dos normas referidas a la inafectación del Impuesto Predial a favor de los titulares de actividad minera–.

2. Lo expuesto en el párrafo precedente dejaría de ser cierto si fuera válido interpretar que la inafectación prevista en el artículo 76 del TUO de la LGM dejó de regir al entrar en vigencia el inciso d) del artículo 17 de la LTM, en cuyo caso a partir del 1 de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 2001 sólo habría regido esta última norma, y en tal caso desde el 1 de enero de 2002 ya no habría existido norma de inafectación del Impuesto Predial a favor de los titulares de actividad minera.

Igualmente dejaría de ser válido lo expuesto en el punto 1 del rubro II de este trabajo si, al revés de lo señalado en el párrafo anterior, nunca rigió el inciso d) del artículo 17 de la LTM y sólo ha estado vigente, y sigue vigente, el artículo 76 del TUO de la LGM.

3. En posición que compartimos, el Tribunal Fiscal –en su resolución materia de análisis– afirma que el artículo 76 del TUO de la LGM no fue derogado por el inciso d) del artículo 17 de la LTM, por lo que ambas normas coexistieron en el tiempo, entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 2001. Refiriéndose ambas a la inafectación del Impuesto Predial a favor de las mismas personas, pero con diferente extensión, sólo una de ellas resultaba de aplicación durante el citado período.
4. Las dos normas citadas tenían diferente alcance. Mientras que el artículo 76 del TUO de la LGM concedía la inafectación únicamente respecto de los predios en zonas no urbanas comprendidos en las concesiones de las que se era titular, el inciso d) del artículo 17 de la LTM inafectaba todos los predios comprendidos en tales concesiones, independientemente si tenían o no la calidad de urbanos.

### III. El concepto de antinomia

1. El Tribunal Fiscal en su Resolución No.06906-1-2008 señala al respecto la existencia de una antinomia, estableciendo que ésta se presenta cuando existe contradicción entre distintas normas que pertenecen a un mismo sistema jurídico<sup>2</sup>.
2. Dicho Tribunal alude a una clasificación de las antinomias en totales o parciales. Señala al efecto que una “(...) antinomia es total cuando las normas que entran en contradicción comparten el mismo ámbito de aplicación material, temporal y personal. En cambio, es parcial si no comparten la totalidad de dichos ámbitos, por ejemplo, cuando el ámbito

de validez de una norma se encuentra comprendido totalmente dentro del ámbito de validez de otra, pero al mismo tiempo esta segunda norma también prevé un ámbito de validez suplementario en el que no se produce contradicción alguna”.

En el presente caso estamos frente a una antinomia real. Las normas que se contradicen tienen el mismo ámbito de aplicación material –inafectación del Impuesto Predial–, temporal –entre el 1 de enero de 1994 y el 31 de diciembre de 2001– y personal –se refieren las dos a los titulares de actividades mineras–.

3. También el Tribunal Fiscal alude a una segunda clasificación de antinomias en reales y aparentes, definiendo las antinomias reales cuando la contradicción se produce entre dos normas válidas –lo que ocurre en el caso bajo análisis–, mientras que la antinomia es aparente cuando una de las normas es inválida y por ello no debería formar parte del sistema jurídico.
4. Conviene señalar que la resolución No. 06906-1-2008 recae en un expediente sobre Impuesto Predial de los años 2000 a 2004 y que la antinomia sólo se presenta, en el caso de dicho expediente, en los años 2000 y 2001.

### IV. Criterios para resolver los casos de antinomia

1. El Tribunal Fiscal recoge cuatro criterios que se deben utilizar para resolver las antinomias. Dichos criterios son: jerárquico, cronológico, de especialidad y de competencia.
2. El criterio jerárquico resulta de aplicación cuando las normas en contradicción son de diferente jerarquía, prevaleciendo en tal caso la de rango superior. Por ejemplo, una norma contenida en un decreto supremo y otra contenida en una ley, prevaleciendo en este caso la ley. Tratándose en el caso bajo análisis de una antinomia que enfrenta dos normas con el mismo rango, contenida una en el Decreto Legislativo No. 776 –la LTM– y otra en la Ley General de Minería, recogida por el respectivo TUO de la LGM, la antinomia no puede resolverse mediante la aplicación del criterio jerárquico. El criterio jerárquico está contenido en el artículo 51 de la Constitución Política, según el cual: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. (...)”.
3. La Constitución distribuye las competencias de los distintos órganos del Estado. En función de ello, la norma únicamente será válida si ha sido dictada por el órgano que al efecto posee competencia. Si la norma ha sido dictada por quien carece de competencia, en rigor no es válida, independientemente de que entre o no en contradicción con otra norma.

2 El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española define la antinomia como “contradicción entre dos preceptos legales”, acepción que resulta la aplicable en el presente caso.

En el caso bajo análisis, tanto la norma de inafectación contenida en el inciso d) del artículo 17 de la LTM como la que surge del artículo 76 del TUO de la LGM, han sido dictadas por autoridad competente. En el primer caso, por el Poder Ejecutivo, previa delegación del Congreso otorgada mediante ley, y en el segundo caso, por el Congreso a través de la Ley No. 24030.

En este orden de ideas, el criterio de competencia tampoco sirve para resolver la antinomia.

4. El artículo I del Título Preliminar del Código Civil señala lo siguiente:

*“La ley se deroga sólo por otra ley.*

*La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquella.*

*Por la derogación de una ley no recobran vigencia las que ella hubiere derogado”.*

Por lo tanto, cuando existen dos normas válidas que se oponen entre sí, una de ellas queda derogada. Por aplicación del criterio cronológico, la norma anterior queda derogada por la norma posterior.

5. Por el criterio de especialidad, en principio la ley especial prevalece sobre la general, independientemente de cuál sea anterior y cuál posterior.

Refiriéndose a este criterio, el Tribunal Fiscal señala *“(...) que en caso de incompatibilidad entre normas, debe prevalecer aquélla que tenga un ámbito de regulación más restringido o cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra (...).”*

6. ¿Qué es lo que pasa cuando dos normas se oponen entre sí y resulta de aplicación más de un criterio para resolver la antinomia?

En estos casos, la aplicación de uno de los criterios, por ejemplo, el cronológico, puede determinar que la norma “B”, que es más reciente que la norma “A”, prevalezca sobre ésta. Empero, puede ocurrir que por la aplicación de otro criterio, el de especialidad, prevalezca la norma más antigua –es decir, la norma “A”–.

¿Cómo se resuelve entonces esta situación? Porque de lo que se trata es de definir cuál de dos normas que se oponen entre sí es la aplicable. Recogiendo la doctrina sobre el particular, el Tribunal Fiscal identifica este problema como “antinomia de segundo grado”. El problema tiene que quedar resuelto y para ello es absolutamente necesario que se aplique uno de los criterios.

7. Ahora bien, si dos normas se oponen y una de ellas ha sido dada por órgano o funcionario incompetente, es la otra la única aplicable. Igualmente, si de dos normas que se oponen una es jerárquicamente inferior, la única aplicable

es la de mayor jerarquía, por aplicación de lo que dispone el artículo 51 de la Constitución Política.

8. En otras palabras, en las dos situaciones previstas en el punto 7 precedente, la antinomia es aparente, porque en ambas situaciones una de las dos normas es inválida y por lo tanto inaplicable.

Por eso mismo, si entre dos normas que se oponen una ha sido dada por órgano o funcionario incompetente, ésta no es válida y no puede aplicarse, aunque sea jerárquicamente superior, especial –frente a una general– y cronológicamente posterior.

Asimismo, si entre dos normas que se oponen una es jerárquicamente inferior, ésta no es válida y no puede aplicarse, aunque haya sido dada por órgano o funcionario competente, sea especial –frente a una general– y cronológicamente posterior.

De otro lado, si las dos normas que se oponen entre sí son inválidas, sea porque las dos han sido dadas por órgano o funcionario incompetente, o porque una de ellas está en esta situación y la otra es jerárquicamente inferior o viceversa, ninguna resulta aplicable, siendo ya irrelevante que una sea especial y la otra general o una anterior y la otra posterior.

En consecuencia, en todos los casos de antinomia aparente ya detallados, la solución radica en la inaplicación de una de las normas o de ambas, sin que sea necesario recurrir, para encontrar la solución, a los criterios cronológico y/o de especialidad.

En este orden de ideas, se puede entonces concluir que la antinomia de segundo grado sólo se producirá entre dos normas, llamémoslas por ahora “A” y “B”, de igual jerarquía y dadas ambas por órgano o funcionario competente, pero en que la solución no puede darse por la simple aplicación de uno de los dos criterios restantes –es decir, del criterio cronológico o del criterio de especialidad–, porque ambos criterios llevan a soluciones distintas. Es decir, por la aplicación del criterio cronológico debería aplicarse al caso concreto la norma “B” por ser posterior, pero por la aplicación del criterio de especialidad tendría que aplicarse la norma “A” por ser especial frente a “B” que es general.

Si “A” y “B” son de igual jerarquía y ambas han sido dadas por órgano o funcionario competente, no habrá antinomia de segundo grado sólo si se da una de las siguientes dos situaciones: i) que una de ellas termine siendo aplicable por el criterio cronológico –por ejemplo, “B” por ser posterior–, siendo ambas especiales o ambas generales; ii) que una de ellas termine siendo aplicable por el criterio de especialidad –por ejemplo, “A” por ser especial, frente a “B” que es general–, teniendo ambas la misma antigüedad.



## V. Aplicación de los referidos criterios al caso concreto de inafectación del impuesto predial en favor del titular de actividad minera

1. Regresando al tema concreto que nos ocupa, cual es la oposición que se presenta entre el artículo 76 del TUO de la LGM y el inciso d) del artículo 17 de la LTM, interesa transcribir las partes pertinentes del análisis que realiza el Tribunal Fiscal. Así, dicho Tribunal señala expresamente lo siguiente:

*“Que el conflicto entre el criterio de especialidad y el cronológico tiene lugar cuando una norma anterior especial es incompatible con una norma posterior general. En ese supuesto, al aplicar el criterio de especialidad primaria la primera norma, en tanto que al aplicar el criterio cronológico primaria la segunda. Ante la posible aplicación de ambos criterios, la solución dependerá de la interpretación efectuada por el operador jurídico, que en algunos supuestos podrá dar preferencia a la norma general posterior, por exigencias de orden lógico y sistemático, caso por ejemplo en el que la norma posterior regula de manera general e integral la materia, con una clara vocación de regulación uniforme.*

*Que en cambio, se optará por la norma especial cuando a partir de su interpretación, se concluya que existen razones que justifican que la ley general no haya perseguido incluirla en su nueva regulación.*

*Que en ese sentido se aprecia que el aforismo que señala “ley general posterior no deroga una ley especial anterior” puede ser refutable, pues tal como señala Luis Díez-Picazo, opera como una mera presunción hermenéutica que puede ser destruida por una clara voluntad legislativa en sentido contrario.*

*Que como se advierte, el problema planteado se evidencia cuando no existe una derogación expresa de la norma anterior por la norma posterior, verificándose un supuesto de incompatibilidad entre ellas o de regulación integral de la materia por la última norma. Al respecto, cabe anotar que por el acto de derogación una norma deja de pertenecer al ordenamiento jurídico por haber sido excluida del mismo a través de una norma posterior, del mismo rango o de rango superior en el ordenamiento, pudiendo darse por declaración expresa, cuando la nueva ley declara taxativamente que deroga la antigua, o de manera tácita, en caso de incompatibilidad o de regulación integral de la materia.*

*Que por lo tanto, para el desarrollo del presente análisis, en primer lugar, debe establecerse si efectivamente existían dos normas, una especial anterior, y una general posterior, que no eran compatibles, contexto en el que resultaría necesario recurrir a los lineamientos esbozados anteriormente a efectos de definir el criterio que*

*debe prevalecer con el objetivo de determinar la norma aplicable.*

*Que al respecto, por ley especial se entiende a aquélla norma que subtrae de otra norma parte de la materia regulada o supuesto de hecho para someterla a una regulación diferente. Se trata de la existencia de una regla más amplia, que abarca un cierto género, a una regla menos amplia que abarca una especie de ese género, y que corresponde a un proceso de diferenciación de las categorías. Así, la noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de supuestos de hecho, representando una excepción con respecto a otra de alcance más general con la que se la compara.*

*Que en ese sentido, la relación entre norma especial y norma general se puede apreciar en el hecho de que, si la norma especial no existiera o si desapareciera, su supuesto de hecho quedaría incluido en el de la norma general. Cabe anotar que no existe en puridad la “ley especial”, lo que es especial es su contenido (norma jurídica) –parcial o total– y en ese sentido, la especialidad de la norma puede darse sólo respecto de parte de su contenido.*

*En el presente caso, se aprecia que se está ante una norma anterior especial que es incompatible con una norma posterior general. Como se advierte, teniendo en cuenta los antecedentes y marco conceptual expuestos, en relación con la afectación al Impuesto Predial de los predios ubicados en concesiones mineras, el artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (Los titulares de la actividad minera están gravados con los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas), es la norma especial en relación con lo regulado por el inciso d) del artículo 17 de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo No. 776 (Los predios comprendidos en concesiones mineras están inafectos al Impuesto Predial).*

*En efecto, de no existir el artículo 76 de la Ley General de Minería, el tema de los tributos municipales aplicables a los titulares de la actividad minera, siendo el caso que nos ocupa el del Impuesto Predial, quedaría incluido en lo regulado por la Ley de Tributación Municipal, norma que regula lo referente a los tributos municipales en general. En cambio, no podría darse el supuesto contrario, considerando que la Ley General de Minería es una norma sectorial, esto es, que regula lo referente a la actividad minera.*

*Ahora bien, como se ha indicado, la aplicación de los criterios cronológicos y de especialidad, puede, como en el caso bajo análisis, conducir a una respuesta diferente, dependiendo finalmente la solución de la interpretación que efectúe el operador jurídico. Así, al aplicar el criterio de especialidad primaria la Ley General de Minería, en tanto que al aplicar el criterio cronológico lo haría la Ley de Tributación Municipal, siendo que,*

*en el primer caso, no estarían gravados los predios ubicados en concesiones mineras sólo en zonas no urbanas, mientras que en el segundo caso, no estarían gravados en ningún caso, sea en zonas urbanas o no.*

*Atendiendo, en el presente caso, a que el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería regula de manera integral lo referente a la actividad minera, incluyendo la afectación a los tributos municipales, entre ellos, el Impuesto Predial, debe optarse por el criterio de especialidad, justificándose en consecuencia la subsistencia de la norma anterior, esto es, del artículo 76 del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, en cuanto a la afectación al Impuesto Pradial de los predios ubicados en concesiones mineras, lo que se condice con el aforismo que señala "ley general posterior no deroga una ley especial anterior".*

Es decir, podemos a manera de síntesis señalar varias cosas.

En primer lugar, existe incompatibilidad entre el artículo 76 del TUO de la LGM y el inciso d) de la LTM. No puede ser que ambas normas resulten aplicables al mismo tiempo, porque concediendo ambas una inafectación al Impuesto Predial a favor de los titulares de actividad minera, en el primer caso la inafectación alcanza solamente a los predios no urbanos ubicados en concesiones mineras, mientras que en el segundo caso la inafectación se extiende a todos los predios, urbanos o no urbanos, ubicados en tales concesiones.

En segundo lugar, siendo anterior el artículo 76 y posterior el inciso d) del artículo 17, si ambas fueran normas especiales o ambas fueran normas generales, prevalecería el inciso d) del artículo 17 por ser posterior. Interesa, por lo tanto, determinar si una de las normas en oposición es especial y la otra general. Si el artículo 76 fuera general y el inciso d) del artículo 17 fuera especial, prevalecería también esta última norma por ser posterior y especial, no existiendo la antinomia de segundo grado.

Pero, si en cambio el artículo 76 fuera especial y el inciso d) del artículo 17 fuera general, estaríamos frente a una típica antinomia de segundo grado. El Tribunal, como hemos visto, señala que el operador jurídico "(...) en algunos supuestos dará preferencia a la norma general posterior, por exigencias de orden lógico y sistemático, caso por ejemplo en el que la norma posterior regula de manera general e integral la materia, con una clara vocación de regulación uniforme", agregando que "(...) se optará por la norma especial cuando a partir de su interpretación, se concluya que existen razones que justifican que la ley general no haya perseguido incluirla en su nueva regulación".

En tercer lugar, el Tribunal Fiscal ha considerado que el artículo 76 del TUO de la LGM es una norma especial y que el inciso d) del artículo 17 de

la LTM es una norma general, y que en el presente caso prevalece el artículo 76, justificándose el aforismo según el cual "ley general posterior no deroga una ley especial anterior".

La cuestión central radica, pues, en si el artículo 76 es norma especial y el inciso d) del artículo 17 es norma general, o si más bien hay que comparar integralmente el TUO de la LGM con la LTM a los efectos de decidir cuál de las dos leyes es especial y cuál general.

Estimamos que no es pertinente comparar ambas leyes porque integralmente consideradas una regula la actividad minera y la otra la tributación municipal, lo que no permite considerar, bajo dicho aspecto, a ninguna de ellas como especial y a la otra como general.

Creemos que la comparación debe efectuarse de manera específica entre el artículo 76 del TUO de la LGM y el inciso d) del artículo 17 de la LTM. Allí encontramos que el común denominador entre ambas normas es que están referidas a tributos municipales, sólo que el artículo 76 lo hace en el contexto de una ley que regula específicamente la actividad minera, en tanto que el inciso d) del artículo 17 lo hace como parte de una regulación integral de la tributación municipal, lo que convierte a esta última norma como una de carácter general frente al artículo 76 que queda tipificada como una norma especial. Ahora bien, ¿existe alguna razón que permita sostener que la LTM pretendió derogar la inafectación que concedía el artículo 76 del TUO de la LGM? No se advierte para nada que el legislador hubiera querido derogar dicho artículo 76, por lo que, no habiendo justificación para sostener tal derogatoria, no habría más que concluir en que, en el presente caso, no se ha producido otra cosa que el cumplimiento del aforismo que señala que "ley general posterior no deroga una ley especial anterior". Tampoco se advierte la razón por la cual el legislador hubiera querido ampliar la inafectación a favor de los titulares de actividad minera, incluyendo todos los predios comprendidos en concesiones mineras.

Resulta entonces, como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la resolución materia de este análisis, que nunca ha resultado aplicable el inciso d) del artículo 17 de la LTM y que nunca ha dejado de regir el artículo 76 del TUO de la LGM, el que continúa en vigencia.

La resolución del Tribunal Fiscal bajo comentario no hace más que aplicar el criterio aprobado al respecto mediante Acuerdo de Sala Plena que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena No. 2008-12, suscrita el 12 de mayo de 2008.

## **VI. La segunda disposición final del Decreto Legislativo No. 866**

Como se ha visto anteriormente, la segunda disposición final del Decreto Legislativo N° 866,



publicado el 1 de noviembre de 1996, establece lo siguiente: *“Precísese que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 76 de la ley, las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, estaban gravadas con los tributos municipales, sólo en zonas urbanas.”*

Refiriéndose el Tribunal Fiscal a dicha norma, la considera interpretativa, calidad que le da la utilización, al inicio, de la palabra “precísese”, y como quiera que previamente dejó establecida la prevalencia del artículo 76 del TUO de la LGM y su vigencia ininterrumpida –sin que en momento alguno fuera de aplicación el inciso d) del artículo 17 de la LTM–, concluye que la segunda disposición final del Decreto Legislativo No. 866 declara o fija el sentido del citado artículo 76, aplicándose desde que éste entró en vigencia.

Resta reiterar que la resolución del Tribunal Fiscal No. 06906-1-2008 ha sido emitida con el carácter de observancia obligatoria, publicándose en el diario oficial “El Peruano” de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, según el cual las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial –lo que expresamente ha señalado el Tribunal Fiscal en la resolución bajo análisis–.

## VII. Concepto de predio urbano

El contribuyente alegaba que la Administración Tributaria pretendía cobrar el Impuesto Predial sobre instalaciones que se encuentran fuera de zona urbana al no haber recaído sobre ellas proceso de habilitación urbana, por lo que le era aplicable la

inafectación al Impuesto Predial, agregando que para que un terreno se considere urbano debe haberse tramitado y concluido el procedimiento administrativo de habilitación urbana, regulado por el Capítulo XVIII del Título II del Reglamento Nacional de Construcciones, lo que no ocurría en su caso.

A su vez, la Administración Tributaria sostenía que las construcciones que pretendía gravar con el Impuesto Predial contaban con todos los servicios de agua, desagüe, luz, teléfono y otros, propios de zonas urbanas, así como los servicios generales propios de centro poblado.

En la resolución materia de análisis, el Tribunal Fiscal reconoce que ni la LTM ni la LGM definieron el concepto de “zona urbana” resultando por lo tanto de aplicación el Reglamento Nacional de Construcciones, aprobado por Decreto Supremo No. 063-70-VI, que *“(…) define como terreno urbano al que cuenta con los servicios generales propios de la población en que se ubica o los establecidos por los reglamentos correspondientes, y que además ha sido habilitado como urbano con sujeción a las respectivas disposiciones legales o reglamentarias, asimismo, define como habilitación al proceso que implique un cambio de uso de tierras rústicas o eriazas y que requiera la ejecución de servicios públicos”*.

Finaliza el Tribunal Fiscal señalando que en el caso de autos, la Administración Tributaria no ha probado *“(…) que se haya efectivizado el referido procedimiento de habilitación urbana, que pueda dar la calidad de urbano a los predios de la recurrente comprendidos o ubicados en concesiones mineras, por lo que la determinación del Impuesto Predial efectuada en los períodos acotados no se encuentra conforme a ley.”*

Este aspecto de la resolución también resulta especialmente trascendente porque siendo la prueba de cargo de la Administración Tributaria y no habiendo ésta acreditado que los predios sobre los que pretendía aplicar el Impuesto Predial tenían la calidad de “urbanos”, el Tribunal Fiscal procede a resolver en base a la inexistencia de tal acreditación. 