



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

EXPEDIENTE Nº : 3642-2006
INTERESADO : **TINTOTEX S.A.**
ASUNTO : Arbitrios Municipales
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 10 de abril de 2007

VISTA la apelación de puro derecho presentada por **TINTOTEX S.A.**, contra la Resolución de Determinación Nº 197-012-00383096, emitida por el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, por concepto de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo del primer al tercer trimestres del año 2005.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

1. La Administración le notificó la Resolución de Determinación Nº 197-012-00383096, la cual tiene como fundamento legal a la Ordenanza Nº 830, que establece en el Anexo II Tabla de Parámetros que "La información presentada en las siguientes tablas tiene carácter preliminar y ha sido tomada como valores agregados a partir de información individual de nuestra base de datos. La información definitiva corresponderá a aquella que se obtenga de nuestros sistemas a fecha de corte al 17/09/2005".

Lo cual constituye una contravención a la técnica legislativa, creando un estado de inseguridad, ya que no se ha respetado el principio de predictibilidad, permitiendo a los contribuyentes conocer en forma clara el monto exacto de la obligación sustancial en la medida que pueden existir variaciones sobre la base de la información obtenida por la Administración.

2. El factor de solidaridad está dirigido a reducir los efectos de los recálculos que se realicen sobre la base de los nuevos criterios de distribución del costo global de los Arbitrios Municipales que den como resultado una mayor deuda a cargo de los contribuyentes, siendo que únicamente puede aplicarse en situaciones excepcionales y cumpliendo los requisitos que ha establecido el Tribunal Constitucional, tales como: i) Que las circunstancias sociales y económicas que sustentan la aplicación del citado criterio estén fundamentadas en la ordenanza que las invoca, ii) Que el autoavalúo y el uso del predio sean los criterios válidos para su aplicación, esto es, la capacidad contributiva, no obstante, no deben ser los criterios prevalentes ya que se desnaturalizaría la naturaleza jurídica del tributo, y iii) Que el criterio de solidaridad sea aplicado razonablemente y en observancia de los principios constitucionales tributarios.
3. La Administración no ha cumplido con fundamentar la aplicación del criterio de solidaridad en la medida que no ha adjuntado a la Ordenanza Nº 830 el estudio socio económico que demuestre la factibilidad técnica de su aplicación y señale a los beneficiarios. Asimismo, se aprecia que no se está aplicando el referido criterio toda vez que, por ejemplo, para los contribuyentes ubicados en el rango de menor autoavalúo el factor aplicable es 1, siendo que luego de su aplicación los contribuyentes no ven disminuidas sus obligaciones.
4. En cuanto al barrido de calles, la Administración no aplica el criterio de longitud real del frontis de cada predio, sino que por el contrario la establece en función a una presunción como es la raíz cuadrada del área del predio, lo cual no se ajusta a la realidad pues no todos los predios tienen las dimensiones de un cuadrilátero equilátero.

Que lo actuado se tiene lo siguiente:

1. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 151º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, los contribuyentes pueden interponer recurso de apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal sin interponer previamente reclamación, 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 interpuesto dentro del referido plazo y que además no exista reclamación en trámite.

Q S E S P



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

2. La Resolución de Determinación Nº 197-084-00383096 fue notificada el 15 de febrero de 2006 (folio 1), y la recurrente interpuso apelación de puro derecho el 10 de marzo del mismo año, esto es, dentro del plazo de 20 días hábiles previsto por el Código Tributario.

De acuerdo con lo señalado por la Administración en el Oficio Nº 186-090-00000684 del 23 de marzo de 2006, no existe recurso de reclamación en trámite respecto del valor materia de impugnación.

3. De la revisión del recurso presentado por la recurrente se desprende que cuestiona la procedencia del cobro de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo de los tres primeros trimestres de 2005, estando referidos sus argumentos al incumplimiento de lo dispuesto por el Tribunal Constitucional respecto a la forma en que la Ordenanza Nº 830 establece la determinación de la obligación tributaria, los criterios de distribución del costo global así como la aplicación del principio de solidaridad, de lo que se desprende que la apelación formulada califica como de puro derecho, por lo que procede emitir pronunciamiento al respecto.
4. De conformidad con el Fundamento 63 de la Sentencia Nº 0041-2004-AI/TC¹, emitida por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal está facultado para realizar un análisis de la validez de las ordenanzas que crean Arbitrios Municipales.

Mediante las Sentencias Nº 0041-2004-AI/TC y Nº 0053-2004-PI/TC² el Tribunal Constitucional estableció el sentido interpretativo válido de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo Nº 776, y de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley Nº 23853, sobre los criterios de distribución del costo y el uso de la capacidad contributiva en materia de Arbitrios, y al haber constatado que numerosas ordenanzas que crearon tales tributos adolecían de los mismos vicios de forma y fondo que sancionaba con tales sentencias, extendió la declaratoria de inconstitucionalidad a todas aquellas ordenanzas que presentaran vicios de invalidez en la creación de Arbitrios por los períodos 1997 a 2004, y habilitó a las Municipalidades a que realizaran el cobro por períodos no prescritos sobre la base de nuevas ordenanzas emitidas siguiendo los criterios vinculantes establecidos por dicho Tribunal.

En dicho contexto, el 2 de octubre de 2005, la Municipalidad Metropolitana de Lima publicó la Ordenanza Nº 830 mediante la cual modificó la determinación de las tasas de los Arbitrios de los períodos 2001 a 2005.

5. A efecto de resolver el asunto controvertido, corresponde que este Tribunal determine si la Ordenanza Nº 830 cumple con los requisitos de validez y vigencia establecidos por el Tribunal Constitucional y con los principios que rigen la tributación, tema que fue sometido a acuerdo de Sala Plena, habiéndose analizado como sub temas los referidos al costo de los servicios prestados, los criterios de distribución de dichos costos, el principio de solidaridad y la actualización de los montos de los Arbitrios con el Índice de Precios al Consumidor (IPC), respecto de los cuales se plantearon las propuestas que se detallan en el cuadro siguiente:

SOBRE LA EXPLICACIÓN DE COSTOS	
Propuesta 1	La Ordenanza Nº 830 no cumple con explicar el costo del servicio de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines, y Serenazgo de los años 2001 a 2005.

¹ Sentencia recaída en el Expediente Nº 0041-2004-AI/TC, emitida el 11 de noviembre de 2004 y publicada el 14 de marzo de 2005, correspondiente al proceso de la acción de inconstitucionalidad planteada contra diversas ordenanzas que aprobaron las tasas por Arbitrios de Limpieza Pública y Recolección de Residuos Sólidos, mantenimiento de Parques y Jardines y Seguridad Ciudadana en la jurisdicción de la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco.

² Sentencia recaída en el Expediente Nº 0053-2004-PI/TC, emitida el 16 de mayo de 2005 y publicada el 17 de agosto de 2005, correspondiente al proceso de la acción de inconstitucionalidad planteada contra diversas ordenanzas que aprobaron las tasas por Arbitrios de Limpieza Pública y Recolección de Residuos Sólidos, mantenimiento de Parques y Jardines y Seguridad Ciudadana en la jurisdicción de la Municipalidad Distrital de Miraflores.

K D E J P



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Propuesta 2	La Ordenanza Nº 830 cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública de 2001 a 2005, de Parques y Jardines de los años 2001 y 2004, y de Serenazgo de los años 2001, 2004 y 2005. No obstante, la mencionada ordenanza no cumple con explicar el costo de los servicios de Parques y Jardines de los años 2002, 2003 y 2005, y de Serenazgo de los años 2002 y 2003.
SOBRE LOS CRITERIOS DE DISTRIBUCIÓN RECOLECCIÓN DE BASURA	
Propuesta 1	La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recojo de basura.
Propuesta 2	La Ordenanza Nº 830 no ha distribuido válidamente el costo del servicio de recojo de basura.
BARRIDO DE CALLES	
Propuesta 1	La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles.
Propuesta 2	La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles.
PARQUES Y JARDINES	
Propuesta 1	La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines.
Propuesta 2	La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines.
SERENAZGO	
Propuesta Única	La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo.

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD	
Propuesta 1	La Ordenanza Nº 830 justifica la aplicación del principio de solidaridad.
Propuesta 2	La Ordenanza Nº 830 no justifica la aplicación del principio de solidaridad.

ACTUALIZACIÓN DE LOS MONTOS DE LOS ARBITRIOS CON EL IPC	
Propuesta 1	Procede la actualización del monto del Arbitrio con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza Nº 830.
Propuesta 2	No procede la actualización del monto del Arbitrio con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza Nº 830.

Siendo que mediante Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2007-10 del 29 de marzo de 2007 se adoptó la siguiente decisión:

"SUB TEMA 1: SOBRE LA EXPLICACIÓN DE COSTOS

La Ordenanza Nº 830 no cumple con explicar el costo del servicio de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines, y Serenazgo de los años 2001 a 2005.

SUB TEMA 2: SOBRE LOS CRITERIOS DE DISTRIBUCIÓN

2.1 LIMPIEZA PÚBLICA

2.1.1 Recolección de basura:

La Ordenanza Nº 830 no ha distribuido válidamente el costo del servicio de recojo de basura.

2.1.2 Barrido de Calles:



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrio de calles.

2.2 PARQUES Y JARDINES

La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines.

2.3 SERENAZGO

La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo.

SUB TEMA 3: APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

La Ordenanza Nº 830 no justifica la aplicación del principio de solidaridad.

SUB TEMA 4: ACTUALIZACIÓN DE LOS MONTOS DE LOS ARBITRIOS CON EL IPC.

No procede la actualización del monto del Arbitrios con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza Nº 830.

6. A continuación se señalan los fundamentos de la decisión adoptada por el Pleno del Tribunal Fiscal.

Sobre la explicación de los costos:

“FUNDAMENTO

En el marco de la habilitación establecida en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC³, la Municipalidad Metropolitana de Lima dictó la Ordenanza Nº 830, la cual en su artículo 1º señala:

“Artículo 1º.- Objetivo

La presente Ordenanza tiene como finalidad redistribuir el costo que demandó la prestación de los arbitrios municipales en la jurisdicción del Cercado de Lima correspondiente a los ejercicios 2001 a 2005, en concordancia con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional mediante sentencias recaídas en los Expedientes Nºs. 0041-2004-PI/TC, y 00053-2004-PI/TC, y permitir la cobranza de las deudas que se encuentren pendientes de pago”.

En primer término cabe indicar que si bien la Ordenanza Nº 830 fue emitida en base a una habilitación extraordinaria establecida por el Tribunal Constitucional en uso de sus facultades, ello no quiere decir que dicha ordenanza puede apartarse del cumplimiento de las reglas de validez y vigencia establecidas por el propio Tribunal Constitucional, y más aún que pudieran inobservar los principios de la tributación.

En efecto, conforme se indica en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC el citado Tribunal optó por no hacer uso de su facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad con efecto retroactivo, estableciendo en vez de ello determinadas reglas vinculantes, entre ellas, que solo procede la cobranza de Arbitrios sobre la base de ordenanzas válidas, o en su defecto, conforme con las nuevas ordenanzas que se habilita a emitir a los gobiernos locales por los períodos no prescritos, debiendo seguir los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional.

De lo expuesto se tiene que en caso los gobiernos locales decidieran emitir nuevas ordenanzas, como es el caso de la Ordenanza Nº 830, debían observar los parámetros de validez y vigencia establecidos por el Tribunal Constitucional, lo que no es otra cosa que estar acorde con las disposiciones del denominado bloque de constitucionalidad.

³ Sentencia recaída en el Expediente Nº 0053-2004-PI/TC, emitida el 16 de mayo de 2005 y publicada el 17 de agosto de 2005, correspondiente al proceso de la acción de inconstitucionalidad planteada contra diversas ordenanzas que aprobaron las tasas por Arbitrios de Limpieza Pública y Recolección de Residuos Sólidos, mantenimiento de Parques y Jardines y Seguridad Ciudadana en la jurisdicción de la Municipalidad Distrital de Miraflores.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Así, las nuevas ordenanzas emitidas de acuerdo con la citada habilitación excepcional debían observar los principios de legalidad y de reserva de ley, ambos recogidos constitucionalmente en el artículo 74⁴.

Conforme lo ha establecido el Tribunal Constitucional, la potestad tributaria –de los diferentes niveles de gobierno– no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen. En este sentido el citado Tribunal ha señalado que: "La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad"⁵.

Con relación al principio de legalidad, cabe indicar que implica la utilización del instrumento legal idóneo previsto constitucionalmente.

Al respecto, García Belsunce señala que el principio de legalidad constituye una garantía esencial en el Derecho Tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes, y que contiene una norma jurídica⁶.

Dino Jarach expresa: "Decir que no debe existir tributo sin ley, significa que solo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, solo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiere significar que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto"⁷.

Según Casás, el principio de legalidad se considera desde dos perspectivas diferentes. La primera, referida a las fuentes del Derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitarse la potestad tributaria normativa. La segunda atinente al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa⁸.

⁴ De acuerdo con el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

⁵ Sentencia del 13 de abril de 2005, recaída en el Expediente Nº 0042-2004-AL/TC sobre Demanda de Inconstitucionalidad interpuesta contra el Artículo 54º de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776.

⁶ Citado por VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Depalma, Quinta Edición, 1995. Pág. 190.

⁷ JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario. Ed. 1980 Tomo I, Pág. 80. Citado por SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires. Pág. 193.

⁸ CASAS, José Osvaldo. "Derechos y Garantías Constitucionales del contribuyente – A partir del principio de reserva de ley tributaria". Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires; págs. 216-217.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en los expedientes acumulados Nº 0001-2004-AI/TC y Nº 0002-2004-AI/TC⁹ señaló que: "el principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado".

Asimismo, a criterio del Tribunal Constitucional el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes. Así, señala que: "En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida solo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley"¹⁰.

En el caso que nos ocupa la Constitución y la Ley Orgánica de Municipalidades – que conforman el bloque de constitucionalidad – han establecido que la creación de tributos por parte de los gobiernos locales, como es el caso de los Arbitrios Municipales, se debe efectuar mediante una ordenanza, norma a la que se ha reservado la posibilidad de regular materia tributaria en el ámbito municipal, siendo que en el caso de Municipalidades Distritales, adicionalmente se requiere de un proceso de ratificación por parte de la Municipalidad Provincial respectiva, en un plazo determinado.

De otro lado, en cuanto al principio de reserva de ley, es pertinente indicar que Héctor Villegas señala que el principio de legalidad o reserva en materia tributaria no puede significar que la ley se limite a proporcionar "directivas generales" de tributación, sino que ella debe contener, por lo menos, los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum)¹¹.

Agrega el mismo autor que se deben establecer concretamente los elementos básicos y estructurales del tributo, en ese sentido, la ley creadora de un tributo debe contener los siguientes elementos: i) la descripción hipotética de una determinada circunstancia fáctica, que al ocurrir con respecto a cierta persona en determinado momento y en determinado lugar, genera la obligación de pagar un tributo (hecho imponible); ii) los sujetos que al concurrir la mencionada situación hipotética deben pagar el tributo, ya sea a título propio por ser a su respecto que la circunstancia fáctica se configura, o a título ajeno por ser extraños a tal circunstancia; y iii) el elemento cuantificante de la relación jurídica tributaria principal¹².

Asimismo, Luqui¹³ refiere que el principio de legalidad solo puede quedar satisfecho en tanto la ley formal- material contenga: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los que se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible; (...). Así, los contribuyentes saben por qué pagan los tributos, cómo, cuándo, a quién debe pagarlo y hasta dónde alcanza el poder del Estado para exigir su pago.

⁹ Sentencia recaída en los Expedientes Nº s 0001-2004-AI/TC y Nº 0002-2004-AI/TC , emitida el 27 de septiembre de 2004, correspondiente a la acción de inconstitucionalidad planteada contra la Ley N.º 28046 que creó el Fondo para la Asistencia Previsional.

¹⁰ Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional del 13 de abril de 2005, en los seguidos por Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos contra el Poder Ejecutivo (artículo 54º de la Ley de Tributación Municipal).

¹¹ VILLEGRAS, Héctor B. Op. Cit. Pág. 193.

¹² VILLEGRAS, Héctor. Agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario. Ediciones Desalma, Buenos Aires. pág. 39.

¹³ Citado por Casás. Op. Cit. Pág. 242.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

En el mismo sentido, Rodolfo Spisso refiere que "merece que le dediquemos particular atención a los criterios, sistemas o métodos para determinar o valuar la materia o base imponible, que deben ser precisados por la ley para dar plena satisfacción al principio de legalidad fiscal. La cuestión ha suscitado particular interés en el impuesto inmobiliario, en que la ley no podría en ningún caso - ni siquiera la reglamentación -, por lo engorroso e innecesario, fijar el valor de cada inmueble objeto del tributo. Lo que sí debe hacer la ley-o, en su caso, la ordenanza-es fijar las distintas categorías de construcciones y las pautas o parámetros que condicionan la pertenencia a cada una de ellas (...)"¹⁴.

El Tribunal Constitucional distingue el principio de reserva de ley, señalando que implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias. En tal sentido, afirma que la reserva de ley no solo supone la subordinación del Ejecutivo al Legislativo, sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es solo límite, mientras que la reserva implica exigencia reguladora. Agrega que, a diferencia del principio de legalidad, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica "no taxation without representation", es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir¹⁵.

Con relación específicamente al cumplimiento del principio de reserva de ley por parte de los gobiernos locales que crean normas sobre Arbitrios Municipales, el Tribunal Constitucional en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, ha establecido que se respeta la reserva de ley cuando el tributo es creado por ordenanza siguiendo las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad y cuando cada elemento constitutivo del tributo se encuentra regulado, entre ellos, el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria. Asimismo el citado Tribunal también ha dejado establecido que no es posible derivar ningún elemento constitutivo del tributo a normas de menor jerarquía o que se regulen en momento distinto a la creación del tributo.

Debe tenerse presente también que en materia de reserva de ley, el criterio del Tribunal Constitucional ha sido estricto cuando se tratan de elementos esenciales del tributo, pues si bien admite por excepción la derivación al reglamento, es siempre y cuando se encuentren los parámetros claramente establecidos, precisando que el grado de concreción debe ser el máximo cuando se trate de elementos esenciales¹⁶.

En este punto es pertinente hacer mención a lo que regulan las normas creadoras de tributos, esto es, a la hipótesis de incidencia. Siguiendo a Geraldo Ataliba¹⁷, se trata de un concepto necesariamente abstracto que es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto, siendo por tanto una previsión legal. El hecho que la hipótesis de incidencia sea una e indivisible no implica que no posea diversos aspectos como son: el aspecto personal, aspecto temporal, aspecto material y aspecto cuantitativo.

De acuerdo con lo expuesto, la norma de creación del tributo debe cumplir con señalar todos los aspectos de la hipótesis de incidencia que regula, entre ellos, el aspecto mensurable o cuantitativo sin el cual no se podrá determinar el quantum debeatur. En caso contrario, la norma en cuestión vulnerará el principio de reserva de ley. Cabe precisar que dicha exigencia o límite a la potestad tributaria debe cumplirse aún tratándose de una norma emitida en virtud de una

¹⁴ SPISSO, Rodolfo R. Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma, Buenos Aires. Pág. 194.

¹⁵ Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional del 13 de abril de 2005, en los seguidos por Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos contra el Poder Ejecutivo (artículo 54º de la Ley de Tributación Municipal).

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente Nº 2689-2004-AA-TC.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. La hipótesis de incidencia tributaria. Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima. 1987. pág. 66.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

habilitación excepcional, más aún si justamente el motivo de la habilitación es que las normas anteriormente dadas por los gobiernos locales infringían, entre otros, los principios antes citados.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se procede a analizar si la Ordenanza Nº 830 ha sido emitida observando los principios de la tributación y los parámetros desarrollados por el Tribunal Constitucional en congruencia con ellos, en primer término, con relación a la regulación del costo del servicio de los Arbitrios, uno de los elementos de la cuantificación de los Arbitrios.

Respecto a la determinación del costo que demandó la prestación de los servicios en los años 2001 a 2005, cabe indicar que la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ordenanza Nº 830 señaló lo siguiente:

"Tercera.- Para los ejercicios 1998 a 2005, serán aplicables los regímenes tributarios regulados por las Ordenanzas que a continuación se señala en cuanto no se opongan a la presente Ordenanza ni a las Sentencias del Tribunal Constitucional.

Año 1998: Ordenanza Nº 137
Año 1999: Ordenanza Nº 137
Año 2000: Ordenanza Nº 137
Año 2001: Ordenanza Nº 297
Año 2002: Ordenanza Nº 297
Año 2003: Ordenanza Nº 297
Año 2004: Ordenanza Nº 562
Año 2005: Ordenanza Nº 562

Asimismo, respecto de los años 1996 y 1997, continúan rigiendo las Ordenanzas Nºs. 182-93, 205, y 108; excepto en lo relacionado con los criterios de distribución del costo y determinación del tributo, así como en todo lo que se oponga a la presente Ordenanza y a las Sentencias del Tribunal Constitucional".

Tratándose de ordenanzas que aprueban el monto de Arbitrios, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 28 de la Sentencia Nº 0041-2004-AL/TC, ha señalado que debe distinguirse dos momentos de la cuantificación de tasas por concepto de Arbitrios: a) la determinación global del costo del servicio, y, b) su distribución entre la totalidad de los contribuyentes de una determinada jurisdicción.

Respecto de la determinación global del costo del servicio, el citado Tribunal señala en los Fundamentos 29 a 31 de la mencionada sentencia que "el hecho de que sean las municipalidades a quienes les corresponda esta facultad, no las autoriza a considerar de manera indiscriminada e irrazonable cualquier criterio para justificar sus costos, pues los mismos –directos e indirectos–, deberán ser idóneos y guardar relación objetiva con el servicio que se preste". No se logra dicho objetivo con justificar el costo o mantenimiento del servicio "en mayor medida por costos indirectos (...); resulta más razonable la justificación basada en el valor y mantenimiento de la maquinaria e insumos empleados, así como la frecuencia en la prestación del servicio".

El Tribunal Constitucional precisa que "tampoco podría admitirse como costos válidos aquellos que integran el rubro "otros gastos indirectos", sin que ellos sean disagregados para dar cuenta al contribuyente de cuáles son esos gastos indirectos que han elevado el costo del servicio a recibir".

Agrega que "el contribuyente o usuario no tiene la libertad para discernir si toma o no el servicio, pues además de tratarse de un tributo (naturaleza impositiva), en el caso de servicios de limpieza pública, seguridad ciudadana, así como parques y jardines, se encuentra frente a servicios esenciales, de los cuales de ninguna manera puede prescindir. Por tal motivo, las municipalidades deben justificar de manera detallada el hecho en base al cual sustentan el cobro".



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Sobre el requisito de la publicación del informe técnico que explique la determinación del costo global de los Arbitrios como un anexo integrante a la ordenanza que crea Arbitrios, el Tribunal Constitucional en los Fundamentos 18 a 20 de la Sentencia Nº 0018-2005-PI/TC –confirmando lo señalado en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC– indica que “la importancia de la publicación del informe técnico financiero anexo a las ordenanzas sobre Arbitrios, no solo es una garantía de transparencia frente al contribuyente, sino que su inobservancia afecta los principios de reserva de ley y seguridad jurídica, que buscan evitar la arbitrariedad de las municipalidades al momento de determinar los montos por Arbitrios. En el caso de las ordenanzas municipales sobre Arbitrios, la determinación del costo global constituye el aspecto mensurable de este tributo, su base imponible, y como elemento esencial del mismo determina que no puedan cobrarse Arbitrios sobre la base de ordenanzas que carezcan de informe técnico.

Añade el Tribunal Constitucional en la citada sentencia que “reiterada jurisprudencia ha señalado que la reserva de ley se encuentra garantizada cuando vía ley o norma habilitada se regulan los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente”. Asimismo, indica que “los principios de publicidad de las normas, de conformidad con el artículo 51º de la Constitución, y de seguridad jurídica no se constatan “por partes” sino de manera integral, pues estos, a su vez, se manifiestan como principios esenciales del propio ordenamiento jurídico”.

El artículo 1º de la Ordenanza Nº 830 señala que tiene como “finalidad redistribuir el costo que demandó la prestación de los servicios municipales en la jurisdicción del Cercado de Lima correspondiente a los años 2001 a 2005, en concordancia con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional mediante sentencias recaídas en los Expedientes Nºs. 0041-2004-AI/TC, y 00053-2004-PI/TC, y permitir la cobranza de las deudas que se encuentren pendientes de pago”.

En cuanto a la determinación del costo que demandó la prestación de los servicios en los años 2001 a 2005, la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ordenanza Nº 830 indicó que para los años 2001 a 2003, sería aplicable el régimen tributario regulado por la Ordenanza Nº 297, y para los años 2004 y 2005 el régimen de la Ordenanza Nº 562 “en cuanto no se opongan a la presente Ordenanza ni a las sentencias del Tribunal Constitucional”.

En virtud de la habilitación que realizó el Tribunal Constitucional mediante Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, la Municipalidad Metropolitana de Lima solo estaba autorizada a emitir una nueva ordenanza que regulara todos los elementos cuantitativos o mensurables de los Arbitrios, lo que implicaba que debía explicar específica y claramente el costo de los servicios, puesto que la finalidad de esta habilitación extraordinaria era subsanar los defectos incurridos en las ordenanzas pasadas, situación que no se presenta en el caso de la Ordenanza Nº 830, ya que la citada Municipalidad se ha limitado ha remitirse en forma imprecisa a ordenanzas que no solo no contenían la explicación de los costos de los servicios a distribuir sino que eran inválidas.

En efecto, las Ordenanzas Nºs. 297 y 562 que aprueban los regímenes tributarios de los arbitrios no establecen los montos o importes a pagar por dichos tributos ni los criterios de distribución, remitiendo la fijación de éstos últimos a las Ordenanzas Nº 298 y 563, siendo que estas últimas adjuntan los informes técnicos respectivos, sin indicar cómo se han obtenido los costos anuales de los arbitrios, ni cómo se ha calculado los costos incurridos en la prestación del servicio ni tampoco utilizaron criterios de distribución de los costos según lo señalado por el Tribunal Constitucional, en tal sentido les era extensiva a las mencionadas ordenanzas la inconstitucionalidad declarada en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, por lo que tales ordenanzas no podían ser objeto de remisión.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a name, is written over the bottom left corner of the page.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Es más, las mencionadas ordenanzas han sido materia de análisis por este Tribunal, entre otras, en las Resoluciones N°s. 06776-2-2005, 06449-4-2006, 00270-5-2006 y 00609-5-2007 mediante las cuales se había señalado expresamente, entre otros, que los informes técnicos de las Ordenanzas N°s 298 y 563 no explicaron el cálculo de los costos globales de los servicios según los parámetros indicados por el Tribunal Constitucional, por lo que la Municipalidad Metropolitana de Lima no se encontraba legitimada para efectuar el cobro de Arbitrios Municipales fundándose en tales ordenanzas.

En ese sentido, al remitirse la Ordenanza N° 830 a ordenanzas anteriores inválidas, se ha infringido el principio de reserva de ley, ya que no se ha cumplido con señalar un aspecto básico del elemento mensurable de los tributos bajo análisis. Asimismo, ello no ha sido subsanado en el informe técnico contenido en la Ordenanza N° 830 como Anexo II, puesto que en él se presupone un costo del servicio total sin explicación de su origen.

Es preciso reiterar que el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC, ha establecido que se respeta la reserva de ley cuando el tributo es creado por ordenanza siguiendo las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad y cuando cada elemento constitutivo del tributo se encuentra regulado, entre ellos, el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria, no siendo posible derivar ningún elemento constitutivo del tributo a normas de menor jerarquía o que se regulen en momento distinto a la creación del tributo, lo que implica que la Ordenanza N° 830 debió cumplir con establecer correctamente el elemento cuantitativo de la hipótesis de incidencia del Arbitrio.

En consecuencia, no puede considerarse que la Ordenanza N° 830 cumple con sustentar el establecimiento del costo del servicio que supuestamente distribuye al basarse en datos contenidos en ordenanzas que tampoco respetaron los criterios de validez fijados por el Tribunal Constitucional, situación que fue anotada por este Tribunal en su oportunidad, por lo que la Administración Tributaria no se encuentra legitimada para cobrar Arbitrios sobre la base de la referida norma.

Sin perjuicio de lo expuesto, y aun en el caso que se considerara válida la remisión realizada por la Ordenanza N° 830, se estaría igualmente vulnerando el principio de reserva de ley, pues dichas ordenanzas no cumplen con establecer los costos de los servicios prestados, conforme con los parámetros indicados por el Tribunal Constitucional.

Como se ha indicado anteriormente el costo del servicio determinará el elemento mensurable de la hipótesis de incidencia en los Arbitrios Municipales, por lo que su ausencia implica una violación del principio de reserva de ley. Pero no basta con señalar el costo, sino que debe cumplirse con ciertos parámetros que permitan a los interesados tomar conocimiento de la forma en que se ha configurado la cuota tributaria, y finalmente, la hipótesis de incidencia. Así, se debe sustentar el costo global de cada uno de los servicios que presta la Municipalidad, y en cada caso consignar claramente los elementos que lo conforman, distinguiendo entre los costos directos que inciden en la prestación del servicio, de los costos indirectos.

Además, la forma que utiliza el informe técnico para presentar los costos debe permitir identificar los conceptos que cada costo comprende (según se trate de costos directos o indirectos), no debiendo usarse términos que no se expliquen por sí mismos o que se prestan a ambigüedad.

Teniendo en cuenta lo señalado, se tiene que aún cuando las Ordenanzas N° 298 y N° 563 contenían informes técnicos que indicaban los costos de los servicios, no se puede considerar que los establecieron correctamente, pues en algunos casos contenían rubros que no se explicaban por sí solos o se trataban de rubros generales que englobaban costos no detallados, y en otros, se trataban de costos que no estaban directamente relacionados con la prestación del servicio.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

A fin de ilustrar lo expuesto cabe hacer referencia a ciertos ejemplos extraídos de los informes técnicos en mención. En el Cuadro Nº 1 de la Ordenanza Nº 563 relativo al Costo Total del servicio de Limpieza Pública 2004 (nuevos soles) se considera el rubro RELIMA, el cual incluye el costo de una campaña educativa, acción municipal necesaria pero que no debe estar comprendida dentro de los costos directos e indirectos a ser trasladados a los contribuyentes por un servicio de recolección de basura o de barro de calles. Asimismo, constan los rubros "Brigada Ecológica" y "Supervisión SUMSEL" los cuales al no haberse explicado no se puede determinar su vinculación con el servicio.

Situación similar se presenta en el informe técnico de la Ordenanza Nº 298. En efecto en el Cuadro Nº 1 Costo Anual del Servicio de Limpieza Pública Año 2001 se incluyen los "ítems" "alquiler de equipos" y "campaña educativa", entre otros, y en el Cuadro Nº 2 Costo Anual del Servicio de Parques y Jardines Públicos – Año 2001, se consignan los rubros "Gastos Administrativos", "Costos de personal", "Equipamiento", y "Plan Maestro de Áreas Verdes", los cuales al no haberse explicado no se puede determinar su vinculación con el servicio.

De acuerdo con lo expuesto, dichas ordenanzas no cumplían con explicar el costo total de los servicios, por lo que no podrían ser materia de remisión por la Ordenanza Nº 830 para efectos de explicar tales costos".

Respecto a los criterios de distribución del costo global:

"MARCO TEÓRICO DE LOS CRITERIOS DE DISTRIBUCIÓN DEL COSTO DE CONFORMIDAD CON LAS SENTENCIAS Nºs. 053-2004-PI/TC y 018-2005-PI/TC

El Tribunal Constitucional en el Fundamento 22 y siguientes de la Sentencia Nº 0018-2005-PI/TC¹⁸, publicada el 19 de julio de 2006, precisó sobre los Criterios de Validez Material (Parámetros Mínimos para la Distribución de los Costos) del Punto VIII, A, §3 de la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC lo siguiente:

"22. El Tribunal Constitucional en el punto VIII, A, § 1 al 5, de la STC Nº 0053-2004-PI/TC (fundamentos de constitucionalidad material), estableció en su ratio decidendi, que será la razonabilidad, el parámetro determinante para establecer un criterio cuantificador como válido para cada tipo de Arbitrio. De este modo, para los casos de los Arbitrios de Limpieza Pública, mantenimiento de Parques y Jardines, y, Serenazgo (seguridad ciudadana), se establecieron parámetros interpretativos mínimos de validez constitucional, a fin de que sirvan de base mínima e indispensable para presumir la existencia de conexión lógica entre la naturaleza del servicio brindado y el presunto grado de intensidad del uso del servicio.

23. Evidentemente, tal y como se señaló en el punto VIII, A, §2 de la referida sentencia. "(...) el objetivo de señalar algunos **criterios razonables** que resulten válidos para cada uno de los tres tipos de Arbitrios analizados, constituye una condición indispensable que debe observarse en cada caso; por ello, será responsabilidad de cada municipio encontrar –partiendo de esta base– fórmulas que logren, a través de la regla de ponderación, una mejor distribución del costo por servicios brindados. Consecuentemente, los gobiernos locales no pueden, de modo alguno, maliciosamente malinterpretar y aplicar el sentido de los criterios anteriormente expuestos, para sustentar y justificar, omitiendo la regla de ponderación, la distribución de costos con resultados deliberadamente perjudiciales para los contribuyentes; y, con ello encubrir gestiones administrativamente ineficientes y contrarias a la naturaleza de la actividad municipal.

¹⁸ Sentencia recaída en el Expediente Nº 0018-2005-PI/TC, emitida el 2 de febrero de 2006 y publicada el 19 de julio de 2006, correspondiente al proceso de la acción de inconstitucionalidad planteada contra la Ordenanza Provincial Nº 047-2004-MPI que aprobó las tasas por arbitrios de limpieza pública y recolección de residuos sólidos, mantenimiento de áreas verdes de dominio público, y seguridad ciudadana en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial de Ica, para el ejercicio fiscal 2005.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

El criterio de razonabilidad determina que, pudiendo existir diversas fórmulas para la distribución del costo total de Arbitrios, se opte por aquella que logre un mejor equilibrio en la repartición de las cargas económicas, tarea que por su grado de tecnicidad debe ser realizada por el propio municipio, no solo porque cuenta con la información de los sectores que integran su comuna y las peculiaridades en cada caso, sino también porque tiene el personal técnico especializado para cumplir con esta responsabilidad y más aún, por ser su función constitucional, en ejercicio de su autonomía, la prestación de los servicios públicos de su responsabilidad, en armonía con las políticas y planes nacionales y regionales de desarrollo, tal como lo dispone el artículo 195º de la Constitución. (...)"

24. Con ello, lo que se viene a precisar en esta oportunidad, es que si bien los parámetros interpretativos dados por el Tribunal en el punto VIII, A, § 3 de la STC 0053-2004-PI/TC, resultan bases presuntas mínimas, estas no son rígidas, pues tampoco lo es la realidad social y económica de cada Municipio. De manera que, será obligación de cada Municipio, sustentar técnicamente aquellas otras fórmulas que partiendo de la base dada por este Colegiado, incorporen otros criterios objetivos y razonables que, adaptados mejor a su realidad, logren una mayor justicia en la imposición.

25. La precisión efectuada respecto a los parámetros mínimos de validez constitucional para la distribución del Arbitrio, de ninguna manera implica una modificación en las reglas de observancia obligatoria del punto VIII, B, § 4 de la STC 0053-2004-PI/TC, ni en lo demás contenido en la referida sentencia".

En la Sentencia Nº 0018-2005-PI/TC el Tribunal Constitucional resuelve "Precisar que a partir de la publicación de la presente sentencia, los criterios vinculantes de constitucionalidad material desarrollados en el punto VIII, A, § 3 de la STC 0053-2004-PI/TC, si bien resultan bases presuntas mínimas, estas no deben entenderse rígidas en todos los casos, pues tampoco lo es la realidad social y económica de cada Municipio. De este modo, será obligación de cada Municipio, sustentar técnicamente, –en función de lo expuesto en los Fundamentos 22 y siguientes–, aquellas otras fórmulas que adaptándose mejor a su realidad, logren una mayor justicia en la imposición".

De lo citado se tiene que mediante la Sentencia Nº 0018-2005-PI/TC el Tribunal Constitucional ha precisado que los criterios vinculantes de constitucionalidad material desarrollados en el punto VIII, A, § 3 de la STC 0053-2004-PI/TC, son bases presuntas mínimas que no deben entenderse rígidas en todos los casos, pudiendo admitirse el uso de otras fórmulas de criterios de distribución de costo que sobre la base del parámetro de la razonabilidad, puedan adaptarse a la realidad de cada municipalidad y permitir una mayor justicia en la imposición.

Cabe indicar que de acuerdo con lo establecido en el fundamento 5 de la Sentencia Nº 18-2005-PI/TC las ordenanzas aprobadas para regular los arbitrios del periodo 2005, se rigieron por lo dispuesto en el Decreto Legislativo Nº 952, operando como criterios válidos de constitucionalidad material, entre otros, el uso, tamaño y ubicación del predio, sin la precisión de ser agrupados de modo específico dependiendo de cada tipo de arbitrio; y debiendo respetarse a su vez los principios de legalidad, de publicidad y de no confiscatoriedad desarrollados en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC".

Limpieza Pública:

"DESCRIPCIÓN

La Ordenanza Nº 830 no ha distribuido válidamente el costo del servicio de recojo de basura.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

FUNDAMENTO

La Ordenanza Nº 830 señala:

“Artículo 5º.- Distribución del costo del servicio de Limpieza Pública

Para efectos de la modificación de la determinación del importe del Arbitrio de Limpieza Pública, se distribuirá el costo que demanda la prestación del servicio, según la ubicación del predio dentro de cada Casa Municipal, y teniendo en consideración la intensidad del servicio gozado (...), en función de los siguientes criterios:

- *Recolección de Basura;*
- *El tamaño del predio, es decir, el área construida expresada en metros cuadrados; y,*
- *El uso del predio empleado en supuestos distintos al de vivienda, terreno sin construir y cochera, (...)"*

De la citada norma se tiene que son criterios de distribución del costo del servicio de recojo de basura la ubicación del predio por casa municipal, el tamaño del predio y el uso destinado al predio, esto es, criterios acordes con lo señalado por el Tribunal Constitucional.

Sin embargo, tratándose del predio usado como vivienda, la Ordenanza Nº 830 no ha considerado el criterio de número de habitantes, el cual -según el Tribunal Constitucional en el Fundamento VIII, acápite A, numeral §3 inciso A de la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC y el Fundamento 42 de la Sentencia Nº 0041-2004-AI/TC- “determinará que en un caso u otro sea previsible una mayor generación de basura” y “permitirá una mejor mensuración de la real generación de basura”.

Cabe indicar que si bien el Tribunal Constitucional señala que los criterios por él indicados constituyen una base presunta mínima, pudiendo los gobiernos locales apartarse de ellos sobre la base de un criterio de razonabilidad, en el caso de la Ordenanza Nº 830, la omisión del criterio de número de habitantes no es razonablemente válida ya que constituye un criterio indispensable para diferenciar y, por tanto, distribuir correctamente el costo entre los contribuyentes que destinen su predio al uso de casa habitación, complementando así los efectos de la utilización del criterio tamaño del predio. Es del caso resaltar que la Ordenanza Nº 830 divide - para estos efectos – los posibles usos en ocho categorías: vivienda, comercio, industria, hospitales, sede administrativa, servicios educativos y culturales, estacionamientos, conventos y museos, local comunal, servicios sociales e instituciones sin fines de lucro, y otros, de lo que se desprende que la diferenciación entre los usos distintos a vivienda es mayor, justificándose de este modo también la exigencia del criterio número de habitantes en este caso.

De lo expuesto se tiene que los criterios utilizados por la Ordenanza Nº 830 resultan insuficientes para una correcta distribución del costo global de estos Arbitrios.

Sin perjuicio de ello, es del caso indicar que, aun en el supuesto negado que fueran adecuados los criterios de distribución del costo señalados por la Ordenanza Nº 830, esta no cumple con realizar una correcta distribución del costo del servicio.

En efecto, conforme se aprecia de las Tablas Nº 1 a Nº 3 de la Ordenanza Nº 830, no se cumple con señalar la forma en que se determina la cuota tributaria, pues si bien se señalan factores que serían aplicables por los contribuyentes pertenecientes a cada casa municipal según el uso al que destinen su predio, así como el costo total del servicio en cada año (por casa municipal), no se indica cómo se calculan los precios relativos según casa municipal y uso del predio contenidos en la Tabla 1, siendo que no se ha cumplido con señalar entre cuántos contribuyentes dividirán el costo del servicio considerado para el cálculo (por cada casa municipal). A fin de determinar claramente cuál es la cuota tributaria se debió indicar el número de contribuyentes totales, el número de contribuyentes por cada casa municipal así como el número de estos según cada categoría de uso, pues de lo contrario no se tiene certeza de que los costos están distribuidos entre el número total de sujetos pasivos.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

La omisión del detalle descrito implica que la Ordenanza Nº 830 incumple el principio de reserva de ley, siendo del caso indicar que el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, ha establecido que se respeta la reserva de ley cuando el tributo es creado por ordenanza siguiendo las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad y cuando cada elemento constitutivo del tributo se encuentra regulado, entre ellos, el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria. Asimismo el citado Tribunal también ha dejado establecido que no es posible derivar ningún elemento constitutivo del tributo a normas de menor jerarquía o que se regulen en momento distinto a la creación del tributo, lo que implica que la Ordenanza Nº 830 debió cumplir con establecer correctamente el elemento cuantitativo de la hipótesis de incidencia del Arbitrio.

En conclusión, la Ordenanza Nº 830 no cumple con distribuir válidamente el costo del servicio del recojo de basura en la jurisdicción de Lima Metropolitana".

Barrido de Calles:

"DESCRIPCIÓN

La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles.

FUNDAMENTO

En el caso de limpieza pública el Fundamento 42 de la Sentencia Nº 0041-2004-AI/TC ha señalado que "dependerá de la mayor intensidad del servicio en cada contribuyente, a fin de generar una mayor obligación de pago en estos casos", resultando razonable que quien contamine más debe pagar un Arbitrio mayor.

*El punto VIII, A, § 3 de la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC ha señalado que en servicio de Limpieza de Calles "(...) no puede considerarse el tamaño de predio entendido como metros cuadrados de superficie, sino únicamente como **longitud del predio del área que da a la calle**, pues el beneficio se da en el barrido y limpieza de las pistas y veredas circunscritas a cada predio".*

*De lo señalado se tiene para el Tribunal Constitucional es un criterio básico que permite presumir una razonable distribución del costo del **servicio de limpieza de calles** la longitud del predio del área que da a la calle.*

Por su parte la Ordenanza Nº 830 señala:

"Artículo 5º.- Distribución del costo del servicio de Limpieza Pública

Para efectos de la modificación de la determinación del importe del Arbitrio de Limpieza Pública, se distribuirá el costo que demanda la prestación del servicio, según la ubicación del predio dentro de cada Casa Municipal, y teniendo en consideración la intensidad del servicio gozado (...), en función de los siguientes criterios:

(...)

- Barrido de Calles:*
- El promedio de la longitud del frente del predio expresada en metros lineales."*

Asimismo, el inciso b) del numeral 3.1 del acápite III del Anexo II de la citada ordenanza señala:

"b) Barrido de Calles

Para el recálculo de la tasa por este servicio, se toma en cuenta:

b.1. Cantidad

Ante la falta de información de la longitud de frontis de predios, se utilizará para este fin, el valor resultante de la raíz cuadrada del Área del terreno, (Presunción de Frontis del Predio). Del ratio entre el valor anterior y el Frontis total según Casa Municipal y año correspondiente (ver Tabla Nº 5) se obtendrá el Frontis relativo del Predio.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

b.2. Cálculo del Costo Individualizado por Barrido de Calles

Del producto resultante entre el Frontis relativo del predio y el Costo de servicio de Barrido de calles (ubicado según año de estudio en la Tabla Nº 4) se logra obtener el Costo Individualizado por Barrido de Calle".

De la citada ordenanza se tiene que para la distribución del costo del servicio de calles se utiliza el criterio "promedio de la longitud del frente del predio" aplicado en función al valor resultante de la raíz cuadrada del área del terreno como presunción de frontis del predio, fórmula que no resulta idónea cuando las dimensiones del predio distan de ser las de un cuadrado.

Así lo ha acotado la Defensoría del Pueblo en el Informe Defensorial Nº 106¹⁹, que ha señalado:

"...un criterio que no ha estado exento de controversia ha sido la inclusión por varios municipios de la raíz cuadrada del predio como criterio válido para distribuir el costo del servicio de barrido de calles.

Cabe precisar que este criterio, denominado "promedio de longitud del predio del frente" fue considerado por la propia Municipalidad Metropolitana de Lima en su Ordenanza Nº 830, que sirvió de parámetro para las demás municipalidades distritales. El criterio se adoptó, como la propia Ordenanza lo indica, ante la falta de información de la longitud de frontis de predios.

Sin duda, este criterio no resulta en todos los casos idóneo y razonable en su aplicación puesto que es claro que la única forma en que la raíz cuadrada de un predio corresponda con el frontis del mismo será cuando el inmueble tenga las dimensiones de un cuadrado.

En el caso de que el predio tenga las dimensiones de un cuadrilátero distinto al cuadrado (un rectángulo, por ejemplo), y que la longitud de menores dimensiones de dicho rectángulo corresponda con la fachada del predio, el criterio siempre perjudicaría a los contribuyentes puesto que el resultado de la operación arrojará en todos los casos un número (metros de frontis) mayor a la verdadera longitud de la fachada del predio.

Por ello, resulta de singular importancia que algunas municipalidades sí hayan recabado o actualizado información sobre la longitud de los predios de su distrito o, por lo menos, que hayan utilizado información que se acerca de mejor forma a una distribución individualizada de los costos".

De lo señalado se tiene que aún cuando la Ordenanza Nº 830 señala que el criterio de distribución del costo de barrido de calles es el tamaño del frontis, la forma que establece para determinar esta extensión, a través de la raíz cuadrada del área del predio, desvirtúa la indicada definición ya que dicha fórmula de cálculo no da como resultado la real dimensión del frontis del predio, y por tanto, no constituye un criterio razonable para la distribución del costo del servicio.

Adicionalmente, aun en el supuesto negado que fuera adecuado el criterio de distribución adoptado por la Ordenanza Nº 830, esta no cumple con distribuir correctamente los costos incurridos.

En efecto, conforme se aprecia de las Tablas Nº 4 y Nº 5 de la Ordenanza Nº 830, no se cumple con señalar cómo es que se llega a determinar la cuota tributaria, pues no se señala el número de contribuyentes totales, así como el número de contribuyentes por cada casa municipal entre el que se distribuirá el costo total del barrido de las calles de la casa municipal según el número de

¹⁹ Lo citado se encuentra ubicado en las páginas 21 y 22 del Informe Defensorial Nº 106 hallado en la siguiente dirección: http://www.ombudsman.gob.pe/modules/Downloads/informes/defensoriales/informe_106.pdf.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

metros que tiene dicha casa, siendo preciso indicar que tampoco se establece cómo cada contribuyente en particular podrá establecer el importe de su costo según el metraje de su frontis, puesto que solo se consignan valores globales.

La omisión del detalle descrito implica que la Ordenanza Nº 830 incumple el principio de reserva de ley, siendo del caso indicar que el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, ha establecido que se respeta la reserva de ley cuando el tributo es creado por ordenanza siguiendo las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad y cuando cada elemento constitutivo del tributo se encuentra regulado, entre ellos, el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria. Asimismo el citado Tribunal también ha dejado establecido que no es posible derivar ningún elemento constitutivo del tributo a normas de menor jerarquía o que se regulen en momento distinto a la creación del tributo, lo que implica que la Ordenanza Nº 830 debió cumplir con establecer correctamente el elemento cuantitativo de la hipótesis de incidencia del Arbitrio.

En conclusión, la Ordenanza Nº 830 no cumple con distribuir válidamente el costo del servicio de barrio de calles en la jurisdicción de Lima Metropolitana”.

Parques y Jardines:

“DESCRIPCIÓN

La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines.

FUNDAMENTO

El punto VIII, A, § 3 de la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC señala que:

B) Mantenimiento de parques y jardines (Fundamento 43, STC N.º 0041-2004-AI/TC)

En este caso, **lo determinante** para medir la mayor intensidad de disfrute del servicio será el criterio ubicación del predio, es decir, la medición del servicio según la mayor cercanía a áreas verdes. Por consiguiente, no se logrará este objetivo si se utilizan los criterios de tamaño y uso del predio, debido a que no relacionan directa o indirectamente con la prestación de este servicio”.

Por su parte la Ordenanza Nº 830 establece:

“Artículo 6º.- Distribución de los costos del servicio de Parques y Jardines Públicos

Para efectos de la modificación de la determinación del Arbitrio de Parques y Jardines Públicos se distribuirá el costo que demanda su prestación en función a la ubicación del predio dentro de cada Casa Municipal y a la intensidad del goce del servicio; teniendo en consideración los siguientes criterios:

- El área de parques y jardines públicos existente en cada Casa Municipal, debido a que los predios ubicados en Casas Municipales con mayor área de parques y jardines públicos reciben una mayor proporción del costo.
- Ubicación del predio respecto a los parques y jardines públicos dentro de cada Casa Municipal, toda vez que los predios ubicados frente a un parque o jardín reciben una mayor proporción del costo, que el resto de predios de una misma Casa Municipal.

Las áreas verdes por cada Casa Municipal se encuentran descritas en el Anexo I de la presente Ordenanza”.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

De la citada ordenanza se tiene que para la distribución del costo del servicio de parques y jardines se utiliza el criterio "área de parques y jardines públicos existente en cada Casa Municipal" y el de "ubicación del predio respecto a los parques y jardines públicos".

En cuanto al criterio de "áreas verdes en cada casa municipal" debe indicarse que la existencia de un mayor o menor número de áreas verdes no determina necesariamente una mayor o menor intensidad de goce del servicio a diferencia del criterio "ubicación del predio frente a áreas verdes". Más aún, por los años 2001, 2003 y 2005 el anexo 1 de la Ordenanza Nº 830 no ha señalado el número de áreas verdes existentes en cada casa municipal, por lo que no ha justificado la aplicación del criterio "áreas verdes en cada casa municipal" en tales años.

Cabe indicar que la intensidad del uso del servicio en atención a las áreas verdes ubicadas en la casa municipal a la que pertenece el predio no es por se un criterio inválido, pudiendo ser razonable la utilización de este criterio siempre y cuando se justifique el parámetro utilizado para medir o reflejar dicha intensidad.

En el caso de la Ordenanza Nº 830, en el Anexo Nº I se indican el número de hectáreas de parques y jardines en cada una de las casas municipales (solo por los años 2002 y 2004). Según se establece en el numeral 3.2 del Anexo Nº II, en atención a si el predio está ubicado o no frente a un parque o jardín (en base a la información catastral) se determinará la cuota tributaria, de lo que se tiene que la citada ordenanza solo establece dos parámetros de intensidad de uso, uno para el caso de los que viven frente a parques o jardines, y otro para los demás, sin diferenciar a los integrantes de este segundo grupo según su ubicación. En otras palabras el número de hectáreas de áreas verdes por cada casa municipal solo tiene la finalidad de determinar el costo que a cada casa municipal supone el mantenimiento de las citadas áreas, mas no un criterio de distribución en función a la intensidad del uso, siendo el único parámetro para distribuir el citado costo, la ubicación, entendida como predio ubicado o no frente a un área verde. Si bien el criterio expuesto es válido, en este caso no contribuye a distribuir válidamente el costo ya que no sirve para identificar, y hacer participar en el costo, a todos aquellos que sin tener predios ubicados frente a un área verde, también se benefician de su existencia y mantenimiento.

De lo expuesto se tiene que la ordenanza bajo análisis no establece un criterio de distribución adecuado.

Adicionalmente, y aun en el supuesto negado que se establezca que el criterio de distribución fijado por la Ordenanza Nº 830 sea adecuado para la distribución del costo, la citada ordenanza no cumple con distribuir correctamente el costo del servicio.

Conforme se indicó anteriormente, el costo del servicio de parques y jardines es distribuido entre los beneficiados de cada casa municipal según sus predios se sitúen frente a un parque o jardín o no. En las Tablas Nº 6 y Nº 7 se aprecia como la ordenanza señala el importe fijo que cada contribuyente tiene que pagar por concepto del Arbitrio de Parques y Jardines Públicos, considerando la casa municipal en que se encuentra y si el predio está o no ubicado frente a un parque o jardín; sin embargo dicho cuadro no explica cómo llega a establecer tal cuota tributaria, es decir, cómo llega a fijar el importe que debe pagar cada contribuyente.

Lo que dicho anexo debería explicar es el costo total del servicio en cada año, el número total de contribuyentes que perciben el servicio, y el número de estos contribuyentes que tienen predios frente a parques o jardines y los que no dentro de cada casa municipal, de modo que se pueda determinar cómo se llegó a establecer el importe en nuevos soles que se establece en las citadas tablas. Más allá que la Ordenanza Nº 830 no establezca expresamente esta forma de cálculo, tampoco nos brinda los elementos para poder realizar el cálculo ya que no señala expresamente el costo del servicio en algunos años y en otro se remite a ordenanzas pasadas, pero aún superando este elemento, no indica cuántos son los contribuyentes del arbitrio y menos aún cuantos tienen predios frente a parques o jardines y cuántos no.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

La omisión del detalle descrito implica que la Ordenanza N° 830 incumple el principio de reserva de ley, siendo del caso indicar que el propio Tribunal Constitucional en la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC, ha establecido que se respeta la reserva de ley cuando el tributo es creado por ordenanza siguiendo las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad y cuando cada elemento constitutivo del tributo se encuentra regulado, entre ellos, el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia tributaria. Asimismo el citado Tribunal también ha dejado establecido que no es posible derivar ningún elemento constitutivo del tributo a normas de menor jerarquía o que se regulen en momento distinto a la creación del tributo, lo que implica que la Ordenanza N° 830 debió cumplir con establecer correctamente el elemento cuantitativo de la hipótesis de incidencia del Arbitrio.

Por lo expuesto, la Ordenanza N° 830 no cumple distribuir válidamente el costo del servicio de Parques y Jardines Públicos, por lo que no se puede considerar una norma válida".

Serenazgo:

DESCRIPCIÓN

La Ordenanza N° 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo.

FUNDAMENTO

*"El Fundamento 41 de la Sentencia N° 0041-2004-AI/TC señala que "la aplicación de **criterios de razonabilidad** evita que la decisión de distribuir el costo del servicio sea discrecional por falta de reglas claras", debiendo la distribución del costo estar "sujeto a **parámetros objetivos** que sustentan dicha decisión; en el caso de distribución de costos por servicios municipales, esta objetividad se verifica cuando exista una **conexión lógica** entre la naturaleza del servicio y el grado de intensidad en su uso, de modo tal que, gracias al criterio empleado, **se obtengan con mayor fidelidad el monto** que corresponde pagar en cada caso".*

*Cabe indicar que el Tribunal Constitucional en el Fundamento 36 de la citada sentencia ha precisado que cuando señala los parámetros generales que permiten determinar lo que razonablemente debe pagar cada contribuyente por el servicio prestado, no pretende cerrar la posibilidad de que si existiesen nuevos criterios a futuro, éstos sean tomados en cuenta. Asimismo, el citado Tribunal en el numeral §3 del acápite A del Fundamento VIII de la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC ha indicado que solo se ha expuesto de "manera general" **algunos criterios** objetivos de distribución y observancia básica que harían presumir una mejor distribución del costo del Arbitrio.*

En el caso del Arbitrio por el servicio de serenazgo el punto VIII, A, § 3 de la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC menciona que:

"C) Serenazgo (Fundamento 44, STC N.º 0041-2004-AI/TC)

En el servicio de serenazgo es razonable utilizar los criterios de ubicación y uso del predio, por cuanto su uso se intensifica en zonas de mayor peligrosidad. Asimismo, debe tenerse en cuenta el giro comercial; por ejemplo, la delincuencia y peleas callejeras suelen producirse con mayor frecuencia en centros comerciales, bares o discotecas.

Siguiendo esta lógica, el tamaño del predio no es un criterio que pueda relacionarse directa o indirectamente con la prestación de este servicio".

De lo señalado se tiene que para el Tribunal Constitucional son criterios básicos que permiten presumir una razonable distribución del costo del servicio de serenazgo la ubicación del predio en relación con las zonas de peligrosidad y el uso del predio.

18



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Por su parte la Ordenanza Nº 830 establece:

"Artículo 7º.- Distribución del costo del servicio de Serenazgo

A fin de modificar la determinación del Arbitrio de Serenazgo se distribuirá el costo en función a la intensidad del goce del servicio y la ubicación del predio dentro de cada Casa Municipal; teniendo en consideración los siguientes criterios:

- **La ubicación del predio en relación con las zonas de peligrosidad.**
- **El uso del predio que refleja la mayor potencialidad de la utilización del servicio."**

Asimismo, el numeral 3.2 del acápite III del Anexo II de la citada ordenanza señala:

"3.3. Serenazgo

Para el recálculo de dicho Arbitrio, se procede de la siguiente forma:

Cálculo del Costo total distribuido por Casa Municipal

Se ubica el Costo por Servicio de Serenazgo de la Tabla Nº 8 (según año de afectación) y la **participación de la Casa Municipal correspondiente en el costo de serenazgo** ubicada en la Tabla Nº 9. De la multiplicación de ambos factores, se obtiene el costo por Casa Municipal para el año de estudio (ver Tabla Nº 10). Dicho monto se divide entre el número de predios según casa municipal del mismo año, de la Tabla Nº 11, obteniéndose el Costo Promedio por Casa Municipal según predio (dicho resultado aparece en la Tabla Nº 12).

Cálculo del Costo Individualizado por Serenazgo

El costo promedio hallado anteriormente es multiplicado por el **Factor según Uso del Predio** de la Tabla Nº 13, obteniéndose con ello el Costo individualizado por Serenazgo".

De la citada ordenanza se tiene que para la distribución del costo del servicio de serenazgo se utilizan los criterios de ubicación del predio dentro de cada casa municipal y el uso del predio.

Respecto de la distribución del costo del servicio de serenazgo teniendo en cuenta el criterio de la ubicación del predio dentro de Casa Municipal, cabe indicar que existen zonas que por concentrar el mayor número de sedes de entidades administrativas públicas y privadas, museos, centros culturales, así como por la realización periódica de mega eventos, marchas, desfiles, entre otros, están expuestas con mayor frecuencia al vandalismo y otros actos delictivos, y en ese sentido resulta razonable que las zonas que hayan demandado un mayor servicio de seguridad tengan una mayor participación en el costo del servicio.

En la Tabla Nº 9 de la Ordenanza Nº 830 se aprecia que existen casas municipales que tienen una mayor participación en el costo total del servicio, lo que justifica una tasa diferenciada en función a la prestación de dicho servicio realizada en cada casa municipal. Así se advierte en la citada tabla que la casa municipal 01 relativa a la zona del Centro Histórico de Lima tiene una mayor participación en el costo total del servicio de serenazgo, lo que justifica una tasa diferenciada en función a la "ubicación del predio en cada casa municipal".

Respecto del criterio "uso del predio" cabe indicar que existe un mayor grado de exposición al peligro por la naturaleza de las actividades realizadas en los predios. Existen actividades, como la actividad comercial, que asumen un mayor riesgo al peligro por la exposición al público y a actos delictivos como asaltos, robos y vandalismo, producto de su actividad diaria y estrecha relación con ventas directas y visitas públicas. Así en la Tabla Nº 13 de la Ordenanza Nº 830 se aprecia que el factor según uso es mayor tratándose de los predios utilizados para la actividad comercial; y resulta menor en el caso de predios utilizados para la vivienda.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

A mayor abundamiento cabe indicar que en el caso del arbitrio de Serenazgo, a diferencia de los demás Arbitrios, en las Tablas Nº 11 y Nº 12 se establece la cantidad de predios según casa municipal, así como el costo promedio por predio de la casa municipal, lo que implica que se ha tomado en cuenta un universo de beneficiarios del servicio prestado, y por tanto, el número de contribuyentes del arbitrio. De esta manera en el caso del Arbitrio de Serenazgo sí se cumple con establecer la forma en que se calcula la cuota tributaria, y por tanto se establece claramente el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia del tributo, lo cual implica el respeto al principio de reserva de ley.

Por las consideraciones antes expuestas se tiene que los criterios de ubicación del predio dentro de cada casa municipal y uso del predio constituyen criterios válidos y razonables para la distribución del costo del servicio de serenazgo".

Respecto a la aplicación del Principio de Solidaridad:

"DESCRIPCIÓN

La Ordenanza Nº 830 no justifica la aplicación del principio de solidaridad.

FUNDAMENTO

Según lo señalado en el Fundamento VIII, acápite B, numeral §3 de la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC el principio de capacidad contributiva no resulta aplicable como un criterio generador de la tasa (Arbitrio) sino como un criterio de invocación externa debido a circunstancias excepcionales.

El Fundamento VIII, acápite B, numeral §4 de la citada Sentencia indica que "La capacidad contributiva, con base en el principio de solidaridad, puede excepcionalmente ser utilizada como criterio de distribución de costos, dependiendo de las circunstancias económicas y sociales de cada municipio y si de esa manera se logra una mayor equidad en la distribución, questión que debe sustentarse en la ordenanza que crea el Arbitrio".

Agrega el citado Tribunal que "la apelación a la capacidad contributiva atendiendo al principio de solidaridad, puede admitirse como razonable cuando sirva para reducir la cuota contributiva en situaciones excepcionales", y la desproporción de la recaudación como resultado de la reducción del Arbitrio "deberá ser compensado en mayor medida con los recursos del municipio, siempre que no afecte su equilibrio presupuestal y así evitar su traslado total a otros contribuyentes".

De lo citado se tiene que el "principio de solidaridad" debe ser utilizado excepcionalmente para reducir la cuota contributiva y su aplicación debe ser sustentada expresamente en la ordenanza que crea el arbitrio, debiendo indicarse qué parte de la cuota dejada de cobrar será compensada en mayor medida con los recursos del municipio siempre que no afecte su equilibrio presupuestal y así evitar su traslado total a otros contribuyentes.

Por su parte la Ordenanza Nº 830 señala en los acáپites IV y V lo siguiente:

"IV. APPLICACIÓN DE LA FUNCIÓN MÍNIMO

El costo total individualizado anual obtenido anteriormente será el monto insoluto recalculado, el cual se comparará con el monto emitido original (ver DJ), y se aplicará la función mínima, tomando por ende el menor valor entre los dos. Solo en caso este último corresponda al monto insoluto recalculado se proseguirá a aplicarle el criterio de solidaridad.

V. APPLICACIÓN DEL CRITERIO DE SOLIDARIDAD

Al valor obtenido anteriormente se le aplicará el criterio de solidaridad, proceso que consiste en multiplicar dicho valor por el factor correspondiente a la Tabla Nº 14 (según el valor del autoavalúo del predio y el uso respectivo), obteniéndose con ello el monto por Ajuste de Función Mínima con criterio de solidaridad, convirtiéndose este último en el Insoluto Recalculado Ajustado".

20



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

De las normas citadas se tiene que como resultado de la aplicación de los criterios de distribución establecidos por la Ordenanza Nº 830 se obtendrá el costo anual individualizado el cual será denominado "monto recalculado" y que será comparado con el monto originalmente determinado por la Administración Tributaria sobre la base de las ordenanzas cuyos criterios de distribución fueron anteriores a los de la Ordenanza Nº 830, tomándose en cuenta el que tenga el menor valor. Solo en el caso que el "monto recalculado" resulte menor se le aplicará a éste el factor según criterio de solidaridad señalado en la Tabla Nº 14.

Por su parte la Tabla Nº 14 de la Ordenanza Nº 830 establece los siguientes factores según criterios de solidaridad:

Tabla Nº 14
Factor de Aplicación según Criterio de Solidaridad

	Rango Autovalúo	Vivienda	Comercio	Industria	Hosp. Ss. Salud	Sede Adm.	Otros
1	Desde 0 hasta 10000	1.00	2.10	10.00	21.18	9.88	1.73
2	Desde 10000 hasta 20000	3.52	7.38	35.15	74.48	34.73	6.07
3	Desde 20000 hasta 30000	5.39	11.32	53.91	114.22	53.26	9.31
4	Desde 30000 hasta 40000	7.60	15.94	75.92	160.85	75.01	13.11
5	Desde 40000 hasta 50000	9.65	20.25	96.45	204.34	95.29	16.65
6	Desde 50000 hasta 60000	11.90	24.97	118.92	251.94	117.49	20.53
7	Desde 60000 hasta 70000	13.94	29.27	139.38	295.30	137.71	24.06
8	Desde 70000 hasta 80000	16.23	34.06	162.24	343.72	160.28	28.01
9	Desde 80000 hasta 90000	18.42	38.67	184.15	390.15	181.94	31.79
10	Desde 90000 hasta 100000	20,57	43.16	205.58	435.55	203.11	35.49
11	Desde 100000 hasta 550000	53,86	111.99	533.37	1,130.04	526.96	92.09
12	Desde 550000 hasta más	415,18	871.39	4,150.11	8,792.67	4100.21	716.52

De las Normas IV, V y de la Tabla Nº 14 no se aprecia explicación alguna de las situaciones excepcionales que sustentaría la aplicación de factores según criterios de solidaridad.

Por otro lado, teniendo en cuenta que la aplicación del principio de solidaridad es admitida para reducir la cuota contributiva, no se advierte caso alguno en el que multiplicando algún factor de la Tabla Nº 14 con el monto recalculado éste reduzca su quantum. Basta señalar a título ilustrativo que multiplicando el menor factor que es uno (1) no se obtiene una reducción del monto recalculado.

Tampoco se advierte el porcentaje del monto que dejado de percibir por la aplicación de un criterio de solidaridad habría asumido la Municipalidad con sus recursos propios. Por lo expuesto se tiene que la Ordenanza Nº 830 no ha cumplido con justificar la aplicación del factor de solidaridad.

V S C Y



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Estando a que el factor de solidaridad no ha sido justificado en la Ordenanza Nº 830 la Municipalidad Metropolitana de Lima solo estaría legitimada al cobro de lo determinado hasta antes de la aplicación de dicho factor, es decir al cobro del menor monto que resulte de comparar el "monto recalculado" sobre la base de los criterios de distribución de la Ordenanza Nº 830 y el monto originalmente determinado por la Administración Tributaria sobre la base de las ordenanzas con criterios de distribución anteriores a los de la Ordenanza Nº 830, de conformidad con el fundamento 7 de la aclaración de la Sentencia Nº 0053-2004²⁰ que señaló que el Tribunal Constitucional ha ordenado que se emitan nuevas ordenanzas -siguiendo los nuevos criterios establecidos en su jurisprudencia-, a fin de regular las omisiones existentes; lo cual, evidentemente, "en ningún caso debiera acarrear un resultado más perjudicial para los contribuyentes".

Respecto a la actualización de los montos de los Arbitrios con el IPC:

"DESCRIPCIÓN

No procede la actualización del monto del Arbitrio con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza Nº 830.

FUNDAMENTO

En la Sentencia Nº 0053-2004-PITC se estableció que "están habilitadas las cobranzas por los períodos impagos no prescritos: a) con base a ordenanzas válidas por períodos anteriores, reajustadas según el índice de precios al consumidor; o, en su defecto, de no existir norma anterior válida, b) con base a nuevas Ordenanzas, las que deberán emitirse de acuerdo al plazo dispuesto en el punto XIII, de la presente sentencia".

Por su parte el artículo 8º de la Ordenanza Nº 830 establece que: "A partir de la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005, hasta la fecha de publicación de la presente Ordenanza, los montos serán actualizados en función al Índice de Precios al Consumidor (IPC), los mismos que se mantendrán hasta las fechas de pago señaladas en el artículo 9º de la Ordenanza".

De lo citado se tiene que la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC habilita excepcionalmente a las Municipalidades al cobro de Arbitrios por los períodos no prescritos sobre la base de nuevas ordenanzas emitidas conforme a los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional, no apreciándose autorización alguna a actualizar los Arbitrios impagos desde la fecha de vencimiento original hasta la fecha de publicación de las nuevas ordenanzas o de su pago, por lo que no procede la aplicación del artículo 8º de la Ordenanza Nº 830.

Teniendo en cuenta que solo con la publicación de las nuevas ordenanzas los administrados tomarán conocimiento de la distribución correcta del costo y del monto de la cuota contributiva, no corresponde la actualización de tales cuotas desde la fecha de vencimiento original hasta el nuevo plazo de vencimiento establecido en la Ordenanza Nº 830.

7. De lo expuesto se desprenden las siguientes conclusiones:

- Conforme con lo indicado en la Sentencia Nº 0053-2004-PI/TC, los gobiernos locales estaban habilitados para emitir nuevas ordenanzas que regulen los Arbitrios de los períodos no prescritos, debiendo seguir los criterios de validez y vigencia establecidos por el Tribunal Constitucional, lo que no es otra cosa que estar acorde con las disposiciones del denominado bloque de constitucionalidad. Así, las nuevas ordenanzas emitidas de acuerdo con la citada habilitación excepcional, como es el caso de la Ordenanza Nº 830, debían observar los principios de legalidad y de reserva de ley.

²⁰ Publicada el 8 de Septiembre de 2005 en la página 299869 del Diario Oficial El Peruano.





Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

- En cuanto a la determinación del costo que demandó la prestación de los servicios respecto a los cuales la Ordenanza Nº 830 dispone el cobro de Arbitrios por los años 2001 a 2005, se señala que dicha ordenanza se remitió a las Ordenanzas Nº 297 y Nº 562, que a su vez se remitieron a las Ordenanzas Nº 298 y Nº 563, las cuales si bien contenían informes técnicos, no señalaban en ellos cómo se obtuvieron los costos anuales de los Arbitrios, ni cómo se calcularon los costos incurridos en la prestación de los servicios, siendo que además por no cumplir con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, fueron declaradas norma inválidas mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 06776-2-2005, Nº 06449-4-2006, Nº 00270-5-2006 y Nº 00609-5-2007. En ese sentido, se concluye que la Ordenanza Nº 830 infringió el principio de reserva de ley, ya que no cumplió con señalar un aspecto básico del elemento mensurable de los tributos bajo análisis, como es el costo de los servicios, habiéndose limitado ha remitirse en forma imprecisa a ordenanzas que no solo no contenían la explicación de los costos de los servicios sino que eran inválidas. Cabe indicar que ello no se subsanó en el informe técnico contenido en la Ordenanza Nº 830 como Anexo II, puesto que en él se presupone un costo del servicio total sin explicación de su origen.
- Con relación a los criterios de distribución del costo de los servicios comprendidos en el Arbitrio de Limpieza Pública, se establece que la Ordenanza Nº 830 no ha cumplido con distribuir válidamente el costo de los dos servicios comprendidos en dicho Arbitrio, esto es, recolección de basura y barrido de calles. En ambos casos la Ordenanza Nº 830 infringe el principio de reserva de ley ya que no cumple con señalar la forma como se llega a determinar la cuota tributaria, lo que implica que no se estableció correctamente el elemento cuantitativo de la hipótesis de incidencia del Arbitrio.

Respecto al recojo de basura se precisa además que si bien se cumplió con utilizar criterios establecidos por el Tribunal Constitucional (la ubicación del predio por casa municipal, el tamaño del predio y el uso destinado al predio), en lo referido a la categoría de predios usados como casa habitación no se ha tomado en cuenta el número de habitantes, criterio que en este caso permitiría una mejor mensuración de la real cantidad de generación de deshechos, por lo que los criterios considerados por sí sólo resultan insuficientes para que en este caso se efectúe una correcta distribución del costo global del servicio.

En lo concerniente al barrido de calles, se indica que si bien se estableció como criterio para la distribución del costo el tamaño del frontis expresado en metros lineales, para la determinación del metraje se utiliza la fórmula de la raíz cuadrada del área del predio, lo cual desvirtúa la utilización del citado criterio, toda vez que dicha fórmula de cálculo no da como resultado la real dimensión del frontis del predio, y por tanto, no constituye un criterio razonable para la distribución del costo del servicio.

- En lo que respecta a la distribución del costo del servicio incurrido en el Arbitrio de Parques y Jardines, se indica que la Ordenanza Nº 830 utilizó los criterios de área de parques y jardines públicos existente en cada Casa Municipal y ubicación del predio respecto a los parques y jardines públicos. Si bien el primero de ellos no determina necesariamente una mayor o menor intensidad de goce del servicio, no es por se un criterio inválido, pudiendo ser razonable la utilización de este criterio; no obstante, la citada ordenanza sólo establece dos parámetros de intensidad de uso, uno para el caso de los contribuyentes que viven frente a parques o jardines, y otro para los demás, sin diferenciar a los integrantes de este segundo grupo según su ubicación. En otras palabras el número de hectáreas de áreas verdes por cada casa municipal solo tiene la finalidad de determinar el costo que a cada casa municipal supone el mantenimiento de las citadas áreas, mas no un criterio de distribución en función a la intensidad del uso, siendo el único parámetro para distribuir el citado costo, la ubicación, entendida como predio ubicado o no frente a un área verde. Si bien el criterio expuesto es válido, en este caso no contribuye a distribuir válidamente el costo ya que no sirve para identificar, y hacer participar en el costo, a todos aquellos que sin tener predios ubicados frente a un área verde, también se benefician de su existencia y mantenimiento.

Además se señala que la Ordenanza Nº 830 no cumple con el principio de reserva de ley ya que no delimita claramente el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia al no establecerse claramente cómo se determina la cuota tributaria de este Arbitrio.



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

- Con relación a la distribución del costo del servicio de Serenazgo, se señala que la Ordenanza Nº 830 utiliza para los criterios de ubicación del predio dentro de cada casa municipal y el uso del predio. Respecto del primer criterio, existen zonas que por concentrar el mayor número de sedes de entidades administrativas públicas y privadas, museos, centros culturales, así como por la realización periódica de mega eventos, marchas, desfiles, entre otros, están expuestas con mayor frecuencia al vandalismo y otros actos delictivos, y en ese sentido resulta razonable que las zonas que hayan demandado un mayor servicio de seguridad tengan una mayor participación en el costo del servicio. En cuanto al segundo criterio, existen actividades, como la actividad comercial, que asumen un mayor riesgo al peligro por la exposición al público y a actos delictivos como asaltos, robos y vandalismo, producto de su actividad diaria y estrecha relación con ventas directas y visitas públicas. En tal sentido, los criterios de ubicación del predio dentro de cada casa municipal y uso del predio constituyen criterios válidos y razonables para la distribución del costo.

Asimismo se indica que en este extremo la Ordenanza Nº 830 sí cumple con delimitar claramente el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia.

- Respecto a la aplicación del principio de solidaridad, se indica que el Tribunal Constitucional estableció que debe ser utilizado excepcionalmente para reducir la cuota contributiva y su aplicación debe ser sustentada expresamente en la ordenanza que crea el Arbitrio, e indicarse qué parte de la cuota dejada de cobrar será compensada en mayor medida con los recursos del municipio siempre que no afecte su equilibrio presupuestal y así evitar su traslado total a otros contribuyentes; sin embargo, en la Ordenanza Nº 830 no se explican las situaciones excepcionales que sustentarían la aplicación de factores según criterios de solidaridad, ni se advierte supuesto en el que, multiplicando algún factor de la Tabla Nº 14 con el monto recalculado, éste reduzca su quantum. De igual manera, no se advierte el porcentaje del monto que dejado de percibir por la aplicación de un criterio de solidaridad habría asumido la Municipalidad con sus recursos propios. En consecuencia, la Ordenanza Nº 830 no cumple con justificar la aplicación del factor de solidaridad.
 - En cuanto a la actualización de los montos de los Arbitrios con el IPC, el Tribunal Constitucional habilitó excepcionalmente a las Municipalidades al cobro de Arbitrios por los períodos no prescritos sobre la base de nuevas ordenanzas emitidas conforme a los criterios establecidos por él, pero no las autorizó para actualizar los Arbitrios impagos desde la fecha de vencimiento original hasta la fecha de publicación de las nuevas ordenanzas o de su pago, más aún si solo con la publicación de las nuevas ordenanzas los administrados tomarán conocimiento de la distribución correcta del costo y del monto de la cuota contributiva, por tanto, no correspondía que se estableciera la actualización de las cuotas desde la fecha de vencimiento original hasta el nuevo plazo de vencimiento establecido en la Ordenanza Nº 830.
8. Cabe indicar que los criterios aprobados en el acuerdo de Sala Plena Nº 2007-10 citado, tienen carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 del 17 de setiembre de 2002.
9. En el caso de autos se tiene que la Administración sustenta la determinación de los Arbitrios de 2005 en la Ordenanza Nº 830, la cual conforme se ha señalado anteriormente, no ha sido dictado con arreglo a los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, por tanto la Administración no se encuentra legitimada para cobrar los Arbitrios Municipales, entre otros, del año 2005, en consecuencia, procede declarar fundada la apelación de puro derecho, y dejar sin efecto la Resolución de Determinación Nº 197-012-00383096.
10. De conformidad con lo dispuesto por el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2007-10, y con lo establecido por los artículos 102º y 154º del Código Tributario, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de precedente de observancia obligatoria y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano".



Tribunal Fiscal

Nº 03264-2-2007

Con las vocales Muñoz García y Espinoza Bassino, e interviniendo como ponente la vocal Zelaya Vidal.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Determinación Nº 197-012-00383096.
2. **DECLARAR** que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

"La Ordenanza Nº 830 no cumple con explicar el costo del servicio de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines, y Serenazgo de los años 2001 a 2005".

"La Ordenanza Nº 830 no ha distribuido válidamente el costo del servicio de recojo de basura".

"La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles".

"La Ordenanza Nº 830 no cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de parques y jardines".

"La Ordenanza Nº 830 cumple con adoptar criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo".

"La Ordenanza Nº 830 no justifica la aplicación del principio de solidaridad".

"No procede la actualización del monto del Arbitrio con el IPC desde la fecha de vencimiento original de los Arbitrios correspondientes a los años 2001 a 2005 hasta la fecha de publicación de la Ordenanza Nº 830".

Regístrese, comuníquese y remítase al Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, para sus efectos.

ZELAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA

MUNOZ GARCIA
VOCAL

ESPINOZA BASSINO
VOCAL

Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
ZV/HL/RLL/jcs.