

EL IMPUESTO PREDIAL Y LA INVERSIÓN INMOBILIARIA EN EL PERÚ

PROPERTY TAXATION AND REAL ESTATE INVESTMENT IN PERU

Otto Alonso Acosta Bernedo*
Rodrigo, Elías & Medrano Abogados
Ex miembro del Consejo Directivo de THĒMIS

Favio Montenegro Monteza**
Rodrigo, Elías & Medrano Abogados

In the present article, the authors analyze the issues related to the Property Taxation on venues that have urban habilitation and/or building projects.

In order to accomplish that, the authors examine the basis of the right to build, describe the stages of the constructive administrative procedure as regulated in Law 29090 and, finally, comment on the recent precedent of the Tax Court which regards the matter.

KEY WORDS: *Property Taxation; real estate investment; urban habilitation; construction; Construction Law.*

En el presente artículo, los autores analizan la problemática del Impuesto Predial respecto de predios que cuentan con proyectos de habilitación urbana y/o edificación.

Para ello, los autores examinan el fundamento del derecho a construir, describen las etapas del procedimiento administrativo constructivo regulado en la Ley 29090 y, finalmente, comentan el reciente precedente del Tribunal Fiscal al respecto.

PALABRAS CLAVE: *Impuesto Predial; inversión inmobiliaria; habilitación urbana; edificación; Derecho Urbanístico.*

* Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú y Bachiller en Administración de Empresas y Contabilidad por la Universidad del Pacífico. Asociado del Área Tributaria de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Contacto: oacosta@estudiorodrigo.com.

** Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asociado del Área Inmobiliaria y Administrativa de Rodrigo, Elías & Medrano Abogados. Miembro del Grupo de Investigación en Derecho Administrativo del Vicerrectorado de Investigación de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Contacto: fmontenegro@estudiorodrigo.com.

I. INTRODUCCIÓN

El adecuado manejo financiero de las municipalidades se mide según los resultados efectivos de su gestión, con relación a los medios de los que disponen, los cuales dependen de las transferencias del Gobierno Central y los ingresos propios de los Gobiernos Locales¹.

Dichos ingresos municipales se encuentran enumerados en el artículo 69 de la Ley 27972, Ley Orgánica de Municipalidades, a saber: (i) los tributos creados por ley a su favor, donde se encuentra, por ejemplo, el impuesto predial; (ii) las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos, creados por su Consejo Municipal; (iii) los recursos asignados por el Fondo de Compensación Municipal (FONCOMÚN); (iv) las asignaciones y transferencias presupuestadas del gobierno nacional; (v) los recursos asignados por concepto de canon y renta de aduana; entre otros.

El financiamiento municipal se está consolidando como un modelo basado principalmente en las transferencias del Gobierno Central, lo cual puede generar efectos negativos a mediano y largo plazo. En primer lugar, se genera una dependencia pernicioso, la cual puede tener como consecuencia la imposición de políticas públicas por parte del Gobierno Central hacia el Gobierno Local. En segundo lugar, se genera una suerte de “pereza” en la recaudación fiscal, ya que se hacen menos esfuerzos por cobrar tributos y, finalmente, se dificulta la planificación de ingresos².

De la misma forma, según la escuela del *public choice*, las transferencias generan efectos negativos en el comportamiento fiscal, pues disminuyen los niveles de correspondencia fiscal local³. Por ello, tradicionalmente, las transferencias han sido tratadas como una amenaza potencial para el adecuado manejo financiero de las municipalidades.

Dicho esto, somos de la idea que el financiamiento de los Gobiernos Locales requiere de recursos presupuestarios crecientes y sostenibles en el tiempo, por lo que resulta importante ir más allá

de las transferencias y basarse en tributos locales. Al respecto, la experiencia internacional ha enseñado que el Impuesto Predial constituye el mejor instrumento financiero en el nivel local y con mayor pertinencia en las zonas urbanas⁴.

Así pues, adecuar y hacer cumplir la legislación del Impuesto Predial a las inversiones que se efectúen en el país es una prioridad para una eficiente política fiscal y manejo de la economía.

II. EL IMPUESTO PREDIAL EN EL PERÚ

El artículo 5 del Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal [en adelante, LTM], dispone que los impuestos municipales son los tributos a favor de los Gobiernos Locales, cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa de la Municipalidad al contribuyente. Agrega la norma que la recaudación y fiscalización de su cumplimiento corresponde a estas entidades.

Por su parte, el artículo 6 de la LTM establece que los impuestos municipales son, exclusivamente, los siguientes: Impuesto Predial, Impuesto de Alcabala, Impuesto al Patrimonio Vehicular, Impuesto a las Apuestas, Impuesto a los Juegos e Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos.

En cuanto al Impuesto Predial, el artículo 8 de la LTM establece que es un impuesto de periodicidad anual que grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Para estos efectos, se considera “predios” a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no puedan ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

La doctrina ha definido al Impuesto Predial como un impuesto directo y de carácter real que grava el valor de determinados inmuebles de forma anual. En efecto, es un impuesto sobre la propiedad que intenta gravar a quien tenga su titularidad jurídica, cuyo hecho imponible está constituido por la titularidad de los bienes inmuebles

¹ PINZÁS, Teobaldo. “Descentralización Fiscal en el Perú. Documento de Trabajo 69”. Lima: Instituto de Estudios Peruanos Ediciones. 1994. p. 65.

² BELAUNDE, Daniel y Harold MARCENADO. “Impuesto Predial. Estudio de Propuestas para un Manejo Eficiente en la Toma de Decisiones Locales”. Lima: Centro de Investigación de la Universidad del Pacífico. 1997. p. 19.

³ “Según el principio de correspondencia fiscal, la prudencia en el gasto aumenta conforme los gobiernos obtienen sus ingresos directamente de los ciudadanos a quienes sirven”. En: NEYRA, Gonzalo. “Una aproximación a la Conducta Fiscal de los Gobiernos Municipales de Arequipa”. Arequipa: Consorcio de Investigación Económica y Social, Universidad Nacional San Agustín de Arequipa. 2005. p. 29.

⁴ MORALES, Antonio. “Los impuestos locales en el Perú: Aspectos institucionales y desempeño fiscal del Impuesto Predial”. Arequipa: Consorcio de Investigación Económica y Social, Universidad Nacional de San Agustín. 2009.

de naturaleza rústica y urbana en el respectivo territorio municipal⁵.

De acuerdo a lo señalado por la doctrina peruana, “el Impuesto Predial constituye una modalidad de imposición al patrimonio. Más exactamente, el Impuesto Predial grava un elemento del patrimonio: el predio”⁶. Tal como lo ha precisado Francisco Ruiz de Castilla, el aspecto objetivo central del Impuesto Predial es el predio⁷.

Por su lado, la doctrina extranjera precisa que “el Impuesto Predial, como su nombre lo dice, es el gravamen que recae sobre la propiedad o posesión de predios. El objeto de esta contribución es el valor catastral del terreno y los sujetos obligados a su pago son los dueños o poseionarios del mismo según sea el caso”⁸.

Finalmente, conviene mencionar que, según lo dispuesto por el artículo 10, el carácter de sujeto del impuesto se atribuirá de acuerdo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año a que corresponda la obligación tributaria. Cuando se efectúe cualquier transferencia, el adquirente asumirá la condición de contribuyente a partir del 1 de enero del año siguiente de producido el hecho.

III. EL IMPUESTO PREDIAL Y LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS

A. Base Imponible según la LTM

Conforme a lo dispuesto por el artículo 11 de la LTM, la base imponible para la determinación del

impuesto está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en la competencia territorial de cada distrito, lo cual se analiza al 1 de enero de cada año⁹.

A efectos de determinar el valor total de los predios, se aplican los valores arancelarios de terrenos y valores unitarios oficiales de edificación vigentes al 31 de octubre del año anterior y las tablas de depreciación por antigüedad y estado de conservación, que formula la Dirección General de Políticas y Regulación en Vivienda y Urbanismo¹⁰ y aprueba anualmente el Ministro de Vivienda, Construcción y Saneamiento mediante Resolución Ministerial.

Las instalaciones fijas y permanentes son valorizadas por el contribuyente de acuerdo a la metodología aprobada en el Reglamento Nacional de Tasaciones, considerando una depreciación de acuerdo a su antigüedad y estado de conservación. Dicha valorización está sujeta a fiscalización posterior por parte de la Municipalidad respectiva.

En el caso de terrenos que no hayan sido considerados en los planos básicos arancelarios oficiales, el valor de los mismos es estimado por la Municipalidad Distrital respectiva o, en defecto de ella, por el contribuyente, tomando en cuenta el valor arancelario más próximo a un terreno de iguales características.

Como bien se puede concluir, de conformidad con los artículos 8, 10 y 11 de la LTM, la fecha que corresponde al hecho generador es el 1 de enero de cada año, lo cual implicaría que la ampliación o

⁵ CASTELAO, Julio; GONZÁLEZ, Arturo y Marta VILLAR. “Régimen Local y Autónomo”. Madrid: Editorial Universitos. 1998. p. 52.

⁶ RUIZ DE CASTILLA, Francisco y Carmen ROBLES. “Impuesto Predial: Ámbito de Aplicación”. En: “Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel”. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario-Pontificia Universidad Católica del Perú. 2010.

⁷ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. “Impuesto Predial: Estructura de la Obligación Tributaria”. En: PRIORI POSADA, Giovanni (Editor). “Estudios Sobre la Propiedad”. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2012. Al respecto, el referido autor sostiene que: “En materia tributaria, el primer párrafo del artículo 8 de la LTM hace referencia al predio, pero no ofrece un concepto de este. Por su parte, el segundo párrafo de dicho artículo detalla el universo de supuestos que califican como predio. En este sentido, la ley considera como predio los siguientes objetos: i) terreno, ii) edificación y iii) instalación fija y permanente. Nuestra posición interpretativa es que se trata de una lista de supuestos de carácter cerrado, donde no cabe otra alternativa diferente de afectación tributaria. Como se aprecia, la relación entre los conceptos inmueble y predio es de género a especie. El predio es un inmueble, pero no todo inmueble es un predio”.

⁸ DE HOYOS, Carlos. “La ilegalidad del Impuesto Predial”. En: ALVA MATTEUCCI, Mario. “Tratamiento tributario de las empresas constructoras e inmobiliarias”. Lima: Actualidad Empresarial e Instituto Pacífico. 2016.

⁹ “Esto quiere decir que cuando un contribuyente debe pagar el tributo por varios predios, no se realiza una determinación individual por cada uno, sino que se toma en conjunto el valor de todos, y solo sobre la suma total obtenida se efectúa la liquidación del monto que ha de pagar. Sólo procede efectuar determinaciones individuales si cada uno de los predios se encuentra ubicado en distintas circunscripciones distritales.” En: Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. “Manual para la mejora de la recaudación del Impuesto Predial”. Lima: Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. 2013. Edición Virtual: http://www.gobernabilidad.org.pe/buen_gobierno/galleries/178546068_068%20Manual%20cobranza%20marco%20normativo.pdf.

¹⁰ De acuerdo a la LTM, la mencionada Dirección recibe el 3/1000 del Impuesto Predial recaudado ya que es la institución estatal encargada de actualizar de forma anual las tablas de valores de los terrenos y edificaciones, lo cual es necesario para la determinación de la base imponible del Impuesto Predial.

construcción de algún predio afectaría el cálculo del Impuesto Predial del siguiente año¹¹.

B. Consideraciones específicas de la Ley 29090

A fin de fomentar la inversión inmobiliaria y simplificar los procedimientos administrativos para la obtención de licencias constructivas, el 25 de setiembre de 2007 se emitió la Ley 29090, Ley de regulación de Habilitaciones Urbanas y de Edificaciones [en adelante, Ley 29090].

En el marco de esta finalidad, el artículo 31 vigente de la ley en mención establece que: “[...] El incremento del monto de impuestos prediales y/o arbitrarios, producto de la habilitación urbana nueva y/o edificación será exigible a partir de la recepción de obras y/o la conformidad de obras según sea el caso. No están permitidos aumentos de impuestos prediales o arbitrarios durante la ejecución de las obras en virtud de los avances de las mismas, salvo que, vencido el plazo de vigencia de la licencia, la obra de edificación o de habilitación urbana no se hubiere concluido”.

Este artículo ha sido materia de interpretación por parte del Tribunal Fiscal, en especial, en la Resolución con calidad de Precedente de Observancia Obligatoria, que será comentada más adelante. Como bien menciona este Tribunal, la Ley 29090 dispone una regulación especial respecto del Impuesto Predial aplicable a los predios que cuentan con proyectos aprobados y en ejecución de Habilitación Urbana y de Edificación, ya que, conforme a lo señalado por su artículo 31, se advierte que no procede el incremento de la base imponible y, en consecuencia, no puede incrementarse el monto del Impuesto Predial durante la ejecución de las obras, en tanto que dicho incremento sólo podrá ocurrir luego de que se produzca la Recepción de Obras o la Conformidad de Obras, según corresponda.

De esta manera, lo dispuesto por la Ley 29090, con relación a la determinación del Impuesto Predial, se aparta de lo establecido en la LTM, cuyo artículo 11, como hemos dicho, dispone que la base imponible está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en la competencia

territorial de cada distrito, sin distinguir si en los predios se encuentran aprobados y en ejecución proyectos de Habilitación Urbana o de Edificación, de manera que el impuesto se devengaría el 1 de enero de cada ejercicio, y se calcularía considerando el valor total de dichos predios.

Así pues, a partir del 28 de setiembre de 2008, fecha en que entró en vigencia la Ley 29090, coexisten dos normas referidas a la determinación de la base imponible y a la exigibilidad del Impuesto Predial: la LTM, que establece la regulación general aplicable a todos los predios, y la Ley 29090, con una regulación específica aplicable a los predios en los cuales se encuentren aprobados y en ejecución proyectos de Habilitación Urbana o de Edificación.

Para entender el alcance e impacto de la decisión del Tribunal Fiscal que comentaremos posteriormente, en forma breve, desarrollaremos los fundamentos del derecho a construir y las etapas de los procedimientos constructivos (Habilitación Urbana y Edificación) regulados por la Ley 29090.

IV. EL DERECHO A CONSTRUIR Y LOS ETAPAS EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS CONSTRUCTIVOS DE LA LEY 29090

A. El derecho a construir

El derecho a construir no es una cuestión reservada al Derecho Civil. De hecho, desde hace mucho tiempo atrás, este derecho (colorario del derecho a la propiedad) encuentra sustento y contenido en una de las ramas del Derecho Administrativo: el Derecho Urbanístico. Prueba de ello es la existencia de un marco regulatorio que obliga al propietario y/o constructor a seguir y respetar las normas técnicas que limitan el ejercicio de su derecho en el proceso constructivo correspondiente.

Este marco legal va acorde con la visión constitucional del derecho de propiedad, que lo concibe como un derecho relativo, al igual que cualquier otro. De forma unánime así lo sostiene nuestra Constitución Política, el propio Código Civil y la jurisprudencia y doctrina especializada.

¹¹ En efecto, a modo de ejemplo se señala que: “¿Qué sucede con la ampliación de un predio? Por ejemplo el primero de enero del año 1 un predio tiene 2 pisos construidos, cuya base imponible es 100 para efectos de la liquidación del IP. En agosto del año 1 se realiza la construcción del tercer piso, de tal modo que la base imponible pasa a ser 150. Con relación al primero de enero del año 1, la realidad es que existe un predio que tiene dos pisos y la respectiva base imponible es 100 para efectos de la liquidación del IP correspondiente a dicho ejercicio gravable. Lo que ocurra el 2 de enero del año 1, o cualquier otra fecha posterior, es irrelevante con relación al predio que resulta gravado con el IP del año 1. La ampliación del predio realizada en agosto del año 1 recién puede producir efectos tributarios el primero de enero del año 2, es el sentido que a partir de esta fecha se pasa a considerar que el predio consiste en tres pisos, de tal modo que la base imponible llega a 150 para efectos de la liquidación del IP del año 2”. En: RUIZ DE CASTILLA, Francisco y Carmen ROBLES. Óp. cit.

La Constitución lo hace al sostener en su artículo 70 que el derecho de propiedad “se ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley [...]”. El Código Civil hace lo propio al definir a la propiedad como “el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien”, pero precisando que debe “ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de ley”¹² y fijando además, para el caso de la propiedad predial, que “queda sujeta a la zonificación, a los procesos de habilitación y subdivisión y a los requisitos y limitaciones que establecen las disposiciones respectivas”¹³.

El Tribunal Constitucional concuerda con lo expuesto al definir a la propiedad como “un derecho que no es absoluto, sino que tiene limitaciones que se traducen en obligaciones y deberes a cargo del propietario, previstas legalmente”¹⁴.

Y, finalmente, la doctrina comulga con lo dicho, en postulados como los del reconocido profesor peruano Jorge Avendaño¹⁵, para quien “la propiedad tiene limitaciones, impuestas por diversas razones. Las limitaciones a la propiedad hoy tan importantes, como crecientes en extensión y número, y ello en relación directa de la estimación del interés público y del concepto social del dominio”, y, de forma concreta, en posturas como la de Hildebrando Castro-Pozo¹⁶, para quien “la propiedad del suelo dejó de ser el derecho de usar y abusar de los bienes, según la concepción romana, para convertirse en lo sucesivo en un derecho limitado en su contenido por la ley, por los planes urbanos y por las normas urbanísticas”.

Quedando claro entonces que el ejercicio de la propiedad predial se encuentra limitado por las normas urbanísticas, corresponde desarrollar los alcances y etapas de los procedimientos administrativos a los cuales se deben ceñir los sujetos (personas naturales o jurídicas, de Derecho Público o Privado) que deseen construir (habilitar o edificar).

B. Los procedimientos constructivos y sus etapas

En nuestro país, las normas que regulan los dos grandes procedimientos constructivos, hablamos de la Habilitación Urbana y la Edificación, son: (i) la Ley 29090 con su respectivo Reglamento, aprobado por Decreto Supremo 008-2013-VIVIENDA; y, (ii) el Reglamento Nacional de Edificaciones [en adelante, el RNE], aprobado por Decreto Supremo 011-2006-VIVIENDA.

En forma concisa, nos referiremos a la naturaleza de ellos y a sus respectivas etapas.

1. Habilitación Urbana

La Habilitación Urbana es el proceso de convertir un terreno rústico o eriaz¹⁷ en urbano¹⁸, mediante la ejecución de obras de accesibilidad, de distribución de agua y recolección de desagüe, de distribución de energía e iluminación pública, pistas y veredas. Adicionalmente, el terreno puede contar con redes para la distribución de gas y redes de comunicaciones.

Gracias a la Habilitación Urbana, un terreno adquiere la **aptitud física y legal** para recibir edificaciones destinadas a albergar al hombre en el desarrollo de sus actividades. Mientras no exista Habilitación Urbana (en obras y como declaración legal de la autoridad), no se pueden tramitar licencias de edificación y, por lo tanto, no se podrá construir sobre determinado predio.

La autoridad que aprueba el trámite de Habilitación Urbana es la Municipalidad Distrital competente o la Municipalidad Provincial, en el caso de terrenos ubicados en los distritos cercados.

El procedimiento para obtener la habilitación urbana de un terreno consta de dos etapas: la primera es aquella en la que la Municipalidad aprueba el proyecto de habilitación y autoriza la ejecución

¹² Artículo 923 del Código Civil.

¹³ Artículo 957 del Código Civil.

¹⁴ De conformidad con el Fundamento 11 de la Sentencia recaída en el Expediente 0030-2004-AI, el Fundamento 96 de la Sentencia recaída en el Expediente 0060-2004-AI y el Fundamento 25A de la Sentencia recaída en el Expediente 008-2003-AI.

¹⁵ AVENDAÑO, Jorge. “El derecho de propiedad en la Constitución”. En: THĒMIS-Revista de Derecho 30. 1994. p. 118.

¹⁶ CASTRO-POZO, Hildebrando. “Derecho Urbanístico”. Segunda edición. Lima: Grijley. 2007. p. 617.

¹⁷ De acuerdo con el RNE, “terreno rústico” es la unidad inmobiliaria constituida por una superficie de terreno no habilitada para uso urbano y que por lo tanto no cuenta con accesibilidad, sistema de abastecimiento de agua, sistema de desagües, abastecimiento de energía eléctrica, redes de iluminación pública, pistas ni veredas.

¹⁸ De acuerdo con el RNE, “terreno urbano” es la unidad inmobiliaria constituida por una superficie de terreno habilitado para uso urbano y que cuenta con accesibilidad, sistema de abastecimiento de agua, sistema de desagüe, abastecimiento de energía eléctrica y redes de iluminación pública y que ha sido sometida a un proceso administrativo para adquirir esta condición. Puede o no contar con pistas y veredas.

de las obras de provisión de servicios al terreno; y la segunda es aquella en la que la Municipalidad verifica la correcta ejecución de las obras de habilitación y les otorga su conformidad, posibilitando así su inscripción en los Registros Públicos. Estas etapas se denominan: (i) otorgamiento de la licencia de habilitación; y, (ii) Recepción de Obras, respectivamente.

2. Edificación

De acuerdo a la Ley 29090 y el RNE, la “Edificación” es el resultado de construir una obra cuyo destino es el desarrollo de actividades; comprende las instalaciones fijas y complementarias adscritas a ella. En el procedimiento administrativo de edificación se pueden distinguir dos etapas: (i) la aprobación del “Proyecto” edificatorio; y, (ii) la Conformidad de Obra.

Concluido el procedimiento de Habilitación Urbana, o en trámite conjunto con éste¹⁹, el propietario y/o constructor puede solicitar la licencia de edificación. Esta licencia es expedida por la Municipalidad Distrital competente, como consecuencia de haber aprobado el Proyecto de Edificación, que está conformado, entre otros, por la documentación legal requerida y la documentación técnica de arquitectura, estructura, instalaciones eléctricas e instalaciones sanitarias de la edificación.

Una vez concluida la obra y en el caso de haberse ejecutado conforme con la licencia, sin ninguna variación con relación al proyecto aprobado (o de acuerdo con los planos de replanteo, en caso existir variación), el interesado podrá obtener de la dependencia municipal correspondiente la Conformidad de Obra, acto que reconocerá la existencia legal de la edificación.

Con la Conformidad de Obra obtenida, el interesado podrá inscribir la Declaratoria de Fábrica en los Registros Públicos.

V. RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL 01292-7-2016

A. Planteamiento del problema

Mediante Expediente 8925-2014, se tramitó ante el Tribunal Fiscal el caso de un contribuyente que solicitó la devolución de los pagos realizados por Impuesto Predial, pues éste consideró que dichos pagos fueron efectuados en contravención al artículo 31 de la Ley 29090, en tanto que la base im-

ponible consideró los avances de obra de las construcciones en sus predios.

La controversia en dicho caso radicó en dilucidar si era procedente la devolución de los pagos por concepto del Impuesto Predial, para lo cual el Tribunal Fiscal analizó los alcances del artículo 31 de la Ley 29090 y su aplicación al caso concreto.

Producto de ello, a través de la Resolución del Tribunal Fiscal 01292-7-2016, el referido colegiado determinó cuál era el régimen del Impuesto Predial aplicable a los predios en los que se encuentran aprobados y en ejecución proyectos de Habilitación Urbana o de Edificación a que se refiere la Ley 29090, a fin de establecer: (i) de un lado, cómo debe determinarse la base imponible y; (ii) de otro, a partir de cuándo es exigible el impuesto por los incrementos de valor.

B. Decisión del Tribunal Fiscal

El tema fue presentado a debate en Sala Plena, siendo que mediante Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena 2016-02 de 1 de febrero de 2016, se adoptó el siguiente criterio:

“A efectos de determinar el régimen del Impuesto Predial de los predios comprendidos en proyectos de habilitación urbana y de edificación, resulta de aplicación lo dispuesto por la Ley de Tributación Municipal, no obstante, para la determinación de la base imponible y la exigibilidad del impuesto por los incrementos del valor de los citados predios debe tenerse en consideración lo establecido por el artículo 31 de la Ley 29090, modificado por Ley 29476.

En el caso de predios comprendidos en proyectos de habilitación urbana o de edificación que ya no están en ejecución de obras y que no cuentan con recepción o conformidad de obras, según corresponda, o cuya licencia de habilitación o de edificación ya no está vigente, corresponde que, desde el primero de enero del año siguiente de producido alguno de los referidos hechos, se incremente la base imponible del Impuesto Predial, y por tanto, el monto de dicho impuesto, por los incrementos de valor”.

Como se ha hecho mención, dicho criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena 2002-10 del 17 de setiembre de 2002.

¹⁹ Si se decide realizar trámites paralelos, debe solicitarse a la municipalidad el otorgamiento de licencia de habilitación con autorización de construcción simultánea de obras de edificación. Obtenida esta licencia, se podrá tramitar la licencia de edificación y ejecutar todas las obras (tanto las propias de la habilitación como las de edificación), en paralelo.

C. Fundamentos del Tribunal Fiscal

Los fundamentos utilizados por el Tribunal Fiscal fueron los siguientes:

El Tribunal Fiscal identificó que desde la fecha en que entró en vigencia la Ley 29090 coexisten dos normas referidas a la determinación de la base imponible y a la exigibilidad del Impuesto Predial, pues la LTM establece la regulación general que se aplica a todos los predios, mientras que la Ley 29090 establece una regulación específica aplicable a los predios comprendidos en proyectos de Habilidadación Urbana o de Edificación.

En ese sentido, recurrieron de forma pertinente a los diferentes criterios de solución de antinomias entre las normas. Así, aplicando tanto el criterio cronológico como el de especialidad se llegó a una misma conclusión: prima la Ley 29090. En consecuencia, a efectos de determinar el régimen del Impuesto Predial de los predios que tienen aprobados y en ejecución proyectos de Habilidadación Urbana o de Edificación, resulta aplicable lo dispuesto por la LTM; no obstante, para la determinación de la base imponible y la exigibilidad del impuesto por los incrementos del valor de los citados predios debe considerarse lo establecido en el artículo 31 de la Ley 29090.

Esta decisión del Tribunal se encuentra respaldada por lo dispuesto por el Principio de Unidad, recogido por el artículo 2 de la misma Ley 29090, el cual señala que las normas que se expidan deben guardar coherencia con el ordenamiento jurídico, de forma tal que se integren armónicamente evitando contradicciones.

Por tanto, para el Tribunal Fiscal, en correcta interpretación del artículo 31 de la Ley 29090, el incremento de la base imponible del Impuesto Predial, y por ende, el del monto de éste como consecuencia de la Habilidadación Urbana o de la Edificación ejecutada sobre determinado predio, será exigible con la existencia legal de la construcción, es decir, a partir de la Recepción de Obras o de la Conformidad de Obras, respectivamente.

VI. A MANERA DE CONCLUSIÓN

Sin lugar a dudas las reglas establecidas por el artículo 31 de la Ley 29090 buscan incentivar la inversión inmobiliaria en nuestro país.

Otorgan un marco legal objetivo que sigue la lógica de los procedimientos constructivos, buscando evitar que las municipalidades ejerzan sus potestades tributarias de forma arbitraria y sin predictibilidad para el propietario y/o constructor: sólo corresponde el incremento del impuesto predial en tanto se confirme la existencia legal de la Habilidadación Urbana o la Edificación en determinado predio, y ello sucede con la obtención de la Recepción de Obras o Conformidad de Obras, respectivamente.

Cualquier actuación administrativa que contraveniga estas reglas resultaría nula de pleno derecho, y los contribuyentes afectados podrían ejercer los medios impugnativos y/o de defensa disponibles para hacer valer sus derechos.

Es importante que las mencionadas reglas sean respetadas cabalmente por las Municipalidades, y el Tribunal Fiscal ha coadyuvado a que ello sea posible. 