Tribunal Fiscal

Nº 04563-5-2003

EXPEDIENTE Nº	:	1658-03
INTERESADO	:	**SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SUNAT**
ASUNTO	:	Arbitrio de Limpieza Pública
PROCEDENCIA	:	Moyobamba
FECHA	:	Lima, 13 de agosto de 2003

VISTA la apelación interpuesta por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - SUNAT** contra la Resolución Gerencial N° 08-2003-MPM/GO emitida con fecha 7 de febrero de 2003 por el Gerente de Operaciones de la Municipalidad Provincial de Moyobamba, que declaró improcedente el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Determinación N° 038-2002-MPM-GO-LIMPU girada por Arbitrio de Limpieza Pública correspondiente a los meses de enero a octubre de 2002.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. La apelada es nula al amparo del numeral 1 del artículo 109° del Código Tributario según el Texto Único Ordenado aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, al haber sido emitida por un órgano incompetente, pues conforme con el artículo 96° de la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades vigente cuando se emitió el acto, era el alcalde y no el gerente de operaciones, quien debía resolver su recurso de reclamación, como ha sucedido en el presente caso.

2. En todo caso, de acuerdo con las Ordenanzas N°s. 036-MPM y 038-MPM, normas en que se sustenta el cobro del arbitrio acotado, el sujeto pasivo es el propietario del predio, condición que no posee pues el inmueble ubicado en la esquina formada por las calles Gral. José de San Martín y Manuel del Águila es de propiedad del Banco de la Nación.

Que la Administración señala:

1. De acuerdo con la Ordenanza Nº 036-MPM, modificada por la Ordenanza N° 038-MPM, el sujeto pasivo del Arbitrio de Limpieza Pública es el propietario o el tercero que use el predio bajo cualquier título, por lo que la recurrente, al encontrarse en este último supuesto, está obligada al pago del tributo requerido.

Que de lo actuado se tiene:

Es materia de controversia establecer: i) si el gerente de operaciones de la Municipalidad Provincial de Moyobamba era competente para resolver la reclamación formulada por la recurrente y; ii) si el cobro del Arbitrio de Limpieza Pública pretendido por la indicada municipalidad se encuentra arreglado a ley, por lo que a continuación se efectúa el examen correspondiente.

i) Competencia del gerente de operaciones de la Municipalidad Provincial de Moyobamba para resolver la reclamación formulada por la recurrente.

La Constitución Política de 1979, vigente cuando se promulgó la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades, derogada por la Ley N° 27972 vigente desde el 28 de mayo de 2003, disponía que las municipalidades eran los órganos de gobierno local, haciendo referencia al concejo municipal y al alcalde, como sus autoridades.

Posteriormente, la Constitución Política de 1993 en su artículo 191° reiteró que las municipalidades eran órganos de gobierno local atribuyendo al concejo municipal las funciones normativas y fiscalizadoras y al alcalde las funciones ejecutivas.

Por su parte la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades, que sirve de marco al periodo materia de análisis, estableció en su artículo 17° que competían al concejo municipal las funciones normativas, administrativas y fiscalizadoras y al alcalde las funciones ejecutivas.

Dentro de ese contexto, en forma particular el artículo 47° determinó el ámbito de competencia del alcalde, teniendo como base que los asuntos de carácter "ejecutivo" estaban comprendidos en él. Literalmente, el artículo 47° dispuso lo siguiente:

"El Alcalde es el personero legal de la Municipalidad y le compete:

1. *Convocar y presidir las sesiones del Concejo Municipal.*
2. *Promulgar las ordenanzas.*
3. *Ejecutar los acuerdos del Concejo Municipal y cumplir y hacer cumplir las ordenanzas municipales.*
4. *Ejecutar los planes de desarrollo local.*
5. *Proponer al Concejo Municipal los proyectos de ordenanzas, edictos y acuerdos.*
6. *Dictar decretos y resoluciones, con sujeción a las leyes, ordenanzas y edictos vigentes.*
7. *Someter a la aprobación del Concejo Municipal el Proyecto de Presupuesto Municipal para el año siguiente, de acuerdo a los plazos y modalidades establecidas en la Ley General del Presupuesto de la República, la Memoria sobre la marcha y la Cuenta General del ejercicio económico fenecido.*
8. *Controlar la recaudación de los ingresos municipales y autorizar los egresos, de conformidad con la ley y el presupuesto aprobado.*
9. *Defender y cautelar los derechos e intereses de la Municipalidad.*
10. *Vigilar el cumplimiento de los contratos.*
11. *Proponer al Concejo Municipal el proyecto de Reglamento interno.*
12. *Proponer la creación, modificación y supresión o exoneración de contribuciones, arbitrios, derechos, y en su caso, solicitar al Poder Legislativo los tributos que considere necesarios.*
13. *Nombrar y remover al personal administrativo y de servicio y otorgarles licencias y permisos.*
14. *Coordinar con las reparticiones públicas correspondientes la atención de los asuntos municipales.*
15. *Convocar a licitación pública o concurso de precios en los casos previstos en el Artículo 143 de la Constitución Política*
16. *Tramitar y someter al Concejo Municipal, en su caso, los pedidos que formulen los vecinos.*
17. *Celebrar todos los actos y contratos necesarios para el ejercicio de su función.*
18. *Delegar sus atribuciones en los Regidores autorizados por el Concejo o en los Directores Municipales, excepto las señaladas en los incisos 1, 2, 6, 7, 13 y 16.*
19. *Otorgar poderes para la defensa del Concejo en asuntos judiciales, administrativos y contencioso-administrativos.*
20. *Solicitar el auxilio de la fuerza pública para hacer cumplir las disposiciones municipales.*
21. *Ejercer las funciones conferidas por la Ley de Participación Comunal en la Gestión y Administración Educativas."*

Por su parte el artículo 122° de la misma ley estableció que:

"Los actos administrativos municipales que den origen a reclamaciones individuales, se rigen por el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

Los asuntos de índole tributario se regulan por las normas del Código Tributario".

El Código Tributario según los textos vigentes hasta la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 816, establecía que conocerían de la reclamación en primera instancia el órgano administrador de los tributos

de los gobiernos locales; posteriormente con dicho decreto legislativo se varió la disposición y se señaló que conocerían de la reclamación en primera instancia los gobiernos locales.

Adicionalmente se regulaba que eran etapas del procedimiento contencioso-tributario la reclamación ante la Administración Tributaria y la apelación ante el Tribunal Fiscal, debiendo - cuando la reclamación hubiera sido resuelta por órgano sometido a jerarquía - los reclamantes apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal, no pudiendo - en alguno caso – haber más de dos instancias antes de recurrir a éste.

A su vez, el artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades determinaba que:

"Las reclamaciones sobre materia tributaria que interpongan individualmente los contribuyentes se rigen por las disposiciones del Código Tributario. Corresponde al Alcalde Provincial o Distrital, en su caso expedir la Resolución en primera instancia.

Contra la resolución del Alcalde Provincial procede el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Cuando la resolución se expida por un Alcalde Distrital, antes de recurrirse al Tribunal Fiscal, debe agotarse el recurso jerárquico correspondiente ante el Alcalde Provincial respectivo".

De la concordancia de las normas reseñadas fluye que en materia tributaria, las reclamaciones serían resueltas por los gobiernos locales, en su calidad de administradores tributarios, en particular por el alcalde.

Ahora bien, corresponde determinar si tal competencia originaria del alcalde, podía ser ejercida, previa atribución, por sujetos distintos a él.

En el derecho administrativo, la competencia se presenta como uno de los elementos esenciales del acto administrativo, además del objeto, la voluntad y la forma[1], tal es así que el artículo 109° del Código Tributario dispone que son nulos los actos dictados por órgano incompetente, siendo que en principio toda autoridad o entidad puede transferir el ejercicio de sus competencias propias a sus inferiores jerárquicos, con la excepción de que exista norma legal o reglamentaria que lo prohíba.

Ello resulta coherente con la búsqueda de una mayor celeridad y eficiencia en la actuación de los entes administrativos, en procura de la adecuada protección de los derechos de los administrados, lo que resulta verificable en el caso de la resolución de las impugnaciones en materia tributaria, en el que por su volumen, su resolución no debe quedar reservada en forma exclusiva al alcalde[2].

De esta manera, como primera conclusión se tiene que la facultad de resolver reclamaciones tributarias - competencia originaria del alcalde bajo los términos de la Ley N° 23853 - podía en principio ser atribuida a un inferior jerárquico - sin necesidad de que existiese una norma previa que lo permitiese – salvo que una norma legal expresamente lo prohibiese.

Por tal razón, corresponde analizar si el inciso 18) del artículo 47° de la derogada Ley Orgánica de Municipalidades, que indicaba que el alcalde estaba facultado a delegar sus atribuciones en los regidores autorizados por el concejo o en los directores municipales[3], excepto las contempladas en los incisos 1, 2, 6, 7, 13 y 16 del mismo dispositivo legal, constituía la prohibición legal referida en el párrafo anterior.

---

[1] DROMI, Roberto. *Derecho Administrativo,* Buenos Aires. Ciudad Argentina, 2000, p.241. Según este autor, la competencia de los órganos administrativos es el conjunto de atribuciones que, en forma expresa o razonablemente implícita, les confieren las normas.

[2] La Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General reconoce expresamente esta situación y señala en el numeral 3 de su artículo 74 que *"A los órganos jerárquicamente dependientes se les transfiere competencia para emitir resolución, con el objeto de aproximar a los administrados las facultades administrativos que conciernen a sus intereses".*

[3] Director municipal entendido en término amplio, por ejemplo, director de rentas o el que haga sus veces.

Sobre el particular cabe señalar que de las excepciones enumeradas por el inciso 18) del artículo 47°, merece especial atención, por estar vinculada con el tema, la del inciso 6) que establecía como facultad del alcalde la de dictar decretos y resoluciones, con sujeción a las leyes, ordenanzas y edictos vigentes, pues como se ha indicado, la reclamación o apelación tributaria, en su caso, se deciden a través de resoluciones.

De una interpretación literal podría llegarse a la conclusión que ninguna resolución (o decreto), indistintamente fuese su materia, podía ser materia de delegación; sin embargo ello llevaría al absurdo de que prácticamente ninguna materia fuese delegable, dado que la actuación en cualquier ámbito normalmente implicaba la emisión de resoluciones o decretos, según lo establecido por el artículo 111° de la Ley N° 23853. En efecto, si se afirma que estaba prohibido delegar el dictado de resoluciones o decretos, y las facultades del alcalde se materializaban en uno de dichos actos, entonces no se explica qué es aquello que sí se podía delegar. Bajo esa interpretación, el alcalde no hubiera podido delegar prácticamente ninguna de sus facultades, lo que sería contrario al propio inciso 18).

Por tanto, lo razonable es entender que la indelegabilidad para el dictado de resoluciones prevista como excepción por el inciso 18) del artículo 47º, únicamente se refería al caso de la delegación "formal", esto es, la delegación del acto de firmar una resolución y un decreto[4], o de expedir una resolución con dicha denominación, "Resolución de Alcaldía".

Determinar si la facultad que está detrás de la emisión de una resolución es indelegable, es pues un tema que debe ser analizado a partir de la reserva legal o constitucional en favor del alcalde, que como ya vimos no existe en el caso bajo análisis. Incluso, aunque no era necesario, existía una norma expresa que permitía al alcalde delegar sus atribuciones, con excepción de lo expresamente establecido en la misma norma.

En consecuencia, toda vez que no existía norma expresa que impidiera delegar al alcalde la facultad de resolver en primera instancia las reclamaciones tributarias, dicha facultad sí podía ser atribuida a una autoridad inferior, por lo que los actos emitidos por ésta tendrían plena validez.

Ahora bien, vinculado con este tema se encuentra la particular situación verificada en aquellas municipalidades que cuentan con órganos específicos creados para la administración de sus tributos (como es el caso del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima, del Servicio de Administración Tributaria de Trujillo (SATT) de la Municipalidad Provincial de Trujillo o del Servicio de Administración Tributaria de Piura (SATP) de la Municipalidad Provincial de Piura), por lo que corresponde determinar si era válido que se les atribuyese la facultad de resolver las impugnaciones tributarias.

Al respecto, el artículo 189º de la actual Constitución Política del Perú señala que el territorio de la República se divide en regiones, departamentos, provincias y distritos, en cuyas circunscripciones se ejerce el gobierno unitario de manera descentralizada y desconcentrada[5].

---

[4] Actualmente este concepto está expresamente regulado por el artículo 72º de la Ley Nº 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, que establece que *"los titulares de los órganos administrativos pueden delegar mediante comunicación escrita la firma de actos y decisiones de su competencia en sus inmediatos subalternos, o a los titulares de los órganos o unidades administrativas que de ellos dependan, salvo en caso de resoluciones de procedimientos sancionadores, o aquellos que agoten la vía administrativa"*

[5] De igual manera se pronunció el artículo 252º de la Constitución de 1979, señalando que *"las municipalidades son los órganos del gobierno local. Tienen autonomía económica y administrativa en los asuntos de su competencia. La administración municipal se ejerce por los concejos municipales provinciales, distritales y los que se establecen conforme a ley"*.

Por su parte, el artículo 191º de la referida Carta Magna establece que las municipalidades provinciales y distritales, y las delegadas conforme a ley, son los órganos de gobierno local. Agrega la norma que tienen autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia.

En el mismo sentido el artículo 2º de la Ley N° 23853, derogada Ley Orgánica de Municipalidades, señalaba que las municipalidades eran los órganos de gobierno local que emanaban de la voluntad popular, estableciéndose como personas jurídicas de derecho público con autonomía económica y administrativa en los asuntos de su competencia.

A su vez, el artículo 192º de la Constitución establece específicamente que forma parte de la competencia municipal: aprobar su organización interna y presupuesto, crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales (en concordancia con el artículo 74° de la misma Carta Magna), organizar, reglamentar y administrar los servicios públicos locales de su responsabilidad, entre otras funciones.

Por su parte, los incisos 1) y 4) del artículo 10º de la citada Ley Orgánica de Municipalidades, otorgaban a las municipalidades competencias para acordar su régimen de organización interior, correspondiendo al alcalde proponerlo, y para crear, modificar, suprimir y exonerar sus contribuciones, arbitrios y derechos. De otro lado, el artículo 92º de la misma ley señalaba que las municipalidades tenían a su cargo la administración de los tributos.

De lo expuesto, fluye que las municipalidades contaban con la atribución constitucional y legal para regular su organización, con el objetivo de brindar una eficiente prestación de los servicios a los administrados, entre los que se encontraban los vinculados a la materia tributaria, con los límites establecidos por la ley.

Bajo tal contexto, resultaba razonable que las municipalidades contasen con un cuerpo organizado especializado que ejerciese las acciones necesarias para una eficiente gestión de los tributos a su cargo, entre otras, la determinación de los tributos y la resolución de las controversias, pudiendo válidamente crear una institución a su interior como resultado de un proceso de descentralización administrativa, sin que ello implicase una vulneración del artículo 134º del Código Tributario, según el cual *"la competencia de los órganos de resolución de reclamaciones a que se refiere el artículo anterior no puede ser extendida ni delegada a otras entidades"*, ya que en este caso, hablamos de una misma entidad: la municipalidad.

De otro lado, el artículo 109º de la ley en examen establecía que *"Los Concejos Municipales ejercen funciones de gobierno mediante Ordenanzas, Edictos y Acuerdos (...)"*, en tanto que el artículo 110º señalaba que "*Las Ordenanzas son normas generales que regulan la organización, administración o prestación de los servicios públicos locales, el cumplimiento de las funciones generales o específicas"* y que *"Los Edictos son normas generales por cuya virtud se aprueban los tributos municipales y el Reglamento de Organización Interior"*, por lo que para crear válidamente el órgano en mención se requería de un edicto.

Por tanto, cabe concluir que son válidas las resoluciones que resuelven las impugnaciones en materia tributaria en el ámbito municipal, emitidas por el funcionario competente del órgano creado para administrar los tributos municipales, como son los Servicios de Administración Tributaria existentes en algunas municipalidades del país.

Ahora bien, con relación al tema planteado se ha detectado en el Tribunal Fiscal la existencia de dualidad de criterio, pues, mientras que en la R.T.F. N° 6565-1-2002 de 12 de noviembre de 2002 se desestimó la nulidad invocada por la recurrente debido a que quedó acreditado que mediante resolución de alcaldía el alcalde de la Municipalidad de Maynas otorgó facultades al gerente de rentas para resolver en primera instancia los procedimientos contenciosos y no contenciosos en materia tributaria, en la R.T.F. N° 619-1-

97 de 27 de mayo de 1997, se declaró nula la resolución que resolvía la reclamación, debido a que fue emitida por el director de rentas de la municipalidad, cuando por mandato del artículo 96° de la Ley Orgánica de Municipalidades su emisión correspondía al alcalde, habiéndose sometido el tema a decisión del pleno conformado por todos los vocales de este Tribunal, aprobándose mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2003-16 de fecha 6 de agosto de 2003 el siguiente criterio:

"Son válidas las resoluciones que resuelven controversias en materia tributaria en el ámbito municipal, emitidas por sujetos distintos al alcalde, tales como el director municipal [6] o el funcionario competente del órgano creado con la finalidad de administrar los tributos municipales".

Atendiendo a que se presenta el supuesto previsto en el segundo párrafo del artículo 154° del Código Tributario, corresponde que la presente resolución sea publicada en el diario oficial "El Peruano" con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

Considerando tal parecer, en el caso específico materia de controversia, se tiene que es a través del Edicto Nº 002-99-MPM de 17 de diciembre de 1999, que aprobó el Reglamento de Organización y Funciones de la Municipalidad de Moyobamba, (el cual conforme con el numeral 11) del artículo 47° debe ser propuesto por el alcalde y en cuya votación interviene, manifestando de esa forma su voluntad), que se estableció que la gerencia de operaciones sería la responsable de administrar, programar, dirigir, ejecutar y controlar el cumplimiento de la actividad en materia de rentas, determinándose además como funciones y atribuciones del gerente de operaciones la de emitir resoluciones gerenciales en los asuntos de su competencia.

En consecuencia, de acuerdo con lo señalado precedentemente, habiéndosele atribuido al gerente de operaciones la facultad de resolver controversias en materia tributaria en el ámbito municipal, es válida la Resolución Gerencial N° 08-2003-MPM/GO emitida con fecha 7 de febrero de 2003.

ii) Procedencia del cobro del Arbitrio de Limpieza Pública de los meses de enero a octubre de 2002, contenido en la Resolución de Determinación N° 038-2002-MPM-GO-LIMPU.

Sobre el particular cabe señalar que el artículo 95° de la Ley Orgánica de Municipalidades vigente en los periodos acotados, estableció que los edictos de la municipalidad que aprobasen contribuciones, arbitrios, derechos y licencias[7], debían publicarse en el diario oficial "El Peruano" o en el diario encargado de las publicaciones judiciales de la jurisdicción de la municipalidad para su vigencia. Asimismo el segundo párrafo del precitado artículo establecía que cuando la publicación de los referidos edictos no se efectuase en el diario oficial "El Peruano", la municipalidad correspondiente debía remitir copia autenticada de la respectiva publicación al Tribunal Fiscal, para su conocimiento.

Las ordenanzas que regulan los arbitrios para los periodos en discusión en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial de Moyobamba son la N° 036-MPM aprobada en sesión de concejo de 23 de abril de 2001 y la N° 038-MPM aprobada en sesión de concejo de 26 de junio de 2001 y de la revisión efectuada en el archivo de constancias de publicación de edictos y ordenanzas de este Tribunal, no obran sus copias, habiendo más bien la indicada entidad comunicado mediante Oficio N° 085-2003-MPM/GO que éstas no fueron publicadas en el diario encargado de las publicaciones judiciales, sino sólo en el pizarrín de información ciudadana de la Corte Superior y de la municipalidad, lo que conforme con el artículo 95º de la Ley Nº 23853, no resultaba suficiente.

En ese sentido, conforme con lo dispuesto por el artículo 109º de la Constitución Política del Perú, según el cual la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, concordante con

[6] Entendiendo al director municipal en sentido amplio, esto es, al jefe del área de rentas o quien haga sus veces.
[7] Según lo establecido por la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario ya no son los edictos municipales los que regulan materia tributaria, sino las ordenanzas.

el artículo 95º de la Ley Orgánica de Municipalidades antes glosado, al no haber acreditado la Municipalidad Provincial de Moyobamba que se haya cumplido con efectuar las referidas publicaciones, la cobranza del arbitrio acotado resulta improcedente al sustentarse en normas que nunca fueron publicadas y que, por tanto, nunca entraron en vigencia, no siendo por tal motivo relevante pronunciarse sobre lo alegado por la recurrente en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del tributo acotado.

Con los vocales Chau Quispe, Olano Silva y Arispe Villagarcía, e interviniendo como ponente la vocal Chau Quispe.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución Gerencial N° 08-2003-MPM/GO de 7 de febrero de 2003 y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 038-2002-MPM-GO-LIMPU, por los motivos expuestos en la presente resolución.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 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:

   "Son válidas las resoluciones que resuelven controversias en materia tributaria en el ámbito municipal, emitidas por sujetos distintos al alcalde, tales como el director municipal o el funcionario competente del órgano creado con la finalidad de administrar los tributos municipales".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Municipalidad Provincial de Moyobamba, para sus efectos.

CHAU QUISPE
VOCAL PRESIDENTA

OLANO SILVA
VOCAL

ARISPE VILLAGARCÍA
VOCAL

Ezeta Carpio
Secretario Relator
CHQ/EC/RR/njt