



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

EXPEDIENTE N° : 1993-2008
INTERESADO : LUZMILA VICTORIA CECILIA CALDERÓN DE ACUÑA
ASUNTO : Arbitrios Municipales
PROCEDENCIA : Trujillo
FECHA : Lima, 25 de enero de 2012

VISTA la apelación de puro derecho interpuesta por **LUZMILA VICTORIA CECILIA CALDERÓN DE ACUÑA** contra las Resoluciones de Determinación N° 0202-0000035973-2003, 0202-0000045733-2004, 0202-0000063482-2005 y 0202-0000028839-2006, emitidas por el Servicio de Administración Tributaria de Trujillo de la Municipalidad Provincial de Trujillo por los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2003 a 2006.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, puede interponerse recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles siguientes a la notificación de los actos de la Administración, cuando la impugnación sea de puro derecho, no siendo necesario interponer reclamación ante instancias previas.

Que la norma citada también prescribe que este Tribunal, para conocer de la apelación, previamente deberá calificar la impugnación como de puro derecho y que, en caso contrario, remitirá el recurso al órgano competente, notificando al interesado para que tenga por interpuesta la reclamación.

Que asimismo, establece que el recurso de apelación de puro derecho deberá ser presentado ante el órgano recurrido, quien dará la alzada luego de verificar que se ha cumplido con el artículo 146° del anotado código y que no haya reclamación en trámite sobre la misma materia.

Que de acuerdo con el Informe OAL/JEF-SATT N° 08-2008 de 12 de febrero de 2008 (foja 22), el recurso formulado por la recurrente reúne los requisitos de admisibilidad previstos por el Código Tributario, habiéndose verificado que no existe reclamación en trámite acerca de la misma materia.

Que la recurrente sostiene que las resoluciones de determinación materia de impugnación, giradas por los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2003 a 2006, son inválidas, toda vez que la ordenanza en la que se sustentan, no cumple con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC.

Que en el presente caso, la controversia se centra en establecer si las Resoluciones de Determinación N° 0202-0000035973-2003, 0202-0000045733-2004, 0202-0000063482-2005 y 0202-0000028839-2006, emitidas por Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2003 a 2006, en virtud de la Ordenanza N° 027-2005 MPT (fojas 2 a 5), se encuentran arregladas a ley, debiendo verificarse si dicha norma cumple con los requisitos de validez establecidos por el Tribunal Constitucional¹, por lo que al no existir hechos que probar, el recurso formulado califica como apelación de puro derecho.

Que cabe indicar que el 17 de agosto de 2005 se publicó en el diario oficial "El Peruano" la sentencia del 16 de mayo de 2005 recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, por la que el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra las ordenanzas que regularon los Arbitrios Municipales en el distrito de Miraflores durante los años 1997 a 2000 y 2002 a 2004 y fundada en parte respecto del año 2001, y señaló que todas las municipalidades estaban vinculadas a las reglas de validez constitucional en ella establecidas al emitir las ordenanzas que regulaban los Arbitrios, en cuanto al fondo y a la forma, bajo sanción de nulidad.

¹ Cabe indicar que este Tribunal no emitirá pronunciamiento sobre la validez constitucional de la Ordenanza N° 42-2006, alegada por la recurrente, toda vez que los valores impugnados no han sido emitidos sobre la base de dicha norma.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Que en ella también se dispuso que no estaban habilitadas las cobranzas de cualquier tipo relacionadas con las ordenanzas formalmente declaradas inconstitucionales o que presentaran vicios de inconstitucionalidad.

Que los artículos 81° y 82° del Código Procesal Constitucional, Ley N° 28237, establecen que las sentencias fundadas emitidas en procesos de inconstitucionalidad dejan sin efecto las normas sobre las cuales se pronuncian y tienen autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos y producen efectos generales desde el día siguiente a la fecha de su publicación.

Que de conformidad con el artículo 69° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776, modificada por la Ley N° 26725², las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del primer trimestre de cada ejercicio fiscal, en función del costo efectivo del servicio a prestar.

Que según el artículo 69° de la mencionada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 952³, las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación, en función del costo efectivo del servicio a prestar.

Que la citada norma indica que la determinación de las obligaciones referidas en el párrafo anterior deberán sujetarse a los criterios de racionalidad que permitan determinar el cobro exigido por el servicio prestado, basado en el costo que demanda el servicio y su mantenimiento, así como el beneficio individual prestado de manera real y/o potencial. Agrega que para la distribución entre los contribuyentes de una municipalidad, del costo de las tasas por servicios públicos o Arbitrios, se deberá utilizar de manera vinculada y dependiendo del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten válidos para la distribución: el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente.

Que asimismo, el artículo 69°-A de la mencionada ley, incorporado por la Ley N° 26725, dispone que concluido el ejercicio fiscal y a más tardar el 30 de abril del año siguiente, todas las municipalidades publicarán sus ordenanzas aprobando el monto de las tasas por arbitrios, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen incrementos, de ser el caso.

Que por su parte, el artículo 69°-A de la citada ley, sustituido por el Decreto Legislativo N° 952, establece que las ordenanzas que aprueben el monto de las tasas por Arbitrios, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen incrementos, de ser el caso, deberán ser publicadas a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio fiscal anterior al de su aplicación.

Que el Tribunal Fiscal está facultado para realizar un análisis de la validez de las ordenanzas que crean Arbitrios Municipales de conformidad con el Fundamento 63 de la Sentencia N° 0041-2004-AI/TC⁴ emitida por el Tribunal Constitucional, por lo que en el presente caso, al amparo de lo dispuesto por las citadas normas y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, corresponde analizar si la Ordenanza que sirve de fundamento a los valores impugnados cumple los parámetros establecidos por el citado Tribunal para la regulación de los Arbitrios Municipales, para lo cual únicamente se analizará la explicación efectuada sobre los costos de los servicios.

Que sobre el particular, sometido al Pleno del Tribunal Fiscal el tema en mención, mediante Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2012-01 de 23 de enero de 2012, se aprobó el criterio que establece lo siguiente: "La Ordenanza N° 27-2005-MPT, no cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006"⁵.

² Publicada el 29 de diciembre de 1996.

³ Vigente desde el 1 de enero de 2005.

⁴ Sentencia recaída en el Expediente N° 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.

⁵ Cabe indicar que el citado criterio representa la propuesta única sometida al Acuerdo de Sala Plena.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Que el mencionado criterio se fundamenta en las siguientes consideraciones:

"De acuerdo con lo dispuesto por los considerandos de la Ordenanza N° 027-2005-MPT, publicada el 25 de noviembre de 2005, ésta ha sido dictada en el marco de la habilitación establecida por la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC⁶, con la finalidad de exigir los Arbitrios Municipales impagos sobre la base de una nueva norma que haya sido dictada siguiendo los criterios vinculantes establecidos en la citada sentencia, por los períodos no prescritos.

El artículo 1° de la citada Ordenanza N° 027-2005-MPT señala que tiene como finalidad redistribuir el costo que demandó la prestación de los Arbitrios Municipales, en la jurisdicción de Trujillo correspondiente a los ejercicios 2001-2005, cobrar las deudas por concepto de arbitrios que se encuentren pendientes de pago, en concordancia con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional mediante sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-I/TC y 0053-2004-PI/TC. Asimismo, la citada ordenanza tiene por objetivo determinar, bajo los mismos criterios, la deuda tributaria por concepto de arbitrios para el ejercicio fiscal del año 2006, aunque tomando como base el monto de la tasa cobrada al 1 de enero de 2005, reajustada con la aplicación de la variación acumulada del IPC vigente en la capital del departamento de La Libertad, correspondiente a dicho ejercicio fiscal⁷.

En primer término cabe indicar que tal como lo ha expresado el Tribunal Constitucional, al momento de dictar las normas que regulan el cobro de los arbitrios, las Municipalidades deben observar los parámetros de validez y eficacia establecidos por el citado Tribunal, debiendo cumplir también con los principios establecidos por la Constitución, el Código Tributario y las disposiciones del denominado bloque de constitucionalidad. Así, las nuevas ordenanzas emitidas deben observar los principios de legalidad y de reserva de ley, ambos referidos en el artículo 74º de la Constitución⁸.

Ahora bien, 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 señalan.

En este sentido, el citado Tribunal ha indicado lo siguiente: "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".

⁶ Sentencia recaída en el Expediente N° 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 Municipales 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.

⁷ Conforme con el segundo párrafo del artículo 4º de la Ordenanza N° 27-2005-MPT.

⁸ De acuerdo con lo establecido por el artículo 74º de la Constitución Política del Estado, 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. Asimismo, se establece que 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 y que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

⁹ Al respecto, véase la sentencia de 13 de abril de 2005, publicada el 12 de agosto de 2005, recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, sobre la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra el artículo 54º de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Por otro lado, en la sentencia recaída en los Expedientes acumulados Nº 0001-2004-AI/TC y Nº 0002-2004-AI/TC¹⁰, el citado tribunal ha señalado 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 citado Tribunal, 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 materia tributaria, el principio de legalidad implica que la potestad tributaria deba ser, en primer lugar, conforme a la Constitución, y en segundo lugar, a la ley y, en consecuencia, no puede existir un tributo sin que previamente exista un mandato constitucional que así lo ordene¹¹.

En el presente caso, la Constitución y la Ley Orgánica de Municipalidades han establecido que la creación de tributos por parte de los gobiernos locales 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, el Tribunal Constitucional distingue el principio de reserva de ley del principio de legalidad, señalando que el primero 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 Poder Ejecutivo al Poder Legislativo, sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo.

Como consecuencia de ello, el Tribunal Constitucional afirma la necesidad de la reserva de ley, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad pues éste es solo un límite, en cambio aquella implica una exigencia reguladora pues a diferencia del principio de legalidad¹², 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 ley¹³.

Con relación 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 emitida en el Expediente 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.

De acuerdo con ello, si bien corresponde a las Municipalidades determinar el costo que demanda la prestación de los servicios, ello no las autoriza a considerar de manera indiscriminada e irrazonable cualquier criterio para justificar sus costos, pues éstos deben ser idóneos y guardar relación objetiva

¹⁰ Sentencia emitida el 27 de septiembre de 2004, correspondiente a la acción de inconstitucionalidad planteada contra la Ley N° 28046, que creó el Fondo para la Asistencia Previsional.

¹¹ En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC.

¹² Sobre el principio de legalidad, VILLEGAS afirma que no basta que la ley establezca unos principios fundamentales para que luego sea integrada por el Poder Ejecutivo porque esto implica admitir excesivas delegaciones. Por tanto, el principio de legalidad no significa que la ley se limite a proporcionar directivas generales de tributación. En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Depalma, 1995, Buenos Aires, p. 256. Asimismo, véase: SPISO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 1991, Buenos Aires p. 194.

¹³ Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

con el servicio que se preste¹⁴. Es por ello que toma importancia la publicación del informe técnico y de los cuadros que contienen la estructura de costos que sustentan el costo de los servicios, como una garantía de transparencia frente al contribuyente y de cumplimiento del principio de reserva de ley¹⁵.

En el supuesto bajo análisis, la Municipalidad Provincial de Trujillo ha publicado el Informe Técnico de Distribución de Costos como Anexo I de la Ordenanza N° 027-2005-MPT, que contiene cuadros que detallan la estructura de costos de los Arbitrios de Limpieza Pública y Áreas Verdes correspondientes a los años 2001 a 2006¹⁶, la descripción de dichos servicios y la distribución de los costos, previendo además fórmulas para la determinación de los arbitrios, aspectos que deberán ser materia de análisis por el Tribunal Fiscal, considerándose, además los criterios expuestos en resoluciones previas que se hayan emitido respecto de ordenanzas que fueron dictadas para regular Arbitrios Municipales.

Ahora bien, en cuanto a la estructura de costos que debe ser publicada, es importante destacar que cuando se trata de normas publicadas para regular servicios que ya han sido prestados, éstas deben considerar los importes que ya han sido recaudados e imputados al costo global.

En efecto, en la Sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0030-2007-PI/TC¹⁷, de fecha 11 de diciembre de 2008, se indicó lo siguiente: "Y es que sorprende a este Tribunal la metodología empleada por la demandada, en tanto ha obviado hacer mención alguna respecto de la manera en que los montos, que en su momento han sido recaudados, fueron imputados a dicho costo global. Dicha omisión, a criterio de este Tribunal, impide tener certeza respecto del verdadero costo global a repartir entre los contribuyentes que aún no han cancelado su deuda vinculada por tales conceptos. Así, la Municipalidad no puede simplemente omitir los pagos ya efectuados por el servicio prestado y, a partir de ello, elaborar el costo global de los arbitrios"¹⁸. Luego de emitirse esta sentencia, su criterio fue adoptado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5611-7-2010, publicada el 5 de junio de 2010 como jurisprudencia de observancia obligatoria¹⁹.

¹⁴ En ese sentido, véase los fundamentos 29 y 30 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC. Agrega el citado Tribunal que "no pareciera, pues, que justificar el costo o mantenimiento del servicio en mayor medida por costos indirectos, como por ejemplo remuneraciones, o incluso tomar en cuenta dietas de regidores – como en algunos casos se ha hecho – logre este objetivo; 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. 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". Asimismo, explican que el contribuyente o usuario se encuentra ante servicios que no puede dejar de tomar, tanto por su naturaleza impositiva como por ser esenciales, por tal motivo, las municipalidades deben justificar de manera detallada el hecho en base al cual sustentan el cobro.

¹⁵ En este sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido en el punto §5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-AI/TC que "Como quiera que estos costos se sustentan en un informe técnico financiero, su publicidad como anexo integrante de la ordenanza que crea Arbitrios, resulta determinante para la observancia del principio de reserva de ley, dado que será sobre la base de estos cálculos como se determine la base imponible y la distribución de su monto entre todos los vecinos. En tal sentido, el informe técnico financiero constituye un elemento esencial de este tributo".

¹⁶ Respecto del año 2006 el numeral IV de dicho anexo señala que la determinación de dichos arbitrios, se realiza sobre la base de monto determinado al 1 de enero del año 2005, ajustado por el Índice de Precios al Consumidor del Departamento de La Libertad.

¹⁷ Esta sentencia fue dictada en el marco de un proceso de inconstitucionalidad seguido contra las Ordenanzas Municipales N° 033-MDSL, N° 035-2005-MDSL, N° 052-MDSL y N° 056-MDSL emitidas por la Municipalidad Distrital de San Luis.

¹⁸ Al respecto, véase el fundamento N° 17. El subrayado pertenece a la resolución.

¹⁹ En dicha resolución se analizó a la Ordenanza N° 063-05-MDLV, emitida por la Municipalidad Distrital de La Victoria.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Por otro lado, en reiteradas resoluciones emitidas por este Tribunal, se ha establecido que en los cuadros de estructura de costos no es válido consignar conceptos o rubros que no se expliquen por sí solos o cuya relación con el servicio no haya sido determinada. En este mismo sentido, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 3264-2-2007²⁰ se ha señalado que para presentar los costos, se debe tener la posibilidad de identificar los conceptos que cada uno comprende, no debiendo usarse términos que no se expliquen por sí mismos o que se presten a ambigüedad.

Bajo estas premisas, se ha declarado que las ordenanzas no cumplen con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional si por ejemplo contienen conceptos indeterminados como "servicios de terceros", "gastos administrativos", "otros", "gastos variables", entre otros, pues se trata de conceptos globales que no tienen explicación en la ordenanza²¹.

Al respecto, es necesario precisar que al tratarse de servicios que ya han sido prestados, como es el caso de los Arbitrios de los años 2001 a 2005, el detalle de los costos en que se incurrió para la prestación de dichos servicios debe ser explicado al máximo posible. En efecto, en la citada sentencia recaída en el Expediente N° 0030-2007-PI/TC, se ha indicado que al no estarse frente a una "previsión a futuro de la determinación del costo global del servicio, sino ante erogaciones, en su mayoría, ya realizadas, su sustento técnico debe realizarse con el máximo detalle posible, a fin de reflejar el correcto uso de los fondos recaudados para tal efecto de la manera más clara posible a fin de permitir al ciudadano estar plenamente informado de su destino".

Bajo este marco jurisprudencial y teniendo en cuenta lo expuesto, se procederá a analizar si la Ordenanza N° 027-2005-MPT, ha sido emitida observando los principios de la tributación y los parámetros desarrollados por el Tribunal Constitucional con relación a la regulación del costo del servicio de los Arbitrios Municipales, esto es, uno de sus elementos de la cuantificación de dichos Arbitrios.

Cabe precisar que al amparo de lo señalado por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal no constatará la forma en que las municipalidades determinan sus costos. En efecto, de conformidad con las sentencias emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC²² y 0053-2004-PI/TC²³, dicha labor corresponde a la Contraloría General de la República, así como la determinación de las

²⁰ En esta resolución, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada el 26 de abril de 2007, se determinó que la Ordenanza N° 830 emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, no cumplió con explicar el costo del servicio de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo de los años 2001 a 2005.

²¹ En este sentido, véase las RTF's N° 3264-2-2007, 13640-5-2008, 5948-7-2009, 5611-7-2010, 04346-7-2011 y 08580-11-2011, las que constituyen precedentes de observancia obligatoria.

²² En el fundamento N° 78 de esta resolución se señaló que diversas ordenanzas no consignan informes técnicos o, de considerarlos, no especifican cómo se llega a establecer los montos que ahí se alegan y que suele apelarse a consignar costos indirectos, sin que el contribuyente tenga una explicación de cuáles son. Ello, a criterio del Tribunal Constitucional, resta certeza al contribuyente respecto a si lo pagado por arbitrios corresponde efectivamente al costo del servicio. A continuación se agrega que: "Por estas razones, es importante invocar la intervención oportuna de la Contraloría General de la República a fin de que en sus auditorías a los gobiernos locales, conceda mayor atención a la inspección sobre la forma cómo las Municipalidades vienen determinado los costos de sus servicios, y de este modo, establecer certeramente las responsabilidades civiles, administrativas y penales a que hubiera lugar".

²³ Al respecto, véase el fundamento N° 78 de la primera resolución y el punto N° 4 del fallo de la segunda.

(Handwritten signatures and initials)



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

responsabilidades que correspondan²⁴. En tal sentido, solo se analizará si los costos y su relación con el servicio se encuentran explicados en la norma.

a. **Servicio de Limpieza Pública de los años 2001 a 2006 (Limpieza y Barrido de Vías y Espacios Públicos; y Recolección, Transporte y Disposición Final de la Basura)**

Al respecto, el numeral 6.1. del Informe Técnico de la Ordenanza N° 027-2005-MPT, establece que los dos componentes del servicio de Limpieza Pública son: i) Limpieza y Barridos de Vías y Espacios Públicos, y ii) Recolección, Transporte y Disposición Final de la Basura.

Agrega la norma que el servicio de limpieza y barridos de vías y espacios públicos comprende la limpieza y barrido de vías y espacios públicos, incluyendo el lavado de parques, recojo de desmonte y limpieza con cuadrillas; mientras que el servicio de recolección, transporte y disposición final de la basura, incluye la recolección y transporte de residuos sólidos, recojo de desmonte, incluyendo el transporte, descarga, transferencia y disposición final de los mismos.

Ahora bien, del cuadro de estructura de costos incurridos en el servicio de limpieza pública (limpieza y barrido de vías y espacios públicos; y recolección, transporte y disposición final de la basura) de los años 2001 a 2006²⁵, se aprecia que han sido clasificados en costos directos y costos indirectos. Los directos incluyen a los conceptos de: mano de obra y costo de materiales y suministros. Asimismo, los costos indirectos incluyen los costos por mano de obra, mantenimiento y reparación, depreciación, servicios generales y otros.

En el caso de los costos directos, la ordenanza no ha brindado explicación alguna en cuanto a la partida denominada “materiales y suministros”, pues si bien se ha fijado para cada período montos globales por este concepto, no se observa que se haya disgregado dicho rubro para que pueda entenderse de qué materiales y suministros se trata, su naturaleza, finalidad y relación con el servicio prestado, por lo que no corresponde trasladar al contribuyente estos costos.

Por otra parte, en el caso de los costos indirectos, se advierte que en la partida denominada “mantenimiento y reparación” se ha fijado para cada período montos globales por este concepto; sin embargo, la norma no ha proporcionado explicación alguna acerca de su naturaleza, finalidad y relación con el servicio de limpieza pública prestado.

²⁴ De conformidad con la Ley N° 27785, Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República, La Contraloría General es el ente técnico rector del Sistema Nacional de Control y tiene por misión dirigir y supervisar con eficiencia y eficacia el control gubernamental, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las entidades, la promoción de valores y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, entre otros.

Asimismo, se explica que el control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

Este control cuando es externo es ejercido por la Contraloría General, con el objeto de supervisar, vigilar y verificar la gestión, la captación y el uso de los recursos y bienes del Estado. Para su ejercicio, señala la norma, se aplicarán sistemas de control de legalidad, de gestión, financiero, de resultados, de evaluación de control interno u otros que sean útiles en función a las características de la entidad y la materia de control, pudiendo realizarse en forma individual o combinada. Asimismo, podrá llevarse a cabo inspecciones y verificaciones, así como las diligencias, estudios e investigaciones necesarias para fines de control. Al respecto, véase los artículos 6°, 8°, 10°, 16° y 22° de la citada ley, publicada el 23 de julio de 2002.

²⁵ Al respecto, véase la página N° 3 del diario La República, publicado el 25 de noviembre de 2005.

C/ 49
7



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

De igual manera, se ha previsto un concepto por “depreciación” que tampoco ha sido explicado en la ordenanza. Al respecto, en la Resolución N° 04346-7-2011²⁶ se ha señalado que dentro de la estructura de costos de los servicios no puede trasladarse a los contribuyentes los montos referidos a inversiones en bienes, pues lo que debe ser trasladado, cuando corresponda, son los montos de la depreciación de los bienes. En el presente caso, se observa que la norma ha establecido de manera genérica para cada período montos globales, sin hacer referencia a los bienes y porcentajes de depreciación que han sido considerados en la determinación de este concepto.

Asimismo, se advierte que se ha incluido los sub rúbricos “servicios generales” y “otros”, respecto de los cuales tampoco se ha brindado explicación alguna sobre su naturaleza, finalidad y relación con el servicio de limpieza pública prestado. En tal sentido, se trata de conceptos que no pueden ser trasladados a los contribuyentes pues como se ha indicado precedentemente, no es válido consignar en los cuadros de estructuras de costos conceptos o rubros que no se expliquen por sí solos o cuya relación con el servicio no haya sido determinada sino que éstos deben explicarse por sí mismos y no prestarse a ambigüedad.

Por consiguiente, de acuerdo con los criterios antes mencionados, se concluye que la Ordenanza N° 027-2005-MPT no ha cumplido con explicar los costos del servicio de Limpieza Pública de forma clara y disagregada sino que, por el contrario, ha previsto conceptos globales respecto de los cuales, no se ha señalado ni sus componentes ni su relación con el servicio.

Además, debe considerarse que en el caso de los años 2001 al 2005 se trata de servicios ya prestados por lo que el detalle de los costos debió ser preciso. Asimismo, en el caso de este servicio que ya ha sido prestado en dichos años, tampoco se han detallado los montos que han sido recaudados ni han sido imputados al costo global. En efecto, la ordenanza no hace mención a si los montos ya cancelados por los contribuyentes han sido restados del costo total incurrido por la prestación del servicio, antes de calcular la tasa aplicable a cada contribuyente²⁷ y²⁸.

En ese sentido, al haberse establecido que la Ordenanza N° 027-2005-MPT no cumple con explicar el costo del servicio de Limpieza Pública de los años 2001 a 2005 por no haberlo hecho de forma clara y disagregada sino en base a conceptos globales y, teniendo en cuenta que el costo de tal servicio para el año 2006 ha tomado como base el monto determinado al 1º de enero del año 2005, ajustado por el Índice de Precios al Consumidor del Departamento de La Libertad, se concluye que tampoco puede sustentar válidamente el cobro de dicho tributo para el año 2006.

²⁶ Resolución que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 2 de abril de 2011. Mediante la citada resolución se determinó, entre otros, que la Ordenanza N° 205, modificada por la Ordenanza N° 211 no cumple con explicar el costo de los servicios de serenazgo de 2002 a 2004 ni el costo de los servicios de limpieza pública y serenazgo del año 2005. Asimismo, se estableció que la Ordenanza N° 207 (modificada por la Ordenanza N° 211) y el Decreto de Alcaldía N° 19, al que se le otorgó rango de Ordenanza mediante Ordenanza N° 221, no cumplen con explicar los costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo puesto que se ha previsto una partida denominada “costos corporativos” que no tiene explicación alguna”.

²⁷ Tampoco se indica si para la elaboración del cuadro de estructura de costos, los montos ya recaudados ya han sido considerados.

²⁸ Para el cálculo de las tasas, las fórmulas que contiene la ordenanza contemplan el costo total del servicio, sin aludir a los pagos ya recaudados.

Rodríguez 8



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Para ilustrar lo expuesto, a continuación se muestra el cuadro de estructura de costos de este servicio:

ESTRUCTURA DE COSTOS INCURRIDOS EN SERVICIO DE LIMPIEZA PÚBLICA/PERÍODO 2001-2005

CONCEPTO	2001	2002	2003	2004	2005
COSTOS DIRECTOS	7,298,682.00	7,551,858.00	8,534,140.42	8,895,987.97	9,273,177.86
MANO DE OBRA	5,862,496.00	6,117,723.00	7,119,279.92	7,421,137.39	7,735,793.61
MAT. Y SUMINISTROS	1,436,186.00	1,434,135.00	1,414,860.50	1,474,850.59	1,537,384.25
COSTOS INDIRECTOS	6,561,318.00	7,398,142.00	7,116,573.18	7,418,315.80	8,732,852.48
MANO DE OBRA	118,000.00	125,000.00	136,259.48	142,036.88	148,059.25
MANTENIM. Y REPARAC.	554,545.00	567,360.00	244,236.90	254,592.54	265,387.27
DEPRECIACIÓN	2,612,032.00	2,612,032.00	2,551,429.43	2,659,610.04	3,772,377.50
OTROS	3,243,741.00	4,066,750.00	4,156,946.60	4,333,201.14	4,516,928.86
SERVICIOS GENERALES	33,000.00	27,000.00	27,700.77	28,875.28	30,099.59
TOTAL	13,860,000.00	14,950,000.00	15,650,713.60	16,314,303.86	18,006,030.34

De acuerdo a lo señalado en el artículo 7º la Ordenanza N° 027-2005-MPT y en el numeral IV del Anexo I de aquella, la determinación de la deuda pendiente de pago correspondiente a las tasas de los Arbitrios de Limpieza Pública de los ejercicios fiscales 2001 a 2005 se realizará distribuyendo los costos incurridos en la prestación de cada servicio; y, con respecto al ejercicio fiscal 2006, se actualizará las referidas tasas aplicando el índice de precios al consumidor de conformidad con lo previsto en el artículo 69º-B del TUO de la Ley de Tributación Municipal.

b. Servicio de Áreas Verdes de los años 2001 a 2006

En el caso de la estructura de costos incurridos en el servicio de áreas verdes de los años 2001 a 2006²⁹, se aprecia que han sido clasificados en costos directos y costos indirectos. Los directos incluyen a los conceptos de: mano de obra y costo de materiales y suministros. Asimismo, los costos indirectos incluyen los costos por mano de obra, mantenimiento y reparación, depreciación, servicios generales y otros.

Respecto de los costos directos, la ordenanza no ha brindado explicación alguna en cuanto a la partida denominada “materiales y suministros”, pues si bien se ha fijado para cada período montos globales por este concepto, no se observa que se haya desgregado dicho rubro para que pueda entenderse de qué materiales y suministros se trata, su finalidad y si tienen relación con el servicio prestado.

²⁹ Al respecto, véase la página N° 3 del diario La República, publicado el 25 de noviembre de 2005.



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Por otro lado, en el caso de los costos indirectos, se advierte que en la partida denominada “mantenimiento y reparación” se ha fijado para cada período montos globales por este concepto; sin embargo, la norma no ha proporcionado explicación alguna acerca de su naturaleza, finalidad y relación con el servicio de áreas verdes.

Asimismo, se ha previsto un concepto por “depreciación” que tampoco ha sido explicado en la ordenanza. Al respecto, en la Resolución N° 04346-7-2011³⁰ se ha señalado que dentro de la estructura de costos de los servicios no puede trasladarse a los contribuyentes los montos referidos a inversiones en bienes, pues lo que debe ser trasladado, cuando corresponda, son los montos de la depreciación de los bienes. En el presente caso, se observa que la norma ha establecido de manera genérica para cada período montos globales, sin hacer referencia a los bienes y porcentajes de depreciación que han sido considerados en la determinación de este concepto.

De igual manera, se advierte que se ha incluido los sub rubros “servicios generales” y “otros”, respecto de los cuales tampoco se ha brindado explicación alguna sobre su naturaleza y relación con el servicio de áreas verdes. En tal sentido, se trata de conceptos que no pueden ser trasladados a los contribuyentes, pues como se ha indicado precedentemente, no es válido consignar en los cuadros de estructuras de costos conceptos o rubros que no se expliquen por sí solos o cuya relación con el servicio no haya sido determinada sino que éstos deben explicarse por sí mismos y no prestarse a ambigüedad.

Por consiguiente, de acuerdo con los criterios antes mencionados, se concluye que la Ordenanza N° 027-2005-MPT no ha cumplido con explicar los costos del servicio de Áreas Verdes de forma clara y disagregada sino que, por el contrario, ha previsto conceptos globales respecto de los cuales, no se ha señalado ni sus componentes ni su relación con el servicio.

Además, debe considerarse que en el caso de los años 2001 al 2005 se trata de servicios ya prestados por lo que el detalle de los costos debió ser preciso. Asimismo, en el caso de este servicio que ya ha sido prestado en dichos años, tampoco se han detallado los montos que han sido recaudados ni han sido imputados al costo global. En efecto, la ordenanza no hace mención a si los montos ya cancelados por los contribuyentes han sido restados del costo total incurrido por la prestación del servicio, antes de calcular la tasa aplicable a cada contribuyente³¹ y³².

En ese sentido, al haberse establecido que la Ordenanza N° 027-2005-MPT no cumple con explicar el costo del servicio de Áreas Verdes de los años 2001 a 2005 por no haberlo hecho de forma clara y disagregada sino en base a conceptos globales y, teniendo en cuenta que el costo de tal servicio para el año 2006 ha tomado como base el monto determinado al 1º de enero del año 2005, ajustado por el Índice de Precios al Consumidor del Departamento de La Libertad, se concluye que tampoco puede sustentar válidamente el cobro de dicho tributo para el año 2006.

³⁰ Resolución que constituye precedente de observancia obligatoria, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 2 de abril de 2011. Mediante la citada resolución se determinó, entre otros, que la Ordenanza N° 205, modificada por la Ordenanza N° 211 no cumple con explicar el costo de los servicios de serenazgo de 2002 a 2004 ni el costo de los servicios de limpieza pública y serenazgo del año 2005. Asimismo, se estableció que la Ordenanza N° 207 (modificada por la Ordenanza N° 211) y el Decreto de Alcaldía N° 19, al que se le otorgó rango de Ordenanza mediante Ordenanza N° 221, no cumplen con explicar los costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo puesto que se ha previsto una partida denominada “costos corporativos” que no tiene explicación alguna”.

³¹ Tampoco se indica si para la elaboración del cuadro de estructura de costos, los montos ya recaudados ya han sido considerados.

³² Para el cálculo de las tasas, las fórmulas que contiene la ordenanza contemplan el costo total del servicio, sin aludir a los pagos ya recaudados.

10



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

Para ilustrar lo expuesto, a continuación se muestra el cuadro de estructura de costos de este servicio:

ESTRUCTURA DE COSTOS INCURRIDOS EN SERVICIO DE ÁREAS VERDES/PERÍODO 2001-2005

CONCEPTO	2001	2002	2003	2004	2005
COSTOS DIRECTOS	2,811,153.00	3,102,856.00	2,296,528.26	2,393,901.06	2,720,192.49
MANO DE OBRA	2,094,922.00	2,375,296.00	1,533,067.18	1,598,069.23	1,665,827.36
MAT. Y SUMINISTROS	716,231.00	727,560.00	763,461.08	795,831.83	1,054,365.12
COSTOS INDIRECTOS	902,111.73	961,778.00	1,968,322.22	2,051,779.08	2,138,774.52
MANO DE OBRA	85,000.00	92,000.00	61,048.91	63,637.38	66,335.61
MANTENIM. Y REPARAC.	18,361.00	25,028.00	11,634.58	12,127.89	12,642.11
DEPRECIACIÓN	193,750.73	193,750.00	182,690.04	190,436.10	198,510.59
OTROS	552,000.00	588,000.00	1,637,606.47	1,707,040.98	1,779,419.52
SERVICIOS GENERALES	53,000.00	63,000.00	75,342.22	78,536.73	81,866.69
TOTAL	3,713,264.73	4,064,634.00	4,264,850.48	4,445,680.14	4,858,967.00

De acuerdo a lo señalado en el artículo 7º la Ordenanza N° 027-2005-MPT y en el numeral IV del Anexo I de aquella, la determinación de la deuda pendiente de pago correspondiente a las tasas de los Arbitrios de Áreas Verdes de los ejercicios fiscales 2001 a 2005 se realizará distribuyendo los costos incurridos en la prestación de cada servicio; y, con respecto al ejercicio fiscal 2006, se actualizará las referidas tasas aplicando el índice de precios al consumidor de conformidad con lo previsto en el artículo 69º-B del TUO de la Ley de Tributación Municipal".

Que el criterio antes mencionado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal de conformidad con el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que en tal sentido, se concluye que la Municipalidad Provincial de Trujillo no está facultada a cobrar los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006, pues la ordenanza que le sirve de sustento no ha cumplido con explicar el costo de dichos servicios por lo que no cumplen con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, en consecuencia, procede declarar fundada la apelación de puro derecho, y dejar sin efecto los valores impugnados.

Que estando al sentido del fallo, carece de objeto emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos expuestos por la recurrente.

Que asimismo, conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2012-01, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º del mismo código, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial. Asimismo, indica el citado artículo que de presentarse nuevos casos o

11



Tribunal Fiscal

Nº 001263-7-2012

resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Con las vocales Muñoz García, Terry Ramos e interviniendo como ponente la vocal Meléndez Kohatsu.

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho presentada, y **DEJAR SIN EFECTO** las Resoluciones de Determinación Nº 0202-0000035973-2003, 0202-0000045733-2004, 0202-0000063482-2005 y 0202-0000028839-2006.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"La Ordenanza N° 27-2005-MPT, no cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006"

Regístrate, comuníquese y remítase al Servicio de Administración Tributaria de Trujillo de la Municipalidad Provincial de Trujillo, para sus efectos.

MUÑOZ GARCÍA
VOCAL PRESIDENTA

Toledo Sagastegui
Secretaria Relatora
MK/TS/PA/apd.

MELÉNDEZ KOHATSU
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL