

La declaración jurada en el impuesto predial

LUIS CÉSPEDES PAISIG (*)

SUMARIO: I. Introducción. II. Impuesto predial. III. Declaración jurada tributaria. IV. La declaración jurada en el impuesto predial. V. Actualización de valores del impuesto predial. 5.1. Concepto. 5.2. Objeción a la actualización de valores. 5.3. Efectos de las objeciones. VI. El exceso del Tribunal Fiscal: breve crítica a su pronunciamiento. VII. Conclusiones. VIII. Lista de referencias.

I. Introducción

Entre los meses de enero y febrero de cada año, la mayoría de Municipalidades Provinciales y Distritales se encuentran abocadas a notificar las declaraciones juradas mecanizadas del impuesto predial y del impuesto al patrimonio vehicular a los contribuyentes de dichos tributos que pertenecen a su jurisdicción.

Ello ha llevado a que los contribuyentes tanto del impuesto predial como del impuesto al patrimonio vehicular desconozcan su obligación de

(*) Abogado. Egresado de la Maestría en Tributación por la Universidad Nacional de Cajamarca. Docente en la cátedra de Derecho Tributario en la Universidad Nacional de Cajamarca y la Universidad Privada Antonio Guillermo Urrelo. Funcionario del SAT CAJAMARCA.

presentar las declaraciones juradas por los referidos tributos, y por el contrario, esperan a que las Municipalidades les notifiquen las actualizaciones de valores o declaraciones juradas mecanizadas para poder cancelar sus obligaciones tributarias.

Sin embargo, es legítimo preguntarnos: ¿En qué casos surten efecto estas declaraciones juradas mecanizadas? ¿Qué consecuencias puede traer el que no hayan surtido efectos? ¿Qué puede hacer un contribuyente que no esté conforme con la información contenida en la declaración jurada mecanizada?, entre otras cuestiones.

El Tribunal Fiscal estableció un Precedente de Observancia Obligatoria, contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17244-5-2010, de fecha 30 de diciembre de 2010, mediante el cual precisó el tratamiento que se debe dar a las declaraciones juradas mecanizadas; sin embargo, creemos que pudo haberse extralimitado y, con ello, generar un problema práctico a las diversas Municipalidades Provinciales y Distritales.

En el presente informe, se tratará de explicar en qué consiste la declaración jurada tributaria y específicamente la relacionada al impuesto predial. Así también se explicará lo concerniente a la actualización de valores de este tributo, haciendo una breve crítica al precedente dado por el Tribunal Fiscal. No pretendemos que ésta sea un opinión definitiva ni que zanje el tema; simplemente buscamos que los operadores del Derecho Tributario tengan un punto de partida para efectuar la discusión de este tema y otros que puedan plantearse a lo largo del presente trabajo que, por su extensión, no los tocará a profundidad.

II. Impuesto predial

El impuesto predial es un tributo que grava el valor de los predios urbanos o rústicos que un contribuyente posea dentro de una determinada jurisdicción distrital. Para efectos de este impuesto, la Ley de Tributación Municipal ha considerado como predios a los terrenos, incluidos aquellos que hubieran sido ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como a las instalaciones fijas y permanentes que constituyen partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación.

El impuesto predial es de periodicidad anual, y el pago al contado se puede efectuar hasta el último día hábil del mes de febrero; sin embargo, el pago puede efectuarse hasta en cuatro cuotas, las que vencen el último día hábil de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre.

Adicionalmente podemos enumerar otras características del impuesto predial (Soto Llerena 2010: 46), tales como que es de carácter **directo**, toda vez que afecta directamente la capacidad contributiva del titular de la propiedad del predio o la titularidad de un derecho real sobre éste. Así también es de carácter **municipal**, ello debido a que el impuesto es recaudado, administrado y fiscalizado por la Municipalidad Distrital donde se encuentre el predio. El indicar también que el impuesto predial es **real**, ya que para su cálculo se toma en cuenta las características del inmueble, su valúo, sin tomar en cuenta las condiciones personales del contribuyente. Es **capital**, debido a que al gravar los predios se grava el capital que éstos representan; y finalmente, señalaremos que es de carácter **progresivo**, pues se aplica una alícuota progresiva sobre la base imponible para determinar la cuantía del tributo.

Los sujetos pasivos del impuesto serán las personas que tengan la condición de propietario de un predio al 1 de enero del año en que corresponda la obligación, ya sean personas naturales o jurídicas; en consecuencia *“el hecho generador del tributo sería el Derecho de Propiedad del predio, convirtiéndolos en deudores por cuenta propia a favor de la Municipalidad donde se halla el o los predios afectos”* (Soto Llerena 2010: 51).

Se debe precisar que en caso se efectúe alguna transferencia de la propiedad sobre un inmueble, el adquirente asumirá la condición de sujeto pasivo del impuesto predial respecto del bien adquirido a partir del 1 de enero del año siguiente de producida la transferencia, claro está, si es que a esa fecha se encontraba como propietario; ya que de darse el caso que una persona adquiriera un predio y lo transfiera antes del 1 de enero del año siguiente, éste nunca habría sido sujeto pasivo del impuesto predial, no correspondiéndole pago alguno por dicho tributo.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que existen ciertas entidades que se encuentran inafectas al pago del impuesto predial; entre ellas tenemos al Gobierno Central, Regional y Municipal; los Gobiernos Extranjeros,

en condiciones de reciprocidad, las sociedades de beneficencia; las entidades religiosas; las entidades públicas destinadas a prestar servicios médicos asistenciales; el Cuerpo General de Bomberos; las Comunidades Campesinas y Nativas; las universidades y centros educativos; las concesiones en predios forestales; las organizaciones políticas, sindicales y de personas con discapacidad; los clubes departamentales; y, los predios declarados monumentos integrantes del patrimonio cultural.

Ahora, para que los predios de propiedad de las instituciones citadas en el párrafo anterior no estén afectos al pago del impuesto predial deben cumplir ciertos requisitos, los cuales no serán detallados por no corresponder al estudio que se desarrolla; únicamente se precisará que las instituciones cuyos predios se encuentran inafectos al pago del impuesto predial no tienen la obligación de presentar la declaración jurada anual, conforme lo ha establecido el propio Tribunal Fiscal mediante RTF N° 09533-11-2010, entre otras, en las que ha señalado que *“para que surja [la obligación de presentar declaración jurada], previamente se debe verificar si ha nacido la obligación tributaria, esto es, que haya ocurrido en la realidad el supuesto previsto en la norma; por lo que en el caso que el hecho no se encuentre comprendido en la norma, como sucede en la inafectación, no habrá nacido la obligación tributaria, y por ende no existe obligación de presentar declaración jurada alguna”*.

III. Declaración jurada tributaria

El deber de declarar es definido como el deber jurídico de cargo del administrado tributario y que es establecido legalmente, consistente en una manifestación de conocimiento sobre los datos, circunstancias y elementos, de hecho y de derecho –integrantes del hecho imponible– y que la administración necesita conocer para poder determinar el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria (Fernández Pavés 1995: 95).

La declaración jurada es la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria, en la forma, lugar y plazo, establecidos previamente por una norma o por la propia Administración⁽¹⁾. Mediante esta

⁽¹⁾ Según el primer párrafo del artículo 88° del TUO del Código Tributario.

comunicación, el deudor tributario determina respecto de sí mismo una obligación tributaria, verificando la realización del hecho generador de la obligación tributaria, y señalando la base imponible y la cuantía del tributo⁽²⁾.

Esta declaración jurada puede no ser definitiva, ya que el deudor tributario se encuentra facultado para sustituirla o modificarla, de considerarlo necesario. Ambas figuras implican el cambio de la declaración jurada primigenia presentada por el deudor tributario, sólo que se denomina de una u otra forma dependiendo de la oportunidad en que el cambio sea efectuado. Así, si la declaración jurada es cambiada dentro del plazo para su presentación se estará hablando de una *declaración sustitutoria*; pero si es cambiada vencido el plazo para su presentación y dentro del plazo de prescripción, se tratará de una *declaración rectificatoria*.

Finalmente, se debe señalar que la declaración jurada sustitutoria surtirá efectos de manera inmediata con su sola presentación. Por el contrario, la declaración jurada rectificatoria surtirá efecto con su presentación siempre que determine una obligación tributaria igual o mayor a la determinada en la declaración rectificada; en cambio, si determina una obligación menor, surtirá efecto si en un plazo de 45 días hábiles la Administración no emite un pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos consignados en ella⁽³⁾.

IV. La declaración jurada en el impuesto predial

El impuesto predial es un tributo cuya determinación corresponde ser efectuada por los contribuyentes mediante la presentación de una declaración jurada, que deberá realizarse en cualquiera de estos cuatro supuestos: a) anualmente hasta el último día hábil del mes de febrero, salvo que la Municipalidad correspondiente otorgue una prórroga; b) cuando se efectúe cualquier transferencia de dominio de un predio; c) cuando el predio sufra modificaciones en sus características que sobrepasen al valor de cinco unidades impositivas tributarias (5 UIT), en estos casos, la declaración jurada debe presentarse hasta el último día hábil del mes siguiente de producidos los

⁽²⁾ Al respecto se puede revisar el artículo 59° literal a) y el artículo 60° numeral 1) del TUO del Código Tributario.

⁽³⁾ Ver el numeral 88.2 del artículo 88° del TUO del Código Tributario.

hechos; y d) Cuando así lo establezca la Administración Tributaria para la generalidad de contribuyentes y dentro del plazo que determine para tal fin⁽⁴⁾.

Sin embargo, la norma ha establecido que las Municipalidades pueden emitir actualizaciones de valores de los predios de su jurisdicción, con lo cual estarían sustituyendo la obligación contemplada en el primer supuesto antes citado. Esta actualización de valores se entenderá como válida en caso que el contribuyente no la objete dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto. Cabe señalar que el impuesto predial puede ser cancelado al contado hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año.

Ello quiere decir que si bien los contribuyentes⁽⁵⁾ del impuesto predial se encuentran obligados a presentar anualmente la declaración determinativa de dicho tributo, las Municipalidades pueden liberarlos de esta obligación mediante la actualización de valores de los predios⁽⁶⁾ de los cuales son propietarios.

Así mismo, se entiende que respecto de las entidades inafectas al impuesto predial, las Municipalidades podrían optar por no efectuar la actualización de valores, y de ser el caso emitir y notificar las mismas, ya que como se señaló anteriormente, dichas entidades no se encuentran obligadas a presentar la declaración jurada por los predios de su propiedad.

V. Actualización de valores del impuesto predial

5.1. Concepto

Guillermo Bendeuzú (2012: 30) nos explica que *“La actualización de valores de predios urbanos y rústicos por la respectiva Municipalidad reemplaza la obligación de formular nueva declaración jurada en cada periodo anual. Se en-*

(4) Artículo 14° de la del TUO de la Ley de Tributación Municipal aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

(5) Téngase en cuenta que son contribuyentes del impuesto predial las personas, naturales o jurídicas, que al 1 de enero tengan la condición de propietarias de un predio, de conformidad con los artículos 9° y 10° de la LTM.

(6) Recuérdese que para efectos del impuesto predial se considera predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la Edificación; conforme al artículo 8° segundo párrafo del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

tenderá como válida si acaso el contributor no la objetara dentro del plazo fijado para el abono al contado del impuesto predial”.

Esta actualización de valores de los predios por parte de las Municipalidades es conocida a nivel doctrinario como una *“Declaración Jurada Mecanizada”*, llamada comúnmente por los contribuyentes como *“Cuponera”*; sin embargo, el TUO de la Ley de Tributación Municipal no ha efectuado ninguna otra precisión respecto a esta Declaración Jurada Mecanizada; tales como desde cuándo surte efecto, cómo debe ser presentada la objeción, cuáles son los efectos de esta objeción, entre otras cosas. Es por ello que el Tribunal Fiscal se ha visto en la necesidad de realizar estas precisiones a través de un Precedente de Observancia Obligatoria, el cual se encuentra contenido en la Resolución N° 17244-5-2010, de fecha 30 de diciembre de 2010.

El Tribunal ha establecido que *“se ha creado una ficción legal mediante la cual se entiende que emitida y notificada la actualización de valores, el contribuyente ha cumplido con sus deberes de determinar y declarar pero condicionada a que no sea objetada al término del plazo para presentar [la declaración del impuesto predial]”*, por lo que será eficaz y válida, en tal caso, al vencimiento de dicho plazo.

Es decir que, *“con la notificación de la actualización de valores sólo hay una liquidación efectuada por la administración al contribuyente respecto de la determinación del impuesto a su cargo, y sólo en tanto éste no la objete al vencimiento del plazo para el pago al contado –denotando con ello su conformidad con dicha liquidación– recién surtirá efecto la sustitución ficticia antes anotada”*. Por lo tanto, la actualización de valores surtirá efecto desde el día siguiente del vencimiento del plazo establecido para el pago al contado, si es que el deudor tributario no la objeta antes de que esto ocurra.

5.2. Objeción a la actualización de valores

Hay que tener en cuenta que si bien el TUO de la Ley de Tributación Municipal señala que el impuesto predial puede ser cancelado al contado hasta el último día hábil del mes de febrero, fecha en que también vence el plazo para presentar la declaración jurada, igualmente ha establecido que la Municipalidad correspondiente puede prorrogar el plazo para la presentación de la referida declaración jurada. El TUO del Código Tributario ha regulado que el plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado,

siempre y cuando se establezca de manera general⁽⁷⁾. En ese sentido, si se prorroga el plazo para la presentación de la declaración jurada, se entiende prorrogado el plazo para el pago al contado, ya que no sería factible pagar el impuesto predial al contado si es que previamente no se ha determinado y liquidado el tributo; debiendo entenderse también que la objeción de la actualización de valores se podrá presentar hasta el vencimiento de la prórroga establecida por la Municipalidad.

Ahora, si un contribuyente formula objeción contra la actualización de valores dentro del plazo en comento, logrará que ya no ocurra la sustitución establecida en la Ley de Tributación Municipal, encontrándose subsistente su deber de presentar su declaración jurada, en la forma y lugar establecido por la Administración. Otra consecuencia que acarrearía su objeción es que la Administración no podrá sustentarse en la actualización de valores para emitir una orden de pago.

El Tribunal Fiscal ha dejado sentado que ya que la Ley de Tributación Municipal *“no ha establecido mecanismo o formalidad alguna para presentar las referidas objeciones, por lo que los obligados podrán utilizar diferentes medios para ello sin que sea obligatorio el uso de un formato especial, de esta forma podrá considerarse válido incluso el empleo de una comunicación simple siempre que esté debidamente sustentada”*. Esto último es importante debido a que *“es preciso que las objeciones cuenten con los motivos y el sustento debido, por lo que no surtirán efectos aquellas que no indiquen de manera clara e inequívoca los argumentos en que se fundamentan, siendo que en este caso, continuará subsistiendo la actualización de valores emitida por la Administración”*.

En este punto, el Tribunal Fiscal ha hecho un desarrollo de las formas que puede utilizar un deudor tributario para objetar la actualización de valores emitida por la Administración, que serían las siguientes (Texto íntegro copiado de la RTF N° 17244-5-2010):

1. *Que sólo se presente un escrito fundamentado mediante el que se formule objeción a la actualización de valores emitida por la Administración:*

Si el contribuyente sólo presenta un escrito fundamentado por el que objeta la actualización de valores emitida por la administración, se enten-

⁽⁷⁾ Último párrafo del artículo 29°.

derá producida la objeción y neutralizada la actualización de valores, pero subsistirá la obligación de presentar la declaración jurada en la que se determine el impuesto dentro del plazo establecido por ley, [...] señalando la base imponible del tributo y su cuantía, considerando la forma y el lugar establecidos por la Administración [...]. Se precisa que si la Administración no ha previsto formalidad alguna para la presentación de la declaración mediante la que se determinará el tributo, se podrá usar cualquier forma siempre que se cumpla con verificar la realización del hecho imponible y que se señale la base imponible y la cuantía.

2. *Que conjuntamente con el escrito de objeción fundamentado se presente la declaración jurada determinativa del impuesto según las formalidades que han sido establecidas por la Administración:*

De presentarse dentro del plazo establecido, la objeción fundamentada conjuntamente con la declaración jurada anual determinativa de acuerdo con las formalidades que establezca la Administración, se entenderá producida la objeción y neutralizada la actualización de valores, y se habrá cumplido con los deberes formales de determinar y declarar el impuesto.

3. *Que sólo se presente la declaración jurada determinativa de acuerdo con las formalidades establecidas por la Administración Tributaria:*

Si el contribuyente opta por presentar dentro del plazo para el pago al contado únicamente la declaración jurada anual determinativa de acuerdo con las formalidades establecidas para dicho propósito por la Administración, se entenderá que esta declaración contiene de modo implícito la objeción a la actualización de valores emitida por la Administración, pues el contribuyente demuestra así la intención de formular por sí mismo la declaración que contiene la determinación del impuesto. En este caso, se entenderá cumplida la obligación de presentar la declaración jurada determinativa.

4. *Que sólo se presente una declaración jurada determinativa, pero sin observar las formalidades establecidas:*

En este supuesto, en el cual los obligados presentan una declaración jurada determinativa sin observar formalidad alguna y sin sustentar su objeción en un documento separado, pueden presentarse dos situaciones:

- Si la Administración no ha previsto que se deba cumplir alguna forma o condición, se tendrá por objetada la actualización de valor y se habrá cumplido con declarar el tributo [...]. De no señalarse de forma clara y sustentada la realización del hecho imponible, su base imponible y la cuantía del tributo, no se habrá cumplido la obligación de determinar el tributo.
- Si la Administración ha previsto formas y condiciones para la presentación de la declaración y éstas no son observadas, se entenderá que se ha objetado la actualización de valores en tanto se demuestre la intención del contribuyente de formular por sí mismo la declaración determinativa del impuesto, pero subsistirá la obligación de presentar dicha declaración en las formas y condiciones que se haya establecido dentro del plazo legal.

5.3. Efectos de las objeciones

Luego de estas precisiones se debe dejar en claro que si el contribuyente objeta la actualización de valores tendría vigente la obligación de presentar su declaración jurada determinativa del impuesto predial; por lo que si no cumple con presentarla hasta el último día hábil del mes de febrero o hasta el vencimiento de la prórroga, de existir, o la presenta sin observar la formalidad establecida y/o el lugar fijado por la Administración, sería pasible de la comisión de la infracción consistente en no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos⁽⁸⁾.

Otro punto importante a tomar en cuenta es el hecho que si el contribuyente no objetó la actualización de valores dentro del plazo establecido por ley, y desea modificar su declaración jurada determinativa, deberá presentar una declaración jurada rectificatoria, la que podrá ser presentada dentro del plazo de prescripción, ya que una vez vencido éste no se podrá presentar ningún tipo de declaración rectificatoria; asimismo se debe tener presente que esta declaración debe presentarse en la forma y condiciones establecidas por la Administración Tributaria.

⁽⁸⁾ Infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del TUO del Código Tributario que acarrea una multa equivalente al 50% de la UIT, de conformidad con la Tabla II de la misma norma.

Puede darse el caso de que un contribuyente presente un documento con el fin de objetar la actualización de valores emitida por la Administración, pero que lo haga vencido el plazo para presentar la declaración jurada del impuesto predial, y que su documento no pueda ser considerado como una declaración jurada rectificatoria. En este supuesto, el documento presentado no surtirá efecto alguno, ya que como señala el Tribunal Fiscal en la Resolución en comentario, *“la forma prevista por el ordenamiento para modificar los términos de una declaración cuando ha vencido el plazo para presentarla es a través de una declaración jurada rectificatoria”*.

Finalmente, el máximo órgano resolutor en materia tributaria ha considerado pertinente precisar el trámite que se le debe dar a las objeciones a la actualización de valores emitida por las Municipalidades; así ha establecido que como las mismas tienen *“por finalidad restar efecto a las actualizaciones de valores [...] a través de su cuestionamiento, las citadas objeciones no califican como solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria”*.

Aquí es pertinente citar al profesor Ricardo Ochoa Martínez (2007: 613), en cuanto enseña que *“no debe confundirse a las solicitudes que originan al procedimiento no contencioso con la comunicación de un hecho a la Administración Tributaria pues en el primer caso el ordenamiento obliga a esta última a emitir un pronunciamiento mientras que en el segundo, si bien la comunicación puede estar prevista como un deber para el deudor, ello no exige pronunciamiento alguno por parte de la administración”*.

Recordemos que cuando un contribuyente presenta una declaración rectificatoria determinando un tributo menor al liquidado en su primigenia declaración determinativa, la Administración Tributaria se encuentra obligada a emitir un pronunciamiento, pues de no hacerlo en un plazo de 45 días hábiles, dicha declaración rectificatoria surtirá efecto.

No se debe confundir este pronunciamiento con el que emite la Administración a raíz de una solicitud no contenciosa, ya que en el primer caso, el pronunciamiento emitido no surge como consecuencia de una solicitud presentada por el contribuyente; sino que surge de una obligación y facultad que tiene la Administración Tributaria de poder fiscalizar o verificar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario⁽⁹⁾.

⁽⁹⁾ El primer párrafo del artículo 61° del TUO del Código Tributario señala que *“La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización”*.

En el caso de una solicitud no contenciosa el pronunciamiento se emite a fin de conceder o no lo solicitado por el contribuyente; tómese en cuenta que *“Los procedimientos no contenciosos en materia tributaria se encuentran referidos a aquellos procedimientos en donde al iniciarse no importa un conflicto de intereses entre el contribuyente y la administración tributaria, sino que lo que persiguen los contribuyentes en estos casos es la emisión o realización de un acto administrativo destinado al reconocimiento de un derecho o el otorgamiento de una autorización”* (Palomar de Miguel 2000: 803).

Por otro lado, el citado Tribunal precisa que a las objeciones contra la actualización de valores no se les podría dar trámite de un recurso de reclamación, es decir, de un procedimiento contencioso, ya que para ello *“es menester que exista previamente un acto que de acuerdo a ley sea impugnabile, como es el caso de los actos emitidos por la Administración que son considerados reclamables [...], supuesto que no se configura en el presente caso [...], siendo que además dicha actualización no constituye un acto que en forma directa determine la deuda tributaria por parte de la Administración [...] sino que tiene por finalidad sustituir el deber de declarar y determinar la obligación tributaria de cargo del contribuyente a través de una ficción legal. En tal sentido, la objeción a la actualización de valores no puede calificar como un recurso de reclamación, por lo que no deberá ser tramitada en la vía del procedimiento contencioso tributario”*.

VI. El exceso del Tribunal Fiscal: breve crítica a su pronunciamiento

En nuestra opinión, todo lo desarrollado por el Tribunal Fiscal, referente a las objeciones contra las actualizaciones de valores del impuesto predial, es atinado y llena un vacío en la regulación efectuada por la Ley de Tributación Municipal; sin embargo, creemos que este Tribunal cometió un exceso al momento de señalar cuándo surten efecto las actualizaciones de valores del impuesto predial.

o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa”.

Traigamos a colación lo que textualmente señaló el máximo Tribunal en materia tributaria: *“se ha creado una ficción legal mediante la cual se entiende que emitida y notificada la actualización de valores, el contribuyente ha cumplido con sus deberes de determinar y declarar pero condicionada a que no sea objetada al término del plazo para presentar [la declaración del impuesto predial]”*.

Del texto citado se advierte que el Tribunal Fiscal considera que para que la actualización de valores surta efectos deben ocurrir dos condiciones: la primera, que la misma haya sido emitida y notificada; y la segunda, que no haya sido objetada al término del plazo para presentar la declaración determinativa del impuesto predial.

Respecto al segundo requisito estamos conformes; únicamente se debe precisar que la objeción no debe ser efectuada dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto predial.

Sin embargo, consideramos que el Tribunal Fiscal pecó al establecer que la actualización de valores debe ser emitida y notificada a fin de que se la pueda considerar como válida. Para ello recordemos qué es lo que dice el último párrafo del artículo 14º de la Ley de Tributación Municipal: *“La actualización de los valores de predios por las Municipalidades sustituye la obligación contemplada por el inciso a) del presente artículo⁽¹⁰⁾, y se entenderá como válida en caso que el contribuyente no la objete dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto”*.

Como se advierte, la Ley no ha establecido como requisito que la actualización de valores deba ser notificada o comunicada a los contribuyentes; es más, ni siquiera ha establecido que la misma deba ser emitida; por ende, no se podría exigir a las Municipalidades que cumplan con estos requisitos a fin de que las actualizaciones de valores de los predios de su jurisdicción se consideren válidas o surtan efecto.

La cuarta disposición final del TUO de la Ley de Tributación Municipal ha establecido que *“Las Municipalidades que brinden el servicio de emisión mecanizada de actualización de valores, determinación de impuestos y de recibos*

⁽¹⁰⁾ El inciso a) indica que los contribuyentes del impuesto predial están obligados a presentar anualmente su declaración jurada hasta el último día hábil del mes de febrero, salvo que se establezca una prórroga.

de pago correspondientes, incluida su distribución a domicilio, quedan facultadas a cobrar por dichos servicios no más del 0.4% de la UIT vigente al 1 de enero de cada ejercicio, en cuyo caso esta valorización sustituye la obligación de presentación de declaraciones juradas”.

Véase que la Ley de Tributación Municipal habla de la **emisión y notificación** de la actualización de valores como un **servicio** que pueden prestar las Municipalidades, en cuyo caso las faculta para efectuar un cobro por el mismo; precisando que la valorización **sustituye la obligación de presentación de declaraciones juradas**. Nótese que ya no se refiere a la obligación contenida en el literal a) de su artículo 14º; sino que se refiere de manera genérica a las declaraciones juradas; y si consideramos que también habla de la emisión de **determinación de impuestos**, podríamos suponer que estas emisiones están referidas a las obligaciones contenidas en los literales b) y c) del artículo 14º, e incluso a los demás impuestos regulados en el TUO de la Ley de Tributación Municipal.

En ese sentido, se puede afirmar que la Ley de Tributación Municipal ha establecido que la emisión y notificación de las actualizaciones de valores del impuesto predial únicamente serán obligatorias cuando las Municipalidades deseen cobrar por dichos servicios; mas no como requisito para que las mismas surtan efecto. Ello implica que una vez que la Administración Tributaria actualiza en sus sistemas los valores de los predios de su jurisdicción, se entenderá sustituida la obligación de los contribuyentes de presentar su declaración jurada; posteriormente, la Administración estará facultada a notificar a los contribuyentes la actualización realizada; pudiendo cobrar por ese servicio y sin que exista un plazo para ello; ya que la ficción legal que sustituye la obligación de declarar ya acaeció.

Ello debe ser así, pues de lo contrario se podría estar generando un problema a las Administraciones Tributarias, impidiéndoles desarrollar de manera adecuada sus procedimientos. Supongamos que existen contribuyentes cuyos domicilios fiscales no son precisos, o se encuentran alejados⁽¹¹⁾

⁽¹¹⁾ Recordemos que según el artículo 11º del TUO del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado **dentro del territorio nacional** para todo efecto tributario; por lo que un contribuyente de la Municipalidad Provincial de Cajamarca podría fijar su domicilio fiscal, por ejemplo, en un distrito de Tacna, encontrándose la Municipalidad Provincial de Cajamarca obligada a notificarlo en dicho domicilio.

del ámbito de actuación de la Municipalidad que le pretende notificar la actualización de valores, y que por tales motivos no fue posible notificarles la referida actualización dentro del plazo.

La primera consecuencia generada es que dichos contribuyentes se encontrarían omisos a la declaración, correspondiéndoles una multa; por otra parte, la Administración no podría emitir una orden de pago, pues aún no existe un tributo autoliquidado⁽¹²⁾; encontrándose, por ende, limitada su facultad de cobro. En ese sentido debería iniciar un procedimiento de fiscalización a fin de determinar la obligación tributaria.

Sin embargo, este procedimiento de fiscalización debe ser minucioso, orientado principalmente a establecer las condiciones que tenía el predio al 1 de enero del año al que corresponda la determinación; buscando recopilar todos los medios probatorios que sustenten las condiciones determinadas. De no ser así, la Administración Tributaria podrá únicamente utilizar los resultados de su fiscalización para los ejercicios fiscales posteriores a la misma⁽¹³⁾. Lo que originaría que por el año en el que no se notificó la actualización de valores no exista una determinación certera practicada por la Administración, facultando al contribuyente a que presente una declaración incluso subvaluada.

Por otra parte, al no poder notificar personalmente las actualizaciones de valores, ¿la Municipalidad podría notificarlas mediante publicación? Es una pregunta válida, ya que si la Municipalidad no puede efectuar la notificación por mensajero o correo certificado por causas imputables al contribuyente, ¿se podría afirmar que se encuentra habilitada a efectuar la notificación por publicación?

⁽¹²⁾ En mérito al artículo 25º, numeral 25.2, de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva –Ley N° 26979– los Gobiernos Locales únicamente pueden emitir órdenes de pago en los casos establecidos en los numerales 1 y 3 del artículo 78º del TUO del Código Tributario, siendo que el primer supuesto está referido a la existencia de tributos autoliquidados.

⁽¹³⁾ Ello es así, ya que mediante Precedente de Observancia Obligatoria contenido en la Resolución N° 06592-11-2013, el Tribunal Fiscal ha establecido que **“los resultados de la fiscalización o verificación de un predio, para efectos del Impuesto Predial, no deben ser utilizados para determinar las condiciones que éste poseía antes de la realización de la inspección, toda vez que ello implicaría afirmar que tales condiciones se configuraron antes del 1 de enero de dicho año, fecha fijada por la ley de dicho impuesto para determinar la situación jurídica del contribuyente y de sus predios”.**

En primer lugar, revisemos qué establece el TUO del Código Tributario. Así el último párrafo del artículo 104º señala lo siguiente: *“El Tribunal Fiscal y las Administraciones Tributarias distintas a la SUNAT deberán efectuar la notificación mediante la publicación en el diario oficial o, en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o en su defecto, en uno de mayor circulación de dicha localidad, cuando no haya sido posible efectuarla en el domicilio fiscal del deudor tributario por cualquier motivo imputable a éste. Dicha publicación deberá contener el nombre, denominación o razón social de la persona notificada, el número de RUC o número del documento de identidad que corresponda, la numeración del documento en el que consta el acto administrativo, así como la mención a su naturaleza, el tipo de tributo o multa, el monto de éstos y el período o el hecho gravado; así como las menciones a otros actos a que se refiere la notificación”*⁽¹⁴⁾.

En segundo lugar, debemos tener presente lo relacionado a la reserva tributaria; ya que el artículo 85º del TUO del Código Tributario ha establecido que **la base imponible, como cualquier dato relativo a la misma**, constituye información reservada y únicamente puede ser utilizada por la Administración Tributaria para el cumplimiento de sus fines.

Lo antes indicado impediría que se publiquen las actualizaciones de valores, toda vez que al constituir declaraciones juradas que contienen la determinación de la obligación tributaria, mínimamente se debería publicar la información señalada en el literal b) del artículo 59º del TUO del Código Tributario; a saber: a) La identificación del deudor tributario, b) La base imponible y c) La cuantía del tributo.

⁽¹⁴⁾ Este párrafo fue incorporado por el Artículo 24º del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007; a fin de evitar que en estos casos las Administraciones Tributarias distintas a SUNAT utilicen la Ley del Procedimiento Administrativo General en lugar del Código Tributario; y regular, de alguna manera, lo que el Tribunal Fiscal había establecido como Precedente de Observancia Obligatoria en la RTF N° 3709-2-2005, del 15 de junio de 2005; al señalar que *“La forma de notificación regulada en el inciso e) del artículo 104º del Texto Único Ordenado del Código Tributario [...], así como la remisión contenida en el segundo párrafo del inciso f) del mismo artículo, sólo es aplicable a las notificaciones que efectúe la SUNAT. Las administraciones tributarias distintas a SUNAT deben observar lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, para notificar sus actos administrativos mediante publicación, incluyendo la remisión a dicha forma de notificación en caso que en el domicilio no se pudiera fijar el cedulón, ni dejar los documentos materia de notificación bajo la puerta, conforme con lo previsto en el segundo párrafo del inciso f) del artículo 104º del citado Código”*.

Una segunda pregunta sería la siguiente: Si al contribuyente no se le ha notificado válidamente la actualización de valores y éste paga el tributo, ¿se podría afirmar que operó la notificación tácita?

Respecto de este tipo de notificación, el artículo 104º del CT regula: *“Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna o ésta se hubiere realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento. Se considerará como fecha de la notificación aquella en que se practique el respectivo acto o gestión”*.

En ese sentido, si a un contribuyente no se le ha notificado su actualización de valores del impuesto predial, y éste voluntariamente se apersona a las oficinas de la Administración Tributaria y recaba un “estado de cuenta” en el que figura el monto de su deuda, y lo cancela, se podría afirmar que ¿con ese acto demuestra que tuvo conocimiento de la referida actualización?

Aquí cabrían dos posibilidades: la primera que el pago fuera efectuado con posterioridad al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada; y la segunda, que sea efectuado con anterioridad a dicho vencimiento.

A la luz de lo establecido por el Tribunal Fiscal, la respuesta a estas dos preguntas sería negativa. En el primer caso, por qué cae de maduro; ello debido a que la actualización de valores debería ser notificada dentro del plazo para presentar la declaración jurada; o lo que es lo mismo, efectuar el pago al contado; y como el pago, que podría acarrear la notificación tácita, se efectuó con posterioridad a esa fecha, la “notificación” de la actualización de valores no surtiría ningún efecto.

En el segundo caso, tampoco se podría afirmar que con el pago operó la notificación tácita de la actualización de valores, toda vez que el pago *“presupone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado. Esto a su vez significa que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco, que el contribuyente se encuentra obligado a pagar [...]”*⁽¹⁵⁾.

⁽¹⁵⁾ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar et al., *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*, Instituto Pacífico, Lima, 2009, p. 145.

Y recordemos que la determinación de la obligación tributaria tendría que ser realizada por el deudor tributario, mediante una declaración; o por la Administración Tributaria, mediante una Resolución de Determinación; siendo que en el caso planteado no existiría ninguna de las dos.

Adicionalmente debemos tener presente que el Tribunal Fiscal ha establecido que los estados de cuenta o documentos análogos no son reclamables debido a que *“tiene[n] un carácter meramente informativo, sobre el cual la Administración Tributaria no puede exigir [...] el pago ni iniciar un procedimiento de cobranza coactiva”*⁽¹⁶⁾. Ello ratifica la opinión vertida respecto de que el pago efectuado con anterioridad del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada no convalida la notificación defectuosa o no practicada de la actualización de valores; toda vez que si el contribuyente efectúa en dicha ocasión un pago parcial, posteriormente la Administración no podría exigirle el pago de la parte restante sin que previamente haya determinado la obligación tributaria.

En ese sentido, si para que un contribuyente efectúe el pago de una obligación tributaria, ésta debe haber sido previamente determinada, ya que la misma no se determina con el solo pago, los pagos que efectúe el contribuyente sin que se le haya notificado la actualización de valores, devendrían en pagos indebidos, pues aún no se ha determinado la obligación tributaria a su cargo, pudiendo solicitarse su devolución.

Esta situación podría ser salvada si consideramos dichos pagos como “pagos anticipados”. Este tipo de pago es definido por el maestro Jorge Bravo Cucci (2010: 386) como *“aquel que se realiza antes de la existencia de una obligación tributaria. Siendo rigurosos, en el momento de realizarse no extingue la obligación tributaria, pues al momento de efectuarse, ella no existe”*. En ese sentido, una vez determinada la obligación tributaria, se debería proceder a imputar los pagos anticipados efectuados y requerir al deudor el pago de la diferencia, si es que la hubiera.

Por otra parte, al condicionar la efectividad de las actualizaciones de valores a su emisión y notificación, se está obligando a la Administración Tributaria a prestar ese servicio y, por ende, cargando a los contribuyentes

⁽¹⁶⁾ Criterio establecido en diversas RTF como la N° 09060-11-2010, entre otras.

con un costo adicional al momento de cumplir con el pago del impuesto predial a su cargo.

Sin embargo, como la condición para poder efectuar el cobro señalado es que se emita “y” notifique las actualizaciones de valores, la Municipalidad no podría cobrar por dichos servicios si es que únicamente ha emitido la actualización de valores, pero no la ha notificado de manera válida, ya sea por causas imputables al contribuyente o a la propia Administración. Si ha ocurrido esto, y el contribuyente efectúa el pago por este servicio, estaría realizando un pago indebido por el cual podría solicitar la devolución. Por el lado de la Administración, en cambio, se habría incurrido en un gasto que no podría ser recuperado.

Todos los problemas señalados de índole práctica, podrían ser evitados si es que se da la interpretación correcta, en nuestra opinión, al último **párrafo del artículo 14°** del TUO de la Ley de Tributación Municipal; y se considera que la sustitución de la obligación de presentar la declaración jurada del impuesto predial opera únicamente con la actualización de los valores de los predios en los sistemas de la Administración Tributaria, sin que para ello sea necesario emitir y notificar la citada actualización.

Finalmente, consideramos pertinente señalar que el presente trabajo únicamente ha estado centrado en lo concerniente al impuesto predial; sin embargo, todo lo vertido es aplicable también al impuesto al patrimonio vehicular, ya que en el artículo 34° de la LTM se ha establecido la misma ficción legal.

VII. Conclusiones

- Las actualizaciones de valores del impuesto predial sustituyen la obligación del contribuyente de presentar la declaración jurada anual por este tributo.
- Para que la actualización de valores surta efecto el contribuyente no deberá objetarla antes del plazo para el pago al contado del impuesto predial.
- Al no haberse establecido una formalidad para la presentación de las objeciones, éstas podrían tener la forma de escritos fundamentados y/o

de declaraciones juradas. En el primer caso, subsistirá la obligación de presentar la declaración jurada; mientras que en el segundo caso únicamente subsistirá tal obligación, si es que la Administración ha establecido formalidades para presentar la Declaración Jurada y el contribuyente no ha cumplido con las mismas.

- No se debería exigir a las Municipalidades que cumplan con la emisión y notificación de las actualizaciones de valores como condición a que las mismas surtan efectos; toda vez que tal procedimiento únicamente ha sido establecido como condición habilitante para el cobro por la prestación del servicio de emisión y notificación.

VIII. Lista de referencias

- ALFARO LIMAYA, Javier, *Tributación Municipal*, Entrelíneas S.R.L., Lima, 2011.
- BENDEZÚ NEYRA, Guillermo, *Legislación Especial sobre tributación Municipal*, Ffecat Editores, Lima, 2012.
- BRAVO CUCCI, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Jurista Editores, Lima, 2010.
- COSSÍO CARRASCO, Viviana, *Tributos Municipales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2011.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, María, *La Autoliquidación Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- OCHOA MARTÍNEZ, Ricardo, “El procedimiento No Contencioso Tributario”, en *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*, Ara Editores, Lima, 2007.
- PALOMAR DE MIGUEL, Juan, *Diccionario para Juristas*, Tomo I, Ed. Porrúa, México, 1 ed., 2000.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar *et al.*, *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*, Instituto Pacífico, Lima, 2009.
- SOTO LLERENA, Valentín, *Tributación Municipal: Doctrina, Jurisprudencia y Casuística*, Lluvia Editores, Piura, 2010.
- ZOLEZZI MÖLLER, Armando, “Tributación Municipal”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 20, junio 1991, pp. 59-70.

Cajamarca, febrero de 2014