

Francisco J. Ruiz de Castilla Ponce de León*

Impuesto de alcabala: Estudio de la obligación tributaria 211

1. Introducción

La estructura de una ley tributaria consta de tres partes: ámbito de aplicación, obligación tributaria y otros. En el ámbito de aplicación del tributo se encuentra la hipótesis de incidencia. Al respecto, Rosendo Huamaní Cueva¹ sostiene que la hipótesis de incidencia tributaria es el conjunto de reglas legales que ofrecen una descripción del hecho generador de la obligación tributaria.

En la parte que trata de la obligación tributaria se encuentran las normas sobre el acreedor, deudor, base imponible, alícuota y pago. En la parte final de la ley tributaria se hallan las reglas sobre los deberes administrativos (declaración jurada, etc) y demás temas que el legislador considera necesario regular.

En esta oportunidad, nosotros nos vamos a concentrar en el estudio de la obligación tributaria relativa al Impuesto de Alcabala.

2. Acreedor Financiero

Se trata del destinatario del tributo recaudado. En efecto, el tributo financia las actividades de un determinado órgano estatal. La ley debe determinar la entidad fiscal que en su Presupuesto Público considera como ingreso a cierto tributo, sea impuesto, contribución o tasa.

Las reglas básicas sobre el acreedor financiero se encuentran en el Decreto Legislativo No 771, vigente desde enero de 1994. Las reglas específicas sobre el acreedor financiero se encuentran en la ley de cada tributo.

En este sentido, el art. 29 de la Ley de Tributación Municipal – LTM² establece las siguientes reglas:

* Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú

1 HUAMANÍ CUEVA, Rosendo.- *Código Tributario Comentado*. Lima, Jurista Editores, 2007, p. 155

2 Según el Texto Único Ordenado-TUO, aprobado por Decreto Supremo No 156-2004-EF del 11-11-04

2.1. Regla general

El acreedor financiero es la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se encuentra el predio. ¿Por qué el Impuesto de Alcabala financia a la Municipalidad? Césare Cosciani³ sostiene que -en virtud del principio de retribución- si el Estado suministra bienes y servicios que son utilizados por las personas naturales y empresas; entonces corresponde que éstos -en calidad de usuarios- financien a la Municipalidad.

Una mayor actividad de la Municipalidad Distrital eleva el valor del predio. Por tanto, en caso de ser enajenado, el comprador adquiere un inmueble con mayor valor. Este beneficio justifica una retribución por parte del adquirente a favor de la Municipalidad.

Por ejemplo, el valor de mercado de una casa que se encuentra en cierta zona rodeada de arenales y sin pistas de acceso tiene un valor de 20,000. Si la Municipalidad construye pistas alrededor del inmueble, entonces el valor de venta del predio bien puede ascender a 25,000.

Por tanto, el comprador obtiene un importante beneficio que consiste en la adquisición de un predio de mayor valor, de tal modo que corresponde una determinada retribución a favor de la Municipalidad que realizó los trabajos de construcción vial. Esta retribución se hace efectiva a través del pago del Impuesto de Alcabala por parte del comprador del predio.

Al respecto, cabe otra pregunta: Si el impuesto se utiliza para retribuir al Estado cuando el usuario de la actividad fiscal no es identificable y parece ser que -en el caso que venimos estudiando- el usuario de la actividad municipal mas bien es identificable ¿Por qué la retribución a la Municipalidad es a través del impuesto?

Nuestra opinión es la siguiente: la actividad edil incrementa el valor del predio y aparecen dos beneficiarios: el propietario (vendedor) y el comprador. Con relación al enajenante pensamos que la Municipalidad puede recurrir al tributo-contribución para que se produzca la retribución que venimos señalando. Como el vendedor es una persona identificable, la Municipalidad está facultada para la posible aplicación de una contribución, a tenor de lo dispuesto por el art. 62 de la LTM.

En este sentido, nótese que -desde el punto de vista financiero- es suficiente la realización de la obra estatal para que los beneficiarios procedan con el pago del tributo al Estado, dentro de cierto plazo más o menos corto. La figura del tributo-contribución es útil para estos fines, pues la carga tributaria puede recaer casi de inmediato en el propietario del predio.

De otro lado, tratándose del comprador, se debe tener en cuenta que entre la realización de la actividad estatal y la compra del inmueble puede transcurrir un apreciable período de tiempo. Desde el punto de vista de las Finanzas Públicas, esta consideración de la realidad hace pensar que la contribución no es la figura tributaria más adecuada para retribuir a la Municipalidad.

El beneficiario será identificable recién cuando participe en el acto de adquisición de la propiedad que -normalmente- es el contrato de compraventa. Producido el acto de consumo (compra del predio) recién se justifica una carga tributaria, en cabeza del adquirente, para que cumpla con financiar la actividad municipal.

En este caso es importante tanto la actividad estatal (que aumenta el valor del predio) como el acto de consumo por parte del comprador. Por esta razón parece más idóneo recurrir a la figura del tributo-impuesto para que se lleve a cabo la referida retribución.

2.2. Excepción

Muchas veces es necesaria la realización de obras (básicamente vías terrestres para la circulación vehicular) que atraviesan los territorios de varias Municipalidades Distritales. Para las Finanzas Públicas lo ideal sería que cada municipalidad asuma una determinada porción del costo de la obra. Al respecto, es difícil lograr un acuerdo por parte de estas entidades edilicias.

La otra alternativa de financiamiento es el sistema de caja única. La Municipalidad Provincial se encuentra por encima de los intereses de las Municipalidades Distritales, de tal modo que bien puede implementar un Fondo de Inversión Municipal para financiar el costo de las vías terrestres interdistritales.

¿Qué recursos capta este fondo? El recurso básico es el 50% de la recaudación del Impuesto de Alcabala. En este sentido debemos señalar lo siguiente: si en la Provincia existe un Fondo de Inversión Municipal, entonces tenemos dos acreedores financieros.

En primer lugar, la Municipalidad Provincial participa en el 50% de la recaudación mensual del tributo. Esta suma de dinero se destina al Fondo de Inversión Municipal. En segundo lugar, la Municipalidad Distrital participa en el restante 50% de la recaudación mensual del tributo.

Veamos un ejemplo, Juan vende a María un predio ubicado en el Distrito de La Molina, ubicado en la ciudad de Lima, según minuta de compraventa de fecha 10 de enero del año No 1. En este instante nace el Impuesto de Alcabala por la suma de 1,000.

El contribuyente es María y cumple con el pago del impuesto la segunda semana de febrero, de conformidad con el art. 26 de la LTM. Como en la Municipalidad Metropolitana de Lima (Provincia de Lima) existe un Fondo de Inversión Municipal, entonces la recaudación del Impuesto de Alcabala (1,000) se distribuye, por partes iguales, entre la Municipalidad Metropolitana de Lima y la Municipalidad de La Molina.

Dentro de los primeros 10 días hábiles de marzo del año No 1, la Municipalidad Metropolitana de Lima transfiere el 50% del impuesto recaudado al Fondo de Inversión Municipal. Además la Municipalidad Metropolitana de Lima transfiere, dentro de este mismo plazo, el otro 50% del tributo recaudado a la Municipalidad de La Molina.

3. Administrador Tributario

Vamos a estudiar a la entidad que tiene las funciones de recaudación, cobranza y control respecto del Impuesto de Alcabala.

3.1. Principio de legalidad

Un primer significado de este principio ha sido establecido por el Tribunal Constitucional del Perú, mediante sentencia recaída en el Exp. No 0042-2004-AI/TC del 18-08-05 cuando señala que todo órgano estatal se encuentra sometido a los marcos que establece la legislación.

En este sentido, corresponde a la Constitución y las leyes establecer las facultades de los Gobiernos Locales. Las Municipalidades, en el ejercicio de estas potestades, pueden actuar solamente dentro de los límites establecidos por la legislación.

El segundo significado del principio de legalidad indica que sólo por ley se puede crear un tributo. Si no hay ley, no existe el tributo. Para ser más exactos, la ley debe regular al menos dos temas: ámbito de aplicación del tributo (hipótesis de incidencia) y la obligación tributaria (en cuya estructura se encuentra el acreedor, deudor, base imponible y alícuota, además del pago). Entonces la ley debería señalar con claridad al sujeto acreedor de la obligación tributaria.

3.2. Acreedor tributario

El acreedor tributario es el titular de las facultades de recibir y exigir el pago del tributo. Desde el punto de vista teórico podemos decir que el punto de partida es la obligación tributaria. Las reglas sobre este tema pertenecen al Derecho Tributario Sustantivo. Las normas generales sobre el acreedor tributario

se hallan en el art. 4 del Libro Primero de nuestro Código Tributario. Las reglas específicas relativas al acreedor tributario se encuentran en la ley de cada tributo.

En este sentido el art. 29 de la LTM establece que si la Municipalidad Provincial, en cuyo territorio se encuentra el predio, ha implementado el Fondo de Inversión Municipal, entonces el acreedor del Impuesto de Alcabala es el referido Gobierno Local. En este caso se respeta el principio de legalidad.

¿Qué sucede si la Municipalidad Provincial no organizó el Fondo de Inversión Municipal? Al respecto existe un vacío legal. En este caso no se cumple con el principio de legalidad. Por lógica, nos parece que el acreedor tributario es la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se encuentra el predio. Sería recomendable que el art. 29 de la LTM establezca de modo expreso que si la Municipalidad Provincial no ha implementado un Fondo de Inversión Municipal, entonces es acreedor tributario la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se encuentra el predio.

3.3. Administrador tributario

Eusebio Gonzáles y Ernesto Lejeune⁴ distinguen entre sujeto activo del derecho de crédito tributario (lo que nosotros denominamos “acreedor tributario”) y sujeto activo de las potestades administrativas (lo que nosotros llamamos “administrador tributario”)

Dentro de este orden de ideas, entendemos que el administrador tributario es el sujeto que tiene la atribución de ejercer las facultades de recaudación (recepción de pagos), cobranza (cobranza coactiva) y control del tributo.

Desde una perspectiva doctrinal, tenemos que el punto de partida es un aparato administrativo. Las reglas sobre el particular se ubican dentro del Derecho Administrativo Tributario, cuyas disposiciones generales se encuentran en el Libro Segundo del Código Tributario del Perú. Desde luego, las reglas específicas sobre este tema se encuentran en la ley de cada tributo.

Ya hemos analizado que -de conformidad con el principio de legalidad- no hay acreedor tributario sin ley que lo establezca. Del mismo modo, también podemos señalar que no hay Administrador Tributario sin ley que lo disponga. Al respecto, el art. 52 del Código Tributario del Perú establece que los Gobiernos Locales administran los impuestos que la ley asigne.

El art. 29 de la LTM no contiene reglas expresas para identificar al administrador tributario del Impuesto de Alcabala. Sería conveniente que la LTM establezca las reglas expresas sobre el particular.

Sin embargo, por vía indirecta, es posible llegar a determinar al titular de las facultades administrativas. En efecto, generalmente el acreedor tributario y el administrador tributario son figuras que suelen coincidir. El titular de la facultad de recibir y exigir pagos (acreedor tributario) suele ser el mismo sujeto que ejecuta dichas atribuciones.

En este sentido, siguiendo las reglas ya estudiadas sobre el acreedor del Impuesto de Alcabala, podemos sostener que la regla general es que el Administrador Tributario es la Municipalidad Distrital en cuyo territorio se encuentra el predio. Por excepción, si la Municipalidad Provincial ha implementado el Fondo de Inversión Municipal, entonces este Gobierno Local es el Administrador Tributario.

Por otra parte, no siempre existe identidad entre el acreedor tributario y el administrador tributario. En 1996 la Municipalidad de la Provincia de Lima creó el Servicio de Administración Tributaria – SAT, para transferir parte de sus facultades vinculadas a la administración de sus ingresos tributarios. Por tanto, en el caso de la Municipalidad Provincial de Lima (actual Municipalidad Metropolitana de Lima) el administrador tributario del Impuesto de Alcabala es el SAT.

La Municipalidad Metropolitana de Lima mantiene la titularidad original de las potestades administrativas otorgadas por ley, se encarga de coordinar políticas con el SAT y complementa las actividades del SAT.

4. Deudor tributario

En la parte inicial de nuestro estudio ya hemos dejado establecido que, en el Perú, el Impuesto de Alcabala representa una modalidad de imposición al consumo. Por tanto, el hecho generador de la obligación tributaria viene a ser el acto en cuya virtud se adquiere la propiedad de un predio.

Recordemos que, según el art. 8 del Libro Primero de nuestro Código Tributario, la ley debe señalar como contribuyente al autor del hecho generador de la obligación tributaria. Esta regla general está dedicada al legislador cuando –mediante una ley especial– procede con estructurar una obligación tributaria. En este sentido el art. 23 de la LTM establece que el adquirente de la propiedad predial es el contribuyente del Impuesto de Alcabala.

Por otra parte es criticable que este último dispositivo legal haga referencia al “comprador o adquirente del inmueble” para referirse al contribuyente del impuesto. En efecto, el término “adquirente” es lo suficientemente genérico como para incluir al sujeto que participa en toda clase de actos, a través de los cuales adquiere la propiedad de un predio, tal como sucede con la compraventa, permuta, dación en pago, adjudicación por remate, aporte social, etc.

Más bien el término “comprador” tiene que ver con aquel sujeto que interviene solamente en el contrato de compraventa, con la finalidad de adquirir la propiedad de cierto predio.

En suma, pensamos que entre los términos “adquirente” y “comprador” hay una relación de género a especie. En consecuencia el término “comprador” debería ser retirado del art. 23 de la LTM. por constituir una reincidencia innecesaria.

5. Base imponible

Vamos a estudiar tres casos diferentes, según las consideraciones que establecen los arts. 24, 25 y 22 de la LTM (en este estricto orden) sobre la metodología para determinar la base imponible. El examen de cada caso se realiza por separado.

6. Transferencia que se realiza en enero

La nota característica de este caso es que el valor del predio (autovalúo) determinado en el recibo mecanizado que emite la Municipalidad para efecto del Impuesto Predial no experimenta un ajuste por inflación.

6.1. Datos

Tomemos un ejemplo. Existe una minuta de compraventa de un predio, cuya fecha es el 6 de enero del año No 1. Según este documento, el valor de la transferencia es 100,000. Por otra parte, en el respectivo recibo mecanizado emitido por la Municipalidad, se establece que el autovalúo para efectos del Impuesto Predial del año No. 1, es 60,000

6.2. Liquidación del monto del Impuesto de Alcabala

Atendiendo a los arts. 24 y 25 de la LTM el procedimiento para liquidar el Impuesto de Alcabala consta de cuatro etapas, según se expone a continuación.

En primer lugar, el punto de partida es como sigue:

- Valor de la transferencia (según la minuta de compraventa)..... 100,000
- Valor según el recibo mecanizado emitido por la Municipalidad..... 60,000
- Preferencia: monto mayor..... 100,000

En segundo lugar, se determina un monto mínimo no imponible, equivalente a 10 Unidades Impositivas Tributarias-UIT: 3,550 x 10 UIT..... (35,500)

En tercer lugar, queda establecida una base imponible, cuyo monto es 64,500

En cuarto y último lugar, se determina el monto del Impuesto de Alcabala por pagar a la Municipalidad con la tasa del 3%..... 1,935

6.3. Comentarios

Vamos a realizar un análisis del procedimiento para liquidar el Impuesto de Alcabala.

6.3.1. Concepto de base imponible

En primer lugar, la ley describe el hecho generador de la obligación tributaria. Esta figura también es conocida como “materia imponible”. Oscar Barco⁵ sostiene que la materia imponible puede consistir en la renta, un bien o servicio destinado al consumo y el patrimonio. Por ejemplo, el art. 21 de la LTM dispone que el Impuesto de Alcabala grava todo acto que implica una adquisición de propiedad predial (consumo).

En segundo lugar, a partir de este punto, Geraldo Ataliba⁶ sostiene que la ley también establece los respectivos conceptos que son susceptibles de ser cuantificados para efectos de la liquidación del monto del tributo a pagar a la Municipalidad. Esta figura recibe la denominación de “base imponible”.

Con relación al Impuesto de Alcabala, la LTM no tiene un dispositivo expreso sobre el particular. Esta omisión debería ser corregida por el legislador, señalando que la base imponible está constituida por la diferencia entre el valor del predio, menos la deducción del mínimo no imponible equivalente a 10 UIT.

Además, la parte inicial del art. 24 de la LTM se equivoca cuando establece que la base imponible del Impuesto de Alcabala es el valor de la transferencia, toda vez que no se está tomando en cuenta la aplicación de una deducción por concepto de mínimo no imponible equivalente a 10 UIT. La parte inicial del art. 24 de la LTM mas bien debería indicar que el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto de Alcabala está constituida por el valor de adquisición del predio, el que no puede ser menor que el autovalor.

En tercer lugar -tomando en cuenta los elementos de la base imponible- se pasa a la etapa de la cuantificación (cálculo matemático) del monto del tributo por pagar a la Municipalidad. Dicha suma dineraria se denomina “monto imponible” y constituye la base sobre la cual se aplica la tasa o alícuota del Impuesto de Alcabala.

6.3.2. Punto de partida

La base legal sobre este punto se encuentra en el primer párrafo del art. 24 de la LTM. ¿Porqué se justifica una comparación entre el valor de la transferencia

establecido en la minuta de compraventa y el valor del predio según el recibo mecanizado?

Recordemos que el Impuesto de Alcabala es una modalidad de imposición al consumo. Por tanto, debemos estar atentos al valor de mercado del bien que es objeto de consumo que –en nuestro caso- es un predio.

En la práctica, este valor de mercado lo encontramos en la referida minuta de compraventa. En el caso que venimos analizando, el valor de mercado es 100,000. Sin embargo, en economías con alta tendencia a la evasión de impuestos, es frecuente la realización de maniobras de subvaluación con la finalidad de disminuir la carga tributaria.

Los contratantes pueden establecer –de modo voluntario- cualquier valor de transacción que estimen adecuado. Entonces, podría ser que vendedor y comprador convienen en señalar en el contrato que el valor de la transacción es 15,000

Es verdad que hasta cierto punto resulta muy subjetivo determinar el exacto valor de mercado de un predio, pues en el caso que venimos analizando dicho monto podría oscilar entre 99,000 y 101,000 por ejemplo. ¿Hasta dónde llegan estos montos mínimos y máximos, de tal modo que puedan ser considerados como parámetros razonables?

Al respecto conviene que en la ley se establezca una fórmula que indique factores de cálculo que sean simples y objetivos. En este sentido el legislador ha considerado conveniente disponer que el parámetro mínimo está constituido por el valor del predio que consta en el recibo mecanizado emitido por la Municipalidad.

Esta regla recibe cierta crítica, toda vez que el análisis económico señala que en las últimas décadas se advierte un creciente desfase entre el valor de mercado y el valor que señala el recibo mecanizado. Esta brecha queda planteada mas o menos en los siguientes términos: mientras que el valor de mercado de un predio es 100,000, resulta que el valor que se fija en el recibo mecanizado es apenas 60,000. Como se aprecia, la referencia al valor establecido en el recibo mecanizado no se encuentra razonablemente aproximado al valor de mercado del predio.

Regresando a la fórmula legal peruana, si en la minuta de compraventa se establece que el valor del predio es 15,000, entonces, para efectos tributarios, el punto de partida para determinar la base imponible es 60,000

Por otra parte, si en la minuta de compraventa se acuerda que el valor del predio es 100,000, entonces, para efectos del Impuesto de Alcabala, el punto de partida para calcular la base imponible es 100,000

5 BARCO, Iván. *Teoría General de lo Tributario*. Lima, Grijley, 2009, p. 381

6 ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima, Instituto Peruano Derecho Tributario, 1987, pp. 126-127

6.3.3. Mínimo no imponible

En las economías de los países desarrollados, como son los países de Europa Occidental, la distribución del ingreso nacional es en sentido horizontal, queriendo significar que los sectores mayoritarios de la población cuenta con ingresos anuales altos o medios. Por tanto, la adquisición de un predio representa una clara manifestación de riqueza económica por parte del adquirente, de tal modo que se aprecia una nítida capacidad contributiva y se justifica la aplicación de una carga tributaria (impuesto a la adquisición de propiedad del predio)

En cambio, en las economías de los países en vías de desarrollo como son gran parte de los países de América Latina, tenemos que la distribución del ingreso nacional tiene un sentido vertical. Es decir que la renta se encuentra concentrada en pocas familias y grandes empresas. Por ejemplo, en el 2009, la pobreza en el Perú es un fenómeno que alcanza al 36% de la población nacional. En consecuencia, en estos casos, la adquisición de un predio no necesariamente refleja riqueza económica respecto del adquirente. En efecto, en los sectores sociales pobres existen predios y son objeto de transacciones económicas. Considerando que los sujetos que participan en esta clase de negocios son personas que actúan en medio de una “economía de subsistencia”, ciertamente no poseen suficiente capacidad contributiva, de tal modo que estos casos deben ser excluidos de la aplicación del Impuesto de Alcabala.

Es difícil encontrar una fórmula matemática sencilla y objetiva que permita identificar con total certeza los casos donde un adquirente de cierto predio pertenece a los sectores sociales de bajos ingresos. El segundo párrafo del art. 25 de la LTM ha optado por aquella solución que toma como referencia a los predios cuyo valor es menor a 10 UIT.

Esta fórmula es objeto de ciertas críticas. La UIT es un factor que se encuentra desligado del nivel de ingresos del adquirente del predio. En defensa de la actual fórmula legal peruana se puede responder diciendo que los sectores pobres suelen movilizarse en medio de una economía informal, de tal modo que muchas veces no están inscritos en los Registros de la Administración Tributaria Nacional (SUNAT). Por tanto estas personas –si, por ejemplo, trabajan de modo independiente- no emiten recibos por honorarios, no llevan contabilidad (Registro de Ingresos) y tampoco cumplen con la Declaración Jurada de Impuesto a la Renta de Cuarta Categoría.

Por otro lado, si estos sujetos trabajan de modo dependiente, ocurre que el empleador, por ser informal, no va a cumplir con la Declaración Jurada de retención del Impuesto a la Renta de Quinta Categoría.

Entonces, al no existir estadísticas oficiales, ni documentos oficiales sobre los niveles de ingresos de estos

sectores pobres, prácticamente es imposible pensar en cierta fórmula legal que haga referencia al ingreso como factor central para determinar los casos que deben quedar excluidos del Impuesto de Alcabala.

Otra crítica sobre la fórmula legal peruana es que el límite de 10 UIT, cuando es sobrepasado en grado apenas mínimo, genera cierto umbral de injusticia. Si el valor de un predio –que es objeto de una compraventa- equivale a 35,500, queda descartada toda posibilidad de aplicar el Impuesto de Alcabala.

Cualquier otro caso donde el valor del predio es ligeramente superior a 10 UIT de todos modos desencadena la aplicación del Impuesto de Alcabala. Si el valor de un predio –que es objeto de transferencia- equivale a 35,501, el Impuesto de Alcabala se aplica solamente sobre la diferencia que, en el ejemplo planteado, sería 1.

Desde el punto de vista sustantivo, no hay una significativa diferencia entre el estado de pobreza del comprador que adquiere un predio que vale 35,500 y el comprador que adquiere un predio cuyo valor es 35,501. ¿Hasta qué punto se está respetando el principio de justicia, consagrado en el art. 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, según el cual -ante situaciones económicas semejantes- debe haber idéntico tratamiento tributario?.

Finalmente, somos de opinión que el mínimo no imponible de 10 UIT tiene la naturaleza de beneficio tributario. En efecto, el punto de partida es que existe una carga tributaria cuantificable. El beneficio tributario es cualquier mecanismo que disminuye o elimina dicha carga.

Por ejemplo, en el caso específico del Impuesto de Alcabala que venimos analizando, si el valor de transferencia de un predio es 15,000 y el valor del predio según el recibo mecanizado es 9,000 y –asumiendo que en la ley no existe un mínimo no imponible equivalente a 10 UIT- entonces la base imponible sería 15,000 y el 3% de Impuesto de Alcabala sería 450.

En cambio, si en este mismo caso la ley tiene previsto un mínimo no imponible equivalente a 10 UIT, cuyo monto líquido es 35,500, entonces ya no va a existir una base imponible y queda descartada la obligación de pago del Impuesto de Alcabala.

Es verdad que –si asumimos que esta rebaja de la base imponible califica como beneficio tributario- aparecería el problema del plazo de vigencia de este beneficio. En efecto, el Decreto Legislativo 977 del 15-03-07 dispone que el beneficio tributario tiene una plazo máximo de 6 períodos anuales.

Una interpretación literal de esta norma nos llevaría a pensar que el beneficio consagrado en el art. 25 de la LTM tienen un plazo máximo de vigencia de 6 períodos anuales, de tal modo que –una vez vencido dicho lapso- ya no sería aplicable la rebaja de

10 UIT. en el procedimiento para determinar la base imponible del Impuesto de Alcabala.

Nos parece que el D. Leg. 977 debería ser modificado, disponiendo que el mantenimiento de los beneficios tributarios que se sustentan en variables macroeconómicas de largo plazo, tal como sucede con el tema de la pobreza, depende de la evaluación periódica que realice el Ministerio de Economía y Finanzas.

Ya hemos explicado que, tratándose del Impuesto de Alcabala, la justificación de un mínimo no imponible descansa en el escaso nivel de ingresos que muchas veces tiene el adquirente de un predio. Mientras existan importantes sectores de la población en situación de pobreza y pobreza extrema, resulta razonable sostener la necesidad de mantener la regla del mínimo no imponible que venimos analizando.

En nuestro país, en la última década, venimos reduciendo la pobreza. Cuando empezó el siglo XX el 49% de la población nacional era pobre. En el 2009 el 36% de la población nacional es pobre. Entonces, la pobreza se viene reduciendo, pero todavía tiene una magnitud importante a nivel nacional. Tomará cierto tiempo aún el proceso para continuar con la reducción de la pobreza.

Parecería ser que –en la práctica- no hay mayor problema, pues las Municipalidades suelen pensar que en el segundo párrafo del art. 25 de la LTM se encuentra una “inafectación”, también conocido como “mínimo inafecto”. En el entendido que las inafectaciones son permanentes, entonces no habría problema con el plazo de duración del mínimo no imponible equivalente a 10 UIT.

Discrepamos de este planteamiento. En la inafectación no existe una carga tributaria. En cambio el beneficio supone la previa existencia de una carga tributaria. Lo que sucede es que la ley que establece un beneficio disminuye parte o toda esta carga tributaria, mediante la reducción de la base imponible, disminución de la alícuota, etc.

7. Transferencia que se realiza a partir de febrero

La particularidad de este caso es que –de conformidad con el art. 24 de la LTM- el autovalúo debe experimentar un ajuste por inflación, en función del Índice de Precios Mayorista – IPM para Lima Metropolitana.

7.1. Datos

Vamos a plantear un caso imaginario. Existe una minuta de compraventa de un predio, cuya fecha es el 10 de agosto del año No. 1. Según este documento, el valor de la transferencia es 100,000. Por otra par-

te, el autovalúo para efectos del Impuesto Predial del año No. 1, es 100,000

7.2. Liquidación del monto del Impuesto de Alcabala

De conformidad con los arts. 24 y 25 de la LTM, el procedimiento de liquidación del Impuesto de Alcabala es como sigue:

En primer lugar, se realiza un ajuste por inflación del valor del predio que aparece en el recibo mecanizado emitido por la Municipalidad.

- autovalúo-año No. 1 100,000
- Ajuste: Índice de Precios Mayorista-IPM acumulado, correspondiente al período enero-julio del año No. 1: 1%
- autovalúo ajustado 101,000

En segundo lugar, el punto de partida es como sigue:

- Valor de la transferencia (según la minuta de compraventa)..... 100,000
- Valor del autovalúo ajustado por inflación..... 101,000
- Preferencia: monto mayor 101,000

En tercer lugar, se determina un monto mínimo no imponible, equivalente a 10 Unidades Impositivas Tributarias-UIT: 3,550 x 10 UIT (35,500)

En cuarto lugar, queda establecida una base imponible, cuyo monto es 65,500

En quinto y último lugar, se determina el monto del Impuesto de Alcabala por pagar a la Municipalidad con la tasa del 3%.....,1,965

7.3. Comentarios

Seguidamente exponemos algunas reflexiones sobre el particular.

7.3.1. Ajuste por inflación

¿Por qué se justifica el ajuste por inflación del autovalúo? Sabemos que, en líneas generales, la oferta de bienes y servicios es cada vez más escasa en comparación con el incesante incremento de la demanda. Por tanto, los precios tienden a elevarse. Si el primero de enero del año No 1 el precio promedio de los bienes y servicios es 100, muy probablemente el 31 de Julio del año No 1 el nivel de precios promedio habrá de ser 101. Entonces, haciendo un corte imaginario entre estas dos fechas, podemos apreciar que el incremento de los precios (inflación) ha sido del 1%.

Del mismo modo, entre enero y julio del año No 1, el valor promedio de los predios seguramente habrá experimentado un incremento del 1%. De esta ma-

nera, en el entendido que un monto de autovalúo (100,000) queda fijado el primero de enero del año No 1, entonces es necesario que sea ajustado en función de la inflación que ocurre hasta la fecha más próxima al acto de transferencia del predio (compraventa, etc.) que, en el ejemplo que venimos desarrollando, viene a ser el 31 de julio del año No. 1.

¿Qué índice de inflación se debe tomar en cuenta para realizar el ajuste? En el Perú, el Instituto Nacional de Estadística e Informática – INEI se encarga de realizar las mediciones oficiales sobre la inflación.

Si se toma como referencia solamente a la canasta básica familiar, en donde se encuentran determinados bienes y servicios que son habitualmente consumidos en los hogares, entonces el resultado de la medición de la evolución de los respectivos precios se conoce como Índice de Precios al Consumidor – IPC.

Para efectos del tema que venimos analizando (liquidación del Impuesto de Alcabala) este indicador tiene la desventaja de no incluir la evolución de los precios que tienen que ver con el tema de los predios, tales como: fierro, ladrillo, cemento, etc. Por tanto, el IPC no es un índice adecuado para realizar un ajuste por inflación del autovalúo.

Por otra parte, el INEI también toma como referencia un conjunto más amplio de bienes y servicios, en donde –además de considerar a los productos de primera necesidad (pan, agua, etc.) también se incluyen otra clase de productos que cuentan con alta demanda, tal como sucede con los materiales de construcción. El resultado de la medición de la evolución de todos estos precios se denomina Índice de Precios Mayorista – IPM. Definitivamente este indicador resulta el más adecuado para llevar adelante el ajuste por inflación del autovalúo.

Es importante resaltar que, de conformidad con el art. 24 de la LTM, el IPM acumulado para Lima Metropolitana es el factor de ajuste que debe ser tomado en cuenta para actualizar el autovalúo.

Este factor merece una crítica, refleja la evolución de los precios que ocurre solamente en Lima Metropolitana. No se consideran las variaciones económicas que suceden en el resto del país. Si el predio que es objeto de transferencia se encuentra ubicado en la ciudad del Cusco, el IPM aplicable para actualizar el respectivo autoevalúo corresponde a Lima.

Es cierto que solo la ciudad de Lima concentra aproximadamente un tercio de la población nacional y aglutina más del 50% de la actividad industrial del país, de tal modo que el IPM para Lima Metropolitana es muy importante. Pero también es verdad que los índices que corresponden a la referida localidad no necesariamente reflejan la evolución de precios en el resto del país.

En la medida que el IPM para Lima Metropolitana no es suficientemente representativo a nivel nacional,

resulta que –al ser aplicado respecto de predios ubicados en el resto del país– no se va a lograr del modo más adecuado el objetivo del ajuste por inflación: aproximar el autovalúo original (que corresponde al primer día de cada año) a la verdadera realidad económica actualizada (Julio del año No 1).

¿Cuál es el periodo que debe ser tomado en cuenta para llevar a cabo el ajuste del autovalúo? Si bien es cierto que los precios se incrementan todos los días, es complicado que el INEI pueda determinar un índice de inflación con carácter diario.

En la práctica, el INEI realiza mediciones mensuales sobre la evolución de los precios. Por tanto, en el caso que hemos propuesto como ejemplo, la medición más cercana tiene como fecha el 31 de julio del año No 1.

La tabla sobre la evolución del IPM acumulado consta en la Resolución que el INEI publica el primer día de cada mes. En nuestro ejemplo, debemos remitirnos al diario oficial El Peruano del primero de agosto del año No 1.

Existe una desventaja por considerar el IPM acumulado con carácter mensual. Vamos a modificar, solamente de modo parcial, el ejemplo que venimos desarrollando. Asumamos que la fecha de la minuta de compraventa es 30-08-09. También supongamos que durante las primeras tres semanas del mes de agosto la economía nacional ha experimentado un fuerte incremento de precios debido a que diferentes sectores de la población han invadido carreteras en muchas zonas del país, por reclamos políticos, provocando desabastecimiento de productos. Digamos que en estas tres semanas los precios se han incrementado 10%.

Con la metodología que dispone el art. 24 de la LTM, resulta que –en el caso hipotético que acabamos de plantear– no se toma en cuenta la inflación operada en el mes de agosto, quedando desconocida una parte de la realidad económica, de tal modo que no se cumple a cabalidad el objetivo del ajuste por inflación, según el cual se debe lograr una actualización del autovalúo original en los términos más realistas posibles.

8. Primera venta del inmueble por el constructor

Este caso es especial, toda vez que el art. 22 de la LTM establece que el objeto gravado es únicamente el terreno.

8.1. Datos

Veamos un caso hipotético. La empresa GG se dedica a la construcción y es propietaria de un predio. La compañía GG, con su propio dinero, construye un edificio de tres pisos. En cada piso existen 2 departa-

mentos para vivienda. La empresa GG procede con la inmediata venta del departamento 301.

El 6 de enero del año No 1 es la fecha de la minuta de compraventa del departamento 301, cuya compradora es María. Según este documento, el valor de la transferencia es 330,000. Por otra parte, en el recibo mecanizado emitido por la Municipalidad, se establece que –para efectos del Impuesto Predial del año No 1- el valor del terreno es 70,000 y el valor de la construcción es 130,000.

8.2. Liquidación del monto del Impuesto de Alcabala

En primer lugar, el punto de partida es el valor de autovalúo del terreno⁷ el cual es 70,000

En segundo lugar, se determina un monto mínimo no imponible, equivalente a 10 Unidades Impositivas Tributarias-UIT: 3,550 x 10 UIT..... (35,500)

En tercer lugar, queda establecida una base imponible, cuyo monto es..... 34,500

En cuarto y último lugar, se determina el monto del Impuesto de Alcabala por pagar a la Municipalidad con la tasa del 3%..... 1,035

8.3. Comentarios

Vamos a ofrecer nuestras apreciaciones sobre este procedimiento para liquidar el Impuesto de Alcabala.

8.3.1. Valor del terreno

Es muy importante tomar en cuenta que la primera venta del inmueble por el constructor es una operación que se encuentra sometida a dos tributos: Impuesto General a las Ventas-IGV e Impuesto de Alcabala.

8.3.1.1. Impuesto General a las Ventas

Con relación al IGV, el art. 1.d) de la Ley del Impuesto General a las Ventas-LIGV señala que el IGV grava la primera venta del inmueble por el constructor, tal como sucede con la transferencia del departamento 301.

Al respecto debe quedar claro que el adquirente del departamento, además de ser propietario exclusivo del departamento 301, también deviene en copropietario de cierta porción del terreno. En el documento de transferencia (por ejemplo la minuta de compraventa) se detalla el porcentaje exacto de esta copropiedad.

El art. 9.1.e) de la LIGV establece que el contribuyente del IGV es el enajenante del predio que, para nuestro caso, viene a ser la empresa GG.

El art. 13.d) de la LIGV señala que –para efectos del IGV- la base imponible es la diferencia que surge de considerar el valor de la transferencia del predio, menos el valor del terreno. Finalmente el art. 5.9 del Reglamento del IGV establece que el valor del terreno es un monto equivalente al 50% del valor de la transferencia del predio.

Respecto al caso práctico que estamos analizando, la liquidación del IGV es como sigue:

- Valor de la transferencia (según minuta de compraventa)..... 330,000
- Valor del terreno:50% (165,000)
- Base imponible..... 165,000
- IGV: 19%⁸..... 31,350

Como se aprecia, para efectos del IGV, la base imponible tiene que ver con el valor del predio (departamento 301). El único elemento conceptual que no se encuentra comprendido dentro de esta base imponible es el terreno.

8.3.1.2. Impuesto de Alcabala

El primer problema que vamos a abordar tiene que ver con la existencia o no de la figura de la inafectación.

El art. 71 de la LIGV señala lo siguiente: “La venta de inmuebles gravada con el Impuesto General a las Ventas no se encuentra afecta al Impuesto de Alcabala, salvo la parte correspondiente al valor del terreno”

Se trata de una redacción equivocada de la norma. En virtud de una interpretación literal de este dispositivo legal se podría señalar que la primera venta del inmueble por el constructor se encuentra “inafecta” al Impuesto de Alcabala.

Pensamos que esta es una posición interpretativa hartamente discutible. Para efectos tributarios, lo que puede calificarse como afecto o inafecto es un hecho, considerado en su total integridad. La primera venta del inmueble por el constructor es todo un “acto” que implica la transferencia de propiedad de un determinado predio. Este acto es el que –de conformidad con la ley- se puede considerar afecto o inafecto.

Si la ley impositiva considera que el referido acto desencadena el nacimiento de la obligación tributaria

7 Como la transferencia del predio ha ocurrido en el mes de enero del año No 1, no es obligatorio realizar un ajuste por inflación del autovalúo. Si la transferencia del predio sucede en febrero o cualquier otro mes posterior del año No 1, nos parece obligatoria la realización del ajuste por inflación del autovalúo.

8 En rigor la tasa nominal del IGV es solamente 17%, mientras que la tasa nominal del Impuesto de Promoción Municipal es 2%. Considerando la suma de ambas tasas nominales, en la práctica se suele mencionar que el IGV tiene una tasa de 19%.

(Impuesto de Alcabala); entonces nos encontramos ante un hecho generador de la obligación tributaria.

Una vez nacida esta obligación tributaria, pasamos al plano de la determinación de la obligación tributaria. Nos parece que lo que ha querido señalar el art. 71 de la LIGV es que, tratándose de la primera venta del inmueble por el constructor, para efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto de Alcabala, el punto de partida debe ser solamente el terreno.

En este caso tan particular, la exclusión del área construida del departamento 301 no califica como inafectación. Mas bien nos encontramos frente a una opción técnica que adopta el legislador para evitar los efectos negativos de la doble imposición (sobre un mismo objeto gravado).

Si por lo menos cierta parte del área construida del departamento 301 ya ha formado parte de la base imponible para efectos de la aplicación del IGV, entonces se debe evitar que dicha área soporte una carga tributaria adicional por concepto de Impuesto de Alcabala.

El art. 22 de la LTM establece lo siguiente: “La primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al impuesto, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno”.

Otra vez se repite el error de redacción del art. 71 de la LIGV. Parecería ser que nos encontramos ante un caso de inafectación tributaria. Ya hemos expresado nuestra discrepancia con esta posición interpretativa. Pensamos que en el art. 22 de la LTM el legislador mas bien adopta una opción técnica para evitar el problema de la doble imposición.

El segundo punto que vamos a dilucidar se relaciona con la identidad del hecho generador para efectos del IGV e Impuesto de Alcabala.

Por un lado el art. 1.d) de la LIGV establece que el IGV grava la primera venta del inmueble “por el constructor”. El art. 3.e) de la LIGV establece que un “constructor” puede ser aquel sujeto que se dedica de forma habitual a la venta de predios. Entonces, constructor es el sujeto que se dedica a la venta de predios. Constructor no es el sujeto que se dedica a la construcción de predios.

Además -a tenor del citado art. 3.e) de la LIGV- los trabajos de construcción pueden ser llevados a cabo por el propio vendedor o un tercero.

Por otra parte, nos parece que el art. 71 de la LIGV, por coherencia, sigue todos estos lineamientos que acabamos de explicitar. Por tanto, en el supuesto de esta norma se encuentra “la primera venta del inmueble por el constructor”, en los términos ya expuestos, mientras que en la consecuencia de este mismo dispositivo legal se establece que el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto de

Alcabala consiste tan solo en el valor del terreno.

De otra parte el art. 22 de la LTM dice que: “La primera venta de inmuebles que realizan las empresas constructoras no se encuentra afecta al impuesto, salvo en la parte correspondiente al valor del terreno”.

Nosotros consideramos que en el supuesto de este dispositivo legal se encuentra la misma figura de la primera venta del inmueble por el constructor que ya hemos encontrado en la legislación del IGV, pues no vemos alguna razón de Política Fiscal que pueda justificar la conveniencia técnica de someter por lo menos algunos de estos casos al fenómeno de la doble imposición, tal como se puede apreciar en los ejemplos que desarrollamos más adelante.

Sin embargo podría ser posible que algunas Municipalidades consideren que –por interpretación literal del art. 22 de la LTM- esta norma no coincide con la LIGV. En efecto, la legislación municipal se refiere a la venta que realiza la “empresa constructora”, a diferencia del art. 1.d) de la LIGV que más bien menciona al “constructor”.

De esta manera, se podría sostener que si una “empresa” construye por cuenta propia un edificio con departamentos para vivienda, una vez producida la venta de cada inmueble, el punto de partida para la determinación de la base imponible respecto del Impuesto de Alcabala es el respectivo valor del terreno solamente.

En cambio si una persona natural (que –por definición- no califica como “empresa”) es propietaria de un terreno y encarga a una compañía especializada la construcción de un edificio con departamentos para vivienda; entonces, una vez producida la enajenación de cada departamento, el punto de partida para la determinación de la base imponible respecto del Impuesto de Alcabala sería el íntegro del valor de cada departamento, incluyendo –por supuesto- el valor del terreno. Como en este caso además se aplica el IGV, queda configurado el problema de la doble imposición.

8.3.1.3. Determinación del valor del terreno

El art. 71 de la LIGV y art. 22 de la LTM establecen que el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto de Alcabala es el “valor del terreno”

No se precisa si este valor corresponde al valor de mercado, valor que consta en el documento de la transferencia, valor determinado en el recibo mecanizado que emite la Municipalidad (autoevaluó), etc.

Una primera posición interpretativa que se puede ensayar apunta a sostener que el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto de

Alcabala tiene que ver con el valor del terreno, considerado a valor de mercado.

Ya hemos apreciado que en los casos de terrenos y aquellos predios que son objeto de segunda o cualquier otra posterior transferencia, resulta que -para la determinación de la base imponible- el punto de partida es el valor de mercado.

Por coherencia, tratándose de la primera venta del inmueble por el constructor, para efectos de la determinación de la base imponible, también se debería considerar como punto de partida el valor de mercado del terreno.

Al final de cuentas, se trata de tomar como referencia aquel valor que refleje del modo más cercano a la realidad el verdadero nivel de consumo. De este modo se logra una medición de la capacidad contributiva (nivel de ingresos del contribuyente) en los términos más razonables posibles.

El valor de mercado del terreno se puede encontrar determinado en el documento de la transferencia del predio (minuta de compraventa, etc.) o también puede ser fijado mediante tasación.

Por lo menos en teoría, esta clase de valores siempre debería superar al valor del terreno determinado en el recibo mecanizado emitido por la Municipalidad (autovalúo). Tal como vimos en la parte inicial del presente estudio, existe una significativa brecha entre el valor de mercado de los predios y el autovalúo.

Sin embargo, la alternativa que apunta al valor de mercado del terreno tiene desventajas. Muchas veces en el documento de la transferencia del predio no se detalla el valor del terreno. Otras veces en este documento se precisa un valor disminuido (subvaluación) para tributar menos. Por otra parte, las personas naturales que adquieren predios no van a estar muy dispuestas para asumir los costos de un peritaje. Además se incrementan los costos de gestión para las Municipalidades, pues tendrían que realizar trabajos de fiscalización para tasar el valor del terreno. Esta tarea de control resulta muy difícil de llevar adelante sobre todo por parte de los Gobiernos Locales que cuentan con muy pocos recursos. También es importante advertir que podría existir una multiplicación de la carga administrativa para los Gobiernos Locales, debido a la proliferación de procedimientos administrativos para discutir el valor de mercado del terreno.

La segunda, posición interpretativa está dirigida a sostener que el punto de partida para determinar la base imponible del Impuesto de Alcabala tiene que ver con el valor del terreno, según el autovalúo.

Se trata de una solución que es aplicada por muchas Municipalidades en nuestro país. Esta alternativa tiene ciertas ventajas: se evitan maniobras de exagerada subvaluación por parte del contribuyente. Además, el

contribuyente y la Administración Tributaria ahorran costos de tasación. Igualmente, los Gobiernos Locales evitan mayores cargas de gestión al quedar desechadas las posibilidades de tramitación de procedimientos administrativos para discutir el valor del terreno.

8.3.1.4. Mínimo no imponible

El segundo párrafo del art. 25 de la LTM establece que: “No está afecto al Impuesto de Alcabala, el tramo comprendido por las primeras 10 UIT del valor del inmueble, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo precedente”.

Por un lado, se puede sostener que -en el caso de la primera venta del inmueble por el constructor- procede la deducción del mínimo no imponible equivalente a 10 UIT.

En abono de esta posición se puede sostener que para la Política Fiscal, esta deducción tiene por objetivo excluir del Impuesto de Alcabala a los sectores sociales de bajos ingresos. Desde este punto de vista, hay que entender que las transferencias de predios (terrenos más edificaciones de menor cuantía), así como las transferencias donde el Impuesto de Alcabala recae solamente sobre terrenos de mínimo valor deben quedar fuera de la aplicación del Impuesto de Alcabala.

Desde el punto de vista jurídico se puede comenzar sosteniendo que, de conformidad con el segundo párrafo del art. 8 de la LTM, en la parte que regula al ámbito de aplicación del Impuesto Predial, se precisa que el término “predio” incluye al terreno, edificación (área construida), más las instalaciones fijas y permanentes.

Acto seguido podemos notar que, para el legislador, los términos “inmueble” y “predio” son sinónimos. Así por ejemplo el art. 21 de la LTM dispone que el Impuesto de Alcabala grava las transferencias de propiedad de “inmuebles”. Seguidamente el primer párrafo del art. 24 de la LTM establece que la base imponible consiste en el valor de la transferencia, el cual no puede ser menor al valor de autovalúo del “predio”.

Por tanto, cuando el segundo párrafo del art. 25 de la LTM establece una deducción de 10 UIT del valor del “inmueble” se puede asumir una posición interpretativa según la cual esta norma comprende incluso los casos donde el objeto gravado es solamente el terreno, tal como ocurre en la primera venta del inmueble por el constructor.

De otra parte se puede plantear que -tratándose de la primera venta del inmueble por el constructor- no procede la aplicación del mínimo no imponible equivalente a 10 UIT.

Desde el punto de vista de la Política Fiscal se puede sostener que un terreno de escaso valor no necesariamente significa que el adquirente es una persona de

ingresos bajos. Por ejemplo, un inversionista podría comprar un terreno de reducidas dimensiones para construir un local donde va a desarrollar un próspero negocio.

Desde el punto de vista jurídico nótese que el art. 22 de la LTM establece que el Impuesto de Alcabala afecta el valor del “terreno”. En cambio, el segundo párrafo del art. 25 de la LTM precisa que el mínimo no imponible tiene que ver con las primeras 10 UIT del valor del “inmueble”.

Se podría sostener que el citado art. 25 UIT se refiere solamente a los casos donde el objeto gravado comprende al terreno, edificación, más las instalaciones fijas y permanentes si las hay. Por tanto, si el objeto gravado consiste solamente en el elemento terreno, este caso no estaría comprendido dentro de los alcances del art. 25 de la LTM.

9. Alícuota

Según Jorge Bravo Cucci⁹, el impuesto debe respetar el principio de capacidad contributiva, según el cual la carga tributaria debe considerar el nivel de riqueza económica del contribuyente.

En el caso del Impuesto de Alcabala los sectores sociales de bajos ingresos se encuentran excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto de Alcabala, gracias a la existencia de la deducción del mínimo no imponible equivalente a 10 UIT.

De este modo la progresividad ya se encuentra presente en el Impuesto de Alcabala y no resulta indispensable recurrir –de modo adicional- a una estructura progresiva de tasas, según la cual, a menor nivel de riqueza económica corresponde una menor tasa nominal del impuesto; mientras que a mayor nivel de riqueza económica corresponde una mayor tasa nominal del impuesto.

Por esta razón en el Impuesto de Alcabala es viable la aplicación del sistema de tasa proporcional que, según el primer párrafo del art. 25 de la LTM, consiste en la tasa nominal del 3%,

La tasa proporcional se caracteriza por observar una relación constante entre el nivel de la carga tributaria y la magnitud de la riqueza económica del contribuyente. El Impuesto de Alcabala es 3%, independientemente que el predio tenga un valor menor o mayor.

10. Pago

El primer párrafo del art. 26 de la LTM establece que el pago del Impuesto de Alcabala se debe realizar

en el mes que sigue a la fecha de la transferencia de propiedad del predio. Si la minuta de compraventa de un predio se realiza el 10 de julio del año No 1, el plazo para el pago consiste en todo el mes de agosto del año No 1.

El segundo párrafo del art. 26 de la LTM dispone que “El pago se efectuará al contado, sin que para ello sea relevante la forma de pago del precio de venta del bien materia del impuesto, acordado por las partes”

¿Se puede realizar el pago del Impuesto de Alcabala a favor de la Municipalidad de modo fraccionado o parcial?

Recurriendo a la interpretación sistemática del art. 26 de la LTM y los arts. 36 y 37 del Código Tributario, entendemos que es legalmente posible la realización de pagos fraccionados o pagos parciales del tributo.

Carmen Robles Moreno¹⁰ explica que en el Código Tributario encontramos las reglas generales que son aplicables a todo tributo. En este sentido, la Norma I del Título Preliminar del Código Tributario del Perú prescribe que: “El presente Código establece los principios generales ...y normas del ordenamiento jurídico-tributario”

Por tanto, cada uno de los preceptos que forman parte de una ley tributaria deben respetar las reglas generales del Código Tributario. En este sentido, entendemos que el Código Tributario goza de supremacía respecto de cualquier ley tributaria.

Por tanto, si el art. 36 del Código Tributario autoriza el pago fraccionado del tributo y el art. 37 del Código Tributario permite el pago parcial del tributo; entendemos que estas reglas generales también son aplicables al pago del Impuesto de Alcabala.

Rosendo Huamaní Cueva¹¹ es partidario de la posición opuesta, cuando afirma que en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario del Perú, en la parte que se regula a las fuentes del Derecho Tributario, no existe una norma que establezca un nivel específico o especial para el Código Tributario. De este modo quedaría abierta la posibilidad de pensar en la validez de una ley tributaria que contenga preceptos contrariados al Código Tributario.

Entonces, atendiendo a una interpretación literal del art. 26 de la LTM, se podría sostener que esta norma establece -de modo imperativo y expreso- que el pago del Impuesto de Alcabala se debe realizar solamente al contado. Por tanto, no existiría la posibilidad legal de realizar pagos fraccionados y pagos parciales del tributo.

9 BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima, Palestra, 2003. pp. 121 y 122

10 ROBLES MORENO, Carmen; RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco Javier; VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker y BRAVO CUCCI, Jorge. *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. Lima, Pacífico Editores, 2009, p. 13

11 HUAMANÍ CUEVA, Rosendo, op. cit. p. 20

Nosotros discrepamos de la posición de Huamaní Cueva, porque nos alejaríamos de la finalidad básica de todo proceso de codificación: la vigencia de un sistema tributario, entendido como el conjunto de tributos que obedecen a determinados parámetros uniformes de razonabilidad.

Además, se estaría relativizando sin mayor justificación técnica la Norma I del Título Preliminar del Código Tributario que apunta a la generalización de las reglas básicas de todo tributo.