



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

EXPEDIENTE Nº : 2941-2005
INTERESADO : **SOCIEDAD MINERA CERRO VERDE S.A.A.**
ASUNTO : Impuesto Predial y otro
PROCEDENCIA : Uchumayo – Arequipa
FECHA : Lima, 30 de mayo de 2008

Vista la apelación de puro derecho interpuesta por **SOCIEDAD MINERA CERRO VERDE S.A.A.** contra la Resolución de Determinación Nº 005-2004-UR-MDU y la Resolución de Multa Nº 006-2004-UR-MDU, de 30 de diciembre de 2004, emitidas por la Municipalidad Distrital de Uchumayo, por Impuesto Predial de los años 2000 a 2004 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución de determinación impugnada no ha considerado el procedimiento iniciado el 14 de diciembre de 2004 mediante apelación de puro derecho interpuesta contra el Requerimiento Nº 01-MDU-OAT-2004, referido a la fiscalización del Impuesto Predial de los períodos materia de acotación.

Que afirma que el citado valor está referido a instalaciones donde se realizan exclusivamente actividades mineras que cuentan con servicios básicos propios de agua, energía, vigilancia, limpieza, entre otros, y que se encuentran fuera de zona urbana al no haber recaído sobre ellas proceso de habilitación urbana, por lo que son concesiones mineras inafectas al Impuesto Predial.

Que manifiesta que para que un terreno se considere urbano debe haberse tramitado y concluido el procedimiento administrativo de habilitación urbana, regulado por el Capítulo XVIII del Título II del Reglamento Nacional de Construcciones, lo que no ocurre en su caso, toda vez que las instalaciones mineras que se pretenden gravar con el Impuesto Predial no han sido objeto de dicho procedimiento, por lo que le es de aplicación la inafectación prevista en el artículo 76º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, según el cual el titular de actividades mineras está inafecto a los tributos municipales aplicables en zonas no urbanas.

Que agrega que coexiste una segunda inafectación contenida en el inciso d) del artículo 17º de la Ley de Tributación Municipal, que establece que están inafectos al Impuesto Predial, los predios comprendidos en concesiones mineras, la que beneficia directamente a los titulares de predios comprendidos en tales concesiones incluso ubicadas sobre terrenos urbanos, norma que le resulta aplicable a pesar de que fue modificada a partir del año 2002, dado que su vigencia se encuentra estabilizada desde el 6 de mayo de 1996, en virtud del contrato de estabilidad tributaria que suscribió con el Estado Peruano.

Que la Administración señala que la concesión minera es un inmueble distinto y separado de los predios donde se encuentra, por lo que procedió a fiscalizar y gravar con el Impuesto Predial dichos predios, los que a diferencia de la concesión sí están afectos a este tributo.

Que indica que si bien a partir del 1 de enero de 1994 los predios comprendidos en concesiones mineras estuvieron inafectos al Impuesto Predial, desde el 2 de noviembre de 1996 las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras estuvieron gravadas con los tributos municipales en zonas urbanas, y a partir del 1 de enero de 2002 se derogó la inafectación de las concesiones mineras.

Que agrega que las referidas construcciones cuentan con todos los servicios de agua, desagüe, luz, teléfono y otros, propios de zonas urbanas, así como los servicios generales propios de centro poblado, por lo que están gravadas con el Impuesto Predial, dada su finalidad o uso urbano, de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 04804-5-2002 y 05533-5-2003, en caso contrario se favorecería con la inafectación a un contribuyente que a pesar de tener la obligación de habilitar una propiedad no cumple con hacerlo.

Que añade que la Resolución Municipal Nº 223-2003-MPA emitida por la Municipalidad Provincial de Arequipa no puede generar precedente administrativo pues no es de observancia obligatoria y ha sido expedida por órgano incompetente.

f

forster

1

ca

24



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

Que el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, dispone que los contribuyentes pueden interponer recurso de apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, en cuyo caso ésta dará la alzada luego de verificar que la impugnación se haya efectuado dentro del referido plazo y que no exista reclamación en trámite.

Que el tercer párrafo de dicha norma establece que el Tribunal Fiscal, para conocer de la apelación, previamente deberá calificarla como de puro derecho, en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que se tenga por interpuesta la reclamación.

Que en el caso de autos la controversia se centra en establecer si los predios de la recurrente comprendidos o ubicados en concesiones mineras estuvieron o no afectos al Impuesto Predial en los años 2000 a 2004, por lo que al no existir hechos que probar corresponde a este Tribunal calificar el presente recurso de apelación como de puro derecho y emitir pronunciamiento al respecto.

Que sobre el particular, desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 109, Ley General de Minería, esto es, el 13 de junio de 1981 hasta la actualidad, el régimen aplicable a los predios ubicados en concesiones mineras respecto del pago de tributos municipales ha sufrido sucesivas modificaciones.

Que así, a partir del 1 de enero de 1994, fecha en que entró en vigencia la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776, coexisten dos normas que regulan el tema, esta última ley, que estableció la inafectación de los predios comprendidos en concesiones mineras, y el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, que dispuso que los titulares de la actividad minera estaban gravados con los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas, por lo que, corresponde determinar el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos o ubicados en concesiones mineras.

Que al respecto, se han suscitado tres interpretaciones, una que señala que a partir del 1 de enero de 1994 resulta de aplicación el inciso d) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por Decreto Legislativo N° 776, sustituido por la segunda disposición final del Decreto Legislativo N° 868, otra que considera que a partir de la misma fecha es aplicable el citado inciso, precisado por la segunda disposición final mencionada, y que dicho régimen ha sido derogado por Ley N° 27616, y una tercera, que indica que es de aplicación el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM, precisado por Decreto Legislativo N° 868, régimen que se mantiene vigente a la fecha.

Que mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobó la tercera de dichas interpretaciones, según consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-12, suscrita el 12 de mayo de 2008, de conformidad con los antecedentes, marco conceptual y fundamentos que a continuación se reproducen:

"Que el artículo 132° de la Ley General de Minería, aprobada por el Decreto Legislativo N° 109 (publicado el 13 de junio de 1981), señalaba que los titulares de actividades mineras pagarían por todo tributo el canon previsto en la citada ley y el Impuesto a la Renta, quedando en consecuencia exonerados del pago de todo otro tributo, tanto la persona que condujera la actividad minera, como la concesión y los productos que de ella se obtuviera, precisándose que la exoneración se refería exclusivamente a la actividad minera.

Que mediante la Ley N° 23337 (publicada el 15 de diciembre de 1981), se modificó la norma anterior, indicándose expresamente todos los tributos a los que estaban afectos los titulares de actividades mineras, entre los cuales no se incluyó a los tributos municipales, agregándose que en consecuencia, los referidos titulares de actividades mineras estaban exonerados de todo otro tributo, y que la exoneración estaba referida exclusivamente a la actividad minera, siendo de aplicación tanto a la persona que condujera la actividad minera como la concesión y los productos que de ella se obtuviera.

Que como se advierte, la Ley General de Minería, en sus orígenes, exoneraba a los titulares de la actividad minera de todo tributo municipal, siendo que a dicha fecha los distintos tributos municipales se encontraban regulados en diferentes textos normativos, hallándose vigente el Impuesto al Patrimonio

f Astah 2 C1



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

Predial No Empresarial, regulado por Decreto Ley Nº 19654, que gravaba el valor de los predios no incluidos en el activo de las empresas, estableciéndose en su artículo 25º los supuestos de exoneración del impuesto, entre los que no se encontraban los titulares de la actividad minera.

Que el referido impuesto fue derogado por la Ley Nº 23552, publicada el 30 de diciembre de 1982 y vigente a partir del 1 de enero de 1983, estableciéndose en su lugar al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, que gravaba el valor de los predios urbanos y rústicos, estuvieran o no incluidos en el activo de las empresas. La mencionada ley estableció en sus artículos 15º y 16º los supuestos de inafectación y exoneración del impuesto, dentro de los cuales no se incluyó el caso de los titulares de la actividad minera.

Que por otro lado, la Ley General de Incentivos, Beneficios y Exoneraciones Tributarias aprobada por el Decreto Legislativo Nº 259 (publicado el 31 de diciembre de 1982), estableció en el inciso f) de su artículo 2º que "Los incentivos, beneficios y exoneraciones tributarias tienen el objeto de promover el desarrollo de determinadas actividades o sectores económicos, regiones o zonas geográficas del país y se ciñen a los siguientes principios: (...) f) No deben ser otorgados considerando tributos que constituyan rentas de los gobiernos regionales y municipales".

Que en aplicación de la citada norma, la Ley Nº 24030 sobre financiamiento del sector público (publicada el 14 de diciembre de 1984), precisó, en su artículo 33º, que conforme con lo establecido por el inciso f) del artículo 2º del Decreto Legislativo Nº 259, las empresas mineras estaban afectas a los tributos que constituyan ingresos municipales aplicables sólo en zonas urbanas.

Que en ese sentido, el artículo 34º de la mencionada ley agregó al artículo 132º de la Ley General de Minería, el inciso m), estableciendo que los titulares de actividades mineras estaban gravados con los tributos municipales aplicables solo en zonas urbanas. El texto normativo de este inciso fue recogido en el artículo 76º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo Nº 14-92-EM.

Que mediante el Decreto Supremo Nº 004-85-EM/VM (publicado el 21 de febrero de 1985), se estableció que los campamentos mineros construidos por los titulares de actividades mineras, con todas sus instalaciones, no constituyan zonas urbanas para efectos de los tributos municipales a que se refería el inciso m) del artículo 132º del Decreto Legislativo Nº 109, precisado por el artículo 34º de la Ley Nº 24030, salvo se tratara de zonas en que la habilitación urbana se hubiera hecho por iniciativa distinta de la del titular minero y de la Municipalidad correspondiente, además estuviera prestando los servicios de alumbrado y baja policía y se tratara de zonas en las cuales fuera legalmente posible el desarrollo urbano, mediante la construcción individual de viviendas, al amparo de licencias de construcción otorgadas de conformidad con el Reglamento de Construcciones.

Que a través del Decreto Supremo Nº 024-93-EM (publicado el 7 de junio de 1993) se aprobó el reglamento del título noveno de la citada Ley General de Minería, precisándose en su artículo 9º que los tributos municipales que gravaban bienes de propiedad del titular de la actividad minera, conforme con lo dispuesto por el artículo 34º de la Ley Nº 24030, serían aplicables sólo sobre aquéllos ubicados en zonas urbanas, y que las concesiones no podían ser objeto de tributos municipales.

Que posteriormente, el 1 de enero de 1994, entró en vigencia la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776 (publicado el 31 de diciembre de 1993), que derogó el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, estableciéndose en su lugar al Impuesto Predial. El texto original del inciso d) del artículo 17º de la citada ley dispuso la inafectación de los predios comprendidos en concesiones mineras, en general.

Que por otro lado, el Decreto Legislativo Nº 868 (publicado el 1 de noviembre de 1996) que modificó diversos artículos del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, en su segunda disposición final, precisó que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 76º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, estaban gravadas con los tributos municipales, sólo en zonas urbanas.

f *[Firma]* 3 c' *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

Que finalmente, mediante la Ley N° 27616 (publicada el 29 de diciembre de 2001), vigente a partir del 1 de enero de 2002, se modificó el artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal, no incorporándose dentro de éste al supuesto de inafectación de los predios comprendidos en concesiones mineras.

Que de acuerdo con el inciso m) del artículo 132° de la Ley General de Minería, los titulares de actividades mineras estaban gravados con los tributos municipales aplicables solo en zonas urbanas, disposición que fue recogida en el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N° 14-92-EM.

Que en tal sentido, los referidos titulares de actividades mineras no estaban gravados con los tributos municipales en zonas no urbanas, incluyéndose en consecuencia dentro de dicha exoneración al Impuesto al Valor del Patrimonio Predial que gravaba el valor de los predios urbanos y rústicos.

Que a tal efecto, mediante el Decreto Supremo N° 004-85-EM/VM se establecieron alcances sobre lo que debía entenderse por zonas urbanas, y a través del artículo 9° del Decreto Supremo N° 024-93-EM (reglamento) se precisó que los tributos municipales que gravaban bienes de propiedad del titular de actividad minera serían aplicables solo sobre aquéllos ubicados en zonas urbanas, y que las concesiones no podían ser objeto de tributos municipales.

Que posteriormente, el 1 de enero de 1994 entró en vigencia la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, que derogó el Impuesto al Valor del Patrimonio Predial, estableciéndose el Impuesto Predial.

Que el inciso d) del artículo 17° de la citada ley dispuso la inafectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos en concesiones mineras en general, sin distinguir para tal efecto si se encontraban ubicados o no en zonas urbanas. Cabe anotar que las concesiones mineras recogidas en nuestro ordenamiento jurídico (Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería¹) pueden ser de distintas clases, tales como de exploración y explotación, labor general, beneficio y transporte minero.

Que como se advierte, a partir del 1 de enero de 1994, coexistían dos normas en relación con la afectación al Impuesto Predial de los predios ubicados en concesiones mineras, esto es, el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (los titulares de actividades mineras estaban gravados con los tributos municipales aplicables solo en zonas urbanas) y el inciso d) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal (Los predios comprendidos en concesiones mineras están inafectos al Impuesto Predial).

Que en ese sentido debe determinarse la norma que resultaba aplicable a partir de dicha fecha, pues en caso de ser la primera, no estarían gravados los predios ubicados en concesiones mineras solo en zonas no urbanas, mientras que de aplicarse la segunda, no estarían gravados en ningún caso, sea en zonas urbanas o no.

Que a efecto de realizar tal análisis, resulta pertinente recurrir a los diferentes criterios de solución de antinomias entre normas. Las antinomias se presentan cuando existe contradicción entre distintas normas que pertenecen a un mismo sistema jurídico. La antinomia es total cuando las normas que entran en contradicción comparten el mismo ámbito de aplicación material, temporal y personal. En cambio, es parcial si no comparten la totalidad de dichos ámbitos, por ejemplo, cuando el ámbito de validez de una norma se encuentra comprendido totalmente dentro del ámbito de validez de otra, pero al mismo tiempo esta segunda norma también prevé un ámbito de validez suplementario en el que no se produce contradicción alguna.

Que asimismo, también se clasifica a las antinomias en reales y aparentes. La antinomia es aparente cuando finalmente encierra un problema de validez de alguna de las normas en conflicto (es aparente porque la norma que conlleva problemas de invalidez no debería existir en el sistema y ya sea que ésta

¹ Si bien la citada ley emplea el término "concesión minera" para aludir a las actividades de exploración y explotación, éste, en general, no se encuentra limitado a tales actividades, sino que abarca también el beneficio, la labor general y el transporte minero. En tal sentido, debe entenderse que cuando la Ley de Tributación Municipal alude a las concesiones mineras lo hace en su sentido general, pues no se advierte que haya limitado su concepto a ciertas actividades.

[Firmas manuscritas] 4 C¹



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

se anule o se inaplique debido a ello, el aparente conflicto dejará de existir) y será real cuando el conflicto se presenta entre dos normas válidas del sistema².

Que al respecto, existen criterios que permiten dar una respuesta a la interrogante vinculada con el marco normativo aplicable a un supuesto concreto: el criterio jerárquico, el cronológico, el de especialidad y el de competencia³. De acuerdo con el criterio jerárquico, en caso se observe que dos normas regulan un mismo supuesto, prevalecerá la norma de rango superior. La jerarquización de las normas obedece a razones de sistematicidad y de unidad del ordenamiento jurídico⁴, y se encuentra recogida en el artículo 51º de la Constitución Política. En este caso, existe en realidad un conflicto aparente pues existe un problema de invalidez de la norma de rango inferior que contradice a la norma de rango superior⁵.

Que el criterio de competencia se vincula con la existencia de un orden articulado y coordinado de competencias básicas que tiene como origen la Constitución. Se trata de una distribución de competencias entre los distintos órganos hecha por ésta. De esta manera, el principio de competencia señala que la norma válida será aquella que emana de la autoridad o funcionario que ha recibido la atribución para tal efecto. Del mismo modo que en el caso anterior, la antinomia en este caso es aparente pues la norma dictada por un órgano incompetente es inválida de raíz pues estaríamos ante un caso de invalidez del acto normativo que dio origen a la norma, el cual es anterior a ella. Es por esto que la norma que es incompetente es inválida independientemente de que entre o no en contradicción con otra norma⁶.

Que por otro lado, el criterio cronológico, es aquél según el cual entre dos normas incompatibles prevalece la posterior, bajo el supuesto de que de dos actos de voluntad legislativa, es válido el último en el tiempo⁷, y se concreta en la derogación de la norma anterior. Este criterio se encuentra recogido en el Artículo I del Título Preliminar del Código Civil⁸ y resuelve antinomias reales en las que no hay duda respecto de la validez y competencia de las normas puestas en juego.

Que por su parte, el criterio de especialidad establece que una ley especial debe prevalecer sobre la ley general. Así, se tiene que en caso de incompatibilidad entre normas, debe prevalecer aquella que tenga un ámbito de regulación más restringido o cuyo supuesto de hecho constituya una precisión o especificación en relación con el de la otra⁹. En este caso, igualmente el criterio resuelve antinomias reales.

Que ahora bien, como se ha indicado, la aplicación de estos criterios sirve para identificar la norma aplicable al caso concreto¹⁰, pudiendo suceder que en ciertos casos resulte de aplicación más de un

² Al respecto véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes de Teoría del Derecho*, Trotta, Madrid, 2005, pp. 131 y ss.

³ PRIETO SANCHIS también hace referencia al criterio de prevalencia, el cual es aplicable cuando junto al sistema normativo central, conviven sistemas normativos autonómicos respecto de los cuales, existen materias que deben ser reguladas de manera exclusiva por los referidos sistemas. Al respecto véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes...*, p. 137 y ss.

⁴ Al respecto, véase: MARTÍNEZ ROLDÁN, L., *Curso de teoría del derecho y metodología jurídica*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 106.

⁵ Al respecto, véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes...*, p. 136.

⁶ Al respecto, véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes...*, p. 137.

⁷ Al respecto, véase: BOBBIO, N., *Teoría General del Derecho*, Temis, Bogotá, 1992, p. 192.

⁸ Dicha norma señala que: "La ley se deroga sólo por otra ley. La derogación se produce por declaración expresa, por incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior o cuando la materia de ésta es íntegramente regulada por aquélla. Por la derogación de una ley no recobran vigencia las que ella hubiere derogado".

⁹ Al respecto, véase: DIEZ-PICAZO, L., *La Derogación de las Leyes*, Civitas, Madrid, 1990, p. 348. Para PRIETO SANCHIS, el criterio de especialidad, más que resolver antinomias, ayuda a prevenirlas siendo norma especial aquella que presenta un ámbito de aplicación incluido en un ámbito más amplio que el de la norma general, aunque ofreciendo una consecuencia distinta. Por tanto, la norma especial se presenta como una excepción a la general. Al respecto, véase: *Ibidem*.

¹⁰ PRIETO SANCHIS explica que la derogación a la que se hace referencia en cada uno de los criterios expuestos para resolver antinomias tiene un significado distinto según el criterio que se trate. En el caso del criterio jerárquico se establece que la norma superior deroga a la norma de inferior jerarquía. En ese supuesto, la palabra derogación implica la invalidez de la norma de inferior jerarquía que contraviene a la de superior rango. Asimismo, en el caso del criterio cronológico, la palabra derogación implica pérdida de vigencia de la norma anterior. Respecto del criterio de especialidad, sostiene que derogar supone solo la postergación de la norma para regular el caso concreto y finalmente, bajo el criterio

f. 5 C. 1



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

criterio y que cada uno conduzca a una solución diferente. A ello se le denomina antinomia de segundo grado¹¹, resultando necesario establecer las pautas o líneas de análisis que permitan abordar el tema de conflicto o relación entre criterios, a efecto de que en cada caso concreto se justifique la opción por cada uno¹².

Que para fines del supuesto bajo comentario, el análisis se limitará a la relación entre los criterios de especialidad y cronológico, siendo que los antecedentes jurisprudenciales sobre el tema reflejan que el problema ha sido enfocado en ese sentido.

Que el conflicto entre el criterio de especialidad y el cronológico tiene lugar cuando una norma anterior especial es incompatible con una norma posterior general. En ese supuesto, al aplicar el criterio de especialidad primaría la primera norma, en tanto que al aplicar el criterio cronológico primaría la segunda. Ante la posible aplicación de ambos criterios, la solución dependerá de la interpretación efectuada por el operador jurídico, que en algunos supuestos podrá dar preferencia a la norma general posterior, por exigencias de orden lógico y sistemático, caso por ejemplo en el que la norma posterior regula de manera general e integral la materia, con una clara vocación de regulación uniforme¹³.

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

Que en ese sentido, se aprecia que el aforismo que señala "ley general posterior no deroga una ley especial anterior" puede ser refutable, pues tal como señala Luis Díez-Picazo, opera como una mera presunción hermenéutica que puede ser destruida por una clara voluntad legislativa en sentido contrario¹⁴.

Que como se advierte, el problema planteado se evidencia cuando no existe una derogación expresa de la norma anterior por la norma posterior, verificándose un supuesto de incompatibilidad entre ellas o de regulación integral de la materia por la última norma. Al respecto, cabe anotar que por el acto de derogación una norma deja de pertenecer al ordenamiento jurídico por haber sido excluida del mismo a través de una norma posterior, del mismo rango o de rango superior en el ordenamiento¹⁵, pudiendo darse por declaración expresa, cuando la nueva ley declara taxativamente que deroga la antigua, o de manera tácita, en caso de incompatibilidad o de regulación integral de la materia.

Que por lo tanto, para el desarrollo del presente análisis, en primer lugar, debe establecerse si

de competencia, al igual que en el de jerarquía, la palabra derogación implica la invalidez de la norma incompetente. Al respecto, véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes...*, pp. 135 y ss.

¹¹ Existen múltiples combinaciones en las que se produce una contradicción entre los criterios citados. Las que cuentan con una solución más clara son aquellas en las que intervienen los criterios de competencia pues como se ha dicho, el vicio de la incompetencia afecta al acto normativo por lo que la norma incompetente siempre será desplazada. Al respecto, véase: PRIETO SANCHIS, L., *Apuntes...*, p. 139.

¹² A este proceso analítico, MARTÍNEZ ROLDAN lo denomina "jerarquización de criterios", señalando que es a partir de la práctica judicial y de la doctrina que las pautas de análisis han sido marcadas. Al respecto, véase: BOBBIO, N., *Teoría...*, p. 107.

¹³ En ese sentido, DIEZ PICAZO afirma que "el propio brocado *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* no pueden aspirar, sin embargo, a un valor absoluto e incondicional; y ello, al menos por dos motivos. Por un lado, (...) los criterios de resolución de antinomias y sus eventuales conflictos recíprocos padecen de un escaso grado de positivación, por lo que más que un carácter genuinamente normativo, tienen naturaleza de reglas doctrinales para la interpretación. (...) Por otro lado, si la preferencia del criterio de especialidad se sustenta en una opción hermenéutica (...), es claro que, al menos en ciertos supuestos, puede haber sólidos argumentos interpretativos de signo inverso para afirmar la prioridad del criterio cronológico. Al respecto, véase: DIEZ- PICAZO, L., *La derogación...*, p. 362. En la misma línea argumentativa, BOBBIO señala que la regla de "ley posterior general no deroga la ley anterior especial", debe ser tomada con cierta cautela, ya que tiene un valor menos perentorio que el de la regla de "ley de rango superior anterior no es derogado por ley de rango inferior posterior". Afirma el autor que la ley especial tiene menos fuerza y por ello, su victoria sobre la ley posterior es más discutida. Al respecto, véase: BOBBIO, N., *Teoría...*, p. 204.

¹⁴ DIEZ-PICAZO, L., *La derogación...*, pp. 362 y ss.

¹⁵ En síntesis se puede establecer que la derogación implica la supresión de una norma, o la cesación de la vigencia de las leyes, radicando su esencia en un cambio de voluntad del legislador. Al respecto, véase: DIEZ-PICAZO, L., *Ibidem*, p. 33.

f *[Firma]* 6 *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

efectivamente existían dos normas, una especial anterior, y una general posterior, que no eran compatibles, contexto en el que resultaría necesario recurrir a los lineamientos esbozados anteriormente a efectos de definir el criterio que debe prevalecer con el objetivo de determinar la norma aplicable.

Que al respecto, por ley especial se entiende a aquélla norma que subtrae de otra norma parte de la materia regulada o supuesto de hecho para someterla a una regulación diferente. Se trata de la existencia de una regla más amplia, que abarca un cierto género, a una regla menos amplia que abarca una especie de ese género, y que corresponde a un proceso de diferenciación de las categorías¹⁶. Así, la noción de ley especial denota una tendencia a la concreción o singularización en la regulación de supuestos de hecho, representando una excepción con respecto a otra de alcance más general con la que se la compara¹⁷.

Que en ese sentido, la relación entre norma especial y norma general se puede apreciar en el hecho de que, si la norma especial no existiera o si desapareciera, su supuesto de hecho quedaría incluido en el de la norma general¹⁸. Cabe anotar que no existe en puridad la "ley especial", lo que es especial es su contenido (norma jurídica) -parcial o total- y en ese sentido, la especialidad de la norma puede darse sólo respecto de parte de su contenido.

En el presente caso se aprecia que se está ante una norma anterior especial que es incompatible con una norma posterior general. Como se advierte, teniendo en cuenta los antecedentes y marco conceptual expuestos, en relación con la afectación al Impuesto Predial de los predios ubicados en concesiones mineras, el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (Los titulares de la actividad minera están gravados con los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas), es la norma especial en relación con lo regulado por el inciso d) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 (Los predios comprendidos en concesiones mineras están inafectos al Impuesto Predial).

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

Ahora bien, como se ha indicado, la aplicación de los criterios cronológicos y de especialidad, puede, como en el caso bajo análisis, conducir a una respuesta diferente, dependiendo finalmente la solución de la interpretación que efectúe el operador jurídico. Así, al aplicar el criterio de especialidad primaría la Ley General de Minería, en tanto que al aplicar el criterio cronológico lo haría la Ley de Tributación Municipal, siendo que, en el primer caso, no estarían gravados los predios ubicados en concesiones mineras solo en zonas no urbanas, mientras que en el segundo caso, no estarían gravados en ningún caso, sea en zonas urbanas o no.

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

Si bien el indicado aforismo podría ser refutable en algunos supuestos, donde se podrá dar preferencia a la norma general posterior, por exigencias de orden lógico y sistemático, en el que la norma posterior

¹⁶ Al respecto, véase: BOBBIO, N., Teoría..., p. 195.

¹⁷ Al respecto, véase: DIEZ- PICAZO, L., La derogación..., p. 345.

¹⁸ Al respecto, véase: DIEZ- PICAZO, Ibidem, p. 349.

f *[Firma]* 7 C^a *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

regula de manera general e integral la materia, con una clara vocación de regulación uniforme¹⁹, ello no se aprecia en el presente caso, pues no se advierten razones para que la ley especial no siga regulando lo referente a la afectación al Impuesto Predial de los predios ubicados en concesiones mineras, atendiendo a que se trata de una norma que regula la actividad minera.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, los predios comprendidos en concesiones mineras se encuentran inafectos en zonas no urbanas.

Segunda disposición final del Decreto Legislativo N° 868

El Decreto Legislativo N° 868, publicado el 1 de noviembre de 1996²⁰, en su segunda disposición final, señala: "Precísese que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 76° de la ley, las obras y edificaciones construidas sobre las concesiones mineras, de beneficio, de labor general y de transporte minero, estaban gravadas con los tributos municipales, sólo en zonas urbanas."

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0002-2006-PI/TC, del 16 de mayo de 2007, ha establecido que las normas interpretativas declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el legislador, generalmente, utiliza palabras como "interpretése", "aclárese" o "precísese". El objetivo de una norma interpretativa es eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico.

Como se advierte, el Decreto Legislativo N° 868 se trata de una norma interpretativa, que precisa los alcances de la afectación al Impuesto Predial prevista en el artículo 76° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, especificando los distintos tipos de concesiones mineras²¹ de que se trata. En ese sentido, la norma interpretativa rige desde la entrada en vigencia de la norma interpretada²².

Ley N° 27616, ley que restituye recursos a los Gobiernos Locales

El 29 de diciembre de 2001 se publicó la Ley N° 27616²³, que modificó diversos artículos de la Ley de Tributación Municipal, con la finalidad de restituir recursos a los Gobiernos Locales.

Dicha norma excluyó de la relación de supuestos inafectos que prevé el artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal al referido a los predios comprendidos en concesiones mineras, lo que guarda coherencia con la conclusión antes arribada, pues ello ya se encontraba regulado por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, precisado por el Decreto Legislativo N° 868. En ese sentido, era necesaria la derogación de la Ley de Tributación Municipal al respecto."

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

¹⁹ En ese sentido, DIEZ PICAZO afirma que "el propio brocado *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali* no pueden aspirar, sin embargo, a un valor absoluto e incondicional; y ello, al menos por dos motivos. Por un lado, (...) los criterios de resolución de antinomias y sus eventuales conflictos recíprocos padecen de un escaso grado de positivación, por lo que más que un carácter genuinamente normativo, tienen naturaleza de reglas doctrinales para la interpretación. (...) Por otro lado, si la preferencia del criterio de especialidad se sustenta en una opción hermenéutica (...), es claro que, al menos en ciertos supuestos, puede haber sólidos argumentos interpretativos de signo inverso para afirmar la prioridad del criterio cronológico. Al respecto, véase: DIEZ- PICAZO, L., *La derogación...*, p. 362.

²⁰ Norma vigente a partir del 2 de noviembre de 1996.

²¹ La Ley General de Minería emplea el término "concesión minera" para aludir a las concesiones de exploración y explotación, sin embargo éste en su sentido amplio comprende también a las concesiones de beneficio, de la labor general y de transporte minero.

²² KRAUSE, al explicar la interpretación auténtica, señala que por la intención aclaratoria, la ley interpretativa tiene efectos retroactivos a la fecha de entrada en vigencia de la ley interpretada, sin embargo, advierte que en este supuesto se debe ser cauteloso con normas que bajo el título de interpretativas, ocultan verdaderas modificaciones o derogaciones de leyes supuestamente aclaradas. Al respecto, véase: KRAUSE MURGUIONDO, G., *La Interpretación de la Ley y el Derecho Tributario*, La Ley, 2000, Buenos Aires, p.53.

²³ Norma vigente a partir del 1 de enero de 2002.

f *[Firma]* 8 *[Firma]* *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que teniendo en cuenta el criterio expuesto, en el presente caso la controversia se circunscribe a determinar si los predios materia de acotación se encuentran en zona urbana, a efecto de establecer su afectación al Impuesto Predial, y si bien la recurrente invoca la aplicación del inciso d) del artículo 17º de la Ley de Tributación Municipal, al amparo del contrato de garantías y medidas a la inversión celebrado el 26 de febrero de 1998, éste debe interpretarse dentro de los parámetros antes establecidos que es el marco legal vigente en la fecha de su celebración.

Que la Administración a través de la Resolución de Determinación Nº 005-2004-UR-MDU, girada por Impuesto Predial de los años 2000 a 2004, de fojas 68, señaló como motivos del reparo u observación que la recurrente no permitió la fiscalización de sus predios objeto del Requerimiento Nº 01-MDU-OAT-2004, por lo que se determinó dicho impuesto respecto de tales predios ubicados en el radio urbano, luego de verificar los antecedentes existentes en los archivos de la Municipalidad.

Que en la hoja denominada "Valorización del Predio Fiscalizado Anexo 1", de fojas 66, que forma parte del citado valor, se encuentra el detalle de la valorización de los predios objeto de gravamen, que incluye el valor del área construida correspondiente al primer piso y a otras instalaciones conformadas por el cerco de malla, pavimentos y reservorio, ducto de traslado y tanque de agua.

Que si bien la Ley de Tributación Municipal y la Ley General de Minería no definen el concepto de "zona urbana" al que alude esta última, el Reglamento Nacional de Construcciones, aprobado por Decreto Supremo Nº 063-70-VI, define como terreno urbano al que cuenta con los servicios generales propios de la población en que se ubica o los establecidos por los reglamentos correspondientes, y que además ha sido habilitado como urbano con sujeción a las respectivas disposiciones legales o reglamentarias, asimismo, define como habilitación al proceso que implique un cambio de uso de tierras rústicas o eriazas y que requiera la ejecución de servicios públicos.

Que conforme lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 771-1-97, 538-3-98 y 065-4-2000, que al igual que en el caso de autos están referidas a la calificación de los predios no ubicados en áreas urbanas para efecto de establecer la aplicación del beneficio tributario otorgado por el artículo 34º de la Ley Nº 24030, califica como urbano aquel terreno que reúne las condiciones establecidas por el Reglamento Nacional de Construcciones antes citado, esto es, que haya obtenido la correspondiente habilitación urbana la cual es una condición necesaria para considerar a los terrenos como urbanos, luego de seguirse el procedimiento administrativo regulado por dicho reglamento.

Que lo indicado no contradice el criterio expuesto en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 9553-4-2001, 4804-5-2002 y 5533-5-2003, según el cual el procedimiento administrativo de habilitación urbana no resulta adecuado para establecer la condición de urbano o rústico de un predio, toda vez que dicho criterio está referido a la calificación de los predios para efecto de su valorización, supuesto distinto al de autos.

Que la Administración no ha acreditado en autos que se haya efectivizado el referido procedimiento de habilitación urbana, que pueda dar la calidad de urbano a los predios de la recurrente comprendidos o ubicados en concesiones mineras, por lo que la determinación del Impuesto Predial efectuada en los períodos acotados no se encuentra conforme a ley.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que la resolución de determinación impugnada debió considerar el procedimiento iniciado mediante la apelación de puro derecho interpuesta el 14 de

f c1 *[Firma]* 9 *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 06906-1-2008

diciembre de 2004 contra el Requerimiento Nº 01-MDU-OAT-2004 referido a la fiscalización del impuesto y períodos acotados, carece de sustento, ya que mediante Resolución Nº 01919-1-2005 de 29 de marzo de 2005, este Tribunal señaló que procedía dar trámite de queja al citado escrito de apelación y la declaró improcedente, al haber culminado la fiscalización con la notificación de la Resolución de Determinación Nº 005-2004-UR-MDU materia de autos²⁴.

Que la Resolución de Multa Nº 006-2004-UR-MDU fue girada por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario, al no haberse presentado las declaraciones que contenían la determinación de la deuda tributaria por concepto de Impuesto Predial de los años 2000 a 2004 dentro de los plazos establecidos, sin embargo, dado que en el presente caso se ha determinado que los predios materia de acotación no se encuentran afectados al citado impuesto, la recurrente no incurrió en la infracción imputada.

Que toda vez que en el presente caso se ha establecido que los valores impugnados no se ajustan a ley, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos invocados por la recurrente.

Que el informe oral solicitado por la recurrente se llevó a cabo con la asistencia del interesado, conforme se aprecia de la Constancia Nº 0191-2005-EF/TF.

Con las vocales Barrantes Takata, Chau Quispe, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Pinto de Aliaga.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 005-2004-UR-MDU y la Resolución de Multa Nº 006-2004-UR-MDU de 30 de diciembre de 2004.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"A efecto de determinar el régimen de afectación al Impuesto Predial de los predios comprendidos o ubicados en concesiones mineras, resulta de aplicación el artículo 76º del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo Nº 014-92-EM, publicado el 3 de junio de 1992, precisado por Decreto Legislativo Nº 868, régimen que se mantiene vigente a la fecha".

REGÍSTRESE, COMUNÍQUESE Y REMÍTASE a la Municipalidad Distrital de Uchumayo, Arequipa, para sus efectos.

PINTO DE ALIAGA
VOCAL

BARRANTES TAKATA
VOCAL

CHAU QUISPE
VOCAL

Amico de las Casas
Secretaria Relatora
PdeA/FP/333/rmh

²⁴ En el mismo sentido, mediante Resolución Nº 04187-3-2004, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 4 de julio de 2004 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido que es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.