



**UNIVERSIDAD NACIONAL
DE CAJAMARCA**



ESCUELA DE POSTGRADO

MAESTRIA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS:

**CONSECUENCIAS JURIDICO-TRIBUTARIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE VALORES DEL
IMPUESTO PREDIAL POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE CAJAMARCA-
2012**

POR:

LUIS E. CÉSPEDES PAISIG

ASESOR:

M. Cs. NIXON J. CASTILLO MONTOYA

CAJAMARCA - PERÚ

AGOSTO DE 2014

COPYRIGHT © 2014 by
CÉSPEDES PAISIG LUIS ELÍ
Todos los derechos reservados



**UNIVERSIDAD NACIONAL
DE CAJAMARCA**



ESCUELA DE POSTGRADO

MAESTRIA EN CIENCIAS

MENCIÓN: TRIBUTACIÓN

TESIS APROBADA:

**CONSECUENCIAS JURIDICO-TRIBUTARIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE VALORES DEL
IMPUESTO PREDIAL POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE CAJAMARCA-
2012**

Por: Luis E. Céspedes Paisig

Comité Científico:

**M. Cs. Jorge L. Alcalde Infante
Presidente Comité**

**Mg. Enrique O. Sánchez Urbina
Primer Miembro Titular**

**M. CS. Daniel Seclén Contreras
Segundo Miembro Titular**

**M. Cs. Nixon J. Castillo Montoya
Asesor**

AGOSTO DE 2014

A:

Lucía Alejandra, por haber llenado de luz mi hogar y
darme las fuerzas que necesito para luchar día a día.

CONTENIDO

<i>Ítem</i>	<i>Página</i>
LISTA DE ILUSTRACIONES	ix
AGRADECIMIENTO	x
LISTA DE ABREVIACIONES	xi
RESUMEN	xii
ABSTRACT	xiii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS METODOLÓGICOS	
I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	4
1.1. Planteamiento del problema	4
1.2. Formulación del problema	6
1.3. Justificación de la investigación	6
1.4. Alcances y limitaciones	7
II. HIPÓTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	8
2.1. Determinación de variables	8
III. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN	9
3.1. General	9
3.2. Específicos	9
IV. DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS	10
4.1. Definición operacional de variables	10
4.2. Unidad de análisis, universo y muestra	11
4.3. Diseño y tipo de la investigación	13
4.4. Métodos de investigación	13
4.5. Técnicas e instrumentos de recolección de datos	14
4.6. Técnicas de procesamiento y análisis de los datos	16
V. ASPECTOS ÉTICOS DE LA INVESTIGACIÓN	16

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

I. ASPECTOS GENERALES	18
1.1. Fundamento del fenómeno tributario	18
1.1.1. El tributo como fuente de ingresos del estado.....	18
1.1.2. El deber de contribuir como correlato de la obligación del estado de brindar servicios públicos.....	22
1.2. Derecho constitucional tributario	24
1.2.1. Potestad tributaria.....	24
1.2.2. Órganos que ejercen la potestad tributaria.....	26
1.3. Tributo	31
1.3.1. Concepto.....	31
1.3.2. Aspectos de la hipótesis de incidencia.....	33
A. Aspecto material.....	34
B. Aspecto espacial.....	35
C. Aspecto temporal.....	36
D. Aspecto subjetivo.....	37
E. Aspecto mensurable.....	38
1.3.3. Clasificación.....	39
A. Impuestos.....	40
B. Contribuciones.....	42
C. Tasas.....	45
II. DECLARACIÓN JURADA	50
2.1. Concepto	50
2.2. Tipos de declaración jurada	54
2.2.1. Declaración originaria.....	54
2.2.2. Declaración sustitutoria.....	56
2.2.3. Declaración rectificatoria.....	57
2.3. Efectos	58
III. IMPUESTO PREDIAL	60

3.1. Concepto.....	60
3.2. Aspectos de la hipótesis de incidencia del impuesto predial.....	63
3.2.1. Aspecto material.....	64
3.2.2. Aspecto espacial.....	64
3.2.3. Aspecto temporal.....	65
3.2.4. Aspecto subjetivo.....	65
3.2.5. Aspecto mensurable.....	66
3.3. Declaración jurada en el impuesto predial.....	68
3.4. Actualización de valores del impuesto predial.....	69
3.4.1. Concepto.....	69
3.4.2. Objeción.....	71
3.4.3. Efectos.....	74
IV. NOTIFICACIÓN TRIBUTARIA, VALORES TRIBUTARIOS Y EVASIÓN TRIBUTARIA.....	78
4.1. Notificación de los actos administrativos tributarios.....	78
4.1.1. Notificación por correo certificado o por mensajero.....	82
A. Con acuse de recibo.....	83
B. Certificación de la negativa a la recepción.....	84
4.1.2. Notificación por cédula.....	86
4.1.3. Notificación por constancia administrativa.....	87
4.1.4. Notificación por publicación y notificación tácita.....	88
4.2. Valores tributarios.....	93
4.2.1. Resolución de determinación.....	93
4.2.2. Resolución de multa.....	96
4.2.3. Orden de pago.....	98
4.3. Evasión tributaria.....	101
 CAPÍTULO III: CONSECUENCIAS JURIDICO-TRIBUTARIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE VALORES POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE CAJAMARCA-2012	
I. EVASIÓN TRIBUTARIA.....	110

II. OMISIÓN A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA NO MULTADA	114
III. EMISIÓN DE ÓRDENES DE PAGO SIN QUE EXISTA DECLARACIÓN JURADA	117
CONCLUSIONES.....	125
RECOMENDACIONES.....	127
SUGERENCIA.....	129
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	131
ANEXOS.....	136
Tabla Matriz N° 1.....	137
Tabla Matriz N° 2.....	141
Tabla Matriz N° 3.....	148
Recaudación comparada 2009 al 2012.....	154
Resolución Jefatural N° 001-053-00000087.....	155
Resolución Jefatural N° 001-053-00000093.....	156
Plan Anual de Fiscalización 2012.....	157
Programa N° 02.v02-2012.....	164
Exposición de Resultados del Plan Anual de Fiscalización 2012-2013.....	181

LISTA DE ILUSTRACIONES

Gráficos

1. Condición de la base imponible según el procedimiento de fiscalización.....	110
2. Contribuyentes con Declaración Jurada – 2012.....	111
3. Condición de la base imponible por tipo de contribuyentes.....	111
4. Variación de la base imponible luego del procedimiento de fiscalización.....	113
5. Variación del impuesto predial luego del procedimiento de fiscalización.....	113
6. Resultado del procedimiento de fiscalización (Base Imponible).....	114
7. Resultado del procedimiento de fiscalización (Impuesto Predial).....	114
8. Actualizaciones de valores emitidas.....	120
9. Resultado de la notificación de las actualizaciones de valores.....	120
10. Valores tributarios por contribuyentes sin declaración jurada.....	122
11. Contribuyentes sin declaración jurada y sin valor tributario.....	123

Tablas

1. Aspectos de la hipótesis de incidencia del impuesto predial.....	67
2. Resumen de los datos obtenidos en la Tabla Matriz N° 1.....	115
3. Resultado de los requerimientos del Plan Anual de Fiscalización 2012 – SAT CAJAMARCA.....	118
4. Tabla Matriz N° 1: Estado de las Actualizaciones de Valores por Contribuyente.....	137
5. Tabla Matriz N° 2: Variación de la Base Imponible y del impuesto Predial Determinados en el Procedimiento de Fiscalización.....	141
6. Tabla Matriz N° 3: Valores Tributarios emitidos por Contribuyente.....	148
7. Recaudación comparada 2009 al 2012.....	154

AGRADECIMIENTOS

Mi más sincero agradecimiento a todas aquellas personas que me han ayudado en esta ardua tarea, que es la confección de una tesis de maestría; y a la vez quiero disculparme con ellas si no las menciono de manera adecuada. Especialmente quiero agradecer a todos los compañeros, tanto estudiantes como profesores, de la Escuela de Post Grado de la Universidad Nacional de Cajamarca y al personal del SAT Cajamarca que me ayudó y colaboró con mi persona en la recopilación de la información requerida.

LISTA DE ABREVIACIONES

AV	: Actualización de Valores
CPP	: Constitución Política del Perú de 1993
CT	: Código Tributario, cuyo T.U.O. fue aprobado mediante Decreto Supremo 133-2013-EF
IP	: Impuesto Predial
LTM	: Ley de Tributación Municipal, cuyo T.U.O. fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 156-2004-EF.
MPC	: Municipalidad Provincial de Cajamarca
OP	: Orden de Pago
RD	: Resolución de Determinación
RM	: Resolución de Multa
RTF	: Resolución del Tribunal Fiscal
SAT CAJAMARCA	: Servicio de Administración Tributaria de Cajamarca
STC	: Sentencia del Tribunal Constitucional
TC	: Tribunal Constitucional
TF	: Tribunal Fiscal
T.U.O.	: Texto Único Ordenado.

RESUMEN

El impuesto predial en el Perú es un tributo que debe ser autoliquidado por el contribuyente; es decir, que éste debe presentar una declaración jurada en la que señale el monto a pagar. Sin embargo, esta obligación puede ser sustituida por la Administración Tributaria si es que le notifica la actualización de valores de sus predios en la forma y plazo establecidos. Si el contribuyente no paga el monto determinado en la actualización o en su declaración se le puede emitir una orden de pago a efectos de requerirle el pago.

Por otra parte, si el contribuyente no declara o no se le ha notificado de manera adecuada la actualización de valores, habrá incurrido en una infracción correspondiéndole ser multado. Adicionalmente, la Administración Tributaria, luego de un procedimiento de fiscalización, podrá determinarle el impuesto predial mediante una Resolución de Determinación.

La presente investigación trata de analizar todo este procedimiento, con el fin de determinar las implicancias que genera la actualización de valores del impuesto predial: si se está emitiendo adecuadamente por el SAT CAJAMARCA, si los contribuyentes están presentando sus declaraciones juradas determinando el impuesto que efectivamente les corresponde o si están incurriendo en evasión, si se está emitiendo adecuadamente las órdenes de pago y si se está multando las omisiones a la presentación de la declaración jurada.

ABSTRACT

The predial tax in Peru is a tax that must be autoliquidated by the taxpayer; it means that he must submit an affidavit where indicate the total to pay. However, this obligation can be replaced by the Tax Administration if it notifies to him the update of values of his properties in the form and term established. If the taxpayer does not pay the total determined in the update or in his affidavit will be issued a payment order in order to require the payment.

On the other hand, if the taxpayer does not submit his affidavit or the values update has not been notified to him in a suitable way, he will have incurred an infraction being up to him to be fined. Additionally, the Tax Administration, after an inspection procedure, will be able to determine the predial tax by means of a Resolution of Determination.

The present investigation tries to analyze all this procedure, in order to determine the implications that generate the update of values of the predial tax: if it is issuing properly by the SAT CAJAMARCA, if taxpayers are filing their affidavits determining the tax that really they must pay or if they are incurring in evasion, if the payment orders are issued properly and if the omissions to the submission of the affidavit are fined.

INTRODUCCIÓN

La iniciativa de desarrollar la presente investigación surgió en el año 2011, cuando me encontraba laborando en el SAT CAJAMARCA; pudiéndome percatar que los contribuyentes del impuesto predial no habían asimilado su obligación de presentar declaración jurada por dicho tributo, tal como lo establece el artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal. Por el contrario, habían trasladado la referida obligación hacia el SAT CAJAMARCA quien, en su percepción, se encontraba obligado a notificarles la actualización de valores de sus predios (comúnmente llamada cuponera) con la finalidad de que puedan efectuar el pago del impuesto predial.

Lo anterior había llevado a que el SAT CAJAMARCA invirtiera una serie de recursos con la finalidad de emitir las actualizaciones de valores y notificarlas a los contribuyentes del impuesto predial, con el objetivo que estos conozcan el monto del impuesto a su cargo.

Sin embargo, de la revisión del referido artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal, y de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la misma norma, era evidente que el SAT CAJAMARCA no tenía tal actividad como una “obligación”; sino que por el contrario era una “facultad”; por otra parte, la sustitución de la obligación de presentar declaración

jurada del impuesto predial acaecía con la sola actualización de valores, siendo que la emisión y notificación de la misma servía, únicamente, para que el SAT CAJAMARCA pueda cobrar por la prestación de dichos servicios.

Entonces surgía la pregunta: ¿Por qué el SAT CAJAMARCA se preocupaba tanto en emitir y notificar las actualizaciones de valores a todos los contribuyentes del impuesto predial, si tenían conocimiento que no todas podían ser notificadas válidamente? La respuesta la encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 17244-5-2010, en la que esta colegiado estableció, como criterio de observancia obligatoria, que para que las actualizaciones de valores del impuesto predial surtan efecto, deberán ser emitidas, notificadas válidamente, y el contribuyente no deberá objetarlas, hasta antes de la fecha para el pago al contado del impuesto predial.

El criterio establecido por el Tribunal Fiscal, a nuestro entender, podía generar una serie de consecuencias negativas en la actuación de las administraciones tributarias locales; por lo que se pretendió estudiar cuáles eran tales consecuencias desde una óptica jurídica y tributaria; intentando amalgamar, de alguna forma, mi profesión de abogado con los estudios de la maestría en Tributación que me encontraba realizando. Es así que pongo en las manos del lector la presente investigación, deseando que le dé una lectura crítica, ya que esa es la forma en la que la hemos desarrollado.

EL AUTOR

CAPITULO I

ASPECTOS METODOLÓGICOS

I. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.

1.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La potestad tributaria de los Gobiernos Locales se encuentra reconocida en la propia Constitución Política del Perú de 1993, en su artículo 74°; y más precisamente en el Texto único de la Ley de Tributación Municipal aprobada mediante Decreto Supremo N° 156-2004-EF, y modificatorias.

De conformidad con dicha potestad los Gobiernos Locales se encuentran facultados para recaudar y administrar una serie de impuestos, siendo el Impuesto Predial el que mayores ingresos genera; así por ejemplo, en el año 2012 en la Municipalidad Provincial de Cajamarca se recaudó un total de S/. 22'384,421.22, de los cuales S/. 4'942,650.22 corresponden a lo recaudado por concepto de impuesto predial del año 2012, y S/. 2'442,052.82 corresponden a lo recaudado por concepto de impuesto predial de ejercicios fiscales anteriores; es decir que en el año 2012 se recaudó por concepto de impuesto predial la suma de S/. 7'384,703.04, que represente el 33 % de la recaudación del año.

Sin embargo, la recaudación tributaria puede verse afectada, tanto por actuaciones llevadas a cabo por los contribuyentes –como en caso de evasión tributaria o incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales–, o por la propia Administración Tributaria –como cuando sus actuaciones no se ciñen al procedimiento legalmente establecido–; pero ¿podría darse el caso que la

Administración Tributaria al ejercer una facultad otorgada legalmente propicie las actuaciones señaladas?

Veamos, el artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal obliga a los contribuyentes del impuesto predial a presentar una declaración jurada anual del mismo, hasta el último día hábil del mes de febrero; pero a su vez la norma faculta a los Gobiernos Locales a actualizar la base imponible para el cálculo del impuesto predial, con lo cual sustituye la obligación del contribuyente de presentar su declaración jurada.

Ésta sustitución de la obligación de los contribuyentes del impuesto predial genera una serie de consecuencias que inciden en la recaudación del citado tributo; tales como evasión tributaria, incumplimiento de obligaciones formales por parte de los contribuyentes, emisión de actos administrativos sin sustento, omisión de la facultad sancionadora, etc.

En el presente trabajo de investigación se intentó determinar cuáles son las consecuencias jurídico-tributarias generadas por la actualización de valores del impuesto predial por parte de la Municipalidad Provincial de Cajamarca, quien administra y recauda sus tributos por medio de su Servicio de Administración Tributaria – SAT CAJAMARCA; para lo cual intentamos, en primer lugar, contextualizar el impuesto predial en un marco constitucional y legal; posteriormente analizamos la institución de la Declaración Jurada en materia tributaria y específicamente la Actualización de Valores del Impuesto Predial y su

función sustitutoria de la Declaración Jurada; finalmente se ha revisado lo concerniente a la evasión tributaria, la obligación de presentar declaraciones por parte de los contribuyentes, las infracciones que puede originar el incumplimiento de esta obligación, la facultad sancionadora de la administración y la facultad de emitir valores tributarios.

1.2. FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.

¿Cuáles son las consecuencias jurídico-tributarias generadas a la Municipalidad Provincial de Cajamarca debido a la actualización de valores del impuesto predial, durante el ejercicio fiscal 2012?

1.3. JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN.

El interés en el desarrollo de la presente investigación surgió al ver que en el distrito de Cajamarca los contribuyentes del impuesto predial no presentan su declaración jurada anual, a la que se encuentran obligados, y esperan a que se les notifique su actualización de valores del impuesto predial, llegando al punto de exigir que la misma le sea entregada para poder cancelar el impuesto predial; es decir, han trasladado su obligación hacia la Municipalidad.

Por otra parte la presente investigación encuentra justificación ya que se analizó cuáles son las consecuencias jurídico-tributarias que genera la actualización de

valores del impuesto predial; lo que nos sirvió para determinar si las mismas afectan la recaudación que se pueda realizar respecto de este tributo.

Por otro lado, no se ha podido encontrar investigaciones que desarrollen este tema ya sea a nivel de tesis o de publicaciones efectuadas por autores dedicados a la investigación en materia tributaria, tanto a nivel nacional como internacional; en ese sentido se espera poder sentar las bases para que la investigación desarrollada en la Municipalidad Provincial de Cajamarca pueda ser replicada en otras Municipalidades Provinciales o Distritales del Perú, con la finalidad que puedan mejorar su actividad recaudadora.

1.4. ALCANCES Y LIMITACIONES.

La presente investigación abarca el estudio de una institución del Derecho Tributario: la Declaración Jurada; la cual está relacionada con un tributo específico: el Impuesto Predial; en concreto la investigación se centra en la actualización de valores que emitió la Municipalidad provincial de Cajamarca respecto del Impuesto Predial durante el ejercicio fiscal 2012.

En cuanto a las limitaciones, éstas son de diferentes tipos:

- a) **Acceso a la información:** Toda vez que la información necesaria para el desarrollo de esta investigación, que se encuentra en poder del SAT CAJAMARCA, está protegida por la reserva tributaria; por otro lado, en dicha institución no se ha llevado un control adecuado respecto de las actualizaciones

de valores emitidas y notificadas; así como los planes de fiscalización no se encuentran adecuadamente desarrollados.

- b) **Bibliográfica:** Pues existe poco material bibliográfico sobre el tema, toda vez que lo referente a los aspectos específicos de la Tributación Municipal no han sido objeto de un desarrollo amplio.
- c) **Temporal:** El plazo para desarrollar la investigación es relativamente corto, ya que tiene que ser llevada a cabo en el tiempo que queda para culminar con el programa de estudios de la Maestría.

II. HIPÓTESIS DE INVESTIGACIÓN.

La evasión tributaria, las omisiones a la presentación de la declaración jurada que no son multadas y la emisión de órdenes de pago sin que exista declaración jurada constituyen consecuencias jurídico-tributarias generadas a la Municipalidad Provincial de Cajamarca debido a la actualización de valores del impuesto predial, durante el ejercicio fiscal 2012.

2.1. DETERMINACIÓN DE VARIABLES.

V1: Actualización de Valores del Impuesto predial.

V2: Evasión Tributaria.

V3: Omisión a la presentación de la declaración jurada.

V4: Órdenes de pago emitidas sin que exista declaración jurada.

III. OBJETIVOS DE INVESTIGACIÓN.

3.1. GENERAL:

Determinar las consecuencias jurídico-tributarias generadas a la Municipalidad Provincial de Cajamarca, debido a la actualización de valores del impuesto predial durante el ejercicio fiscal 2012.

3.2. ESPECÍFICOS:

- a) Evidenciar que la actualización de valores del impuesto predial efectuada por la Municipalidad Provincial de Cajamarca incide en la evasión tributaria de este impuesto.
- b) Determinar que existen contribuyentes a los que no se los ha multado por ser omisos a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial; y que esta condición la han adquirido debido a que la actualización de valores de su predio no ha surtido efectos.
- c) Evidenciar que se han emitido órdenes de pago a contribuyentes que se encuentran omisos a la presentación de la declaración jurada.

IV. DISEÑO DE CONTRASTACIÓN DE LA HIPÓTESIS.

4.1. DEFINICIÓN OPERACIONAL DE VARIABLES.

HIPÓTESIS	VARIABLES	DEFINICIÓN	INDICADORES	FUENTE DEL DATO
La evasión tributaria, las omisiones a la presentación de la declaración jurada que no son multadas y la emisión de órdenes de pago sin que exista declaración jurada constituyen consecuencias jurídicas-tributarias generadas a la Municipalidad Provincial de Cajamarca debido a la actualización de valores del impuesto predial, durante el ejercicio fiscal 2012.	Actualización de Valores del Impuesto predial.	Procedimiento por el cual la Municipalidad correspondiente actualiza la base imponible para el cálculo del impuesto predial aplicando los aranceles de terrenos y los valores oficiales de construcción y de obras complementarias correspondientes al año al que se realiza la actualización.	Actualizaciones de valores emitidas	Base de datos de los contribuyentes a los cuales el SAT CAJAMARCA les emitió su actualización de valores del impuesto predial.
	Evasión Tributaria	Dejar de cancelar un tributo, ya sea total o parcialmente por medio de la realización de conductas no permitidas por la normativa.	Actualizaciones de valores notificadas.	Cargos de notificación de las actualizaciones de valores del impuesto predial.
	Omisión a la presentación de la declaración jurada.	Acto por el cual un contribuyente no presenta a la Administración Tributaria la comunicación que es sujeto pasivo de un determinado tributo, y no indica la base imponible de éste ni el monto que le corresponde cancelar.	Diferencia entre el impuesto que efectivamente correspondía cancelar y el cancelado..	Expedientes y bases de datos del plan de fiscalización masiva del impuesto predial N° 02.v2-2012. Base de datos de las variaciones de la base imponible y el impuesto predial liquidado antes y después del procedimiento de fiscalización.
	Órdenes de pago emitidas sin que exista declaración jurada.	Actos administrativos por los cuales la Administración Tributaria requiere el pago de una obligación tributaria previamente autoliquidada por el contribuyente.	Relación de contribuyentes a los que se les notificó su actualización de valores del impuesto predial deficientemente o fuera del plazo legal. Resoluciones de Multa emitidas.	Cargos de notificación de las actualizaciones de valores del impuesto predial. Bases de datos de las Resoluciones de multa emitidas en el 2012 por la infracción consistente en no presentar la declaración jurada que contenga la determinación del tributo.
			Órdenes de Pago emitidas.	Bases de datos de las Órdenes de Pago emitidas por concepto de impuesto predial del ejercicio fiscal 2012.

4.2. UNIDAD DE ANÁLISIS, UNIVERSO Y MUESTRA.

La unidad de análisis de la presente investigación está constituida por el artículo 14° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado mediante Decreto Supremo N° 156-2004-EF, específicamente en lo referente a la aplicación que hace la Municipalidad Provincial de Cajamarca respecto a la facultad de actualizar los valores de los predios, sustituyendo la obligación de los contribuyentes de presentar declaración jurada, contenida en ella.

Sin embargo, a fin de contrastar la hipótesis planteada, se tomó una muestra de los contribuyentes del impuesto predial para poder hacer las comprobaciones necesarias; para ello, el universo estuvo conformado por los contribuyentes afectos al pago del impuesto predial en el distrito de Cajamarca; es decir no se tomó en cuenta a los que tengan la condición de inafectos al pago de dicho impuesto, pues ellos no se encuentran en la obligación de presentar la Declaración Jurada del Impuesto Predial.

La muestra se calculó utilizando la siguiente fórmula:

$$Tm = \frac{P(1-P)}{\frac{e}{z} + \frac{P(1-P)}{U}}$$

DONDE:

Tm = tamaño de muestra

P = Posibilidad del dato de ser seleccionado (0.5)

1 - P = Posibilidad de no ser seleccionado (0.5)

e = Margen de error (0.05)

z = Valor de la tabla de Student (para 0.5 es 1.96)

U = Universo de datos.

Reemplazando, y considerando que existen 30 000 contribuyentes afectos al impuesto predial, la muestra (n) equivale a un total de 328 contribuyentes, redondeando el resultado.

$$Tm = \frac{0.5(1 - 0.5)}{\frac{0.05^{1.96}}{1.96} + \frac{0.5(1 - 0.5)}{30\ 000}} = 328.09$$

Para efectos de facilitar la investigación, la muestra fue obtenida del conjunto de contribuyentes que han sido fiscalizados dentro del Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012 realizada en el año 2012 por parte del SAT CAJAMARCA; siguiendo el siguiente procedimiento:

1. De la base de datos del total de contribuyentes que abarcó el proceso de fiscalización, se seleccionó a aquellos a los que se les haya practicado la inspección en su predio y producto de ello se les haya levantado la ficha de inspección predial, obteniendo un determinado número de contribuyentes (N) del que se extrajo la muestra.
2. La muestra fue seleccionada utilizando el método aleatorio sistemático; y está conformada por los contribuyentes en el siguiente orden:

$$i; i+k; i+2k; i+3k; \dots; i+(n-1)k$$

Donde i es un número elegido al azar entre 1 y k ; y k se obtiene de dividir el resultado del punto anterior (N) entre el valor de la muestra (n) que es igual a 328.

3. De los contribuyentes obtenidos se analizó en primer lugar si se les ha notificado su actualización de valores, y de ser así, la fecha en la que se produjo

tal notificación; posteriormente se analizó si la notificación fue correctamente efectuada; finalmente se verificó si con la fiscalización se le determinó una base imponible mayor a la que tenía declarada, lo que origina que el monto del tributo determinado sea mayor al que primigeniamente iba a cancelar.

4. De los contribuyentes que se verificó que no se les ha notificado adecuadamente su actualización de valores, o la misma se les ha notificado fuera del plazo legal, se revisó si se les ha emitido algún valor tributario (Orden de Pago o Resolución de Multa).

4.3. DISEÑO Y TIPO DE LA INVESTIGACIÓN.

El diseño utilizado en la presente investigación es **No Experimental** de tipo **Transversal** debido a que se ha descrito las consecuencias que genera la actualización de valores del impuesto predial por parte de la Municipalidad Provincial de Cajamarca durante el año 2012. El nivel es **Descriptivo-Explicativo**; pues empezamos describiendo cómo es que la Municipalidad Provincial de Cajamarca lleva a cabo la facultad de actualizar los valores del impuesto predial, para posteriormente explicar cuáles son las consecuencias generadas por esta actuación.

4.4. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN.

- a) **Inductivo – Deductivo:** Pues se analizó una norma de carácter general y su aplicación concreta por parte del SAT CAJAMARCA.

- b) **Analítico - Sintético:** Ya que se realizó el estudio de las consecuencias generadas por la actualización de valores del impuesto predial por parte de la Municipalidad Provincial de Cajamarca.
- c) **Hermenéutico:** Porque se analizó e interpretó lo regulado en el artículo 14° de la Ley de Tributación Municipal, específicamente en lo concerniente a la facultad otorgada a los Gobiernos Locales para sustituir la obligación de presentar declaración jurada de los contribuyentes del impuesto predial mediante la actualización de valores.

4.5. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

En el desarrollo del presente trabajo de investigación se utilizó las técnicas de **análisis de contenido y análisis de textos**; utilizando como documentos fuente los cargos de notificación de las actualizaciones de valores del impuesto predial, los expedientes del plan de fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012, las Resoluciones de Multa y Órdenes de Pago emitidas, entre otras.

Por otra parte, como **instrumento de recolección de datos** se utilizó la **libreta de anotaciones**; adicionalmente a ella se usó la TABLA 1 para la recopilación de la información que se obtenga al revisar los cargos de notificación de las actualizaciones de valores emitidas en el año 2012, y los expedientes ingresados sobre oposiciones a dichas actualizaciones de valores o declaraciones juradas sustitutorias o rectificatorias, de los contribuyentes

seleccionados como muestra; de esta tabla se pudo determinar respecto de qué contribuyentes surtió efecto la actualización de valores del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012.

Por otra parte, se utilizó la TABLA 2 para vaciar la información que se obtuvo de la revisión de los requerimientos abiertos durante el Programa de Fiscalización Masiva N° 02.v2-2012 a los contribuyentes escogidos como muestra; de ésta tabla se verificó, luego de hacer el cruce respectivo con la TABLA 1, cuál fue la base imponible para el cálculo del impuesto predial que figuraba en la actualización de valores y el monto del impuesto generado y cuál es la verdadera base imponible que se debió considerar para el cálculo de dicho impuesto, y el verdadero monto del tributo que se debió generar; de esto último se verificó el número de contribuyentes de la muestra que habían sub valuado su predio, el número de contribuyentes en los que no hay variación en su base imponible y el número de contribuyentes que tenía declarado un monto mayor al que les correspondía.

Finalmente, utilizamos la TABLA 3 para almacenar la información referente a las Resoluciones de Multa y/u Órdenes de Pago del ejercicio fiscal 2012 emitidas a los contribuyentes que forman parte de la muestra.

No está de más señalar que, en la etapa de desarrollo de la investigación, primeramente se efectuaron pruebas pilotos con una pequeña muestra con la finalidad de verificar la confiabilidad y validez del instrumento elaborado; realizándose las correcciones y ajustes pertinentes.

4.6. TÉCNICAS DE PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LOS DATOS.

El procesamiento de los datos se realizó de manera mecanizada, utilizando el programa informático de Microsoft Office Excel, en el que se realizó el análisis e interpretación de los resultados obtenidos de acuerdo a las hipótesis planteadas.

V. ASPECTOS ÉTICOS DE LA INVESTIGACIÓN.

La información que se obtuvo para el desarrollo del presente trabajo de investigación fue utilizada únicamente con fines del desarrollo de la investigación, y se tuvo en cuenta lo establecido en el artículo 85° del T.U.O. del Código Tributario, sobre la Reserva Tributaria, así mismo, los datos obtenidos son presentados de una forma estadística y se procura que su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

I. ASPECTOS GENERALES.

1.1. FUNDAMENTO DEL FENÓMENO TRIBUTARIO.

1.1.1. EL TRIBUTO COMO FUENTE DE INGRESOS DEL ESTADO.

Según la reseña efectuada por el otrora Instituto de Administración Tributaria y Aduanera – IATA (actualmente denominado Instituto Nacional de Desarrollo de Estudios Tributarios y Aduaneros - INDESTA) en su libro *Cultura Tributaria* (2000, 64), la existencia de la sociedad ha sido posible debido a que los seres humanos reconocieron que para evitar su propio exterminio requerían adoptar acuerdos que limiten sus derechos, y obligaciones para con la colectividad que habían formado; es así que crean el Estado, para que los organice, pero a la par crean instancias de control a fin de evitar que quienes dirijan al Estado se extralimiten en el uso del poder. Sin embargo, todo el mecanismo creado requería, y requiere aún, para su adecuado cumplimiento, de recursos; por ello se creó el tributo.

Es pertinente señalar que el tributo no se originó para que el Estado obtenga recursos que le permitan poder cumplir con sus fines; ello devino así con el transcurso del tiempo. Para ello es preciso remitirnos al significado etimológico del término tributo, el cual viene del latín *tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su

vez, de las llamadas cargas públicas. De similar manera, Manuel Ossorio (2003, 995) señala que una de las definiciones del tributo es la de “[r]econocimiento feudal del señor por un vasallo”.

De ello se tiene que el tributo se originó como producto de la dominación, es decir, de la imposición del dominador sobre el dominado, ya fuera en su carácter de gobernante, conquistador o simple opresor, siempre que se valiese de la fuerza en sus múltiples formas convencionales o históricas. Así el tributo fue evolucionando hasta cómo lo conocemos hoy en día, no nos detendremos a analizar la evolución señalada, por no ser materia del presente trabajo y porque nos llevaría a extendernos en el mismo, pero tocaremos brevemente el fundamento que en la actualidad tiene el fenómeno tributario.

Así, Ramón Valdés Costa (1996, 1) enseña que el Estado requiere de ingresos financieros, principalmente monetarios, que le propicien los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, ello lo obliga a requerir prestaciones personales o en especie (servicio militar, cánones mineros), intervenir en actividades industriales o comerciales, y, principalmente, a crear tributos. *“El Estado, cualquiera que sea la extensión de las actividades que desarrolla precisa de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va a utilizar. Asimismo, no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos”* (Zavala Ortiz 1998, 5).

Pero los tributos no siempre tiene como fin el de dotar de recursos económicos al Estado; respecto a ello Valdés Costa (Op. Cit. 8) afirma que *“todo tributo tiene su finalidad, que podrá ser simplemente la de obtener ingresos –a los cuales corresponde la calificación de fiscales- o el de provocar determinados efectos en el campo económico o social, ajenos a las necesidades fiscales; por ejemplo, proteger la industria nacional (derechos aduaneros), estimular el ahorro y las inversiones (incentivos), provocar desviaciones de los factores productivos a sectores que se consideran más convenientes (sobre imposición a los latifundios y exoneración a las industrias nacionales o nuevas), redistribuir la riqueza (impuesto progresivos a la renta y al capital) o prohibir o limitar de hecho consumos que se consideran inconvenientes (impuestos a las bebidas o al tabaco). La denominación técnicamente más adecuada para este grupo es la de extra fiscales”*.

De lo señalado se tiene que los ingresos tributarios pueden tener fines fiscales, relacionados con la recaudación de ingresos; toda vez que uno de los elementos nucleares de la “figura impositiva compulsoria” es, según José Eduardo Soares de Melo citado por Joana Lins E Silva (2012, 175), la obtención de recursos para el cumplimiento de los fines del Estado.

Por otra parte, los tributos también pueden estar revestidos de fines parafiscales –o extra fiscales–, relacionados con propósitos ajenos a la

obtención de recursos económicos; en esa línea, el TC estableció en que *“puede afirmarse que siendo la función principal del tributo la recaudadora –entendida no como fin en sí mismo sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales–, pueda admitirse que en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extra fiscal o ajeno a la mera recaudación”* (STC Exp. 06089-2006-PA/TC del 17 de Abril de 2007)

Sin embargo, nos centraremos en considerar que los ingresos que se obtengan por la recaudación de tributos sirven, principalmente, para que el Estado brinde servicios públicos, los que deben estar dirigidos a cubrir o satisfacer necesidades de la misma naturaleza; es decir necesidades públicas, las que según Héctor Villegas (2001, 2) son aquellas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen mediante la actuación del Estado.

Adicionalmente a ello, se debe señalar que el Estado debe brindar estos servicios públicos debido a que el mercado no los puede brindar, o si lo hace no se encuentran al alcance de toda la población; en ese sentido, se puede afirmar que *“el tributo es el costo que tenemos para usufructuar de los bienes públicos que el mercado no nos provee adecuadamente. Su función esencial, por lo tanto, es generar la partida de recursos necesaria para que el Estado pueda producir y proveer tales bienes”* (Carvalho 2013, 153).

Finalmente se debe indicar que el Estado se ve, prácticamente, obligado a prestar estos servicios, por encontrarse dentro de sus fines, y porque “es importante que la sociedad pueda usufructuar de importantes bienes públicos, tales como cultura, salud o infraestructura, [...] y si los individuos no pagan directamente por estos bienes en un régimen contractual privado, inevitablemente pagaran por ellos, indirectamente por medio de tributos” (Carvalho 2013, 154).

1.1.2. EL DEBER DE CONTRIBUIR COMO CORRELATO DE LA OBLIGACIÓN DEL ESTADO DE BRINDAR SERVICIOS PÚBLICOS.

Luego de haber visto que el Estado requiere de los tributos con la finalidad de poder obtener los recursos necesarios para poder brindar a la población los servicios públicos requeridos para cubrir sus necesidades, es pertinente abordar el tema del deber de contribuir, ya que frente a la obligación del Estado de satisfacer las necesidades de la población se encuentra el deber de ésta de contribuir a los gastos que aquél pueda, o deba, realizar.

Luis Alberto Duran Rojo (2005, 15), analizando las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional Peruano en materia tributaria, afirma que para este colegiado “*con la recaudación el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las necesidades que constitucionalmente se le ha confiado y sin las cuales sería materialmente imposible que prestara -cuando menos- los servicios públicos a su cargo*”.

De lo anterior se advierte de antemano el fundamento del derecho tributario, el cual es dotar de recursos al Estado para que pueda cumplir con sus fines, y entre los fines del Estado, se encuentra, principalmente, el satisfacer las necesidades básicas que todo ciudadano tiene, y que no pueden ser satisfechas de manera personal por cada uno de ellos, siendo además que cada una de estas necesidades puede encontrarse relacionada con un derecho humano específico. En ese sentido, surge el deber que tiene los ciudadanos de colaborar económicamente con el Estado, a fin de que ésta pueda hacerse de los recursos necesarios para cumplir con los fines para los que fue creado.

De una manera más categórica, Javier Luque, citado por Jorge Manini Chung (2000.12) señala que *“no podríamos exigir al Estado la prestación de servicios que permitan satisfacer necesidades que constituyan derechos humanos, como el derecho a la seguridad, a la educación y cultura, a la salud, etc. si no cumplimos con el deber de contribuir de acuerdo a nuestra capacidad, dotando de ese modo al Estado con los medios que le permitirán satisfacer las necesidades a que tenemos derecho”*.

En ese sentido, todos tenemos la obligación de pagar los tributos a los cuales no s encontremos afectos, y por ende, debemos de abstenernos de realizar conductas tendientes a no efectuar el pago al que estamos obligados, ya que ello implicaría que el Estado no cuente con recursos suficientes y por ende

no se encuentre en la capacidad de brindarnos los servicios públicos capaces de satisfacer nuestras necesidades.

1.2. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.

Dentro del Derecho Constitucional Tributario se realizará el análisis de lo que la Constitución Política del Perú de 1993 regula en materia tributaria; específicamente se analizará el artículo 74° de nuestra carta magna. En este breve análisis es preciso remitirnos a dos temas importantes, como son la potestad tributaria y los órganos que deben ejercerla.

El maestro Héctor Villegas (2001, 185) enseña que “[e]l derecho constitucional tributario estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales [...]”; posteriormente, citando a De la Garza señala que este estudio se centra en las “[n]ormas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites espaciales y temporales”.

1.2.1. POTESTAD TRIBUTARIA.

La potestad tributaria¹ es el poder que tiene el Estado para establecer tributos², cuyo cumplimiento puede ser exigido coactivamente a los

¹ Mauricio Plazas Vega hace la diferencia entre “poder tributario” y “potestad tributaria”; al respecto, Jorge Bravo Cucci (2013, 39), explica que para este autor “el **poder tributario** consistiría en una manifestación

contribuyentes, a fin de obtener los recursos necesarios para cumplir con sus fines; esta potestad debe estar previamente establecida en la Constitución y ser atribuida a determinados órganos. La potestad tributaria implica que el Estado puede crear, modificar o suprimir tributos; asimismo cuenta con el poder de eximir de ellos, es decir la potestad de otorgar exoneraciones y beneficios tributarios.

Para Pedro Flores Polo (1988, 147) “[L]a potestad o poder tributario no es otra cosa que la facultad soberana que tiene el Estado, como superorganismo social, para unilateralmente, por sí y ante sí, crear, modificar y suprimir tributos y exigir su pago coactivamente”.

Como se señaló anteriormente, en el Perú la potestad tributaria; expresada en la facultad de crear, modificar, derogar o extinguir, y/o establecer una exoneración; se encuentra expresamente establecida en el artículo 74° de nuestra Carta Magna de 1993.

*del poder financiero por la que al Poder Legislativo le corresponde, en principio, la creación de tributos, bajo su sujeción a las reglas establecidas en la Constitución. Mientras que la **potestad tributaria** se referiría a la facultad del Poder Ejecutivo de reglamentar, precisamente, aquellas leyes que crean tributos”.*

² A manera ilustrativa citaremos al connotado jurista brasileño Paulo De Barros Carvalho (2012, 260), quien desde una visión amplia de la Potestad Tributaria –en sus palabras *Competencia Tributaria*– afirma que la misma, si bien es una competencia legislativa que poseen las personas políticas, no sólo le pertenece a los legisladores, sino también la tienen “*el Presidente de la República, al expedir un decreto sobre el Impuesto sobre la Renta, o su ministro al dictar la correspondiente instrucción ministerial; o el magistrado y el tribunal que van a juzgar la causa; el agente de la administración encargado de dictar el acto de liquidación, así como los órganos participarán de la discusión administrativa instaurada con la pieza impugnatoria; aquel sujeto de derecho privado habilitado para recibir el pago de tributo (bancos, por ejemplo); o incluso el particular que, por fuerza de ley, está investido en la condición de practicar la secuencia procedimental que culminará con la producción de norma jurídica tributaria, individual y concreta [...] Todos ellos actúan revestidos de **competencia tributaria**, lo que muestra la multiplicidad de rasgos significativos que la locución puede exhibir. No habría por qué adjudicar el privilegio a una de ellas, en detrimento de los demás”.*

1.2.2. ÓRGANOS QUE EJERCEN LA POTESTAD TRIBUTARIA.

El artículo en comento de la CPP otorga potestad tributaria al Gobierno Central, a los Gobiernos Regionales y a los Gobiernos Locales. Esto ya que se ha regulado que *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*; en su segundo párrafo establece que *“Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”*.

Como se advierte, el Poder Legislativo es el primer llamado a crear tributos, ya que éstos se crean exclusivamente por ley; sin embargo, esta facultad puede ser delegada al Poder Ejecutivo, quien puede crear tributos mediante Decreto Legislativo; adicionalmente a esta delegación, el Ejecutivo es el único que puede regular aranceles y tasas. Por su parte los Gobiernos Regionales y Locales tienen potestad tributaria dentro de su jurisdicción, y únicamente en cuanto a contribuciones y tasas, pero se ha señalado además que esta potestad tributaria deben ejercerla dentro de los límites que señala la ley.

A decir de Lorgio Moreno de la Cruz (1997, VIII-IX) el *“poder tributario de que está investido el Gobierno Central, se encuentra distribuido entre el Poder Legislativo, quien en nuestra opinión ostenta el poder originario por excelencia y el Poder Ejecutivo que ejercerá el Poder Tributario sólo cuando medie ley autoritativa expresa emitida por el Congreso, que le permita legislar en materia tributaria por medio de Decretos Legislativos”*.

Seguidamente agrega, adhiriéndose a lo opinado por Jorge Danós Ordoñez que *“la Constitución ha configurado una verdadera reserva de la Administración, de tal modo que sólo el ejecutivo podrá regular los tipos tributarios, aranceles y tasas, sin que el Congreso le esté permitido intervenir en la regulación de estos tributos”*.

Téngase en cuenta, que artículo 74° de la CPP ha establecido que las Municipalidades cuentan con potestad tributaria únicamente para *“crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley”*; en ese sentido, las Municipalidades no podrían crear impuestos, teniendo únicamente la calidad acreedor tributario y administrador, cuando así lo haya establecido la norma que crea el impuesto, lo que le da la facultad de recaudar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria que nace de dicho tributo.

En cuanto al requisito señalado por la CPP, referido a que las Municipalidades ejercen Potestad Tributaria respectando “los límites que señala la ley”, puede generar dos interpretaciones respecto al tipo de Potestad Tributaria –si es originaria o derivada– que podrían estar ejerciendo las Municipalidades, el profesor Lorgio Moreno de la Cruz (1997, IX) nos explica que “[c]uando la Constitución nos habla dentro de los límites de la Ley, algunos lo interpretan como si fuera un poder tributario delegado, es decir, que no es propio; en cambio otro sector, y al cual nos sumamos, interpretan de que se trata de un poder tributario originario, puesto que es la propia constitución quien lo reconoce, teniendo como nota distintiva su condicionamiento a los límites de la Ley”.

El propio Tribunal Constitucional³ ha establecido que “[...] la Constitución reconoce potestad tributaria originaria a los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y, b) sea dentro de los límites que señala la ley. Esto quiere decir que la Constitución ha dispuesto que sea por ley como se desarrollen las reglas de contenido material de producción jurídica que sirvan para determinar la validez o invalidez de las normas municipales que crean tributos. En este caso, dicho contenido se encuentra previsto en las disposiciones de la Ley de Tributación Municipal y en la Ley Orgánica de Municipalidades”.

³ Pronunciamiento contenido en la STC recaída en el Exp. N° 00053-2004-PI/TC.

Respecto a la frase “dentro de los límites que señala la ley”, el máximo intérprete de la Constitución ha señalado, en la sentencia citada, que la misma *“debe ser entendida de forma tal, que la libertad que la Constitución ha otorgado al legislador para la determinación de la potestad tributaria municipal se encuentre, a su vez, limitada ahí donde la Constitución lo ha establecido bajo pena de invalidez; es decir, cuando se trate de preservar bienes constitucionalmente garantizados. Ello, en doctrina es lo que se conoce como límites inmanentes (límites a los límites)”*.

Finalmente el citado Tribunal concluye señalando los límites que encuentran las Municipalidades al momento de ejercer su Potestad Tributaria; indicando que *“la regulación legal de la potestad normativa tributaria municipal debe sujetarse al respecto a los principios constitucionales tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad contributiva, desarrollados por la jurisprudencia constitucional, así como también a la garantía institucional de la autonomía política, económica y administrativa que los gobiernos locales tienen en los asuntos de su competencia”*.

Otra interpretación que se le puede dar a la frase “con los límites que señala la ley”, es la que nos hace ver el ilustre jurista Jorge Bravo Cucci;

y que está relacionada a la existencia previa de una norma autoritativa a fin de que las Municipalidades ejerzan su potestad tributaria.

Al respecto, el citado autor concluye que *“la frase ‘con los límites que señala la ley’ no se refiere a que deba pre-existir una ley emitida por el Poder Legislativo para que recién a partir de ella los Gobiernos Regionales y Locales puedan ejercer sus competencias y procedan a crear, modificar, derogar o exonerar tasa o contribuciones de alcance regional o local”* (Bravo Cucci 2013, 48). Y continúa especificando, en su opinión, que el verdadero fin de dicha frase sería obtener *“la armonía de nuestro sistema tributario, respetando la jerarquía de cada uno de los niveles de Gobierno que puede ejercer la potestad tributaria, para conseguir eficacia, practicidad, coherencia y orden en la normativa tributaria”*.

Entonces podemos afirmar que los Gobiernos Locales tienen potestad tributaria originaria para crear, modificar o extinguir contribuciones y tasas, dentro de ciertos límites; y que respecto de los impuestos únicamente podrían ser administradores, ejerciendo las facultades que tal condición les otorga; y siempre que así lo haya establecido el órgano que creó el impuesto; al respecto Mállap Rivera (2013, 358-359), citando a Martínez Centeno, explica que *“Los Gobiernos Locales en su calidad de acreedores tributarios señalados por la ley de creación de los impuestos municipales, ejercen las funciones de Administradores Tributarios de*

dichos recursos, estando facultados para recaudar, fiscalizar y determinar las obligaciones tributarias que se generen por la realización de las hipótesis de incidencia contenida en la norma. Cabe precisar que si los gobiernos Locales son destinatarios de los recursos obtenidos mediante la aplicación de los impuestos municipales y les corresponde su Administración, no se encuentran facultados para crear, modificar o suprimir dichos impuestos, toda vez que dichos tributos han emanado del ejercicio de la Potestad Tributaria del Gobierno Nacional encontrándose las atribuciones para su creación, modificación o supresión dentro del ámbito de competencia nacional”.

1.3. TRIBUTO.

1.3.1. CONCEPTO.

El término “tributo” puede tener una serie de acepciones, tanto dentro de la legislación peruana como entre los diferentes doctrinarios; así por ejemplo, el maestro Paulo de Barros Carvalho (2012, 59) ha identificado hasta seis acepciones del término tributo: **i)** como cuantía en dinero; **ii)** como prestación correspondiente a un deber jurídico del sujeto pasivo; **iii)** como derecho subjetivo del que es titular el sujeto activo; **iv)** como sinónimo de relación jurídica tributaria; **v)** como norma jurídica tributaria; y **vi)** como norma, hecho y relación jurídica.

El profesor Jorge Bravo Cucci (2010, 68-77) señala que desde su punto de vista el tributo puede ser definido desde dos perspectivas, una *estática* y otra *dinámica*. Así, desde la primera perspectiva, el tributo puede ser definido como “*una prestación de dar cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria*”; entonces, esta prestación de dar –una suma de dinero con carácter definitivo– constituye el objeto de una relación jurídica obligatoria de derecho público; siendo que es obligatoria, debido a que ha surgido por el acaecimiento de una norma en el campo del mundo fenoménico, y público porque el sujeto activo es –en principio– un ente de derecho público.

Desde la perspectiva *dinámica* del tributo, éste puede ser definido como una norma; y como tal describe un hecho gravado (elemento descriptor) y establece una consecuencia a la realización del mismo, que sería el nacimiento de una obligación de dar una suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo (elemento prescriptor).

Por su parte, el jurista Paulo Ayres Barreto (2012, 60-61) señala que el tributo puede ser definido, a la luz de la vigente Constitución Federal de Brasil de 1988, como una “*obligación de carácter pecuniario y compulsorio, instituida en la ley, que no deriva de la realización de un acto*

ilícito⁴, debida al Estado (lato sensu) o a la persona delegada por él, observados los límites constitucionalmente establecidos”.

1.3.2. ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA.

Partiremos señalando que la *hipótesis de incidencia* es la descripción, contenida en la norma, del hecho que se pretende gravar con un tributo; ella es elaborada por el legislador en un plano abstracto con la finalidad que genere una obligación tributaria en el plano concreto. Jorge Bravo Cucci (2013, 40) la define como “*un presupuesto de hecho que existe solo en el plano jurídico, normativo o abstracto. Es una descripción normativa de un hecho que se prevé ocurrirá [...] pero no es el hecho en sí mismo*”.

Ahora, los aspectos de la hipótesis de incidencia⁵, vendrían a ser los descriptores que permiten precisar el hecho gravado; éstos aspectos son cuatro: aspecto material, espacial, temporal y personal; sin embargo, Gerardo Ataliba considera un quinto aspecto, el mensurable. Por otra parte,

⁴ Se hace la distinción con el acto ilícito, debido a que las infracciones administrativas, por ejemplo, también son exacciones de dinero con carácter obligatorio exigidas por el Estado; sin embargo su origen se encuentra en el incumplimiento de una norma y su fundamento en el interés del Estado de desincentivar dicha conducta en los demás ciudadanos; por lo que no pueden asemejarse a los tributos.

⁵ No se debe confundir los aspectos de la hipótesis de incidencia, que vamos a analizar, con los elementos de la obligación tributaria, que surgen de analizar a la obligación tributaria desde la óptica de la teoría general de las obligaciones; a pesar que en algunos casos son semejantes; así, dentro de este último grupo tenemos a los **sujetos** que pueden ser el *pasivo*, sobre el que pesa un deber jurídico de prestación; y el *activo*, que es el titular del derecho subjetivo a dicha prestación, denominado crédito tributario. El segundo elemento es el **objeto**, que vendría a ser la prestación de dar una suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo. El tercer elemento es el **vínculo jurídico** que enlaza a los sujetos al cumplimiento de la prestación tributaria; y finalmente tenemos a la **causa fuente o fundamento de la obligación tributaria** que vendrían a ser dos: 1) La norma tributaria en sentido estricto; y, 2) el hecho imponible o soporte fáctico juridizado por la incidencia tributaria. (Yacolca 2010, 123)

Paulo De Barros Carvalho (2012, 309), únicamente considera tres “criterios de la hipótesis”: el criterio material, el espacial y el temporal.

Este autor en otras de sus obras considera al criterio personal y cuantitativo, pero no como parte de la hipótesis de incidencia; sino como parte de la consecuencia generada por su realización; así firma que “[e]n el descriptor de la norma (hipótesis, supuesto, antecedente) tendremos directrices para la identificación de eventos portadores de expresión económica. Habrá un criterio material (comportamiento de alguna persona), condicionado en el tiempo (criterio temporal) y en el espacio (criterio espacial). Mientras que en la consecuencia (prescriptor), nos toparemos con un criterio personal (sujeto activo y pasivo) y un criterio cuantitativo (base de cálculo y alícuota)”. (De Barros Carvalho 2013, 145)

Sin embargo, en el presente trabajo, consideraremos, como criterios o aspectos de la hipótesis de incidencia, a los cinco señalados inicialmente; es decir, al aspecto material, espacial, temporal, subjetivo y mensurable.

A. ASPECTO MATERIAL.

Este aspecto está relacionado con lo “que grava la norma”, y por ende responderá a la pregunta ¿Qué? “*El aspecto material irá a designar siempre al propio comportamiento de las personas en los casos de ‘hacer’, ‘no hacer’, ‘dar’, o simplemente ‘ser’.* Por lo tanto el aspecto

material está ligado siempre a un verbo, seguido de su complemento, como por ejemplo 'vender bienes muebles', 'prestar servicios', 'obtener rentas' o 'ser propietario'". (Bravo Cucci 2010, 172).

B. ASPECTO ESPACIAL.

Este aspecto lo podemos encontrar sometiendo al tributo que deseamos analizar a la pregunta ¿Dónde? Es decir, este aspecto lo que pretende describir es el lugar en el que se debe realizar el hecho gravado a fin de que surja la obligación tributaria, esto es, a fin de que el tributo despliegue sus consecuencias.

No siempre el aspecto espacial se encuentra claramente definido en la norma tributaria; es por ello que podemos encontrar tres tipos de hipótesis de incidencia en relación al aspecto espacial, según Bravo Cucci (2010. 173): i) aquella cuyo criterio espacial hace mención a determinado lugar para la ocurrencia del hecho; ii) la que el criterio espacial alude a áreas geográficas específicas, de modo que el hecho apenas ocurrirá, si dentro de ellas estuviere contenido, y iii) la que cuenta con un criterio espacial genérico, donde cualquier hecho que ocurra dentro del territorio en el cual se encuentra vigente la ley que instituye el tributo, se encuentra apto para irradiar efectos jurídicos.

El profesor Paulo De Barros Carvalho (2012, 314), quien también efectúa esta clasificación, ejemplifica cada una de las situaciones descritas de la siguiente manera: *“podríamos decir que los tributos que gravan el comercio exterior, como los Impuestos sobre la Importación y Exportación, se enmarcan en el primer punto. Los que inciden sobre bienes muebles [...] se incluyen en el segundo tópico. Todos los demás estarían al abrigo de la tercera especie”*.

Así, podemos afirmar que las tres clases señaladas se pueden resumir de la siguiente manera: existen tributos que nacerán si se realizan en un lugar específico, como las agencias de aduanas; otros que no consideran un lugar específico sino un espacio geográfico un poco más amplio, como un distrito, una provincia o una región; y finalmente aquellos que nacerán si se realiza el hecho imponible en cualquier punto del territorio nacional.

C. ASPECTO TEMPORAL.

“Es el grupo de indicaciones, contenidas en la norma, que proveen elementos para conocer en qué instante o en qué momento debe ocurrir el hecho para calificar como gravable, vale decir, fijan el lapso temporal de su ocurrencia” (Bravo 2010, 173).

El aspecto temporal de la hipótesis de incidencia responde a la pregunta ¿Cuándo?; y se refiere al “*grupo de indicaciones, contenidas en el supuesto de la regla y que nos ofrecen elementos para saber, con exactitud, en qué preciso instante acontece el hecho descrito, con lo que pasa a existir el nexo jurídico que une el deudor al acreedor, en función de un objeto (el pago de cierta prestación pecuniaria)*”. (De Barros Carvalho 2012, 316)

D. ASPECTO SUBJETIVO.

Como su propio nombre lo indica, el aspecto subjetivo está destinado a dar a conocer a los sujetos de la obligación jurídica tributaria, ya sea que tenga la calidad de *sujeto activo*⁶ o *sujeto pasivo*⁷; es así que, deberemos realizarnos la pregunta ¿Quiénes?

⁶ El TUO del CT, en su artículo 4°, denomina al sujeto activo como “acreedor tributario”; y lo define como “*aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria*”. Así mismo señala que únicamente podrán ser acreedores tributarios “*el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales; así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente*”. La atribución de la calidad de sujeto activo de la relación obligacional tributaria a éstas últimas entidades es a lo que Gerardo Ataliba (1987, 215-216) ha denominado como “parafiscalidad”; señalando que “*son tributos parafiscales aquellos creados (evidentemente por ley) para ciertas personas distintas del Estado y recaudados por ellas mismas. Estas personas pueden ser públicas, autárquicas [...] o aún privadas, desde que tengan finalidades de utilidad pública*”.

⁷ El sujeto pasivo, según el artículo 7° del TUO del CT, es denominado “deudor tributario” y viene a ser “*la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable*”.

E. ASPECTO MENSURABLE.

Éste aspecto está relacionado con el ¿Cuánto?; es decir nos informa de los elementos cuantificables o mensurables de la obligación tributaria. Así tendremos como elementos cuantificables a la base imponible y a la alícuota que serán utilizados a fin de determinar el monto del tributo.

Para algunos autores, la base imponible y la alícuota no constituyen un aspecto de la hipótesis de incidencia, toda vez que ellos “*no contribuyen a la descripción del hecho que se pretende gravar*” (Bravo 2010, 171).

Pese a ello, el propio TF ha reconocido, en la Resolución N° 252-2-2001⁸, al aspecto cuantitativo como un elemento de la hipótesis de incidencia a fin de que se concrete el hecho imponible y la obligación de pagar el tributo.

De manera casi similar, el TC considera a la alícuota como un elemento determinante en la regulación del hecho imponible en

⁸ En dicha Resolución, del 15 de marzo de 2001, el máximo tribunal en materia tributaria ha señalado que “*la hipótesis de incidencia que establece la ley está conformada por diversos aspectos o elementos, cuatro de los cuales se refieren a los aspectos cualitativos del tributo (aspecto material, personal, espacial y temporal) y uno al aspecto cuantitativo del mismo, debiendo coincidir todos éstos elementos con los comprendidos en el hecho económico que acontece en la realidad para que podamos estar frente a un hecho imponible y con ello a la obligación de pagar el tributo.*”

abstracto, aunque no haga una mención expresa al “aspecto mensurable”⁹.

1.3.3. CLASIFICACIÓN.

Gerardo Ataliba esboza una clasificación bipartita de los tributos; dividiéndolos en *vinculados* o *no vinculados*; dependiendo de si el aspecto material de la hipótesis de incidencia se encuentra vinculado o no a una actividad estatal. En ese sentido, si la vinculación entre la actividad del Estado y la hipótesis de incidencia es directa, inmediata, estaremos ante una tasa; por el contrario, si dicha vinculación es indirecta, mediata, nos encontraremos frente a una contribución (De Barros Carvalho 2012, 74). Por último, si es que la vinculación es nula estaremos hablando de un impuesto.

Más complejamente, Paulo Ayres Barreto (2012, 92) clasifica a los tributos tomando (y combinando) tres fundamentos: la vinculación, la destinación y la restitución. La **vinculación**, está referida a si el criterio material de la regla matriz de incidencia describe o no un hecho realizado por el Estado.

Por **destinación**, se entiende que el producto de la recaudación del tributo

⁹ En el fundamento 12 de la STC Exp. 42-2004-AI/TC, del 13 de Abril de 2005, se puede leer lo siguiente: “*la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley–, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)*”; igual pronunciamiento se puede encontrar en las STC recaídas en los Expedientes N.º 2762-2002-AA/TC y N.º 3303-2003-AA/TC.

se encuentra vinculado o no a una finalidad constitucionalmente determinada. Finalmente, la **restitución**, está referida a si existe o no una expresa determinación de la devolución del valor pagado a título de tributo efectivamente debido¹⁰.

Sin embargo, la Norma II del T.P. del CT regula la clásica división tripartita de los tributos, estableciendo que se dividen en *impuestos*, *contribuciones* y *tasas*; así mismo, éstas últimas las ha dividido en *arbitrios*, *licencias* y *derechos*. En ese sentido, procederemos a definir cada una de las especies tributarias recogidas en el CT Peruano.

A. IMPUESTOS.

Paulo Ayres Barreto (2012, 79), citando a Paulo de Barros Carvalho, define al impuesto como *“el tributo que tiene por hipótesis de*

¹⁰ Cuando el autor habla de que el monto del tributo pagado pueda ser devuelto –o restituido–, no hace referencia a lo que el Código Tributario Peruano denomina como devolución por pagos indebidos o en exceso; sino que el autor hace mención a los llamados “empréstitos forzosos”, los que, en su opinión, son tributos que se establecen para el atendimento de gastos extraordinarios, provenientes de calamidad pública, de guerra externa o su eminencia, o también, en el caso de inversión pública de carácter urgente y de relevante interés nacional (según el artículo 148, I y II de la Constitución federal de 1967 de Brasil); adicionalmente, el empréstito forzoso tiene una característica especial, el valor cobrado por ese concepto siempre debe ser devuelto –o restituido– a los contribuyentes. (Ayres 2012, 90-91). Al respecto, Paulo De Barros Carvalho (2012, 70-73) afirma que el “préstamo forzoso” encaja en la definición de tributo, sin que importe el *plus* representado por la necesidad de restitución, el nombre dado a la figura, ni el destino que se le dé al producto de la recaudación. Por el contrario, Yacolca Estares (2010, 131) afirma que los empréstitos forzosos no serían tributos, justamente por la característica de la “restitución”; ya que *“La obligación legal en este caso se altera, pues luego del cumplimiento de la prestación por parte del obligado al empréstito, el sujeto activo de dicha relación (el Estado) pasa a ser sujeto pasivo, y el obligado a efectuar el empréstito se convierte luego en sujeto acreedor”*.

incidencia (confirmada por la base de cálculo) un hecho ajeno a cualquier actuación del poder público”.

Es posible definir a los impuestos como aquellas “*prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala*” (Bermúdez Tapia, Belaúnde Borja y Fuentes Ponce de León 2007, 236). Véase que en esta definición se advierten tres características: a) Una prestación en dinero o especie de carácter obligatoria; b) Fijada unilateralmente por el Estado; y, c) Exigida a los individuos cuya situación coincida con la que señala la ley.

Manuel Ossorio (2003, 495) da dos definiciones de impuesto. En la primera, identifica al impuesto con una “*Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas*”. En su segunda acepción, el impuesto vendría a ser aquél “*gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos*”.

Como se advierte, Manuel Ossorio define al impuesto enumerando las actividades o situaciones que pueden ser objeto de gravamen, y

señalándolas como causa del monto que se debe pagar al Estado; sin embargo, identifica al impuesto con el tributo –entendemos en su significado de monto de dinero- y con la Contribución –la cual es una especie de tributo-.

De las definiciones citadas, aún no se tiene un panorama claro sobre la definición del impuesto; pudiendo rescatar que éste es i) una suma de dinero; ii) exigida por el Estado de manera obligatoria; iii) a aquellas personas cuya situación coincide con la descrita en la ley; y iv) cuya hipótesis de incidencia es un hecho ajeno a cualquier actuación Estatal.

La norma II del TP del CT ha definido a los impuestos como “*el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado*”; ésta es la característica que hace que al impuesto se lo considere un tributo “no vinculado”.

B. CONTRIBUCIONES.

El conocido Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de Manuel Ossorio (2003, 243) define a las contribuciones como “*Aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyentes) la carga de los gastos públicos*”;

seguidamente, el autor afirma que “*el concepto es similar, cuando no, idéntico, al de impuesto*”.

Pese a la aclaración efectuada por el autor, la diferencia no queda claramente establecida; máxime si cuando define al impuesto (definición consignada *ut supra*) lo identifica con la contribución.

Mejor precisión efectúa la jurista Susy Gomes Hoffman, citada por Paulo Ayres Barreto (2012, 87), quien enseña, en cuanto a las contribuciones, que “*el aspecto material tendrá que conjugar dos factores: (a) la actividad del Estado y (b) el efecto causado por esta actividad en un determinado círculo de personas*”; por nuestra parte, dejaremos en claro que el efecto causado a los contribuyentes por la actividad estatal debe ser benéfico; es decir, que dicha actividad debe mejorar la situación de los contribuyentes, ya que si los perjudicara no se les podría exigir el pago de dicho tributo.

Entonces, la contribución, como una especie de tributo, vendrá a ser una exacción de dinero que el Estado puede exigir de manera coactiva a los contribuyentes, pero que, y aquí se encuentra la distinción con el impuesto, tendrá que estar relacionada con una actividad realizada por el Estado, la cual haya producido un beneficios en las personas incididas.

De todo lo hasta aquí señalado, podemos afirmar que no basta con que el Estado realice una obra pública, sino que es un requisito que producto de la misma se haya generado un beneficio para el contribuyente. Adicionalmente podemos citar un límite para el cobro de las contribuciones; así, Paulo De Barros Carvalho (2012, 80) aclara que se deberá respetar el *quantum* de incremento patrimonial individualmente verificado; ya que *“Nadie puede ser compelido a entregar, por este concepto, una cuantía superior a la ventaja que sobrevino a su inmueble, en virtud de la realización de la obra pública. Sobrepasar este límite representaría violar, frontalmente, el principio de capacidad contributiva, sustancia semántica sobre la que se funda la implantación del principio de igualdad, en el campo de las relaciones tributarias”*.

Seguidamente, el citado autor hace una distinción entre las contribuciones y las tasas, señalando que si bien éstas son de igual manera *“tributos vinculados a una actuación del Poder Público, las contribuciones especiales se distinguen por dos puntos expresivos: presuponen una obra pública y no un servicio público; y dependen de un factor intermedio, que es la valorización del bien inmueble. De ahí que se diga que la contribución especial es un tributo vinculado a una actuación del poder Público, aunque indirectamente referido al obligado”*.

En nuestra legislación, el CT ha definido a las contribuciones, en la norma II de su TP, como “*el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales*”; por su parte, la LTM al regular a la “contribución especial de obras públicas” ha establecido en su artículo 62° que la misma “*grava los beneficios derivados de la ejecución de obras públicas por la Municipalidad*”; seguidamente, en su artículo 63°, ha señalado que el cálculo de dicha contribución se realizará “*teniendo en consideración el mayor valor que adquiera la propiedad beneficiada por efecto de la obra municipal*”.

C. TASAS.

Ayres Barreto (2012, 81) define a la tasa como la “*especie del género tributo, cuyo criterio material de la regla matriz de incidencia habrá de describir una actuación estatal, consistente en la prestación de un servicio público específico y divisible o en el ejercicio del poder de policía*¹¹”.

¹¹ El Doctor Paulo De Barros Carvalho señala que los servicios públicos son aquellos contenidos en el ámbito de las atribuciones de la persona política que instituye el gravamen, y que podrán ser prestados de manera efectiva o potencial al contribuyente. Por su parte, el poder de policía implica actividades de la Administración Pública que, limitando o regulando derecho, interés o libertad, rige la práctica de un acto o la abstención de un hecho, en razón del interés público concerniente a la seguridad, a la higiene, al orden, a las costumbres, a la regulación de la producción y del mercado, al ejercicio de actividades económicas dependientes de concesión o autorización del Poder Público, a la tranquilidad pública o al respeto de la propiedad y de los derechos individuales o colectivos. En la realidad peruana, las tasas exigidas por la prestación de servicios públicos serían, considerando la división efectuada por el código tributaria, los arbitrios y los derechos; mientras que las tasas exigidas en razón del ejercicio del poder de policía serían las licencias.

Por su parte, Manuel Ossorio (2003, 959), apoyándose en diversos autores, define a la tasa como *“una relación de cambio, en virtud de la cual se pagaría una suma de dinero contra la prestación de un determinado servicio público”*, agregando que este tipo de tributo *“constituye un procedimiento de repartición de las cargas públicas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio”*.

Entonces, puede, en un primer momento, confundirse a la contribución con la tasa; sin embargo de un análisis un poco más profundo, se puede advertir la diferencia. Así, en el caso de la contribución, el pago se origina en una actuación del Estado que genera un beneficio a las personas obligadas a pagar el tributo; por el contrario en la tasa existe un “servicio” prestado por el Estado a una determinada persona, quien, en contraprestación, deberá efectuar el pago por dicho servicio; coincidimos con el maestro De Barros Carvalho (2012, 77) cuando sostiene que la característica de las tasas es que podemos encontrar *“en la hipótesis de la norma, la descripción de un hecho revelador de una actividad estatal, directa y específicamente dirigida al contribuyente”*.

Consciente de la confusión que podría generarse si es que no se analiza a profundidad los conceptos, De Barros Carvalho (2012, 81) encuentra preciso aclarar que *“si las tasas presuponen servicios públicos o el ejercicio del poder de policía, las contribuciones especiales tienen en*

cuenta la realización de una obra pública que, a su vez realizada, determine la valorización de los inmuebles circunvecinos”

Ayres Barreto (2012, 82-83) enseña que el principio informador de las tasas es la “retributividad”, ello ya que la base de cálculo de la tasa deberá reflejar el costo de la actuación estatal, debiendo existir el binomio “base de cálculo/hipótesis de incidencia”. Agrega el autor que el servicio prestado debe ser de naturaleza pública y se deberá caracterizarse por ser específico y divisible; la *especificidad*, está relacionada a que se debe permitir el fraccionamiento de la prestación y el respectivo cobro; mientras que la *divisibilidad*, guarda relación con la alícuota, que en este caso estaría relacionada a los parámetros elegidos para repartir el costo del servicio prestado.

El monto que se pague por concepto de tasas está relacionado estrechamente con el costo efectivo del servicio prestado por el Estado, es lo que se conoce como el “principio de provocación del gasto”¹²; esta característica ha llevado a que la doctrina considere a las tasas como un tributo vinculado; en ese sentido se señala que “*A las tasas se les denomina también Tributos Vinculados, toda vez que existe una prestación económica de parte del contribuyente frente al Estado, y a*

¹² Al respecto, el penúltimo párrafo de la Norma II del TP del CT ha establecido que “*El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación*”; ésta misma norma ha dividido a los tributos en impuestos, contribuciones y tasas; por lo que, al hablar de tributos distintos a los impuestos, se está refiriendo a las contribuciones y tasas.

su vez la contraprestación del Estado hacia el Contribuyente a través de la prestación de un determinado servicio”. (Alfaro Limaya 2011, 261).

En la comentada norma II del TP del CT peruano se ha definido a las tasas como *“el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”*; casi en el mismo sentido, el artículo 68° de la LTM ha precisado respecto a las tasas municipales que *“son los tributos creados por los Concejos Municipales cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público o administrativo, reservado a las Municipalidades de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades”*.

Tanto el CT como la LTM hacen la precisión que el pago que recibe el Estado por un servicio de índole contractual no debe ser considerado como una tasa; ello es correcto ya que la tasa, al ser un tributo, debe ser creada en ejercicio de la potestad tributaria mediante una norma legal; y no puede originarse en una obligación contractual, en la que el Estado interviene en calidad de particular y no en ejercicio de su *Ius Imperium*.

En cuanto a la clasificación de las tasas, el CT los divide en **Arbitrios**, **Licencias** y **Derechos**. A las primeras las define como las “*tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público*”; en cuanto a las licencias señala que son aquellas “*tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización*”. Finalmente define a los derechos como las “*tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos*”.

Respecto a los tipos de tasas indicados, la LTM recoge casi las mismas definiciones en su artículo 68°; haciendo algunas precisiones únicamente en cuanto a los arbitrios y a las licencias. Es así que en el caso de los arbitrios ha señalado que el servicio público objeto de la prestación debe ser “individualizado en el contribuyente”; por otra parte, respecto de las licencias ha establecido que éstas son pagadas por “única vez” y con la finalidad de operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios.

Adicionalmente, la LTM ha establecido otros dos tipos de tasas; la primera denominada **tasa por estacionamiento de vehículos**, a la que ha definido como la tasa que “*debe pagar todo aquél que estacione su vehículo en zonas comerciales de alta circulación*”, fijando ciertos límites a la imposición de esta tasa. En segundo lugar, agrega a la **tasa**

de transporte público, que es aquella que *“debe pagar todo aquél que preste el servicio público de transporte en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial para la gestión del sistema de tránsito urbano”*.

Cabe señalar que la LTM ha dejado abierta la posibilidad a que las Municipalidades fijen “otras tasas”, las que deberán ser pagadas por *“todo aquél que realice actividades sujetas a fiscalización o control municipal extraordinario¹³”*.

II. DECLARACIÓN JURADA.

2.1. CONCEPTO.

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

¹³ Se precisa que el control o la fiscalización que realice la Municipalidad debe ser **extraordinario**, toda vez que en el artículo 67° de la LTM se ha prohibido a estas entidades cobrar tasas por el control o fiscalización de actividades comerciales, industriales o de servicios que deben efectuar de acuerdo a las atribuciones conferidas por la Ley Orgánica de Municipalidades, las cuales vendrían a ser actividades de control o fiscalización **ordinarias**. Sin embargo, se ha establecido un límite adicional para el cobro de tasas por actividades de control o fiscalización “distintas a las ordinarias”; y está referido a que únicamente podrán cobrar dichas tasas si es que existe una Ley del Congreso que autorice **expresamente** a las Municipalidades para tal fin.

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 1995, 95).

Como se advierte, con la declaración tributaria, el contribuyente únicamente comunica hechos a la administración; y son los hechos comunicados los que han dado origen al nacimiento de la obligación tributaria, entendida como una obligación de dar una suma de dinero a favor del fisco; sin embargo en esta misma declaración se debe liquidar el tributo, convirtiéndose en una obligación cierta y exigible. En ese sentido, ¿la declaración tendría carácter **declaratorio** o **constitutivo**?

Al respecto, Joana Lins E Silva (2012, 200) afirma que esta comunicación “*es declaratori[a] del hecho social, pero constitutiv[a] del hecho jurídico*”; por su parte, el maestro Jorge Bravo Cucci (2010, 351) señala que “*el acto de determinación no sólo **declara** la existencia de una obligación, [...] sino que la concretiza tornándola cierta, líquida y exigible, efecto que en nuestra opinión es **constitutivo***”.

Lo anterior quiere decir que, la declaración tributaria sirve, en un primer momento, para poner de conocimiento al fisco de la realización de un hecho previsto en la

norma como originador de una obligación tributaria; por lo que sería un acto **declarativo**; y en un segundo momento, ésta misma declaración, al liquidar el monto del tributo, serviría para que el fisco pueda exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, constituyendo en este instante un acto **determinativo**.

Esto es así, ya que si sólo comunicásemos la realización del hecho generador, y no se realizase la liquidación del tributo, ¿el Estado nos podría exigir que cumplamos con el pago? ¿A cuánto ascendería la deuda que tendríamos frente al fisco? Como se advierte, sin la determinación de la deuda, ésta al no ser **líquida, cierta y exigible**¹⁴, no podría ser cobrable aún. Lo señalado nos lleva a sostener que “*por el acto de determinación, la obligación tributaria general y abstracta que surge como efecto jurídico preliminar de la incidencia de la norma tributaria, cuya existencia es declarada, se transforma o constituye en una obligación individual y concreta [...]*”. (Bravo Cucci 2010, 354)

Tal como afirma Paulo De Barros Carvalho (2013, 188), citando a Barboza Nogueira, “*no es suficiente la norma general y abstracta (regla-matriz de incidencia), y el acontecimiento del ‘hecho generador’ (evento) en ella previsto. Para que se dé la persecución jurídica del tributo se hace necesario que esa vinculación pase a ser relatada por medio de un acto de subsunción del hecho a la*

¹⁴ Se debe tener presente que la obligación tributaria será **cierta**, cuando no se admita dudas respecto de su existencia; **líquida**, cuando se haya establecido y concretizado el monto de la prestación tributaria; y, **exigible**, cuando se hayan fijado los términos de exigibilidad del crédito tributario. (Bravo 2010, 353)

ley que, en el caso, significa la producción de la norma individual y concreta [...]”.

Ahora, se ha establecido al contribuyente la obligación de presentar la declaración jurada tributaria cuando éste realice un hecho que calce dentro de la hipótesis de incidencia tributaria o sea relevante para la verificación de la misma, por el hecho de que *“es humanamente imposible, para la Administración, prestar atención de la ocurrencia de todos los eventos del mundo moderno y coger aquellos que se subsuman a las normas tributarias, siendo imprescindible la actuación conjunta del particular”*; entonces, como el Estado –o la Administración Tributaria– no puede conocer todos los hechos que generen obligaciones tributarias, impone al ciudadano la obligación de comunicarle los hechos de esa naturaleza en los que él haya tenido participación, comunicación que será efectuada mediante la presentación de una declaración jurada.

Esta declaración jurada puede no ser definitiva, ya que si el deudor tributario comete algún error u omisión en la elaboración de la misma se le ha dado la facultad 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**.

Aquí se debe tener presente lo afirmado por Jorge Bravo Cucci (2010, 350), referente a que *“la determinación es un **acto declarativo** que es **provisional** (y sólo durante el periodo prescriptorio) si lo efectúa el sujeto pasivo, y es **definitivo** si emana de la Administración Tributaria, en tanto no sea impugnado oportunamente por el contribuyente a través de un procedimiento contencioso, o no existan causales para la revocación del acto administrativo”*.

2.2. TIPOS DE DECLARACIÓN JURADA.

De lo que se ha venido señalando podemos advertir que existen varios tipos de declaraciones juradas; éstas pueden ser: **i)** Declaración Originaria, **determinativa** o **informativa**; **ii)** Declaración sustitutoria; y, **iii)** Declaración rectificatoria. En este momento procederemos a definir cada una de ellas.

2.2.1. DECLARACIÓN ORIGINARIA.

Como se ha indicado, uno de los deberes legales de los contribuyentes es el de presentar declaraciones juradas; adicionalmente, para el cumplimiento de esta obligación se ha establecido un plazo, el que se encuentra en la norma que regula cada tributo específico.

Es así como al cumplir con esta obligación en el plazo señalado por la norma, se da nacimiento a una declaración originaria; es decir, la primera declaración jurada que se presenta por un determinado hecho en cumplimiento de una obligación legal.

Ahora, esta primera declaración, puede ser **determinativa o informativa**. Ello dependerá si mediante esta declaración se está determinando un tributo a pagar o no.

Así, la **declaración determinativa** es aquella mediante la cual el deudor tributario cumple con la obligación de declarar el hecho imponible, así como liquidar el tributo, estableciendo el *quantum* o monto de la obligación tributaria a su cargo, convirtiéndola en una obligación líquida, pagable y exigible por el acreedor tributario (Huamaní Cueva 2013, 755).

En el caso del impuesto predial, este tipo de declaración se encuentra contenida en el literal a) del artículo 14° de la LTM, y que obliga a los contribuyentes de dicho impuesto a cumplirla de manera anual, salvo que la Municipalidad correspondiente actualice adecuadamente los valores de sus predios.

Por otra parte, tenemos a las declaraciones informativas, mediante las cuales los obligados a presentarlas únicamente comunican a la

Administración sus operaciones o las de terceros, sin determinar la obligación tributaria.

Este tipo de declaraciones son, en el caso del impuesto predial, las relacionadas con la comunicación de ampliaciones o modificaciones en los predios, así como las relacionadas a las transferencias de los mismos.

2.2.2. DECLARACIÓN SUSTITUTORIA.

“La declaración es sustitutoria cuando es presentada por el obligado tributario dentro del plazo establecido para su cumplimiento, dejando sin efecto declarativo la presentación anterior a ella” (Aguilar Espinoza 2013, 365). De similar manera, Rosendo Huamaní Cueva (2013, 756) señala que este tipo de declaración es la *“se realiza y se presenta dentro del plazo de vencimiento para la declaración, y su efecto es sustituir (reemplazar, suplir) a la presentada originalmente”*.

En el caso del impuesto predial, los contribuyentes tienen la obligación de presentar una declaración jurada anual hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año. Ello implica que desde el 01 de enero hasta el último día hábil del mes de febrero un contribuyente puede presentar diversas declaraciones juradas del impuesto predial; siendo que con cada una dejará sin efecto la anterior. Así, a la primera declaración jurada presentada se le

denominará declaración originaria; y a las siguientes, se les denominará declaraciones sustitutorias.

2.2.3. DECLARACIÓN RECTIFICATORIA.

Una vez vencido el plazo señalado en la norma para la presentación de la declaración jurada, el contribuyente podrá, si así lo desea, modificar su declaración originaria, y lo hará presentando una nueva declaración, la cual tendrá el nombre de declaración rectificatoria; en ese sentido, *“las declaraciones rectificatorias son aquellas que, habiéndose presentado una declaración anterior, se presentan para modificarla vencido el plazo para el cumplimiento de la obligación declarativa”* (Aguilar Espinoza 2013, 365).

Sigamos con el caso del impuesto predial; es así que los contribuyentes de este impuesto deberán presentar su declaración jurada originaria hasta el último día hábil del mes de febrero de cada año, salvo que se establezca una prórroga; así mismo, podrán sustituir dicha declaración en el mismo plazo. Sin embargo, una vez vencido el referido plazo, podrán presentar una declaración rectificatoria si es que desean modificar su declaración jurada originaria o la última declaración jurada sustitutoria, de ser el caso.

El plazo para la presentación de la declaración rectificatoria, sin embargo, no podrá ser indefinido; así, el numeral 88.2 del artículo 88° del T.U.O. del

CT señala que este tipo de declaración podrá ser presentado dentro del plazo de prescripción. Este plazo será de cuatro (4) años contados a partir del 01 de Enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración originaria¹⁵.

2.3. EFECTOS.

La declaración jurada originaria surtirá efectos con su sola presentación, al igual que la declaración sustitutoria; ello debido a que se encuentran dentro del plazo señalado por la norma para cumplir con esa obligación.

En el caso de la declaración jurada rectificatoria se podrán presentar dos situaciones; la primera si es que en dicha declaración se determina una obligación tributaria igual o mayor a la determinada en la declaración rectificada, surtirá efecto con su sola presentación. Por el contrario, si determina una obligación menor, surtirá efecto si en un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles la Administración no emite un pronunciamiento sobre la veracidad o exactitud de los datos consignados en ella¹⁶.

¹⁵ Se considera un plazo de cuatro años debido a que el artículo 43° del T.U.O. del CT establece que *“La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) para quienes ni hayan presentado la declaración respectiva”*. Es así que, al hablar de una declaración rectificatoria, se entiende que previamente se ha presentado una declaración, originaria o sustitutoria, la cual va a ser modificada. Por otra parte, de conformidad con el numeral 1) del artículo 44° *“El término prescriptorio se computará: 1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva”*.

¹⁶ Según lo regulado en el numeral 88.2 del artículo 88° del T.U.O. del Código Tributario.

Se debe dejar en claro, que el hecho que esta tipo de declaración surta efecto sin que haya existido un pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, no enerva la facultad de ésta de poder, posteriormente, iniciar un procedimiento de fiscalización o verificación de dicha declaración y, de ser el caso, modificarla.

Aquí se debe hacer una precisión; ya que el hecho que la declaración rectificatoria que determina menor impuesto surta efecto, traerá como consecuencia que las Órdenes de Pago o Resoluciones de Multa emitidas sobre la base de la declaración rectificada, queden sin efecto.

Es por ello que se dice que dicha declaración rectificatoria adquiere la calidad de una herramienta impugnativa contra ciertos valores tributarios. Así, por ejemplo, Mery Bahamonde Quinteros (2012, 267) afirma que *“se evidencia que la eficacia suspendida de la declaración rectificatoria que determina una menor obligación tributaria se convierte en una herramienta procesal para cuestionar una orden de pago, pues si el contribuyente presentó una declaración rectificatoria con menor impuesto resultante y la [Administración Tributaria] no emite pronunciamiento en [cuarenta y cinco] días, dicha declaración habría surtido efectos logrando el efecto deseado que es dejar sin efecto la orden de pago”*.

Lo mencionado ha sido confirmado jurisprudencialmente por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, tales como la N° 07317-4-2004, 08334-5-2010 y 06304-4-2010, entre otras.

III. IMPUESTO PREDIAL.

3.1. CONCEPTO.

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 a 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 edificación¹⁷.

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 noviembre¹⁸.

Valentín Soto (2010, 46) enumera otras características del impuesto predial, 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

¹⁷ Artículo 8° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

¹⁸ De conformidad con la primera parte del artículo 8° y el artículo 15° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

donde se encuentre el predio. El autor señala también que el impuesto 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 que al gravar los predios grava el capital que éstos representan; y finalmente, señala 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 uno de enero del año en que corresponda la obligación, ya sean personas naturales o jurídicas¹⁹; 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 uno de enero del año siguiente de producida la transferencia²⁰, 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 uno de enero del año siguiente, éste nunca habría sido sujeto pasivo del impuesto predial, no correspondiéndole pago alguno por dicho tributo.

¹⁹ Artículo 9° y 10° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

²⁰ Artículo 10° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

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 cultural²¹.

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 requisitos²², 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 la 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*

²¹ Entidades enumeradas en el artículo 17° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

²² El principal requisito exigido está referido con el uso que se le dé al predio materia de inafectación; el cual debe estar relacionado con los fines propios de cada una de las instituciones señaladas.

inafectación, no habrá nacido la obligación tributaria, y por ende no existe obligación de presentar declaración jurada alguna”.

3.2. ASPECTOS DE LA HIPÓTESIS DE INCIDENCIA DEL IMPUESTO PREDIAL.

Antes de señalar uno a uno los aspectos de la hipótesis de incidencia del impuesto predial, consideramos pertinente traer a colación la descripción efectuada por el maestro Paulo De Barros Carvalho (2013, 146) respecto del “Impuesto sobre la Propiedad Predial y Territorial - IPTU” existente en Brasil, y que es equiparable al Impuesto Predial existente en el Perú, con algunas diferencias en su regulación. Así el autor señala que dicho impuesto tiene la siguiente composición:

“Hipótesis: 1) criterio material: ser (verbo) propietario de un bien inmueble (complemento predicativo); 2) criterio espacial: en el perímetro urbano del municipio, 3) criterio temporal: computado el acontecimiento el 1° de enero del año civil.

Consecuencia: 1) criterio personal: el sujeto activo será el Municipio y el sujeto pasivo será el propietario; 2) criterio cuantitativo: la base de cálculo es el valor vendible del bien inmueble, sobre el que se aplicará la alícuota de 1%”

Recordemos que para este autor, la hipótesis de incidencia únicamente tiene tres aspectos –o criterios–; el material, el temporal y el espacial, siendo que la consecuencia de la realización de la hipótesis de incidencia posee los aspectos personal y mensurable.

Señalado lo anterior, procederemos a identificar los aspectos del impuesto predial, para finalmente, presentar un cuadro resumen elaborado por el jurista Jorge Bravo Cucci.

3.2.1. ASPECTO MATERIAL.

En el caso del impuesto predial, el artículo 8° de la LTM señala que este impuesto “*grava el valor de los predios urbanos y rústicos*”; a primera vista, esta regulación cumple con responder a la pregunta ¿Qué? señalada líneas arriba; sin embargo, conforme a lo referido por Bravo Cucci, el aspecto material del impuesto predial sería más precisamente el “ser propietario” de un predio, que es a lo que la LTM se refiere cuando regula lo referente a los sujetos pasivos.

Lo anterior es más adecuado, toda vez que lo que el impuesto predial grava es el derecho de propiedad que una persona ostenta sobre un predio; siendo que el valor de los predios no es lo que en estricto se estaría gravando, sino que es el elemento a utilizar a fin de determinar el monto que por dicho tributo se deberá abonar al fisco.

3.2.2. ASPECTO ESPACIAL.

El impuesto predial es de circunscripción distrital, ya que el artículo 11° de la LTM prescribe que “*La base imponible para la determinación del*

impuesto está constituida por el valor total de los predios del contribuyente ubicados en cada jurisdicción distrital”.

3.2.3. ASPECTO TEMPORAL.

La hipótesis de incidencia del impuesto predial se debe verificar el uno (1) de enero del ejercicio fiscal al que corresponda la obligación; ya que el artículo 10° de la LTM indica que *“El carácter de sujeto del impuesto se atribuirá con arreglo a la situación jurídica configurada al 1 de enero del año a que corresponde 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”.*

3.2.4. ASPECTO SUBJETIVO.

El artículo 8° de la LTM establece que el sujeto activo en la relación obligacional tributaria es la Municipalidad Distrital en la que se encuentra el predio, puesto que ha menciona lo siguiente: *“La recaudación, administración y fiscalización del impuesto corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentre ubicado el predio”.*

Por su parte, el artículo 9° de la LTM enumera a los sujetos pasivos de dicha relación, haciendo la distinción entre los que se encuentran en la

condición de contribuyentes²³ y los que se encuentran en la condición de responsables²⁴.

Así, señala que serán contribuyentes *“las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza”* y, excepcionalmente, *“los titulares de concesiones otorgadas al amparo del Decreto Supremo N° 059-96-PCM²⁵ [...], respecto de los predios que se les hubiesen entregado en concesión, durante el tiempo de vigencia del contrato”*.

Por su parte, establece que serán responsables del pago del impuesto *“los poseedores o tenedores, a cualquier título, de los predios afectos”*, siempre y cuando la existencia de los propietarios no pudiera ser determinada.

3.2.5. ASPECTO MENSURABLE.

El aspecto mensurable del impuesto predial se encuentra descrito en los artículos 11° y 13° de la LTM; en ellos se señala que la base imponible para el cálculo del referido tributo está constituida por el valor total de los

²³ Recordemos que el artículo 8° del TUO del CT señala que *“Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”*; que en el caso del impuesto predial será aquel que sea propietario de un predio.

²⁴ Por su parte, el artículo 9° del TUO del CT define al responsable como aquella persona *“que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”*; esto implica que, en el caso del impuesto predial, deberá cumplir con cancelar el señalado tributo, a pesar de no tener la calidad de propietario respecto del inmueble que originó la obligación.

²⁵ Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, sus normas modificatorias, ampliatorias y reglamentarias.

predios del contribuyente ubicados en una misma jurisdicción distrital; estableciendo el procedimiento a utilizar para determinar el valor de los predios. Por otra parte, se ha establecido que el impuesto predial será determinando aplicando sobre la base imponible una escala progresiva y acumulativa; consistente en tres tramos: al primero, consistente en el valor equivalente a las primeras quince unidades impositivas tributarias (15 UIT), se le aplicará una tasa del cero punto dos por ciento (0.2%). Al segundo tramo del valor del predio va desde más de quince (15) UIT y hasta sesenta (60) UIT, se le aplicará una alícuota de cero punto seis por ciento (0.6%). Y, finalmente, al tercer tramo del valor de autoavalúo, que es superior a las sesenta (60) UIT, se le aplicará una tasa del uno por ciento (1%).

Como se señaló al inicio de esta parte del trabajo, recogeremos un cuadro que contiene la descripción de la norma tributaria del impuesto predial, elaborada por el maestro Jorge Bravo Cucci, en la que podemos apreciar, de manera resumida, los aspectos arriba tratados de la hipótesis de incidencia del impuesto predial:

Tabla 1. Aspectos de la hipótesis de incidencia del impuesto predial.

HIPÓTESIS DE INCIDENCIA	FUNCIÓN DESCRIPTIVA
ASPECTO MATERIAL	Propiedad de predios
ASPECTO PERSONAL	Propietario de predios
ASPECTO ESPACIAL	Predio ubicado en área Geográfica de un gobierno local
ASPECTO TEMPORAL	1 de enero de cada ejercicio
CONSECUENCIA NORMATIVA	FUNCIÓN PRESCRIPTIVA
SUJETO ACTIVO	Gobierno Local “y”
SUJETO PASIVO	Propietario del predio “x”
BASE IMPONIBLE	Valor del predio. Deducción (de ser el caso)
TASA APLICABLE	0.2%, 0.6% y 1%

Fuente: Bravo Cucci (2010, 181)

3.3. 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, la 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 hechos; y d) Cuando así lo establezca la Administración Tributaria para la generalidad de contribuyentes y dentro del plazo que determine para tal fin²⁶.

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.

²⁶ Supuestos regulados en el artículo 14° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal.

Ello quiere decir que si bien los contribuyentes 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 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.

3.4. ACTUALIZACIÓN DE VALORES DEL IMPUESTO PREDIAL.

3.4.1. CONCEPTO.

Explica Bendezú (2012, 30) 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 entenderá 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, la Ley de Tributación Municipal de 1993 y sus modificatorias no han efectuado ninguna otra precisión respecto a esta Declaración Jurada Mecanizada; tales como desde cuando 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 éstas precisiones a través de un Precedente de Observancia Obligatoria, el cual se encuentra contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal 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 que esto ocurra.

3.4.2. OBJECIÓN.

Hay que tener en cuenta que si bien 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, también ha establecido que la Municipalidad correspondiente puede prorrogar el plazo para la presentación de la referida declaración jurada; asimismo, el Código Tributario ha regulado que el plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado, siempre y cuando se lo establezca de manera general; 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 entenderá 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:

- 4.1. *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.

4.2. 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.

3.4.3. EFECTOS.

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 en 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, tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del Código Tributario.

Otro punto importante a tomar en cuenta es el hecho que si el contribuyente no objeta 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 ésta declaración debe presentarse en la forma y condiciones establecidas por la Administración Tributaria.

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 comento, *“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 a 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 ésta 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 éste 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.

En el caso de una solicitud no contenciosa el pronunciamiento se emite a fin de conceder o no lo solicitado por el contribuyente; tómesese 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 calificarse como un recurso de reclamación, por lo que no deberá ser tramitada en la vía del procedimiento contencioso tributario”*.

IV. NOTIFICACIÓN TRIBUTARIA, VALORES TRIBUTARIOS Y EVASIÓN TRIBUTARIA.

4.1. NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS.

Por la notificación la Administración pone de conocimiento de los administrados el contenido de sus actos administrativos. En la legislación interna se ha establecido que “*el acto administrativo es eficaz a partir que la notificación válidamente realizada produce sus efectos*”²⁷; nótese que se habla de la **notificación válidamente realizada**, ello ya que “*la validez y eficacia de un acto administrativo requiere de una notificación correcta, en donde se observen los requisitos establecidos para cada tipo de notificación*” (Aguilar Espinoza 2013, 406).

De ello se tiene que se pueden distinguir dos momentos; el primero, relacionado con la emisión del acto; y, el segundo, con la notificación del mismo. Siendo que, recién con la configuración de este segundo momento surtirá efecto externamente el acto emitido. En este mismo sentido el Tribunal Fiscal ha establecido que “*Las Resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y surten efecto frente a los interesados con su notificación [...]*”²⁸.

²⁷ Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, artículo 16° numeral 16.1

²⁸ Criterio establecido como precedente de observancia obligatoria mediante la Resolución N° 02099-2-2003, de fecha 23 de abril de 2003.

En cuanto a la notificación, se la puede definir como *“el acto formal mediante el cual el órgano emisor da a conocer el contenido de sus actos administrativos a sus destinatarios como condición necesaria para que surtan efecto respecto de estos últimos a partir de una momento, cuya determinación temporal se fija de manera indiscutida”* (Lara Márquez 2012, 169).

Por otra parte, se puede sostener que *“el acto de la notificación tiene por finalidad otorgar la posibilidad de que los contribuyentes tengan conocimiento de la existencia de un procedimiento, así como de las posibles consecuencias que se podrían derivar de una determinada resolución del mismo”* (Aguilar Espinoza 2013, 406).

Como se mencionó líneas arriba, la notificación es un “acto formal”, ello implica que su realización está sometida al cumplimiento de los requisitos y formalidades que para cada tipo haya establecido a la normativa pertinente. Es con la constatación del cumplimiento de dichos requisitos o formas que se podrá afirmar si una notificación se encuentra válidamente realizada o no, sin fijarnos en si el destinatario del acto notificado tomó conocimiento o no del mismo. Es por ello que Jaime Lara Marquéz (2013, 169) sostiene que *“[p]ara que exista una notificación válida, es necesario cumplir con las formalidades establecidas. Contrariamente, el cumplimiento de las formalidades sí determina la realización de una notificación válida, aun cuando el conocimiento de su contenido no se produzca, toda vez que el conocimiento corresponde al fuero interno del individuo*

notificado ya que el Derecho Tributario forma parte del Derecho Administrativo, que se rige por el principio de la objetividad²⁹.

El artículo 104° del T.U.O. del CT regula las formas de notificación, estableciendo siete (7) formas de notificación: **a)** por correo certificado o por mensajero, la cual se subdivide a su vez en **i)** notificación con acuse de recibo; y, **ii)** notificación con certificación de la negativa a la recepción. **b)** por medio de sistemas de comunicación electrónicos; **c)** por constancia administrativa; **d)** mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria; **e)** notificación personal; **f)** mediante cedulón; y, **g)** notificación tácita.

Respecto al momento en que surte efectos la notificación, podemos señalar que la Ley del Procedimiento Administrativo General regula en su artículo 16° numeral 16.1 que *“El acto administrativo es eficaz a partir de que la notificación legalmente realizada produce sus efectos”*; es por ello que se sostiene que los actos administrativos tienen una eficacia suspendida desde su emisión hasta la fecha de su notificación; siendo que surtirán efecto luego de que ésta se haya producido válidamente. Nótese que se habla que la notificación deberá producir sus efectos a fin de que el acto administrativo sea eficaz. De manera

²⁹ El autor no da una definición de lo que debemos entender por el “principio de la objetividad”; sin embargo, se debe señalar que muchos tratadistas equiparan el referido principio con el principio de imparcialidad, el cuál si está recogido en la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual reza lo siguiente: *“Las autoridades administrativas actúan sin ninguna clase de discriminación entre los administrados, otorgándoles tratamiento y tutela igualitarios frente al procedimiento, resolviendo conforme al ordenamiento jurídico y con atención al interés general”*; al respecto se puede consultar el muy bien trabajado artículo titulado “El principio de objetividad en el derecho administrativo francés” del profesor de la Universidad de París Descartes Benoit Delaunay, el cual puede ser descargado de la siguiente dirección: revistasonline.inap.es/index.php/DA/article/download/10078/10492 (consultado el 11 de marzo de 2014).

complementaria, el CT nacional ha señalado en su artículo 106° que “*Las notificaciones surtirán efectos desde el día hábil siguiente al de su recepción, entrega o depósito, según sea el caso*”. En resumen, podemos afirmar que el acto administrativo tributario surtirá sus efectos a partir del día hábil siguiente al que se efectuó de manera válida su notificación.

En este apartado explicaremos en qué consiste y cuáles son los requisitos que debe cumplir la notificación que realicen las Municipalidades de la actualización de valores del impuesto predial, la cual podrá efectuarse mediante la notificación por correo certificado o por mensajero, por constancia administrativa y por cedulón.

No es que exista una norma que establezca que las actualizaciones de valores del impuesto predial deban ser notificadas únicamente mediante las formas señaladas; sin embargo, sólo se considera a las mismas debido que la notificación por medio de sistemas de comunicación electrónicos, mediante publicación en la página web de la Administración Tributaria y la notificación personal están reservados únicamente para ser utilizados por SUNAT.

Finalmente, el artículo comentado establece que las Administraciones Tributarias distintas a SUNAT podrán notificar mediante publicación, pero deberán efectuarla en el diario oficial, en el encargado de los avisos judiciales o en uno de mayor circulación de la localidad, a falta de los dos anteriores. El emplear este tipo de notificación y la notificación tácita para las actualizaciones de valores, merecerán un pequeño análisis al final de este punto.

4.1.1. NOTIFICACIÓN POR CORREO CERTIFICADO O POR MENSAJERO.

Este tipo de notificación debe efectuarse en el domicilio fiscal³⁰ del contribuyente; aunque en el caso que el contribuyente haya señalado un domicilio procesal, se deberá intentar en primer lugar efectuar este tipo de notificación en dicho domicilio; y si no es posible efectuar la notificación allí, debido a que no hay persona capaz, se encontrara cerrado o se negaran a recibir la notificación, recién se deberá acudir al domicilio fiscal.

Sin embargo, la actualización de valores no podrá ser notificada en el domicilio procesal, ya que éste tipo de domicilio, según el CT peruano, se deberá fijar una vez que se inicie un procedimiento de cobranza coactiva, un procedimiento contencioso tributario o un procedimiento no contencioso; siendo que la actualización de valores no encaja en ninguno de dichos procedimientos.

Este tipo de notificación se denomina por correo certificado o por mensajero debido a que un tercero, en representación de la Administración Tributaria, acude al domicilio fiscal del contribuyente a fin de hacerle llegar los documentos o actos administrativos materia de notificación; cabe

³⁰ Se debe señalar que de conformidad con el segundo párrafo del artículo 11° del T.U.O. del CT el domicilio fiscal es *“el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario”*.

señalar que “[a]un cuando la Administración Tributaria se valga de un tercero para el diligenciamiento de la notificación, el sujeto que notifica es la propia Administración emisora del acto a notificar. Ahora bien, un tercero podrá notificar a nombre de la Administración siempre que esté expresamente facultado para ello y las normas lo habiliten” (Lara Márquez 2012, 174).

Este tipo de notificación, como lo habíamos señalado anteriormente, puede efectuarse “con acuse de recibo” o por “certificación de la negativa a la recepción”; a continuación describiremos en qué consiste cada una de ellas.

A. CON ACUSE DE RECIBO.

Esta notificación se considera realizada cuando el encargado del diligenciamiento de la notificación se apersona al domicilio fiscal del destinatario del acto a notificar y lo entrega personalmente a quien se encuentre en dicho lugar; adicionalmente, “con respecto a esta forma de notificación debemos precisar que la notificación no necesariamente debe ser entregada al mismo deudor tributario o su representante legal, sino que puede ser entregada a cualquier persona capaz que se encuentre en el domicilio que tenga o no vinculación con el deudor tributario” (Aguilar Espinoza 2013, 407).

En este tipo de notificación, el encargado de efectuar la diligencia deberá recabar el nombre y firma de la persona³¹ que reciba los documentos; por otro lado, el cargo de notificación –acuse de recibo– deberá contener los siguientes requisitos:

- a) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario³².
- b) Número de RUC del deudor tributario o documento de identificación que corresponda (pudiendo ser número de DNI o código de contribuyente).
- c) Número de documento que se notifica.
- d) Fecha en que se realiza la notificación.

B. CERTIFICACIÓN DE LA NEGATIVA A LA RECEPCIÓN.

Este tipo de notificación se produce cuando en el domicilio fiscal del contribuyente destinatario del acto a notificar se encuentra una persona capaz –pudiendo ser el destinatario o un tercero– que realiza cualquiera de estas acciones: **i)** rechace la recepción del documento que se pretende notificar; **ii)** se niegue a suscribir la constancia de notificación; o, **iii)** se niegue a proporcionar sus datos; *“cabe precisar que en estos casos no es relevante el motivo del rechazo alegado;*

³¹ RTF N° 05104-1-2008 del 18 de abril de 2008.

³² Es por este motivo que en la RTF N° 03736-3-2008, del 25 de Marzo de 2008, se señaló que es nula la notificación cuando en el acuse de recibo sólo consta un sello y no la identificación de la persona que la recibió.

pero, si es necesario que la certificación de la negativa a la recepción sea efectuada por el encargado de la diligencia” (Aguilar Espinoza 2013, 409).

En este caso, es imprescindible que el encargado de la diligencia precise de sus datos³³ –nombre completo y número de documento de identidad– en el cargo de la notificación, ya que el no hacerlo producirá la nulidad de la notificación³⁴; adicionalmente deberá proceder a certificar el hecho de la negativa.

Como se puede observar *“en esta forma de notificación en puridad no se está entregando el instrumento o documento que se pretende notificar, justamente por la negativa a la recepción del mismo, normalmente tampoco se considera que ante esta negativa se esté ‘dejando’ en el domicilio fiscal tal documento (aunque no hay impedimento para que el encargado de la diligencia lo deje); simplemente se está haciendo constar la negativa a la recepción del mismo. Como se señala en la RTF N° 10224-7-2008, la certificación de la negativa a la recepción, como modalidad de notificación, produce la presunción de conocimiento del acto administrativo por el destinatario de la notificación, ello con la finalidad de impedir que éste realice actos de obstrucción al momento de recibir sus*

³³ RTF N° 01683-1-2008 del 08 de Febrero de 2008.

³⁴ RTF N° 03555-1-2008 del 19 de Marzo de 2008.

comunicaciones que impidan la actuación de la Administración”

(Huamaní Cueva 2013, 891).

4.1.2. NOTIFICACIÓN POR CEDULÓN.

Esta forma de notificación, al igual que la anterior, se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente o destinatario del acto, sin embargo lo que la motiva es que en dicho lugar se constata una de las siguientes circunstancias: **i)** no hay persona capaz; y/o **ii)** el domicilio estuviera cerrado³⁵.

La forma de efectuar esta notificación es la siguiente: en primer lugar, los documentos a notificar deberán ser introducidos en un sobre el cual será cerrado. En segundo lugar se procederá a introducir dicho sobre por debajo de la puerta a la que corresponda la numeración declarada como domicilio fiscal por el contribuyente. Finalmente, se fijará en dicha puerta un “cedulón”, el cual deberá contener, como mínimo, la siguiente información:

- a)** Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.

³⁵ El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 14149-8-2012, del 24 de agosto de 12, precisa que la referencia relativa a domicilio cerrado contenida en el artículo 104° del Código Tributario, no debe entenderse como que aquel domicilio deba estar con las puertas abiertas, sino que el notificador no pueda ser atendido por persona alguna del domicilio al estar cerrado.

- b) Número de RUC del deudor tributario o documento de identificación que corresponda (pudiendo ser número de DNI o código de contribuyente).
- c) Número de documento que se notifica.
- d) Fecha en que se realiza la notificación.
- e) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.
- f) Número del cedulón.
- g) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.
- h) La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el Cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

4.1.3. NOTIFICACIÓN POR CONSTANCIA ADMINISTRATIVA.

Esta forma de notificación se realiza “*cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario, su representante o apoderado se presente a las oficinas de la Administración Tributaria*” (Lara Márquez 2012, 184).

Nótese que únicamente podrá entregarse los documentos a notificar al propio deudor tributario o, en su defecto, a su representante o apoderado; por lo que si acude una persona que no tenga tales calidades no se le podrá efectuar la notificación³⁶.

³⁶ En ese sentido el Tribunal Fiscal señaló en la Resolución N° 11883-5-2007, del 13 de Diciembre de 2007, que la notificación mediante constancia administrativa no puede realizarse a quien carece de representación como un tramitador.

Adicionalmente, se deberá tomar en cuenta que en esta modalidad de notificación se deberá elaborar un “acuse de recibo”, con los requisitos señalados para esa forma de notificación; a los que, adicionalmente, se le deberá agregar la expresa mención a la utilización de la notificación por constancia administrativa.

El que en este tipo de notificación se deba elaborar un “acuse de recibo” implica que si el deudor tributario, su representante o apoderado se negasen a recibir los documentos, no se podrá dejar constancia de la negativa y darse por notificado el acto; sino, se deberá enviar a notificar los documentos en el domicilio fiscal del contribuyente.

4.1.4. NOTIFICACIÓN POR PUBLICACIÓN Y NOTIFICACIÓN TÁCITA.

Al iniciar esta parte del estudio, señalamos que no estudiaremos a la notificación por publicación y la notificación tácita, debido a que la actualización de valores del impuesto predial no podría ser notificada por las Municipalidades utilizando alguna de estas formas. En este momento procederemos a explicar esa posición.

En primer lugar revisemos qué establece el T.U.O. del CT. Así el último párrafo del artículo 104° 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”.

En segundo lugar debemos tener presente lo relacionado a la reserva tributaria; ya que el artículo 85° del T.U.O. del CT 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 59° del T.U.O. del CT; a saber: **a)** La identificación del deudor tributario; **b) La base imponible;** y, **c)** La cuantía del tributo.

En cuanto a la “notificación tácita”, se debe considerar que esta se produce cuando sin que se haya verificado notificación alguna, o esta se hubiera realizado sin cumplir con los requisitos legales, la persona a quien debió notificarse efectúa cualquier acto o gestión que demuestre o suponga su conocimiento; en cuyo caso se considerará efectuada la notificación en la fecha de realización del referido acto.

En el caso de la actualización de valores, al ser una declaración determinativa del impuesto predial, el único acto practicado por el contribuyente que pueda implicar su reconocimiento es el de pagar el tributo en aquella liquidado; en ese sentido, 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?

Ello quiere decir que, por ejemplo, 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 el 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 “[p]ara que el pago surte efectos, se requiere de la preexistencia de una obligación y de una prestación determinada, vale decir, cierta, líquida y exigible” (Bravo Cucci 2010, 387); más aún, 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” (Robles Moreno 2009, 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.

En tal caso, el pago efectuado podría considerarse como un “pago anticipado”, el cual, es definido por Jorge Bravo Cucci (2010, 386) como “aquél *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*”.

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*”³⁷; 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 a cuenta³⁸, posteriormente la Administración no podría exigirle el pago de la parte

³⁷ Criterio establecido en diversas RTF como la N° 09060-11-2010, entre otras.

³⁸ Este tipo de pago es definido por Jorge Bravo Cucci (2010, 386) como aquel pago “*que se hace luego de que la obligación tributaria se genera, pero se realiza por un monto inferior al de la prestación tributaria*”.

restante sin la existencia de un documento pertinente –léase valor tributario³⁹–.

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, pudiendo solicitarse su devolución.

4.2. VALORES TRIBUTARIOS.

4.2.1. RESOLUCIÓN DE DETERMINACIÓN.

Como hemos visto anteriormente, la determinación de la obligación tributaria puede ser efectuada por el contribuyente, por medio de una declaración, o por la Administración Tributaria, en cuyo caso su actuación podría ser oficiosa y verse materializada en una Resolución de Determinación. Entonces, podemos afirmar que *“La determinación de oficio es aquella realizada por el sujeto activo de la obligación tributaria, o en su caso, por su administrador tributario, en virtud de sus facultades inherentes. En esta modalidad, la determinación tributaria reviste la*

³⁹ Respecto a la definición de estos valores y los casos en los que procede emitir cada uno de ellos hablaremos en el siguiente punto.

naturaleza de un acto administrativo, que se materializa a través de resoluciones de determinación” (Bravo Cucci 2010, 361).

Ahora, se debe tener presente que la resolución de determinación será emitida una vez finalizada la labor fiscalizadora o verificadora de la Administración Tributaria; al respecto, el artículo 76° del T.U.O. del CT define a la Resolución de Determinación como *“el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento dl deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria”*.

En ese sentido, se debe tener presente que *“[l]a resolución de determinación, por su contenido, vinculado con el procedimiento aplicado para su emisión, deberá ser un sustentado, completo y final pronunciamiento sobre la certeza del cumplimiento de las obligaciones tributarias de deudor, y en su virtud deberá establecerse la existencia del crédito (a favor del deudor) o de la deuda tributaria. En este sentido, desde otra perspectiva, la Administración Tributaria, al emitir resoluciones de determinación, debe motivarlas en función de los resultados de la fiscalización realizada” (Huamaní Cueva 2013, 698).*

Como se advierte, luego de un procedimiento de fiscalización, mediante el cual la Administración Tributaria verificará el cumplimiento de las

obligaciones tributarias o la veracidad de la información contenida en las declaraciones de un determinado contribuyente; la Administración podrá concluir discrepando con lo determinado por el contribuyente, ya sea a su favor o en contra; o coincidiendo con el mismo.

Se debe señalar que en cualquiera de estos la Administración Tributaria deberá proceder a emitir una Resolución de Determinación; es por ello que Rosnedo Huamán Cueva (2013, 6999, al comentar el artículo 76° del CT peruano afirma que *“después de un procedimiento de fiscalización, esta resolución debería ser emitida y notificada de todos modos, aun cuando no se hayan efectuado modificaciones a las declaraciones tributarias del deudor, o cuando hayan existido reparos y observaciones pero que el deudor los ha reconocido (luego de la ‘inducción’) y ha procedido a rectificar su declaración jurada”*.

Como se señaló, la Resolución de Determinación es un acto realizado por la Administración Tributaria, y como tal está sometido al cumplimiento de una serie de requisitos que determinan su validez. En primer lugar dicho valor deberá constar por escrito, y señalará la siguiente información:

- a)** El deudor tributario, el cual deberá estar plenamente identificado, con su nombre o denominación social y el número de identificación que corresponda.
- b)** El tributo y el periodo al que corresponda.

- c) La base imponible, que viene a ser la unidad de medida valorable del hecho imponible y sobre el cual se aplicará la alícuota o tasa del tributo.
- d) La tasa o alícuota.
- e) La cuantía del tributo y sus intereses, aquí también debería precisarse el procedimiento de cálculo utilizado para llegar a obtener el monto señalado.
- f) Los motivos determinantes del reparo u observación, los que deberán consignarse de manera obligatoria cuando se rectifique (modifique) la declaración tributaria presentada por el contribuyente.
- g) Los fundamentos y disposiciones que la amparan; es decir, los fundamentos técnicos y base legal que sustentan tanto la emisión del valor como las disposiciones del tributo en concreto. Y
- h) La indicación de si se trató de un procedimiento de fiscalización definitivo o parcial; es decir, si se ha fiscalizado un determinado tributo correspondiente a un periodo específico; o simplemente se ha fiscalizado un aspecto de este tributo en una fracción cualquiera de tiempo.

4.2.2. RESOLUCIÓN DE MULTA.

La Resolución de Multa es el valor tributario mediante el cual la Administración Tributaria imputa a un contribuyente la comisión de una infracción y le aplica una sanción por ello. En ese sentido, “[l]a *resolución*

de multa tiene por objeto poner en conocimiento del deudor tributario que se ha detectado una irregularidad en el cumplimiento de sus obligaciones formales⁴⁰ sancionable de acuerdo a la ley” (Huamaní Cueva 2013, 704).

La Resolución de Multa, al igual que la Resolución de Determinación, se emite luego de realizado un procedimiento de fiscalización o verificación; ya que en el desarrollo del mismo la Administración constatará el incumplimiento sancionable.

Así mismo, la Resolución de Multa, al ser un acto administrativo, deberá constar por escrito, conteniendo la siguiente información:

- a) El deudor tributario, el cual deberá estar plenamente identificado, con su nombre o denominación social y el número de identificación que corresponda.
- b) Los fundamentos y disposiciones que la amparan; es decir, los fundamentos técnicos y base legal que sustentan tanto la emisión del valor como la infracción cometida y la sanción impuesta.
- c) Referencia a la infracción cometida, ello implica que se deberá señalar los hechos acaecidos y cómo éstos configuran la infracción tipificada.

Y

⁴⁰ En cuanto a las obligaciones surgidas por la realización del hecho generador se distinguen entre *obligaciones formales* y *obligaciones sustanciales*; las primeras están referidas a presentar declaraciones juradas, llevar libros contables, inscribirse en los registros de la Administración, etc.; mientras que las segundas están referidas principalmente al pago del tributo o de los montos retenidos o percibidos.

- d) El monto de la multa y los intereses, debería indicarse también, el procedimiento de cálculo utilizado.

En la presente investigación, se procurará constatar si se han emitido RM por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del CT, que consiste en “*No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos*”, que sería el caso de los contribuyentes del impuesto predial a los que no se les ha notificado la actualización de valores de sus predios, o se les ha notificado fuera de plazo o de manera inadecuada, que origine que la misma no haya surtido efectos.

4.2.3. ORDEN DE PAGO.

“La orden de pago es el documento [valor] que contiene el acto administrativo en virtud del cual la Administración Tributaria exige al deudor tributario el cumplimiento de la deuda tributaria” (Aguilar Espinoza 2013, 332). El T.U.O. del CT define a la Orden de Pago como *“el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación”*.

Como vemos, el CT Peruano define a la Orden de Pago como el documento mediante el cual la Administración puede exigir al

contribuyente el pago de la deuda que éste mantenga pendiente; se entiende que para ello, la obligación debe ser cierta, líquida y exigible; ello implica que haya existido previamente una determinación de la misma, aunque la misma pueda ser modificada posteriormente.

Es por ello que el CT nacional ha señalado que no es requisito que previamente se haya emitido una Resolución de Determinación; ya que si un contribuyente ha determinado la obligación a su cargo, la Administración puede exigirle que cumpla con pagar lo liquidado; y, posteriormente, podría realizar una fiscalización o verificación de la obligación cancelada, y, de ser el caso, acotar un monto adicional al ya cancelado; o incluso, determinar un crédito a favor del contribuyente.

Rosendo Huamaní (2013, 706-707), respaldándose en diversas Resoluciones del TF ha precisado que “[1]a orden de pago (antiguamente denominada giro provisional), siendo un acto administrativo, por sus características, es un mandato de pago; un acto cuyo objeto es reclamar al deudor tributario la cancelación de una deuda exigible (RTF N° 294-5-98); un acto que contiene la exigencia, al deudor tributario, del pago de deudas tributarias (tributo más intereses) ciertas y cuya cuantía se conoce con certeza (‘... se emite en los casos en que existe certeza en la liquidación de la deuda...’ [RTF N° 2477-5-2002]), por lo que son plenamente exigibles”.

El CT señala cada uno de los casos en los que procede emitir una orden de pago, como *numerus clausus*; sin embargo, los Gobiernos Locales no podrán emitir Órdenes de Pago en todos los supuestos establecidos en la referida norma.

Así, los Gobiernos Locales únicamente se encuentran autorizados a emitir Órdenes de Pago en los siguientes casos⁴¹:

- a) Cuando el tributo haya sido autoliquidado (autodeterminado) por el deudor tributario; ello se da principalmente cuando el deudor declara y liquida un tributo a pagar y no cumple con efectuar la cancelación. Y,
- b) Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Así mismo, esta causal también se configura cuando el error material se deriva del hecho de haber consignado una tasa inexistente.

Finalmente, debemos señalar los requisitos de que debe contener el documento en el que consta la Orden de Pago; estos son los siguientes:

- a) El deudor tributario, el cual deberá estar plenamente identificado, con su nombre o denominación social y el número de identificación que corresponda.

⁴¹ En mérito al artículo 25° 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 78° del T.U.O. del Código Tributario; siendo que el primer supuesto está referido a la existencia de tributos autoliquidados por el deudor tributario, y el segundo, a la existencia de tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago; o al hecho de haber consignado una tasa inexistente.

- b) El tributo y el periodo al que corresponda.
- c) La base imponible, que viene a ser la unidad de medida valorable del hecho imponible y sobre el cual se aplicará la alícuota o tasa del tributo.
- d) La tasa o alícuota.
- e) La cuantía del tributo y sus intereses, aquí también debería precisarse el procedimiento de cálculo utilizado para llegar a obtener el monto señalado.
- f) Los fundamentos y disposiciones que la amparan; es decir, los fundamentos técnicos y base legal que sustentan tanto la emisión del valor como las disposiciones del tributo en concreto. Y,
- g) La identificación de la declaración jurada sobre la base de la cual se emite el valor⁴².

4.3. EVASIÓN TRIBUTARIA.

Como el tributo constituye una exacción dineraria que soporta el contribuyente nacida por la realización del hecho previsto en una norma; y la cual puede ser exigida de manera coactiva por el Estado, algunas personas lo perciben como negativo para sus intereses económicos. Es por ello que Bravo Cucci (2013, 35) sostiene que el hecho que *“el tributo se haya consolidado como uno de los principales instrumentos de recaudación fiscal, sumado al hecho que el Estado, al*

⁴² En la Resolución N° 08898-7-2007, de fecha 21. de septiembre de 2007, el Tribunal Fiscal señaló que es nula la Orden Pago que no señala con precisión cual es la declaración jurada que le sirvió de base para su emisión.

cobrarlo, despoja (más adelante, comprobaremos que se trata de un ‘despojo’ legítimo⁴³) al ciudadano de parte de su patrimonio, ha contribuido a la formación de una concepción equivocada de los tributos como una carga que todo contribuyente sacrificado debe soportar”.

En ese sentido, muchos contribuyentes al percibir negativamente al tributo, como una externalidad que perjudica sus intereses económicos, buscan la manera de evitar su pago o, por lo menos, de reducirlo lo más posible.

Cristiano Carvalho (2013, 241) precisa que *“La tributación elevada genera incentivos a su propia deserción. Por la perspectiva de la racionalidad costo-beneficio, el contribuyente requiere beneficios superiores al costo del tributo cobrado, pues, de lo contrario, su probable elección será la de evitar la carga tributaria”*. Ahora, las formas con las que cuenta el contribuyente para evitar la carga tributaria son diversas, yendo desde las llamadas “lícitas” a las “ilícitas”, las cuales pueden configurar desde simples infracciones administrativas hasta delitos tributarios.

⁴³ El citado autor refiere que el pago del tributo no es una carga, sino más bien un deber de contribuir con el mantenimiento del orden social, del cual se encarga el Estado en función del compromiso de mantener el contrato social, por el cual los individuos se organizaron a través de la creación del Estado para satisfacer sus necesidades colectivas sobre sus necesidades individuales; en ese sentido, al fin de lograr dicha satisfacción el Estado requiere de financiamiento el que obtiene con la recaudación de tributos, que no serían otra cosa que la cuota que cada individuo debe aportar para mantener el orden social que él mismo ha decidido instaurar. Allí se advierte que el carácter de “despojo legítimo” del tributo. (Bravo Cucci 2013, 35-51)

En el presente apartado nos referiremos principalmente a la evasión tributaria diferenciándola de la elusión tributaria, como formas que tienen los contribuyentes para evitar la carga tributaria.

La evasión tributaria se da cuando el contribuyente declara y/o paga menos tributos por errores materiales y/o desconocimiento, transgrediendo la Ley; Héctor Villegas (2001,382) señala que la evasión tributaria *“es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”*.

Hay que diferenciar a la evasión tributaria de otros conceptos, tales como la elusión tributaria, que se da cuando el contribuyente utiliza ciertos medios para reducir los tributos, sin transgredir la ley, lo que puede lograr a través de figuras legales atípicas.

Cristiano Carvalho (2013, 241 - 242) citando a Paulo Ayres Barreto refiere que la elusión fiscal es el medio por el cual los contribuyentes pueden realizar tres acciones: **a)** evitar la ocurrencia del hecho jurídico tributario; **b)** reducir el monto debido a título de tributo; y, **c)** postergar su incidencia. Por otra parte, define a la evasión fiscal como la forma de *“esquivar el cumplimiento de obligaciones tributarias, por medio de recursos ilícitos, tales como el fraude, la simulación o la disimulación”*.

La elusión fiscal también es conocida con el nombre de “planeamiento tributario”, que a decir de Carvalho (2013, 243) es la acción del contribuyente destinada a evitar pagar tributos, y que “denota la exploración racional por el contribuyente de las fallas de previsión por el legislador tributario, siempre con el objetivo de hacerla por las vías formalmente lícitas”. Es decir que el contribuyente estudia la norma tributaria a fin de aprovecharse de los vacíos que pueda tener y que le permitan reducir la carga tributaria.

Cabe mencionar que esta forma de evitar pagar tributos es denominada “lícita” debido a que según el literal a) del numeral 24 del artículo 2° de la CPP, “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”; entonces, el contribuyente al evitar pagar tributos apoyado en los vacíos de la regulación, no está infringiendo ninguna norma u obligación, por lo que no podría ser sancionado por ello. En ese contexto “la licitud se da porque la elusión es permitida, en el sentido de que no existe prohibición expresa tampoco el propio permiso expreso, constituyendo lo que Georg von Wright denominó ‘permiso débil’ (weak permission)” (Carvalho 2013, 244).

Por otro lado, la evasión fiscal al ser ilícita puede, como señalamos, devenir en una infracción administrativa o en un ilícito penal; en este último caso se encuentra la defraudación tributaria que es una infracción tipificada en la Ley Penal Tributaria⁴⁴; este delito tributario, se da cuando en beneficio propio o de terceros

⁴⁴ Decreto Legislativo N° 813, publicada el 20 de Abril de 1996

mediante ardid, astucia y/o engaño el contribuyente declara y/o paga menos tributos.

Es importante precisar que en el Perú, a raíz de la incorporación de la Norma XVI del T.U.O. del CT⁴⁵ que habla de “elusión de normas tributarias” se inicia un fuerte debate respecto al significado del término “elusión”, llegando a asimilarlo al término evasión; así por ejemplo, Jorge Bravo Cucci (2013, 98-99) de una manera sintética señala lo siguiente:

⁴⁵ Norma introducida por el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de Julio de 2012, y que señala lo siguiente:

Norma XVI.- CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o en forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

*“En el lenguaje común, la palabra elusión denota una acción, la cual consiste en evitar o evadir la configuración de un hecho. Evadir y eludir son palabras que en el lenguaje castellano denotan básicamente lo mismo. La palabra proviene del latín *ēlūdere*, presente infinitivo de *ēlūdō*, que significa evitar o esquivar con astucia algo.*

*El problema radica en el sentido en el que la expresión **elusión tributaria** es empleada en la doctrina en materia tributaria. Mientras que hay autores que entienden que la elusión tributaria equivale a lograr el ahorro tributario a través de negocios anómalos (fraude a la ley, simulación, negocios indirectos), otros consideran que la elusión se identifica con cualquier tipo de ahorro, inclusive aquellos alcanzados a través de las denominadas economías de opción o la propia abstención de realizar el hecho gravable, existiendo una tercera postura que identifica a la elusión con el delito tributario (evasión tributaria). Se distingue inclusive la elusión lícita de la elusión ilícita así como entre la evasión legal de la ilegal”*

Es así como el citado autor, apoyándose en César García Novoa distingue a la elusión de la economía de opción, precisando que *“ambas figuras se caracterizan por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, con la diferencia que en una economía de opción hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen, mientras que en la elusión tributaria se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen a través de*

negocios anómalos; a saber, negocios simulados⁴⁶, en fraude de la ley⁴⁷, fiduciarios⁴⁸ o indirectos”.(Bravo Cucci 2013, 98)

Como se advierte, tanto el connotado jurista peruano como el T.U.O. del CT hablan de elusión fiscal como forma de evitar el pago del tributo, ya sea realizando un hecho no gravado, exonerado o sometido a menor gravamen; a través de la realización de un “negocio”⁴⁹, por lo que no entraría en tal concepto la obtención de tales resultados pero mediante la infracción o incumplimiento de las normas que regulan el tributo. En ese sentido, para efectos de este trabajo seguiremos considerando como “evasión tributaria” a este último supuesto.

En consecuencia, se puede considerar a la evasión tributaria como un fin, al cual los contribuyentes llegan utilizando medios para pagar menos o no pagar un

⁴⁶ La simulación, según Ferrara citado por Lohmann (1997, 364) vendría a ser *“aquella declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo”*.

⁴⁷ Un negocio será realizado con fraude a la ley cuando son *“celebrados con la intención de que por medio de sus efectos jurídicos y económicos o sociales típicos, se logre u obtenga una finalidad o un resultado que aparece como legalmente prohibido bajo otra modalidad de negocios. Es decir, revistiendo la intención práctica de una especie negocial permitida, o no prohibida por la legislación, se logra clandestinamente un resultado censurado, burlando así la ley originaria”* (Lohmann Luca de Tena 1997, 398)

⁴⁸ Lohmann (1997, 380), recordando las palabras de Coviello precisa que el negocio fiduciario importa una transmisión de cosas o de derechos que no tiene por fin práctico el aumento (aparente) del patrimonio del adquirente, sino que sirve para algo enteramente diverso; en ese sentido, son actos que producen una eficacia mayor de la que sería necesaria para conseguir el fin práctico querido.

⁴⁹ El connotado jurista Juan Guillermo Lohmann Luca de Tena (1997, 46) conceptúa al negocio jurídico como *“la declaración o declaraciones de voluntad de Derecho Privado que, por sí o en unión de otros hechos, estarán encaminadas a la consecución de un fin práctico, lícito y admitido por el ordenamiento jurídico, el cual reconoce a tales declaraciones como el sustento para producir efectos prácticos queridos y regular relaciones jurídicas de derecho subjetivo”*; agregando que *“se trata de un acto de voluntad libre y responsable que se exterioriza con intención de resultado vinculante”*. En ese sentido, el negocio jurídico es una especie del acto jurídico, ya que lo que se persigue con la celebración de un negocio es *“crear, modificar, conservar, extinguir, regular o transferir relaciones jurídicas”* (Lohmann Luca de Tena 1997, 49).

determinado impuesto; en el caso del impuesto predial, y específicamente en el caso materia de investigación, se da cuando los contribuyentes omiten presentar su declaración jurada, amparándose en la facultad que tienen los Gobiernos Locales para sustituir su obligación.

Ahora, si el contribuyente del impuesto predial evita pagar el impuesto que le corresponde a través de la utilización de un mecanismo legalmente establecido, ¿Por qué hablamos de evasión y no de elusión? La respuesta es sencilla, no se habla de elusión debido a que por ella el contribuyente reduce el monto de sus tributos sin transgredir la ley, a través de la generación de situaciones atípicas, es decir que no se encontrarían grabadas; sin embargo en el caso materia de investigación lo que el contribuyente hace es no cumplir con una obligación legalmente establecida, dejando que la Municipalidad actualice el valor de su predio sobre la base de unas características que ya no posee.

Este fundamento nos lo da de una manera más clara Lino Castillo (1970, 5), quien, citando a Ernst Blumenstein, refiere que *“la esencia de la elusión consiste en usar intencionalmente un procedimiento que evite un hecho que integre el presupuesto de la imposición, o que atenúe la magnitud del impuesto, diferenciándose en esto de la evasión, en la que sí existe el hecho imponible, pero su exacta valuación por los órganos administrativos es impedida, mediante un procedimiento ilegal, por el contribuyente”*.

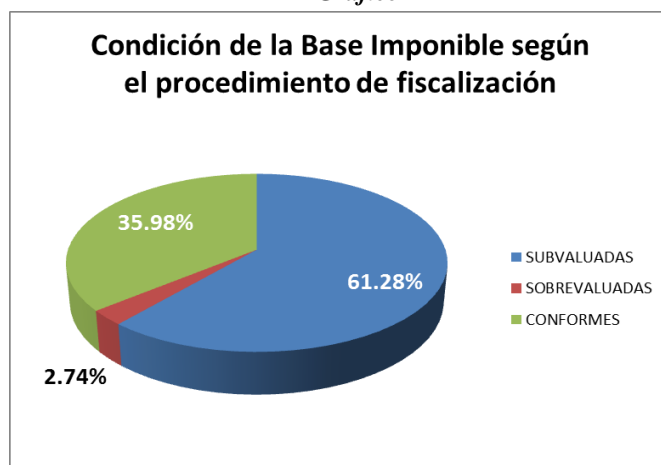
CAPÍTULO III

CONSECUENCIAS JURIDICO-TRIBUTARIAS DE LA ACTUALIZACIÓN DE VALORES POR PARTE DE LA MUNICIPALIDAD PROVINCIAL DE CAJAMARCA-2012

I. EVASIÓN TRIBUTARIA.

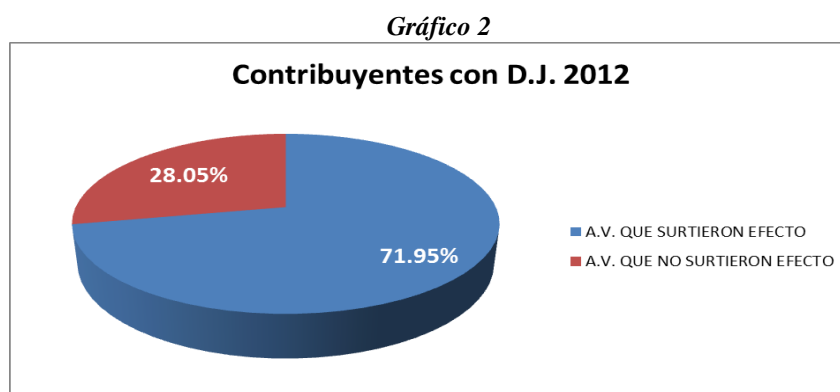
De la revisión de los datos obtenidos del Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012, se ha podido observar que de los 328 contribuyentes seleccionados en la muestra, existen 118 contribuyentes, equivalente al 35.98%, cuya base imponible es **conforme**; ello quiere decir que la base imponible declarada y registrada ante el SAT CAJAMARCA, utilizada para el cálculo del impuesto predial, coincide con la determinada en el procedimiento de fiscalización. Por su parte únicamente se encontraron 9 contribuyentes, que representan el 2.74%, cuya base imponible se encontraba **sobrevaluada**; es decir, que tenían declarada y registrada una base imponible mayor a la determinada en el procedimiento de fiscalización. Finalmente, 201 contribuyentes, que ascienden al 61.28%, tenían una base imponible **subvaluada**; lo que implica que la base imponible declarada y registrada era inferior a la determinada luego del procedimiento de fiscalización; esto es que más del 50% de contribuyentes se encontraban pagando un impuesto predial menor al que efectivamente les correspondía. Los porcentajes respectivos los podemos apreciar en el gráfico siguiente:

Gráfico 1



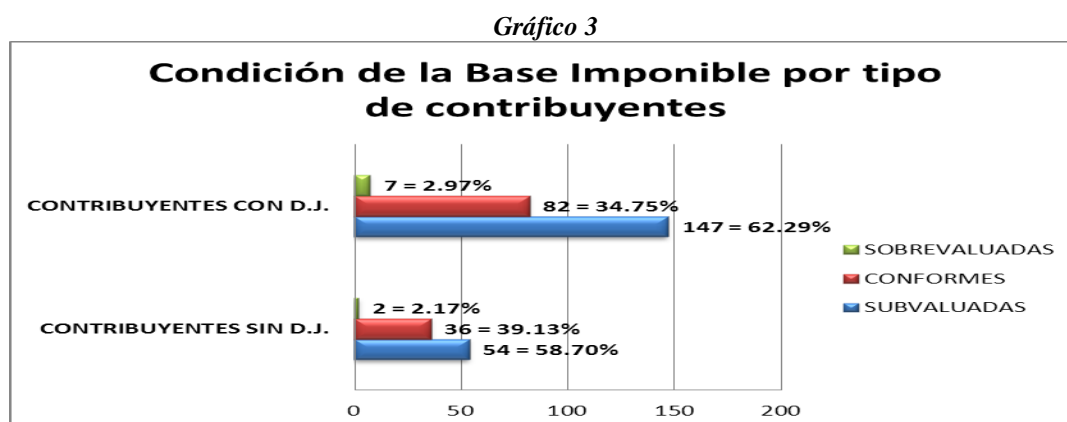
Fuente: Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012

Hay que tener en cuenta que de los 328 contribuyentes de la muestra, se considera que el 71.95%, es decir 236, tienen declaración jurada del impuesto predial correspondiente al ejercicio fiscal 2012; debido a que se les ha notificado su actualización de valores de manera oportuna y correcta. Por otra parte, existen 92 contribuyentes, que equivalen al 28.05%, que no cuentan con declaración jurada, ello se origina porque no se les ha emitido la actualización de valores o no se les ha notificado correctamente la misma.



Fuente: Actualizaciones de Valores 2012 – SAT CAJAMARCA

La desagregación entre los contribuyentes que tienen declaración jurada y los que no; así como entre la condición de la base imponible determinada en el procedimiento de fiscalización, la podemos ver a continuación:



Fuente: Actualizaciones de Valores 2012 – SAT CAJAMARCA y Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012

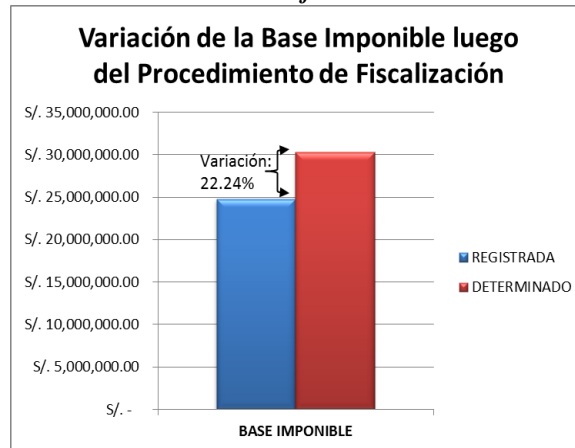
Del gráfico anterior se aprecia que existe más subvaluación en los contribuyentes que se les ha emitido y notificado de manera correcta su actualización de valores (62.29% contra el 58.70%, respectivamente); mientras que en el caso de los contribuyentes que no tienen declaración jurada es mayor el porcentaje de los que la base imponible declarada y registrada es conforme (Un 39.13% en el primer caso, contra un 34.72% en el segundo). Esto quiere decir que en zonas consolidadas, donde los domicilios fiscales son más accesibles y de fácil ubicación, los contribuyentes del impuesto predial realizan más cambios a sus predios y evitan declarar los mismos, ya que pueden originar una variación en su impuesto predial; a diferencia de las zonas menos consolidadas, donde los contribuyentes no realizan cambios en sus predios que deban ser declarados o declaran los cambios que hayan podido efectuar.

Es obvio que al tener declarada y registrada una base imponible menor a la real, el impuesto predial determinado va a ser menor también; es allí donde hablamos de que existe evasión tributaria; ya que debido al incumplimiento de una obligación formal (declarar los cambios efectuados en el predio) se consigue como resultado el pagar un impuesto menor al que corresponde efectivamente.

Dando cifras exactas, conforme se puede advertir de la **Tabla Matriz N° 2** (*infra* 141), podemos señalar que la base imponible fiscalizada en el ejercicio 2012 ascendía a S/. 24'795,428.07 (Veinticuatro millones setecientos noventa y cinco mil cuatrocientos veintiocho con 07/100 nuevos soles), la misma que se incrementó a S/. 30'309,305.17 (Treinta millones trescientos nueve mil trescientos cinco con 17/100 nuevos soles) luego del procedimiento de fiscalización; lo que implica una variación de S/. 5'513,877.10

(Cinco millones quinientos trece mil ochocientos setenta y siete con 10/100 nuevos soles), que equivale al 22.24%.

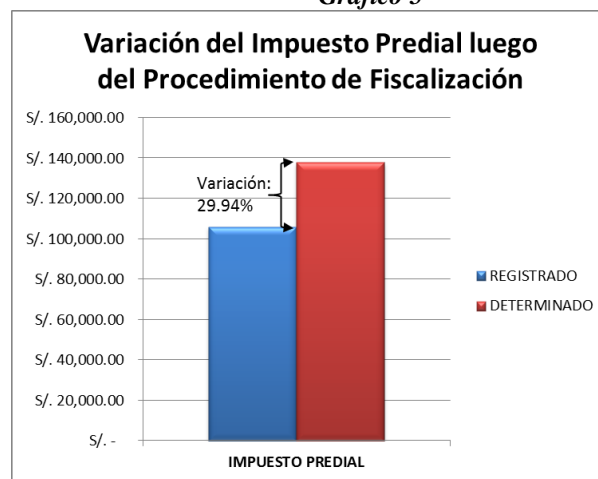
Gráfico 4



Fuente: Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012

De igual manera, el impuesto predial correspondiente a la base imponible fiscalizada ascendía a S/. 106,043.28 (Ciento seis mil cuarenta y tres con 28/100 nuevos soles); y luego del procedimiento de fiscalización dicho monto se incrementó hasta alcanzar los S/. 137,787.95 (Ciento treinta y siete mil setecientos ochenta y siete con 95/100 nuevos soles). En este caso la variación fue de S/. 31,744.67 (Treinta y un mil setecientos cuarenta y cuatro con 67/100 nuevos soles), que equivale al 29.94%.

Gráfico 5



Fuente: Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012

Finalmente podemos señalar que la base imponible subvaluada alcanza los S/. 5'513,877.10 (Cinco millones quinientos trece mil ochocientos setenta y siete con 10/100 nuevos soles); mientras que la base imponible sobrevaluada únicamente bordea los S/. 571,289.59 (Quinientos setenta y un mil doscientos ochenta y nueve con 59/100 nuevos soles). Por su parte, el monto del impuesto predial subvaluado, y por ende evadido, ascendía a S/. 31,744.67 (Treinta y un mil setecientos cuarenta y cuatro con 67/100 nuevos soles), mientras que el impuesto predial sobrevaluado, y por consiguiente cobrado en exceso, equivale a S/. 3,969.47 (Tres mil novecientos sesenta y nueve con 47/100 nuevos soles).

Gráfico 6

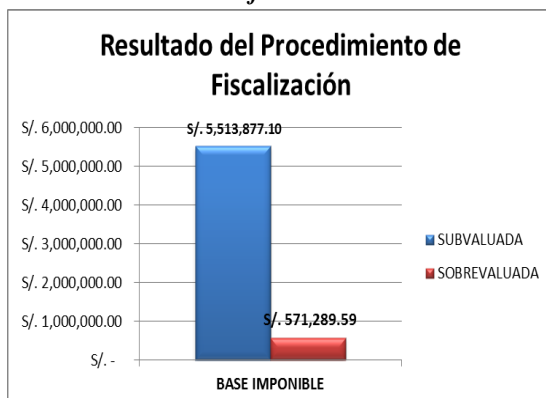
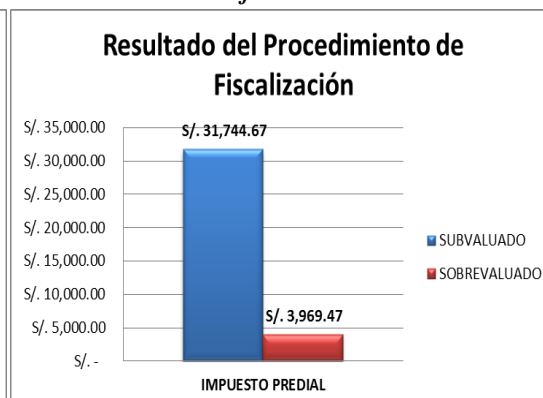


Gráfico 7



Fuente: Programa de Fiscalización masiva del Impuesto Predial N° 02.v2-2012

De lo señalado, se puede concluir que más del 50% de contribuyentes (Exactamente el 61.28%) subvalúan la base imponible que se utiliza para calcularles el impuesto predial; ello debido a que no declaran las características reales de sus predios o debido a que efectúan modificaciones en los mismos que no son declaradas; originando que el monto del impuesto predial que se les venía cobrando era inferior al monto que realmente deberían haber cancelado, por lo que se ha demostrado que existe evasión tributaria.

II. OMISIÓN A LA PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN JURADA NO MULTADA.

Como se ha señalado los contribuyentes del impuesto predial deberán presentar una declaración jurada de manera anual hasta el último día hábil del mes de febrero; 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 tal obligación. Por ello, si un contribuyente del impuesto predial no presenta su declaración jurada pero la Municipalidad correspondiente le emite y notifica de manera adecuada su actualización de valores, no se habrá realizado ninguna omisión sancionable.

Por el contrario, si el contribuyente no presenta su declaración jurada y la Municipalidad correspondiente no emite su actualización de valores, o emitiéndola no la notifica adecuadamente, el contribuyente se considerará omiso a la presentación de la declaración jurada, habiendo incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 176° del TUO del CT consistente en “*No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos*”.

Del **Gráfico 2** (*supra* 111) se advierte que el 28.05% de los contribuyentes que forman parte de la muestra no tienen declaración jurada; ello debido a que como se señaló, no presentaron su declaración, no se les emitió su actualización de valores, o no fue notificada de manera adecuada la misma por lo que no surtió efectos. Por lo tanto dichos contribuyentes habrían incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo

176° del CT correspondiéndoles una multa. Los datos señalados fueron obtenidos de la **Tabla Matriz N° 1** (*infra* 137), cuyo resumen se muestra a continuación:

Tabla 2. Resumen de los datos obtenidos en la Tabla Matriz N° 1

DETALLE DE LAS ACTUALIZACIONES DE VALORES				TOTALES	
A.V. EMITIDAS	NOTIFICADAS	SURTIERON EFECTO	236	267	322
		NO SURTIERON EFECTO	31		
	NO NOTIFICADAS	INUBICABLE	35	55	
		EN BLANCO	20		
A.V. NO EMITIDAS				6	
TOTAL DE LA MUESTRA				328	

Fuente: Fuente: Cargos de notificación de las actualizaciones de valores 2012 – SAT CAJAMARCA

En cuanto a los resultados obtenidos, y detallados en la **Tabla Matriz N° 1** (*infra* 137), podemos precisar que una actualización de valores que ha sido notificada no ha surtido efecto debido a que la notificación se ha efectuado de manera defectuosa, por incumplimiento de alguno de los requisitos esenciales de la forma de notificación utilizada. En cuanto a las actualizaciones de valores no notificadas, se ha diferenciado entre aquellas en las que se ha consignado que el “domicilio es inubicable” y aquellas en las que no se ha consignado ninguna observación; lo cual nos da a entender que las primeras fueron entregadas a un notificador con la finalidad de que las diligencie; sin embargo, pese a la búsqueda efectuada no fue posible ubicar el domicilio fiscal declarado. Por el contrario, en el caso de las actualizaciones de valores que no se ha consignado motivo alguno, podemos concluir que las mismas no fueron entregadas a ningún notificador para su diligenciamiento; pues de lo contrario, éste habría efectuado alguna anotación a fin de sustentar su labor y acreditar que intentó efectuar el diligenciamiento.

En el Plan Anual de Fiscalización 2012 del SAT CAJAMARCA (*Infra 157*) se estableció en el punto V. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN, en el numeral 3) la de “**determinación y sanción**”, que consistía que “*en caso se hayan detectado omisiones (parciales o totales) y el contribuyente no haya cumplido con presentar las declaraciones rectificatorias respectivas, se procederá a emitir las resoluciones de determinación o de multa, así como las órdenes de pago respectivas*” (*infra 172*).

En el caso específico del programa N° 02.v02-2012 (*Infra 164*), referido a la fiscalización masiva del impuesto predial 2012 se precisó en el punto 5.5. (*Infra 167*) los resultados con los cuales se podía cerrar un requerimiento; siendo que el único caso en el que un requerimiento se cerraba con multa lo encontramos en el numeral 5.5.4., referido a la emisión de resoluciones de multa **por no permitir la inspección** (*infra 167*). Sin embargo, en el punto 5.6., relacionado con la emisión de valores, se precisó que las multas se emitirán en los siguientes casos: “*Artículo 177° numeral 16 del TUO del Código Tributario, por no permitir y/o facilitar la inspección. / Artículo 178° numeral 1 del TUO del Código Tributario, por declarar cifras o datos falsos. / Cualquier otra que a criterio de la entidad resulte pertinente, conforme con la facultad discrecional de la Administración*” (*infra 168*). Es más, en los anexos del plan anual de fiscalización 2012 del SAT CAJAMARCA únicamente se ha consignado el modelo de la Resolución de Multa cuyo motivo determinante de la infracción es “*Impedir que funcionarios de la Administración Tributaria efectúen inspecciones*” (*infra 177*).

Como se advierte, en el programa N° 02.v02-2012 no se ha establecido que se vayan a multar las omisiones a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial, conforme lo establece el artículo 176° numeral 1) del TUO del CT; sino que se había considerado únicamente emitir resoluciones de multa cuando se impida a los funcionarios de la administración tributaria realizar inspecciones.

Respecto a los resultados de los requerimientos del programa de fiscalización 2012 del SAT CAJAMARCA tenemos el siguiente detalle:

Tabla 3. Resultado de los requerimientos del Plan Anual de Fiscalización 2012 – SAT CAJAMARCA.

ESTADO	TOTAL
ABIERTO	1,751
Emitidos por anular	1,455
Notificados	296
CERRADO	6,864
Con declaración jurada sin pago	128
Con resultado de requerimiento notificado	843
Con valores emitidos (solo con multa por negativa)	1,293
Conforme	362
Con valores emitidos (por resultado de la fiscalización)	4,247
TOTAL GENERAL	8,615

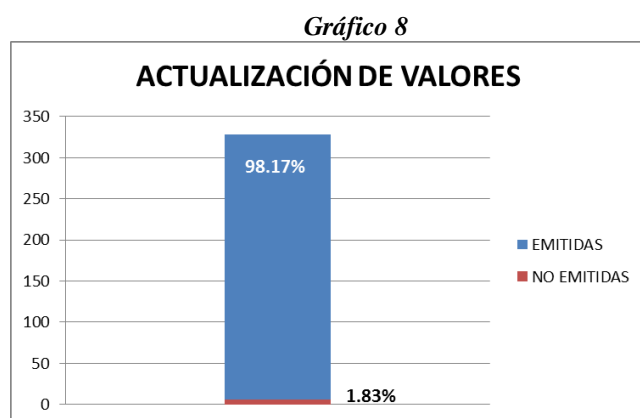
Fuente: Exposición de resultados efectuada por el Jefe del Departamento de Fiscalización y Censo Predial del SAT CAJAMARCA el día 14 de marzo de 2014 (Infra 190)

Cuando en el caso de los requerimientos cuyo estado sea “CERRADO” y se mencione que este fue “con valores emitidos”, precisándose que se trata “solo con multa por negativa”; se refiere a aquellos casos en los que los contribuyentes se “negaron a que se les practique la inspección”; o que es lo mismo, que “impidieron que los funcionarios de la Administración Tributaria efectúen la inspección en su predio”, emitiéndoseles una Resolución de Multa por tal situación; no habiéndose señalado que exista algún otro motivo por el cual un requerimiento haya sido cerrado con multa.

Como se puede observar, en el programa de fiscalización desarrollado en el ejercicio fiscal 2012 **no se ha multado a ningún contribuyente que haya tenido la condición de omiso a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial en dicho ejercicio fiscal**; siendo que únicamente se ha multado a los contribuyentes que no permitieron que se les efectúe la inspección programada a sus predios.

III. EMISIÓN DE ÓRDENES DE PAGO SIN QUE EXISTA DECLARACIÓN JURADA.

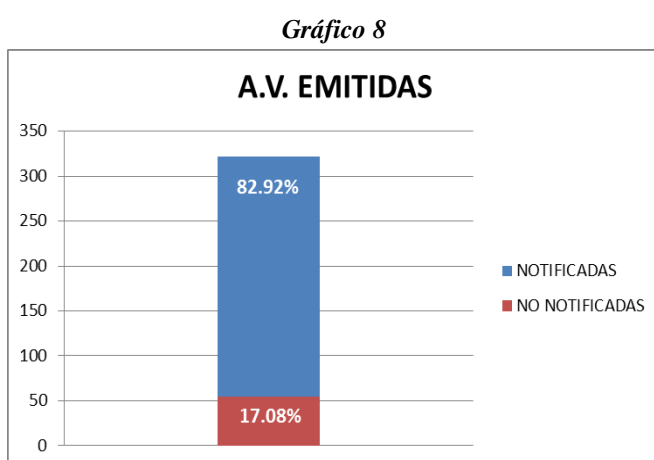
En primer lugar vamos a precisar que de los 328 contribuyentes seleccionados como muestra, al 98.17% (322 contribuyentes) se les emitió su actualización de valores; siendo que únicamente al 1.83% (6 contribuyentes) no se les emitió dicho documento; tal como se puede apreciar de la **Tabla 2** (*supra* 116), y que gráficamente podría ser mostrado de la siguiente manera:



Fuente: Cargos de notificación de las actualizaciones de valores 2012 – SAT CAJAMARCA

Debemos precisar que se ha considerado que esas seis (6) actualizaciones de valores no han sido emitidas debido a que de la revisión efectuada no se ha podido encontrar ni el

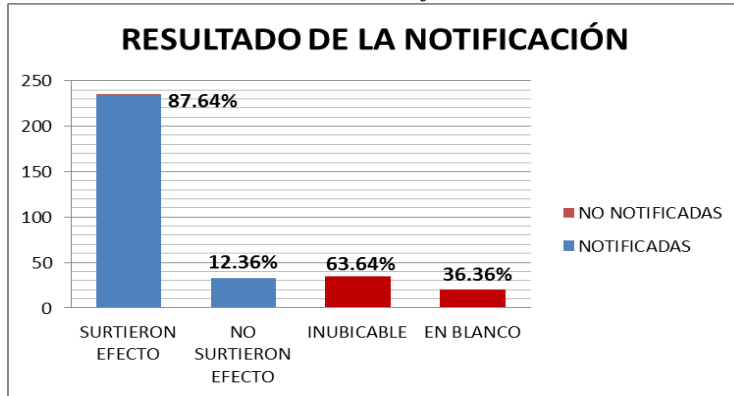
físico de la actualización de valores ni los cargos de notificación; así mismo, se ha constatado que los predios a los que pertenecen dichas actualizaciones de valores se encuentran en zonas donde no existen direcciones exactas y son denominados como “Sector”. Ahora, de las 322 actualizaciones de valores emitidas, han sido notificadas 267, equivalentes al 82.92%; mientras que solamente 55 no han sido notificadas, cifra que representa el 17.08%; los porcentajes precisados los podemos apreciar a continuación:



Fuente: Cargos de notificación de las actualizaciones de valores 2012 – SAT CAJAMARCA

De las 267 actualizaciones de valores notificadas, surtieron efecto 236 (87.64%), siendo que 31 (12.36%) no surtieron efecto; ello debido a que la notificación se efectuó de manera defectuosa o se incurrió en la omisión de algún requisito para su validez. Por otra parte, las actualizaciones de valores que no surtieron efecto, son producto de que las mismas no fueron notificadas, con la diferencia que en 35 (63.64%) de ellas se señaló que el domicilio era “inubicable”; mientras que en las 20 (36.36%) restantes no se ha efectuado ninguna precisión, encontrándose los cargos de notificación en blanco.

Gráfico 9



Fuente: Cargos de notificación de las actualizaciones de valores 2012 – SAT CAJAMARCA

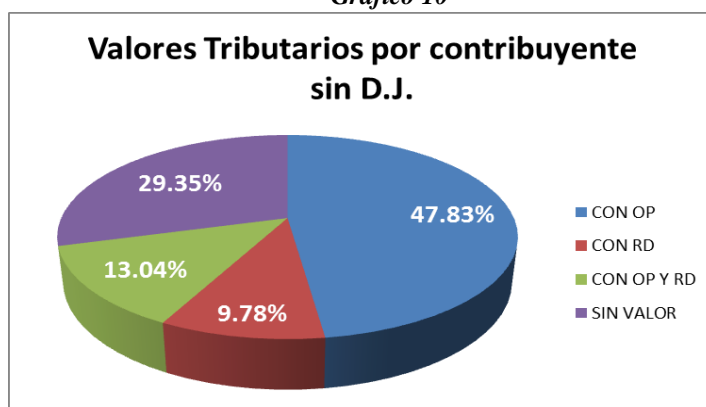
En preciso señalar, como se mencionó anteriormente, que las actualizaciones de valores en las que señaló que el domicilio fiscal es inubicable fueron entregadas a un notificador para su diligenciamiento, siendo que este no dio con el domicilio señalado; por el contrario, aquellas actualizaciones de valores cuyos cargos de notificación se encuentran en blanco, no fueron entregadas a un notificador, lo que implica que nunca se intentó su diligenciamiento.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que para que a los contribuyentes de la muestra se les haya realizado la inspección de su predio, como parte del procedimiento de fiscalización, se les debió notificar diversos documentos (como carta de presentación, requerimiento, entre otros); lo que nos lleva a concluir que el que la persona que intentó notificar la actualización de valores no haya podido ubicar el domicilio se debe a una falta de diligencia en el desarrollo de su labor, debido a que posteriormente el mismo domicilio si ha podido ser ubicado por el personal del Departamento de Fiscalización y Censo Predial del SAT CAJAMARCA.

Entonces se tiene que, conforme puede verse de manera resumida en el **Gráfico 2** (*supra* 111), el 71.95% de los contribuyentes cuenta con declaración jurada del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012, correspondiente a todos aquellos a los que se les emitió y notificó de manera adecuada su actualización de valores; por otra parte, el 28.05% de contribuyentes no cuentan con la referida declaración, y son todos aquellos que se encuentran en alguna de las siguientes situaciones: **(i)** No se les emitió su actualización de valores; **(ii)** Se les emitió su actualización de valores pero no fueron notificadas; **(iii)** En el cargo de notificación de la actualización de valores se consignó que el domicilio era inubicable; o, **(iv)** Se incurrió en algún defecto u omisión al momento de llenar el cargo de notificación de la actualización de valores.

En cuanto a los valores tributarios emitidos a los 92 contribuyentes que no tienen declaración jurada del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012 (ver *Gráfico 2* en *supra* 111), tenemos el siguiente detalle: a 44 se les emitió orden de pago, lo que corresponde al 47.83%; a 9 se les emitió resolución de determinación, equivalentes al 9.78%; a 12 se les emitió conjuntamente una orden de pago y una resolución de determinación, cifra que representa el 13.04%; y finalmente a 27 no se les emitió ningún tipo de valor, que equivale al 29.35%.

Gráfico 10

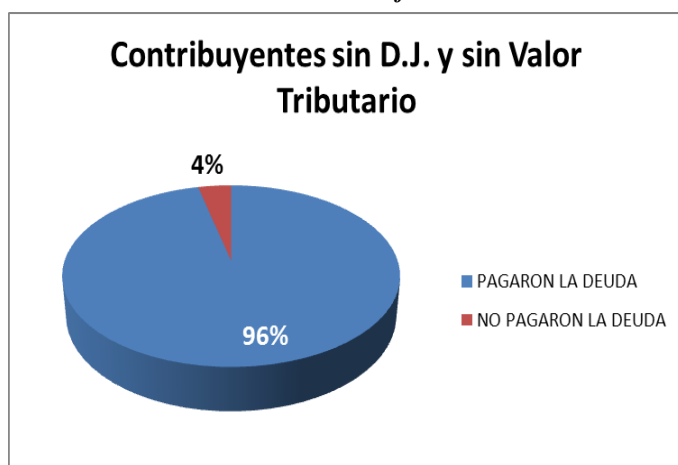


Fuente: Sistema Integral del SAT CAJAMARCA - SISAT

Recuérdese que los Gobiernos Locales únicamente pueden emitir órdenes de pago por tributos autoliquidados, es decir cuando existe una declaración jurada, o por errores materiales de redacción o cálculo en las declaraciones juradas. En ese sentido, al 60.87% de contribuyentes sin declaración jurada se les ha emitido una orden de pago, esta cifra está conformada por el 47.83% de contribuyentes a los que únicamente se les emitió una orden de pago y el 13.04% de contribuyentes que adicionalmente a la orden de pago se les emitió una resolución de determinación por la diferencia encontrada en el procedimiento de fiscalización.

Nótese que existe un 29.35% de contribuyentes sin declaración jurada a los que no se les ha emitido ningún tipo de valor tributario; ello se debe a que la mayoría (26 contribuyentes equivalentes al 96%) ha cancelado su impuesto predial con anterioridad a la emisión de valores tributarios; mientras sólo uno (1) de ellos no ha efectuado dicho pago, el que representa el 4%; sin embargo, creemos que no se le ha emitido ningún valor por lo exiguo de la deuda.

Gráfico 11



Fuente: Sistema Integral del SAT CAJAMARCA - SISAT

Finalmente, de la **Tabla Matriz N° 3** (*infra* 148) se puede advertir que a la totalidad de contribuyentes que no se les ha emitido su actualización de valores; o que, habiéndosela emitido, no ha sido notificada o ha sido notificada de manera defectuosa, se les ha cobrado derecho de emisión. Debemos tener en cuenta que la cuarta disposición final del T.U.O. 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 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”*.

De ello se tiene que se está efectuando cobros indebidos por concepto de emisión y notificación de actualización de valores a contribuyentes a los que no se les ha brindado ese servicio; ya que lo que a fin de que una Municipalidad pueda efectuar a un determinado contribuyente un cobro por “derecho de emisión”, debe cumplir con realizar dos actividades: **(i)** Emitir su actualización de valores; y **(ii)** Distribuir dicha actualización al domicilio del contribuyente.

Entonces, se ha podido determinar que **se ha emitido órdenes de pago a contribuyentes que no han autoliquidado el impuesto predial a su cargo (no tienen declaración jurada)**; por lo que dichos valores tributarios serían nulos, al haber sido emitidos vulnerando el procedimiento legalmente establecido, lo que origina que las cobranzas efectuadas sobre la base de los mismos son ilegales.

CONCLUSIONES.

1. El ejercicio por parte de la MPC de la facultad de actualizar los valores de los predios y, con ello, sustituir la obligación de presentar declaración jurada de los contribuyentes del impuesto predial, conforme a lo establecido en la LTM; genera evasión tributaria, que no se multen las omisiones a la presentación de las declaraciones juradas, y que se emitan órdenes de pago respecto de periodos en los que no existe declaración jurada; hechos que constituyen las consecuencias jurídico-tributarias de dicha actuación.
2. La incidencia de la actualización de valores por parte de la MPC en la evasión tributaria del impuesto predial se evidencia en el hecho que el 61.28% de los contribuyentes de la muestra mantenían registrada una base imponible subvaluada, y por ende un monto de impuesto predial en la misma condición.
3. Existe más subvaluación de la base imponible en los contribuyentes a los que se les ha emitido y notificado de manera correcta su actualización de valores (62.29%), comparada con aquellos a los que no (50.78%); mientras que la base imponible declarada es igual a la fiscalizada con mayor incidencia en los contribuyentes que no cuentan con declaración jurada (39.13%), respecto de los contribuyentes que si cuentan con dicha declaración (34.75%).
4. En la muestra el monto del impuesto predial subvaluado, y por ende evadido, ascendía a S/. 31,744.67 (Treinta y un mil setecientos cuarenta y cuatro con 67/100 nuevos soles).

5. En el plan de fiscalización no se ha establecido que se vayan a multar las omisiones a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial, conforme lo establece el artículo 176° numeral 1) del TUO del CT; sino que se había considerado únicamente emitir resoluciones de multa cuando se impida a los funcionarios de la administración tributaria realizar inspecciones.
6. Se ha determinado, entonces, que las omisiones a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial no son multadas; siendo que en el programa de fiscalización desarrollado en el ejercicio fiscal 2012 no se ha multado a ningún contribuyente que haya tenido la condición de omiso a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial en dicho ejercicio fiscal.
7. Al 60.87% de contribuyentes que no tienen declaración jurada del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012 se les ha emitido una orden de pago; con lo que se evidencia que se emiten este tipo de valores a contribuyentes que se encuentran omisos a la presentación de la declaración jurada.
8. Al 29.35% de contribuyentes que no tienen declaración jurada del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012 no se les ha emitido ningún valor tributario; habiendo pagado el impuesto predial sin que previamente se haya determinado el mismo.
9. Al 100% de contribuyentes que no tienen declaración jurada del impuesto predial del ejercicio fiscal 2012 se les ha generado y cobrado un monto por concepto de emisión y notificación de actualización de valores; lo que hace que tal cobro sea indebido ya que a dichos contribuyentes no se les ha brindado ese servicio.

RECOMENDACIONES.

1. En cuanto a la evasión tributaria:

- a. Los planes de fiscalización se deben programar de manera más continua durante todo el año, y en zonas estratégicas, en las que se tenga conocimiento que se están expandiendo las edificaciones; para ello se debe trabajar de manera coordinada con el área de catastro urbano y de licencias de construcción de la MPC.

2. Respecto a las omisiones a la presentación de la declaración jurada del impuesto predial que no son multadas:

- a. Dado el carácter disuasivo de las multas, en los Planes de Fiscalización se deberá considerar el sancionar a todos los contribuyentes que no hayan cumplido con presentar su declaración jurada en cualquiera de los supuestos contemplados en el artículo 14° de la LTM.
- b. Una vez cumplido el plazo para presentar las declaraciones juradas del impuesto predial, o para notificar las actualizaciones de valores, se debe proceder a emitir resoluciones de multa a aquellos contribuyentes que no cuenten con las mismas; para ello, el control llevado (especificado en la Conclusión 3.b) deberá ser puesto de conocimiento del departamento de Fiscalización y Censo Predial del SAT CAJAMARCA con la finalidad que emita las multas correspondientes al numeral 1) del artículo 176° del CT.

3. Respecto a la emisión de Órdenes de Pago sin que exista declaración jurada:

- a. Se debe capacitar adecuadamente a las personas que se van a encargar de la notificación de las actualizaciones de valores a fin de que se reduzca el número de contribuyentes sin DJ por deficiencias en la notificación de la AV.
 - b. Se debe llevar un minucioso control sobre el procedimiento de notificación de las AV del impuesto predial con la finalidad que se sepa con exactitud respecto de qué contribuyentes surtió efecto la misma y respectó de quienes no sucedió tal supuesto.
 - c. Se debe hacer campañas de difusión en las que se ponga de conocimiento a los contribuyentes del impuesto predial que si no les ha llegado su AV se apersonen a las oficinas del SAT CAJAMARCA a presentar su DJ y, de ser el caso, precisar su domicilio fiscal con la finalidad que en el futuro si se les pueda notificar su AV.
4. El monto por concepto de emisión y notificación de la AV debe generarse una vez que ha vencido el plazo para notificar tales documentos y luego que se ha verificado su correcta notificación, para que sólo se cobre por dicho concepto a los contribuyentes que han recibido el servicio.
 5. El SAT CAJAMARCA debería proponer al Consejo de la MPC la modificación de lo regulado en el artículo 14° y la tercera disposición final y transitoria de la LTM; con el objeto de precisar si la sustitución de la obligación de presentar declaración jurada del impuesto predial acaece con la sola actualización de los valores de los predios por la Municipalidad Provincial correspondiente; o si es necesario que para ello las actualizaciones de valores deban ser emitidas y notificadas; ello toda vez que los Gobiernos Locales tienen iniciativa legislativa conforme con el artículo 107° de la Constitución Política del Perú.

SUGERENCIA.

Al finalizar la presente investigación, hemos podido advertir que todos los problemas generados por la actualización de valores del impuesto predial en el ámbito de la Municipalidad Provincial de Cajamarca tiene su origen en el precedente vinculante contenido en la RTF N° 17244-5-2010 dado por el Tribunal Fiscal; ya que éste ha establecido que para que las actualizaciones de valores surtan efecto deben ser emitidas y notificadas de manera correcta hasta antes del último día hábil del mes de febrero, salvo que las Municipalidades correspondientes establezcan una prórroga.

Al respecto, debemos dejar en claro que la Ley de Tributación Municipal ha establecido en el último párrafo de su artículo 14° que *“La actualización de los valores de predios por las Municipalidades, sustituye la obligación contemplada por el inciso a) del presente artículo, 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, el único requisito establecido por la LTM a fin de que la actualización de valores del impuesto predial surta efecto está referido a que el contribuyente **“no la objete dentro del plazo establecido para el pago al contado del impuesto”**; es decir que el contribuyente no muestre su disconformidad con la misma de manera expresa o no presente su propia declaración jurada.

Ahora, la cuarta disposición final del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal ha precisado que *“Las Municipalidades que brinden el servicio de emisión mecanizada de actualización de valores, determinación de impuestos y de recibos de pago*

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

Por lo que se puede sostener que **la emisión y notificación de actualizaciones de valores es un requisito para que las Municipalidades puedan cobrar por la prestación de dichos servicios**; más no es un requisito para que las actualizaciones de valores surtan efecto; y aquí tiene relevancia el hecho de que las actualizaciones de valores sean notificadas de manera correcta; pues de lo contrario, el servicio no habría sido brindado de manera adecuada por lo que no procedería efectuar el pago por el mismo.

En ese sentido creemos que el Tribunal Fiscal debería cambiar su criterio, procediendo a interpretar de manera correcta, a nuestra opinión, al último párrafo del artículo 14° del T.U.O. de la Ley de Tributación Municipal; debiendo considerar 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; ya que 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.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Aguilar Espinoza, Henry. 2013. *Nuevo Código Tributario*. Lima: Entrelíneas S.R.L.
2. Alfaro Limaya, Javier. 2011. *Tributación Municipal*. Lima: Entrelíneas S.R.L.
3. Ataliba, Gerardo. 1987. *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
4. Ayres Barreto, Paulo. 2012. *Contribuciones Régimen Jurídico, Destinación y Control*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
5. Bahamonde Quinteros, Mery. 2012. Análisis de las contingencias tributarias generadas por la presentación de una declaración jurada rectificatoria. En *Actualidad Jurídica*. 218 (Enero): 265-271.
6. Bendezú Neyra, Guillermo. 2012. *Legislación Especial sobre Tributación Municipal*. Lima: Ffecaat Editores.
7. Bermúdez Tapia, Manuel Alexis; Belaúnde Borja, Giulano y Fuentes Ponce de León, Alejandro. 2007. *Diccionario Jurídico*. Lima: San Marcos E.I.R.L.
8. Bramont-Arias Torres, Luis Felipe. 1997. El Delito Tributario: Criminalización y Tipificación. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 32 (Junio): 49-68.
9. Bravo Cucci, Jorge. 2010. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.

10. _____. 2012. La Obligación Tributaria como base del Derecho Procedimental y Procesal Tributario. En *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Vol. I. Dir. Daniel Yacolca Estares, 59-83. Lima: Instituto Pacífico.
11. _____. 2013. *Derecho Tributario. Reflexiones*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
12. Calvo Ortega, Rafael. 2000. *Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.
13. Carrasco Buleje, Luciano y Torres Cárdenas, Germán. 1996. *Manual del Sistema Tributario*. Lima: CIJC S.A.
14. Carvalho, Cristiano. 2013. *Teoría de la Decisión Tributaria*. Lima: INDESTA.
15. Cossío Carrasco, Viviana. *Tributos Municipales*. 2011. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
16. De Barros Carvalho, Paulo. 2003. *Tratado de Derecho Tributario*. Lima: Editorial Palestra.
17. _____. 2012. *Curso de Derecho Tributario*. Trad. Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley E.I.R.L.
18. _____. 2013. *Derecho Tributario: Fundamentos Jurídicos de la Incidencia*. Trad. Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley E.I.R.L.
19. Duran Rojo, Luis Alberto. 2005. Alcances del Deber de Contribuir en el Perú: A partir de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Análisis Tributario*. XVIII, N° 21 (Agosto): 12-16.
20. Fernández Pavés, María. 1995. *La Autoliquidación Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
21. Flores Polo, Pedro. 1988. *Derecho Financiero y Tributario Peruano*. 2da ed. Lima: Justo Valenzuela Ediciones.

22. García Belsunce, Horacio (Dir.). 2003. *Tratado de Tributación*. T. I. Vol. 1 y 2. Buenos Aires: Astrea.
23. Huamaní Cueva, Rosendo. 2005. *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
24. _____. 2013. *Código Tributario Comentado*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
25. Iannacone Silva, Felipe. 2001. *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Grijley.
26. Instituto de Administración Tributaria y Aduanera. 2012. *Cultura Tributaria. Libro de Consulta*. Dir. Daniel Yacolca Estares, 2da Ed. Lima: IATA.
27. Jarach, Dino. 1969. *KCurso Superior de Derecho Tributario*. T. I. Buenos Aires: Cima.
28. Lara Márquez, Jaime. 2012. La Notificación en el Código Tributario. En *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Vol. I. Dir. Daniel Yacolca Estares, 167-186. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
29. Lino Castillo, Juan. 1970. Evasión Fiscal Legítima. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 3 y 4 (Diciembre): 03-07.
30. Lins E Silva, Joana. 2012. *Fundamentos de la Norma Tributaria*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
31. Lohmann Luca de tena, Juan Guillermo. 1997. *El Negocio Jurídico*. Editora Jurídica Grijley. E.I.R.L.
32. Luna-Victoria León, César. Criminalización de las Infracciones Tributarias: El Delito Tributario. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 34 (Junio): 05-37.

33. Mállap Rivera, Jhonny. 2013. *Comentarios al Régimen Normativo Municipal*. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
34. Manini Chung, Jorge. 2000. Derechos Humanos y Tributación. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 39 (Diciembre): 07-35.
35. Moreno de la Cruz, Lorgio. 1997. *Compendio de Legislación Tributaria*. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
36. Moysés Moussallem, Tárek. 2012. *Fuentes del Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
37. Ochoa Martínez, Ricardo. 2007. El procedimiento No Contencioso Tributario. En *Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios*. Lima: Ara Editores.
38. Ossorio, Manuel. 2003. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 23° Ed. Madrid: Editorial Heliasta.
39. Palomar De Miguel, Juan. 2000. *Diccionario para Juristas*. 1a Ed. Tomo I. México: Ed. Porrúa.
40. Robles Moreno, Carmen del Pilar *Et Al*. 2009. *Código Tributario: Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
41. Simón Acosta, Eugenio. 1998. El Fraude a la Ley Tributaria en Proceso de Revisión. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 34 (Junio): 38-52.
42. Soto Llerena, Valentín. 2010. *Tributación Municipal: Doctrina, Jurisprudencia y Casuística*. Piura: Lluvia Editores.
43. Talledo Mazú, César. 2000. *Manual del Código Tributario*. Lima: Editorial Economía y Finanzas.

44. Tomazini de Carvalho, Aurora. 2012. *Derecho Penal Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
45. Valdés Costa, Ramón. 1996. *Curso de Derecho Tributario*. 2da Ed. Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis.
46. Villegas, Héctor. 2001. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7ma ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
47. Yacolca Estares, Daniel (Dir.). 2010. *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
48. Zavala Ortiz, José Luis. 1998. *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Editorial jurídica Cono Sur.
49. Zolezzi Möller, Armando. 1991. Tributación Municipal. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. N° 20 (Junio): 59-70.

ANEXOS