



# *Tribunal Fiscal*

Nº 02912-5-2003

**EXPEDIENTE Nº** : 1971-01  
**INTERESADO** :  
**ASUNTO** : Impuesto General a las Ventas y Multa  
**PROCEDENCIA** : Tacna  
**FECHA** : Lima, 28 de mayo de 2003

**VISTA** la apelación interpuesta por la I contra la Resolución de Intendencia Nº 115402331/SUNAT de 26 de enero de 2001, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria en cumplimiento de lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 853-3-2000 de fecha 22 de setiembre de 2000, que declaró nula e insubsistente en parte la resolución que resolvió la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación Nº 112300405 expedida por Impuesto General a las Ventas del ejercicio 1995 y contra la Resolución de Multa Nº 112200937 girada por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario.

## **CONSIDERANDO:**

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. El uso de los servicios higiénicos en los mercados de abastos de propiedad municipal no puede considerarse como un precio público, sino un derecho que tiene por finalidad preservar la higiene y salubridad del medio ambiente, que es una finalidad del Estado al servicio de los ciudadanos.
2. Los servicios médicos y de laboratorio están relacionados con el análisis de muestras tomadas de los productos de primera necesidad que se expenden en los mercados públicos y en los centros de comercialización y tiene por finalidad garantizar que la población consuma productos en buen estado; no se trata de un negocio para la municipalidad, sino que es una función propia del Estado garantizar que la población consuma productos comestibles en buen estado. El derecho cobrado por esta labor no constituye precio público, ni es labor que pueda realizarla un ente privado, porque es una actividad propia de fiscalización de un ente estatal.
3. El reconocimiento de carnes y matanza es una actividad específica de control y verificación de que los animales que son beneficiados en los camales, así como que la comercialización de las carnes se encuentre en condiciones óptimas para el consumo humano. Por dicha labor se cobra un derecho, que no constituye un precio público ni tipifica una relación contractual.
4. El concepto de alquiler de maquinaria es erróneo, porque la municipalidad no tiene ingresos por tal motivo; lo que la Administración repara es el derecho de licencia por ocupar los puestos en los mercados de abastos que la municipalidad percibe que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, es considerada tributo (Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 3513 de 17 de mayo de 1968 y 5494 de 13 de agosto de 1970).
5. En cuanto al reparo por la venta de pan, no existe tributo a pagar toda vez que, al haber vendido el producto por debajo de su costo, tiene un mayor crédito fiscal.

Que la Administración señala:

1. Al amparo de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127º del Código Tributario y lo dispuesto por el Tribunal Fiscal mediante la resolución materia de cumplimiento, efectuó un análisis de la naturaleza de los servicios prestados por la recurrente referidos al uso de baños municipales, servicios médicos y de laboratorio, reconocimiento de carnes, matanza, expedición de copias,

*[Firma]*

*[Firma]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 02912-5-2003

constancias y certificados, publicaciones, venta de formularios y otros, a efecto de determinar cuáles revisten carácter tributario.

2. El Código Tributario define a la tasa como aquel tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual, haciéndose referencia en este último caso al precio público.
3. El precio público es aquella prestación de un servicio a cargo de un ente estatal o empresa pública a personas naturales o jurídicas, el cual tiene su origen en una relación contractual, donde se acuerdan las condiciones en que se va a prestar el servicio, no siendo inherente a la soberanía del Estado. Dicho servicio obedece a un fin lucrativo y satisface secundariamente un interés público, en donde las condiciones del servicio pueden ser discutidas pero de manera restringida. Caso distinto es el referido a las tasas, donde el servicio prestado forma parte de una actividad inherente a la soberanía del Estado, el cual satisface un interés de la colectividad, predominando el interés público; en éste no cabe negociación alguna, dado que todo está regulado, teniendo su sustento en una norma legal.
4. Cuando se habla de "actividad inherente a la soberanía del Estado", se debe entender aquélla respecto de la cual dicho organismo puede prestarlo, atendiendo al principio de indelegabilidad, irrenunciabilidad y autonomía. Claro está que si bien la normatividad relacionada a dichos organismos (municipalidades) reconoce como funciones específicas las referidas a la instalación y mantenimiento de servicios higiénicos y baños públicos, construcción y equipamiento de postas médicas, botiquines y puestos de primeros auxilios, el de vigilar el cumplimiento de las normas legales referente a la calidad y precios de los alimentos y bebidas y las condiciones de higiene de quienes los distribuyen y comercializan, así como la construcción, organización, supervisión y control, según sea el caso, de camales, a fin de controlar los precios y la calidad de los productos y el saneamiento ambiental (artículos 62º y siguientes de la Ley Nº 23853), ello de ninguna manera limita a que sólo y exclusivamente dichos organismos puedan prestar los citados servicios, dejando la posibilidad que éstos, de manera similar, puedan ser asumidos por un ente de derecho privado.
5. Dicha condición no ocurre respecto de la expedición de copias, constancias, certificados, publicaciones y venta de formularios, respecto de los cuales, éstos sólo pueden ser proporcionados por el ente estatal a efecto de cumplir con el procedimiento establecido y poder efectivizar el servicio. Así por ejemplo, en el caso de publicaciones de edictos de matrimonios, expedición de copias de partidas de nacimiento, de matrimonio, constancia de inscripción, licencias de funcionamiento, entre otras de carácter similar, queda claro que éstos sólo y exclusivamente pueden ser prestados por el ente estatal, no cabiendo posibilidad alguna de delegación de dicha facultad.

Que de lo actuado se tiene:

Es objeto de controversia determinar si los reparos al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas efectuado por la Administración se encuentran conforme a ley.

Al respecto, mediante Resolución Nº 853-3-2000 de 22 de setiembre de 2000, este Tribunal resolvió el recurso de apelación presentado por la recurrente contra la Resolución de Intendencia Nº 115401602/SUNAT. Dicha resolución dispuso lo siguiente:

- a. Confirmó los reparos del Impuesto General a las Ventas aplicable a la venta de pan, señalando que tal actividad se encontraba gravada con el impuesto, resultando irrelevante que obtuviera o no utilidad por dichas operaciones.

C.

2



## Tribunal Fiscal

Nº 02912-5-2003

- b. Confirmó los reparos del citado impuesto a los servicios de alquiler de bienes muebles e inmuebles prestado por la recurrente.
- c. Declaró nula e insubsistente la apelada en el extremo referido al débito fiscal del Impuesto General a las Ventas por ingresos por tarifas de uso de baños municipales, servicios médicos y de laboratorio, reconocimiento de carnes, matanza, expedición de copias, constancias, certificados, publicaciones, venta de formularios y otros, pues no se había analizado la naturaleza de dichos ingresos a fin de identificar los gravados con el referido impuesto, no convirtiéndose automáticamente en precios públicos por no estar incluidos en un Edicto.
- d. Declaró nula e insubsistente la apelada en el extremo referido a los reparos a las ventas de combustible, pues la Administración no se pronunció respecto a si por tales ingresos ya se había pagado el impuesto, tal como lo había alegado la recurrente.
- e. Respecto a la Resolución de Multa Nº 112200937 girada por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, al tratarse de un valor vinculado a los reparos señalados (Resolución de Determinación Nº 112300405), la Administración debía emitir nuevo pronunciamiento.

En cumplimiento de lo resuelto por el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria procedió, a través de la Resolución de Intendencia Nº 115402331/SUNAT, a emitir un nuevo pronunciamiento en torno a los reparos declarados nulos e insubsistentes, procediendo a revocar el referido a la venta de combustible y a los ingresos generados por concepto de "prestaciones de servicios", en el extremo referido a la expedición de copias, constancias, certificados, publicaciones y venta de formularios, confirmando los reparos relacionados con el cobro de las tarifas por concepto de uso de baños municipales, servicios médicos y de laboratorio, así como reconocimiento de carnes y matanza.

Al interponer el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia Nº 115402331/SUNAT, la recurrente presenta argumentos que afectan la totalidad de reparos efectuados por la Administración en el proceso de fiscalización, cuestionando nuevamente los reparos al débito fiscal por venta de pan y alquiler de bienes muebles e inmuebles, sobre los cuales este Tribunal ya había emitido pronunciamiento confirmando los, tal como se ha señalado anteriormente.

Siendo que conforme con lo establecido por el artículo 153º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa, corresponde que este Tribunal emita pronunciamiento únicamente en relación al extremo pendiente de resolución, esto es si se encuentran gravados con el Impuesto General a las Ventas, las tarifas por concepto de uso de baños municipales, servicios médicos y de laboratorio así como reconocimiento de carnes y matanza efectuados por la recurrente.

Ahora bien, según la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, son derechos las "tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos".

De otro lado, el inciso b) del artículo 68º de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo Nº 776, señala que las tasas por servicios administrativos o derechos, son las que debe pagar el contribuyente a la municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la municipalidad.

Respecto de ello, la Resolución Nº 05434-5-2002 de 18 de septiembre de 2002, ha señalado que cuando el Código Tributario regula los derechos, está refiriéndose al tributo que se paga por el uso o aprovechamiento de los bienes que son de uso público y por tanto de dominio público.



# Tribunal Fiscal

Nº 02912-5-2003

En la misma resolución se señala que el Estado en el caso de los tributos, sobre la base de su poder de imperio establece, a cargo de los particulares, una obligación de ineludible cumplimiento, de allí que la tasa dentro de la cual se ubican los derechos, es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente y su origen no puede ser contractual; de esta forma queda claro que cuando entabla un negocio jurídico en virtud del cual el particular está obligado a entregarle una suma de dinero, no existe una tasa.

En ese sentido, el inciso b) del artículo 68º de la Ley de Tributación Municipal debe entenderse partiendo del concepto de tributo, esto es, que está referido únicamente al caso de los bienes de uso público y por tanto de dominio público cuya administración y tutela ha sido concedida según la normatividad a las municipalidades.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta para el análisis de la controversia, la diferencia entre tasa y precio; así un criterio para distinguirlas es el mencionado por Villegas<sup>1</sup> "(...) *que la ejecución de actividades inherentes a la soberanía (que tengan la posibilidad de ser divisibles), sólo pueden dar lugar a tasas y que todas las otras sumas que el Estado exija como contraprestación de un bien, la concesión de un uso o goce, la ejecución de una obra o la prestación de un servicio no inherente, da lugar a un precio que podrá ser precio público, que no es el tributo denominado tasa*".

Para Dino Jarach<sup>2</sup>, la diferencia entre tasa y precio público sólo es de grado, ya que también en el precio público hay una cierta coerción evidenciada por el contrato de adhesión como también la hay en los precios de los monopolios fiscales en razón de la prohibición de la concurrencia por parte de empresas privadas.

El citado autor resalta la teoría de Valdés Costa "*quien distingue la tasa del precio por cuanto en la primera la naturaleza del servicio implica – en general – la gratuidad, siendo necesaria la ley para imponer, en forma excepcional y, por ende, taxativa la obligación de la tasa a la vez que los servicios económicos son por su naturaleza remunerables, razón por la cual no haría falta la ley para crear la obligación del precio*".

Ahora bien, de la exposición de motivos del presupuesto municipal de 1995 de la municipalidad recurrente aprobado por Resolución Municipal Nº 387-94-A-MDAA, se aprecia en el rubro 1.4.0 que se define a la venta de bienes corrientes y servicios como los recursos financieros provenientes de la venta de bienes y servicios que la municipalidad produce independientemente de su función de Administración procurando la cobertura individualizada de sus costos. En este rubro, que la recurrente considera como un ingreso corriente pero no dentro de los rubros impuestos y tasas, se incluyen a los baños municipales, servicios médicos y de laboratorio así como reconocimiento de carnes, matanza y similares.

No obstante y aún cuando la propia recurrente al clasificar sus ingresos reconoce que los montos que percibe por concepto de baños municipales, servicios médicos y de laboratorio, consultorio, así como reconocimiento de carnes, matanza y similares, no son tributarios, corresponde analizar si se tratan de precios o tasas según su naturaleza.

En el caso de los baños municipales, la contraprestación que se percibe es por el uso de tales instalaciones (que en este caso, funciona en un mercado), por lo que dicho servicio que también puede ser prestado por un particular no se encuentra comprendido en la definición del tributo tasa prevista por el Código Tributario.

<sup>1</sup> Villegas, Hector R. Curso de Finanzas , Derecho Financiero y Tributario, Tomo Único, pagina 97, Ediciones DEPALMA , Buenos Aires, 1993

<sup>2</sup> Jarach, Dino, Finanzas Públicas y Derecho Tributario, páginas 237 y 238, Editorial Cangallo S.A.C.I., Argentina, 1985

C. J. R. M.

J. R.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 02912-5-2003

En lo que se refiere a los servicios médicos y de laboratorio, si bien en principio su contraprestación no tendría naturaleza tributaria, por cuanto se tratarían de servicios que pueden ser prestados por cualquier otro sujeto, lo que implica que no sería una actividad inherente al Estado (en este caso la municipalidad), no serían esencialmente gratuitos sino remunerables y quienes acceden a ellos no lo harían por una obligación impuesta normativamente, la recurrente señala en su apelación que los servicios médicos y laboratorios están relacionados con el análisis de muestras tomadas de los productos de primera necesidad que se expenden en los mercados públicos y en los centros de comercialización, no quedando claro si tales análisis son obligatorios y si sólo la recurrente puede realizarlos, para una certificación especial a ser otorgada por ella, en cuyo caso su naturaleza sí respondería al tributo tasa. En ese sentido, corresponde que la Administración realice las verificaciones correspondientes y determine la naturaleza que le corresponde a estos servicios según el criterio expuesto.

De la misma forma, en el servicio de reconocimiento de carnes y matanza que según señala la recurrente se realiza como una actividad de control de los animales que son beneficiados en los camales, la Administración deberá considerar el criterio señalado en el párrafo anterior para determinar si tiene o no naturaleza tributaria.

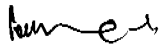
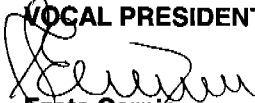
En cuanto a la Resolución de Multa Nº 112200937 girada por la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178º del Código Tributario, al encontrarse vinculada a la Resolución de Determinación Nº 112300405, deberá reliquidarse según la nueva determinación que se efectúe de acuerdo al criterio expuesto.

Con las vocales Chau Quispe, Olano Silva y Zegarra Mulanovich, e interviniendo como ponente la vocal Olano Silva.

## **RESUELVE:**

Declarar **NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia Nº 115402331/SUNAT de 26 de enero de 2001 en los extremos referidos a los servicios médicos y de laboratorio y reconocimiento de carnes y matanza contenidos en la Resolución de Determinación Nº 112300405 y la Resolución de Multa Nº 122200937, debiendo proceder la Administración según el criterio expuesto en esta resolución y **CONFIRMARLA** en lo demás extremos impugnados.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Intendencia Regional Tacna de la SUNAT, para sus efectos.

  
**CHAU QUISPE**  
**VOCAL PRESIDENTA**  
  
**Ezeta Carpio**  
Secretario Relator  
OS/EC/RR/njt

  
**OLANO SILVA**  
**VOCAL**

  
**ZEGARRA MULANOVICH**  
**VOCAL**