

Participación en el Incremento del Valor del Suelo: ¿un concepto no tributario?

Por Dr. David Santa Cruz - 6 de febrero, 2025

Nuestro ordenamiento tiene varios desafíos pendientes para constituir un sistema armónico, predecible y garantista. Tales desafíos no se vinculan únicamente al rol de la SUNAT como principal administrador tributario.

Recientemente el Tribunal Constitucional (TC) se ha pronunciado en su sentencia recaída en el Expediente No. 00005-2023-PI/TC **[1]**, sobre una demanda de inconstitucionalidad planteada por el Colegio de Abogados de Lima Sur en contra de distintos extremos de la Ley No. 31313 - Ley de Desarrollo Urbano Sostenible **[2]**. Esta norma fue modificada hace unos meses por medio del Decreto Legislativo No. 1674 (DL1674) **[3]**, cuestión que tuvo en cuenta el TC al pronunciarse.

Si bien el TC declaró en un extremo la inconstitucionalidad de la tasa adicional de 100% del Impuesto Predial aplicable para el caso de determinados terrenos sin construir (según la modificación contenida en la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria de la Ley 31313) al considerar su quantum irrazonable y desproporcionado **[4]**, ha dispuesto mantener el cobro de la Participación en el Incremento del Valor del Suelo (**PIVS**), normado en los artículos 54 y siguientes de la Ley, al no lograr los 5 votos necesarios para declarar su inconstitucionalidad en este proceso de control abstracto.

Sin perjuicio de lo anterior, es relevante advertir los fundamentos expuestos en el "voto en minoría", a partir del cual se sostendría una supuesta naturaleza no tributaria de la **PIVS**.

Como previo contexto, recordemos que mediante la **PIVS** se pretende habilitar a las Municipalidades Provinciales para fijar a través de ordenanzas un porcentaje de participación sobre el incremento en el valor de predios que se genere por distintas acciones del Estado que constituyen externalidades positivas directas o indirectas, como pueden ser: cambios de clasificación del suelo [E.g. pasar de rural a urbano]; cambios de calificación del suelo [E.g. un cambio de zonificación], la ejecución de obras públicas o incluso otros supuestos que se detallarían en el reglamento.

Originalmente, la Ley fijó que el porcentaje de la **PIVS** no podría ser inferior al 30% ni mayor al 50% del incremento de valor comercial por metro cuadrado, lo que denotaba desde ya un carácter desproporcionado. Pero luego, en base al DL1674, se modificó la norma para señalar que el rango y quantum serían finalmente fijados por el Reglamento, sin precisar parámetro alguno. Muy aparte de esto, era ya criticable que distintos aspectos relevantes del cobro eran encargados a su regulación por el reglamento o incluso por ordenanzas.

Cuatro magistrados [Dominguez Haro, Morales Saravia, Hernández Chávez, Monteagudo Valdéz], mediante votos singulares, estimaron que nos encontrábamos ante un tributo, advirtiendo la vulneración de distintos principios tributarios, como son los de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva y/o no confiscatoriedad. Pero al no alcanzar los cinco (5) votos requeridos para decretar la inconstitucionalidad de la norma, dicho entendimiento no primó en el fallo. Notemos que, de haberse tratado por el contrario de un proceso de amparo, la eventual pretensión de inaplicar la norma por inconstitucional si habría prosperado.

No obstante ello, es curioso **[5]** que en el voto en minoría [Pacheco Zerga, Gutierrez Ticse, Ochoa Cardich (p)], se sostenga que la **PIVS** constituiría una **prestación patrimonial de carácter público no tributaria**, por el simple hecho de que la participación "podría" ser pagada en especie; asistiéndose para ello principalmente de una definición de tributo propuesta en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, e interpretando forzosamente la condición de "prestación pecuniaria" que se impone a los tributos, condicionándolo a un imprescindible pago en dinero.

Esto último, sin perjuicio que la eventualidad de un pago en especie del tributo viene siendo una situación reconocida tanto en la definición de tributo que ha gestado nuestra jurisprudencia desde hace muchos años (refiriendo a prestaciones pecuniarias "común o generalmente" pagadas en dinero); así como también, se trata de una alternativa contemplada expresamente en nuestro propio Código Tributario (artículos 27° y 32°). Un alternativo pago en especie no constituye pues un elemento o hecho sustancial ni determinante para descalificar a un cobro como tributo.

Esta particular conclusión del voto minoritario nos demuestra nuevamente una tendencia preocupante que venimos atestiguando en nuestro sistema tributario durante los últimos años: desarraigar de lo tributario a distintos cobros públicos.

Ya han habido discusiones similares respecto a cobros tales como: (i) el **derecho de uso de área acuática** [asumido por quienes obtienen autorizaciones para ocupar el medio acuático o franjas ribereñas]; (ii) el **canon por uso del espectro radioeléctrico** [por quienes obtienen autorizaciones para transmitir señales a través del espectro]; o (iii) los pagos por el **uso de agua subterránea**; por citar algunos ejemplos.

Así, sin perjuicio de contar con una definición de tributo que comprendería estas últimas figuras - particularmente vinculadas con formas de aprovechamiento de recursos naturales-; ha habido una tensión entre calificarlas como tributos de la especie tasa-derecho [que según el Código Tributario contraprestan el uso o aprovechamiento de bienes públicos], o como retribuciones económicas [recursos originarios].

Bueno fuera que esta discusión pretendiera ser académica y, de algún modo, fructífera para nuestro sistema.

Pero lamentablemente, concluir hoy en día que un cobro no califica como tributo, termina por dejar en total desamparo su regulación, al inaplicar garantías y prerrogativas que mínimamente impone nuestro sistema tributario, como son los principios constitucionales [legalidad, reserva de ley, no confiscatoriedad, etc.], así como aspectos sustantivos y adjetivos regulados en el Código Tributario [pago, prescripción, procedimientos, etc.], generando una falta de predictibilidad que atenta contra la seguridad jurídica.

Recordemos que si bien el TC también ha sostenido -al pronunciarse sobre la Regalía Minera- que los cobros que no revisten el carácter de tributos no supondrían islas o zonas exentas de control constitucional, debiendo cumplir criterios de objetividad y razonabilidad [STC No. 00048-2004-AI/TC]; concretamente, en el caso de tal regalía, su normativa si fijaba un contenido medianamente completo de los distintos aspectos relacionados al cobro, incluyendo en ciertos extremos expresas remisiones a normas tributarias.

No existiendo un "Código de lo no tributario", resultaría cuando menos irresponsable aceptar ciegamente esta tendencia a extraer del mundo tributario distintas figuras, como estaría también sugiriendo este reciente voto en minoría del TC.

Estas posturas contradictorias en nuestros tribunales seguirán generando un gran espacio de incertidumbre y, en definitiva, una mayor conflictividad.