



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

EXPEDIENTE N° : 6164-2008
INTERESADO : **ZULLY MARITZA ENEYDA ELGAD CIDARER**
ASUNTO : Arbitrios Municipales
PROCEDENCIA : Miraflores - Lima
FECHA : Lima, 18 de marzo de 2011

VISTA la apelación de puro derecho interpuesta por **ZULLY MARITZA ENEYDA ELGAD CIDARER** contra las Resoluciones de Determinación N° 2007-0015-010994-SR-GR-MM, 2007-0016-011247-SR-GR-MM, 2007-0017-012017-SR-GR-MM, 2007-0018-016829-SR-GR-MM y 2007-0018-023357-SR-GR-MM, emitidas por la Municipalidad Distrital de Miraflores por los Arbitrios Municipales del año 2003 al segundo trimestre del año 2007.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 151° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el 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 Memorándum N° 149-2008-GR/MM de 20 de mayo de 2008 (foja 1), el recurso formulado por la recurrente reúne los requisitos de admisibilidad previstos por el Código Tributario, habiéndose verificado que se interpuso dentro del plazo establecido y 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 del año 2003 al segundo trimestre del año 2007, son inválidas, toda vez que las ordenanzas en las que se sustentan, no cumplen con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional.

Que en el presente caso, la controversia se centra en establecer si las Resoluciones de Determinación N° 2007-0015-010994-SR-GR-MM, 2007-0016-011247-SR-GR-MM, 2007-0017-012017-SR-GR-MM, 2007-0018-016829-SR-GR-MM y 2007-0018-023357-SR-GR-MM, emitidas por Arbitrios Municipales del año 2003 al segundo trimestre del año 2007 (fojas 3 a 7), en virtud de las Ordenanzas N° 205, 211, 206, 245 y 247, se encuentran arregladas a ley, debiendo verificarse si dichas normas cumplen con los requisitos de validez establecidos por el Tribunal Constitucional, 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 (Lima) 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.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

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° del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Supremo N° 156-2004-EF, 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 por su parte, el artículo 69°-A de la mencionada ley añade 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 este 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/TC¹ 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 las Ordenanzas que sirven de fundamento a los valores impugnados cumplen los parámetros establecidos por el citado tribunal para la regulación de los arbitrios municipales, para lo cual se analizará su procedimiento de ratificación así como la explicación efectuada sobre los costos de los servicios y su distribución entre los contribuyentes del distrito.

Arbitrios de Limpieza Pública y Serenazgo correspondientes al año 2001 y Arbitrios de Limpieza Pública de los años 2002 a 2004

Que mediante las Sentencias N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC² el Tribunal Constitucional estableció el sentido interpretativo válido de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N° 776, y de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 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

¹ 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.

² 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 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

N° 04346-7-2011

realizaran el cobro por períodos no prescritos sobre la base de nuevas ordenanzas emitidas siguiendo los criterios vinculantes establecidos por dicho Tribunal.

Que en dicho contexto, el 16 de octubre de 2005, la Municipalidad Distrital de Miraflores publicó la Ordenanza N° 205, mediante la cual se aprobó el régimen tributario de arbitrios municipales para los ejercicios 2001 a 2005, la cual fue modificada por la Ordenanza Municipal N° 211, publicada el 28 de octubre de 2005, por lo que debe analizarse si dichas normas cumplen con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional para tal efecto.

Que cabe mencionar que la Ordenanza N° 205 (que aprueba el régimen tributario de arbitrios municipales para los ejercicios 2001 a 2005), modificada por la Ordenanza N° 211, fue objeto de ratificación por la Municipalidad Metropolitana de Lima, siendo que mediante Acuerdo de Concejo N° 411, publicado el 24 de diciembre de 2005, se ratificó en el extremo referido a los Arbitrios de Limpieza Pública del año 2005 y Serenazgo de los años 2002 a 2005, más no lo concerniente a los Arbitrios Limpieza Pública y Serenazgo del año 2001 y Arbitrios de Limpieza Pública de los años 2002 a 2004. Finalmente, no se emitió pronunciamiento sobre los Arbitrios de Parques y Jardines al estar regulados por la Ordenanza Municipal N° 086-2001-MM, la cual fue analizada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, quien declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad en este extremo.

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° 2011-04 de 16 de marzo de 2011, se ha establecido como criterio que: *“La Municipalidad Distrital de Miraflores no puede en ningún caso hacer cobro de los arbitrios de limpieza pública y serenazgo correspondientes al ejercicio 2001 ni de los arbitrios de limpieza pública de los años 2002 a 2004 al amparo de la Ordenanza Municipal N° 205, modificada por la Ordenanza Municipal N° 211, ya que no fue ratificada en esos extremos por la Municipalidad Metropolitana de Lima”*.

Que el citado acuerdo se fundamenta en las siguientes consideraciones:

“La Ordenanza Municipal N° 205, modificada por la Ordenanza Municipal N° 211 fue sometida a procedimiento de ratificación ante la Municipalidad Metropolitana de Lima, en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 40° de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, el cual establece que las ordenanzas en materia tributarias expedidas por las municipalidades distritales deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales de su circunscripción, para su entrada en vigencia y exigibilidad.

El mecanismo de ratificación ha sido objeto de análisis por el Tribunal Constitucional en las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-AI/TC, concluyéndose que la ratificación es un elemento esencial para la producción normativa de ordenanzas distritales sobre arbitrios, esto es, un requisito de validez.

En efecto, en la primera de las sentencias citadas se señaló que la ratificación es un requisito esencial de validez y la publicación del acuerdo de concejo, un requisito esencial para su vigencia y por tanto, constituyen requisitos constitutivos y no meramente declarativos³. Asimismo, en la segunda sentencia citada, se indicó que una ordenanza será válida cuando ha sido aprobada por el órgano competente y dentro del marco de sus competencias, esto es, respetando las reglas de producción normativa del parámetro de constitucionalidad, las cuales exigen el requisito de la ratificación y agregó que la ordenanza estará vigente cuando adquiera legitimidad para ser exigida, esto es, mediante el requisito de publicidad, concluyendo que la ratificación es requisito sine qua non para la validez de la ordenanza y la publicación del acuerdo ratificatorio, un requisito esencial para su vigencia.

³ Al respecto, véase el fundamento N° 24 de la citada sentencia.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

En el presente caso, mediante el Acuerdo de Concejo N° 411 emitido por la Municipalidad Metropolitana de Lima y publicado el 24 de diciembre de 2005, se ratificó a la Ordenanza Municipal N° 205, modificada por la Ordenanza Municipal N° 211 en cuanto a los arbitrios de limpieza pública del año 2005 y serenazgo de los años 2002 a 2005 y no las ratificó en lo concerniente a los arbitrios a los arbitrios de limpieza pública de los años 2002 a 2004 y los del año 2001, salvo en cuanto al servicio de parques y jardines.

En efecto, cabe precisar que el artículo segundo del citado acuerdo indica que no procede la ratificación de los arbitrios municipales correspondientes al ejercicio 2001 pues a la fecha de entrada en vigencia de la Ordenanza (1 de enero de 2006) las deudas que se podrían tener respecto de dicho ejercicio habrían prescrito, no obstante, el artículo tercero del anotado acuerdo prevé que no corresponde emitir pronunciamiento respecto del régimen tributario del arbitrio de parques y jardines pues la Municipalidad de Miraflores había dispuesto la aplicación de los montos establecidos por la Ordenanza N° 086-2001-MM, ajustados según el índice de precios al consumidor, cuya inconstitucionalidad fue declarada infundada en este extremo por el Tribunal Constitucional.

Por tanto, no se ratificó el extremo referido a los arbitrios del año 2001 con excepción del servicio de parques y jardines puesto que sobre éste no se emitió pronunciamiento.

Asimismo, en el artículo cuarto del referido acuerdo, se agrega que no procede la ratificación de los arbitrios de limpieza pública correspondiente a los ejercicios 2002 a 2004 debido a que los costos incurridos por dicho servicio durante los mencionados períodos, ya habían sido cubiertos.

En consecuencia, la Municipalidad de Miraflores no puede en ningún caso hacer cobro de los arbitrios municipales de limpieza pública y serenazgo del ejercicio 2001 ni de los arbitrios por limpieza pública correspondientes a los ejercicios 2002 a 2004 al no ser válida la ordenanza que los regula en estos extremos debido a la falta de ratificación de la ordenanza que los regula por parte de la Municipalidad Metropolitana de Lima".

Que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002. En tal sentido, se concluye que la Municipalidad Distrital de Miraflores no está facultada a cobrar los arbitrios de limpieza pública y serenazgo correspondientes al año 2001 ni de los arbitrios de limpieza pública de los años 2002 a 2004 por lo que en este extremo, la apelación es declarada fundada y los valores emitidos deben ser dejados sin efecto en lo referente a dichos conceptos.

Arbitrios de Serenazgo de los años 2002 a 2004 y Arbitrios de Limpieza Pública y Serenazgo del año 2005

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° 2011-04 de 16 de marzo de 2011, se ha establecido como criterio 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". El anotado acuerdo se fundamenta en las siguientes consideraciones:

"De acuerdo con lo dispuesto por los considerandos de la Ordenanza N° 205, publicada el 16 de octubre de 2005, ésta ha sido dictada en el marco de la habilitación establecida por la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC⁴, con la finalidad de exigir los Arbitrios Municipales

⁴ 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.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

impagos sobre la base de una nueva norma que haya sido dictada siguiendo los criterios vinculantes establecidos en la citada sentencia, por los periodos no prescritos.

El artículo 1° de la referida ordenanza señala que establece el régimen tributario de los Arbitrios Municipales en la jurisdicción del distrito de Miraflores, para el caso de los contribuyentes que habiendo recibido los servicios de limpieza pública, mantenimiento de parques y jardines y serenazgo, no han cumplido con su pago durante los ejercicios 2001 a 2005. Asimismo, precisa que el caso del arbitrio de parques y jardines correspondiente al ejercicio 2001, su marco legal está regido por lo establecido en la Ordenanza N° 086-2001-MM, por lo que no le alcanza lo dispuesto en la Ordenanza N° 205.

Cabe indicar que si bien la Ordenanza N° 205 y la Ordenanza N° 211 fueron emitidas en base a una habilitación extraordinaria establecida por el Tribunal Constitucional⁵, ello no quiere decir que dichas normas pueden apartarse del cumplimiento de las reglas de validez y eficacia establecidas por el citado tribunal, debiendo cumplir también con los principios recogidos por la Constitución, el Código Tributario y las normas que forman parte del bloque de constitucionalidad, entre ellos, los de legalidad y reserva de ley⁶.

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 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 74° 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".

Por otro lado, en la sentencia recaída en los Expedientes acumulados N° 0001-2004-AI/TC y N° 0002-2004-AI/TC⁸, 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".

⁵ En efecto, conforme se indica en la citada sentencia, el Tribunal Constitucional optó por no hacer uso de su facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad de la norma con efecto retroactivo, estableciendo en vez de ello determinadas reglas vinculantes, entre ellas, que solo procede la cobranza de Arbitrios Municipales sobre la base de ordenanzas válidas o, en su defecto, conforme a nuevas ordenanzas que se habilitó a emitir a los gobiernos locales por periodos no prescritos, debiendo seguirse para ello los criterios establecidos por el citado Tribunal.

⁶ De acuerdo con lo establecido por el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, 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.

⁷ 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 54° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776.

⁸ 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.

A

Plued C/



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

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 ordene⁹.

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, afirma la necesidad de la reserva, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad pues éste es solo un límite, en cambio ésta implica una exigencia reguladora¹⁰ pues 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 ley¹¹.

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 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.

En aplicación del citado principio es que toma importancia la publicación del informe técnico y de los cuadros que contienen la estructura de costos, como una garantía de transparencia frente al contribuyente y de cumplimiento del principio de reserva de ley¹². En el supuesto bajo análisis, la Municipalidad Distrital de Miraflores ha publicado el informe técnico en la Ordenanza N° 205 (Anexo), el cual establece los costos de los servicios, la descripción de dichos servicios y la distribución de los costos. Así también, prevé fórmulas para la determinación de los arbitrios.

⁹ En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC.

¹⁰ 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: SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 1991, Buenos Aires p. 194.

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

¹² 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".



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Los cuadros contenidos en este anexo fueron modificados por la Ordenanza N° 211 con el fin de diferenciar el costo individual de las actividades de barrido de calles y recolección de residuos sólidos para los años 2001 a 2005, incluir los cuadros de estimación de ingresos de los servicios de limpieza pública y serenazgo para los años 2001 a 2005 y señalar el costo ejecutado de enero a agosto y el proyectado de setiembre a diciembre de 2005.

Cabe indicar además que para el análisis de las normas se considerará los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional y por el Tribunal Fiscal en las resoluciones que hayan emitido respecto de ordenanzas que fueron dictadas para regular arbitrios municipales.

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-AI/TC, 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 qué 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"¹³. 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 obligatoria¹⁴.

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° 3264-2-2007¹⁵ se ha señalado que para presentar los costos, se debe poder 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 tenían explicación en la ordenanza¹⁶.

Al respecto, es necesario precisar que al tratarse de servicios que ya han sido prestados, el detalle de los costos en que se incurrió para la prestación de dichos servicios debe ser detallado al máximo posible. En efecto, en la citada sentencia recaída en el Expediente N° 0030-2007-AI/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"¹⁷.

¹³ Al respecto, véase el fundamento N° 17. El subrayado pertenece a la resolución.

¹⁴ En dicha resolución se analizó a la Ordenanza N° 063-05-MDLV, emitida por la Municipalidad Distrital de La Victoria.

¹⁵ 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.

¹⁶ En este sentido, véase las RTF N° 3264-2-2007, 13640-5-2008, 5948-7-2009 y 5611-7-2010, las que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria.

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.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Bajo este marco jurisprudencial, se procederá a analizar si la Ordenanza N° 205, modificada por la Ordenanza N° 211, 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 los elementos de la cuantificación de los Arbitrios Municipales

a. Costos del servicio de serenazgo de los años 2002 a 2004

De los cuadros de estructura de costos referidos al arbitrio de serenazgo de los años 2002 a 2004¹⁸, se aprecia que éstos han sido clasificados en directos costos indirectos y gastos administrativos y costos fijos. Los directos incluyen a los conceptos de: mano de obra, costo de materiales, maquinaria y equipo, otros costos y gastos variables como refrigerio, alimento y medicina para canes, movilidad, servicios de terceros y otros.

En todos los casos, se advierte que la partida referida a maquinaria y equipos no tiene explicación que detalle si se trata o no de inversiones. Al respecto, se considera que dentro de la estructura de costos de los servicios no puede trasladarse a los contribuyentes los montos referidos a este tipo de inversiones pues lo que debe ser trasladado, cuando corresponda, son los montos de la depreciación de los bienes. En el presente caso, la norma no es clara para determinar si los montos referidos a maquinaria y equipos están relacionados con la depreciación o con inversiones.

Por su parte, en el caso de los "materiales" se hace mención a un sub rubro denominado "otros"¹⁹ pero no se ha explicado de qué se trata dicho sub rubro ni la relación que tiene con la prestación de servicio de manera que no se verifica su propósito, finalidad o relación con el servicio prestado por lo que no corresponde trasladar al contribuyente estos costos. De igual forma, se aprecia un rubro denominado "maquinaria y equipos" sin que se haya disgregado dicho rubro para que pueda entenderse de qué maquinaria y equipos se trata, su finalidad y si tienen relación con el servicio prestado.

Asimismo, se advierte en el rubro "otros costos y gastos variables" que se ha incluido los sub rubros "servicios de terceros" y "otros" respecto de los cuales, tampoco se ha brindado explicación alguna sobre su naturaleza y relación con el servicio de serenazgo.

Ahora bien, en el caso de los "costos indirectos y gastos administrativos" se aprecia también que se ha fijado un monto global por estos dos conceptos sin disgregar los factores que los componen ni explicar de qué costos indirectos y gastos administrativos se trata, su naturaleza ni su relación con el servicio prestado. De igual manera, en el caso de los "costos fijos" no se ha hecho ninguna precisión respecto a cuáles son los conceptos incluidos en este rubro, por lo que no se puede establecer cuál es su naturaleza y relación con el servicio de serenazgo.

Por consiguiente, de acuerdo con los criterios antes mencionados, se concluye que la Ordenanza N° 205 no ha cumplido con explicar los costos del servicio de forma clara y disgregada 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, para lo cual debe considerarse además que se trata de servicios ya prestados por lo que el detalle de los costos debió ser preciso.

Asimismo, ello cabe agregar que en la ordenanza tampoco se hace mención alguna a los montos que ya han sido recaudados por la municipalidad y que han sido imputados al costo global. Por consiguiente, se concluye que ésta no ha cumplido con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en cuanto a la explicación que debe brindar sobre la estructura de costos del servicio.

Con el fin de ilustrar lo expuesto en este punto, se puede apreciar a continuación los cuadros de estructura de costos a los que se ha hecho referencia:

¹⁸ Al respecto, véase las páginas N° 302446 y siguientes del diario oficial El Peruano, publicado el 16 de octubre de 2005.

¹⁹ Esto se aprecia en la página N° 302446 (para el servicio de serenazgo de los años 2002 y 2003) y en la página N° 302447 (para el servicio de serenazgo del año 2004) de la citada publicación.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Serenazgo – 2002

AÑO 2002 (Montos en Nuevos Soles)			
COSTOS DIRECTOS		7.563.747,87	7.563.747,87
COSTO DE MANO DE OBRA		6.135.156,48	
PERSONAL NOMBRADO	52.757,04		
PERSONAL CONTRATADO	6.082.399,44		
COSTO DE MATERIALES		285.221,34	
UNIFORMES	159.299,70		
REPUESTOS	56.517,84		
OTROS	69.403,80		
MAQUINARIAS Y EQUIPOS	29.712,00	29.712,00	
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES		1.113.658,05	
REFRIGERIOS	3.317,00		
ALIMENTO Y MEDICINA PARA CANES	27.285,89		
MOVILIDAD	50,00		
SERVICIO DE TERCEROS	578.617,10		
OTROS	504.388,06		
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVOS			974.008,37
COSTOS FIJOS			184.301,15
TOTAL			8.722.057,39

Serenazgo – 2003

AÑO 2003 (Montos en Nuevos Soles)			
COSTOS DIRECTOS			8.098.702,93
COSTO DE MANO DE OBRA		6.568.155,36	
PERSONAL NOMBRADO	59.682,96		
PERSONAL CONTRATADO	6.508.472,40		
COSTO DE MATERIALES		211.401,33	
UNIFORMES	79.400,56		
REPUESTOS	108.583,41		
OTROS	23.417,36		
MAQUINARIAS Y EQUIPOS		49.013,24	
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES		1.270.133,00	
REFRIGERIOS	16.320,00		
ALIMENTO Y MEDICINA PARA CANES	17.852,60		
SERVICIO DE TERCEROS	452.932,36		
OTROS	783.028,04		
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVOS			974.120,10
COSTOS FIJOS			232.653,66
TOTAL			9.305.476,69








Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Serenazgo – 2004

AÑO 2004 (Montos en Nuevos Soles)			
COSTOS DIRECTOS			6.863.527,96
COSTO DE MANO DE OBRA		3.010.366,56	
Personal nombrado	1.584.047,87		
Personal contratado	1.426.318,69		
COSTO DE MATERIALES		1.153.669,15	
Combustibles y Lubricantes	846.957,33		
Materiales de construcción (Capachos)	16.162,19		
Bienes de consumo	290.549,63		
MAQUINARIA Y EQUIPOS		660.937,00	
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES		2.038.555,25	
Gastos Variables y Ocasionales	1.137.314,92		
Vestuario	130.248,44		
Servicios de Terceros	483.585,89		
Recolec., Transferencia, Transporte y Disposición Final de Residuos Sólidos			
Comunes de Ambito Munic.	286.789,20		
Movilidad	539,80		
Pasajes y Gastos de Transporte	77,00		
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVOS			5.791.236,82
COSTOS FIJOS			4.255,62
TOTAL			12.659.020,40

b. Servicio de Limpieza Pública 2005 (Barrido de Calles y Recolección de Basura).

En el caso del cuadro de estructura de costos por barrido de calles de 2005²⁰ éstos han sido clasificados en directos, indirectos y gastos administrativos y fijos. Entre los costos directos se ha incluido a los materiales, dentro de los cuales, se hace referencia a "bienes de consumo". Asimismo, se prevé una partida por "gastos variables y ocasionales" en forma general, sin indicar ni su naturaleza ni su relación con el servicio prestado. Por otro lado, no se explica por qué se ha incluido una partida denominada "escolaridad, aguinaldos y gratificaciones" las cuales podrían haber estado incluidas dentro del rubro "mano de obra". Asimismo, de ser el caso, tampoco se ha explicado el motivo por el que se ha excluido estos conceptos del rubro "mano de obra" para incluirlo como parte de los costos y gastos variables.

Respecto del cuadro de estructura de costos por recojo de residuos sólidos²¹, se advierten iguales características que las analizadas en el caso del servicio de barrido de calles. En este caso además, se aprecia que la partida referida a maquinaria y equipos no tiene explicación que detalle si se trata o no de inversiones. Al respecto, se considera que dentro de la estructura de costos de los servicios no puede trasladarse a los contribuyentes los montos referidos a este tipo de inversiones pues lo que debe ser trasladado, cuando corresponda, son los montos de la depreciación de los bienes. En el presente caso, la norma no es clara para determinar si los montos referidos a maquinaria y equipos están relacionados con la depreciación o con inversiones.

²⁰ Al respecto, véase la página N° 303131 del diario oficial El Peruano, publicado el 28 de octubre de 2005.

²¹ Al respecto, véase: *Ibidem*.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Asimismo, a ello debe añadirse que se aprecia la inclusión de un rubro denominado "servicios de terceros" que no se explica por sí mismo ni su naturaleza, fines o relación con la prestación del servicio.

Ahora bien, en el caso de los "costos indirectos y gastos administrativos" y de los "costos fijos" de ambos servicios, se aprecia también que se ha fijado un monto global por estos dos conceptos sin desgregar los factores que los componen ni explicar a cuales costos indirectos, gastos administrativos y costos fijos se hace referencia, su naturaleza ni su relación con el servicio prestado.

En este sentido, de acuerdo con los criterios antes mencionados, se concluye que la Ordenanza N° 205 no ha cumplido con explicar los costos de estos servicios de forma clara y desgregada 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.

Asimismo, ello cabe agregar, como se ha hecho referencia precedentemente, que en la ordenanza tampoco se hace mención alguna a los montos que ya han sido recaudados por la municipalidad y que han sido imputados al costo global. Por consiguiente, se concluye que ésta no ha cumplido con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional en cuanto a la explicación que debe brindar sobre la estructura de costos del servicio.

Para ilustrar lo expuesto, a continuación se muestran los cuadros de estructura de costos de estos servicios:

AÑO 2005 (Montos en Nuevos Soles)			
BARRIDO			
	HASTA AGOSTO 2005 EJECUTADO	SETIEMBRE-DICIEMBRE PROYECTADO	HASTA DICIEMBRE
COSTOS DIRECTOS	1,484,422.22	760,197.68	2,244,619.90
COSTO DE MANO DE OBRA	969,827.77	496,665.17	1,466,492.94
Personal Contratado	969,827.77	496,665.17	1,466,492.94
COSTO DE MATERIALES	56,162.51	28,761.77	84,924.28
Materiales de construcción (Capachos)	16,511.55	8,455.85	24,967.40
Bienes de consumo	39,650.96	20,305.92	59,956.88
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES	458,431.94	234,770.74	693,202.68
Gastos Variables y Ocasionales	186,762.35	95,644.15	282,406.50
Escolaridad, Aguinaldos y Gratificaciones	51,573.41	26,411.61	77,985.02
Vestuario	1,620.91	830.09	2,451.00
Recole. Transferencia, Transporte y Disposición	218,475.28	111,884.88	330,360.16
Final de Residuos Sólidos Comunes de Ambito Munic.			
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVO	25,013.27	225,119.45	250,132.72
COSTOS FIJOS	6,574.62	0.00	6,574.62
TOTAL	1,516,010.11	985,317.13	2,501,327.24

AÑO 2005 (Montos en Nuevos Soles)			
RECODO DE RESIDUOS SÓLIDOS			
	HASTA AGOSTO 2005 EJECUTADO	SETIEMBRE-DICIEMBRE PROYECTADO	HASTA DICIEMBRE
COSTOS DIRECTOS	3,117,779.88	1,596,667.73	4,714,447.61
COSTO DE MANO DE OBRA	1,209,576.97	619,449.79	1,829,021.76
Personal Nombrado	1,166,202.23	597,231.85	1,763,434.08
Personal Contratado	43,374.74	22,212.94	65,587.68
COSTO DE MATERIALES	1,245,860.91	638,026.41	1,883,887.32
Combustibles y Lubricantes	742,964.97	380,484.92	1,123,449.89
Materiales de construcción (Capachos)	10,620.58	5,438.97	16,059.55
Bienes de consumo	492,275.36	252,102.52	744,377.88
MAQUINARIAS Y EQUIPOS	9,515.14	4,872.86	14,388.00
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES	652,826.87	334,323.66	987,150.53
Gastos Variables y Ocasionales	56,764.93	29,070.28	85,835.21
Escolaridad, Aguinaldos y Gratificaciones	166,697.15	85,368.43	252,065.58
Vestuario	1,620.91	830.09	2,451.00
Servicios de Terceros	414,415.85	212,229.36	626,645.21
Recole. Transferencia, Transporte y Disposición	13,328.03	6,825.51	20,153.54
Final de Residuos Sólidos Comunes de Ambito Munic.			
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVO	111,842.42	5,739,023.58	5,850,866.00
TOTAL	3,229,622.30	7,335,691.31	10,565,313.61



Tribunal Fiscal

Nº 04346-7-2011

c. Servicio de Serenazgo del año 2005

En este caso, se aprecia que éstos han sido clasificados en directos, indirectos y gastos administrativos y fijos²². Dentro de los costos directos por materiales se ha incluido partidas referidas a repuestos y una denominada "otros" sin que en ningún caso se haya desgregado los elementos que las componen ni se haya explicado la relación que tienen con la prestación del servicio.

Asimismo, la partida referida a maquinaria y equipos no tiene explicación que detalle si se trata o no de inversiones. Al respecto, se considera que dentro de la estructura de costos de los servicios no puede trasladarse a los contribuyentes los montos referidos a este tipo de inversiones pues lo que debe ser trasladado, cuando corresponda, es la depreciación de los bienes. En el presente caso, la norma no es clara para determinar si los montos referidos a maquinaria y equipos están relacionados con la depreciación o con inversiones.

De igual forma, dentro del concepto "otros costos y gastos variables", se ha incluido otras dos partidas denominadas "servicios de terceros" y "otros" sin que en ningún caso se haya desgregado los elementos que las componen ni se haya explicado la relación que tienen con la prestación del servicio.

Asimismo, en el caso de los "costos indirectos y gastos administrativos" y de los "costos fijos" se ha fijado montos globales por estos dos conceptos sin desgregar los factores que los componen ni explicar a qué costos indirectos y gastos administrativos se hace referencia, su naturaleza ni su relación con el servicio prestado.

Por otro lado, en el caso de este servicio que ya ha sido prestado, tampoco se ha considerado restar del costo total los montos que ya han sido cancelados. En efecto, en el punto del informe técnico denominado "Fórmulas aplicadas en la determinación", se considera como punto de partida para el cálculo del monto que deberá pagar cada contribuyente a los costos totales incurridos para la prestación de los servicios sin indicarse si a ello se imputará los montos que ya han sido recaudados²³ antes de hacer la distribución. Al respecto, si bien se ha elaborado un cuadro de estimación de ingresos, éste tiene por finalidad indicar la parte del costo indirecto del servicio que será asumido por la Administración, sin hacer mención a que los montos ya cancelados por los contribuyentes han sido restados del costo total incurrido por la prestación de los servicios antes de calcular la tasa aplicable a cada contribuyente²⁴.

Por lo expuesto, se concluye que la Municipalidad Distrital de Miraflores no ha cumplido con los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional respecto a la sustentación de manera desgregada de los conceptos que conforman la estructura de costos del servicio prestado a efecto de otorgar certeza y seguridad respecto de éstos, no obstante de tratarse de servicios ya prestados, siendo que tampoco ha tomado en consideración las cantidades que ya han sido recaudadas a efecto de determinar el costo que realmente debe ser distribuido entre los contribuyentes.

Con el fin de ilustrar lo expuesto, a continuación se presenta al cuadro de estructura de costos de este servicio:

²² Los costos de este servicio pueden revisarse en la página N° 303132 del diario oficial El Peruano, publicado el 28 de octubre de 2005.

²³ Tampoco se indica si para la elaboración de los cuadros, los montos ya recaudados ya han sido considerados.

²⁴ 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.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

AÑO 2005			
(Monto en Nuevos Soles)			
	HASTA AGOSTO 2005 EJECUTADO	SETIEMBRE DICIEMBRE PROYECTADO	HASTA DICIEMBRE
COSTOS DIRECTOS	4,814,059.88	2,346,858.07	7,160,917.95
COSTO DE MANO DE OBRA			
PERSONAL NOMBRADO	51,166.08	25,583.04	76,749.12
PERSONAL CONTRATADO	3,395,293.76	1,697,646.88	5,092,940.64
COSTO DE MATERIALES	163,271.47	78,328.73	231,600.20
UNIFORMES	16,839.60	0.00	19,639.90
REPUESTOS	104,647.17	63,094.33	167,741.50
OTROS	29,785.50	15,234.40	45,019.90
MAQUINARIA Y EQUIPOS	199,228.48	0.00	199,228.48
OTROS COSTOS Y GASTOS VARIABLES	1,015,100.09	545,299.42	1,560,399.51
REFRIGERIOS	0.00	0.00	0.00
ALIMENTO Y MEDICINA PARA CANES	19,798.46	10,049.66	29,846.32
MOVILIDAD	0.00	0.00	0.00
SERVICIO DE TERCEROS	471,770.76	273,367.93	745,156.69
OTROS	522,532.67	261,861.83	765,394.50
COSTOS INDIRECTOS Y GASTOS ADMINISTRATIVOS 3/	580,613.86	784,192.56	1,364,806.42
COSTOS FIJOS	0.00	415,935.27	415,935.27
TOTAL GENERAL	5,394,673.74	3,546,985.90	8,941,659.64

”

Que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002. En tal sentido, se concluye que la Municipalidad Distrital de Miraflores no está facultada a cobrar los Arbitrios de Serenazgo correspondientes a los años 2002 a 2004 ni los Arbitrios de Limpieza Pública y Serenazgo del año 2005 pues las ordenanzas que les sirven de sustento no han cumplido con explicar el costo de dichos servicios por lo que no cumplen con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, en consecuencia, en este extremo se declara fundada la apelación y se dejan sin efecto los valores emitidos en la parte correspondiente a dichos conceptos.

Arbitrios Municipales del año 2006²⁵

Que la Municipalidad Distrital de Miraflores emitió la Ordenanza N° 207, mediante la cual se aprobó la determinación y distribución de los montos por arbitrios municipales para el año 2006, la cual ha sido modificada por la Ordenanza Municipal N° 211. Asimismo, el 30 de diciembre de 2005 publicó el Decreto de Alcaldía N° 19 mediante el que se precisó la estructura de costos de servicios de recolección de residuos domiciliarios y serenazgo y se publicó el informe técnico de la Ordenanza N° 207. A dicho decreto de alcaldía se le otorgó rango de Ordenanza mediante la Ordenanza N° 221, publicada el 26 de diciembre de 2005. Todas estas normas fueron ratificadas mediante el Acuerdo de Concejo N° 448 de la Municipalidad Metropolitana de Lima, publicado el 30 de diciembre de 2005.

Que ahora bien, a efecto de resolver el asunto controvertido, corresponde que este Tribunal determine si las citadas normas cumplen con los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional para realizar el cobro de los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Serenazgo del año 2006.

Que sobre el particular, en cuanto a la explicación de los costos de los servicios limpieza pública y serenazgo del año 2006 se suscitaron dos interpretaciones. La primera indicaba 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, cumplen con explicar el costo de los servicios de limpieza pública y serenazgo del año 2006”. La segunda, por su parte, sustentaba la interpretación contraria.

²⁵ Dicho pronunciamiento no incluye a los servicios de parques y jardines, por las razones que se expondrán más adelante.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Que sometido al Pleno del Tribunal Fiscal el tema mencionado, mediante Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2011-04 de 16 de marzo de 2011, se aprobó el criterio que establece lo siguiente: "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"²⁶.

Que el mencionado criterio se fundamenta en las siguientes consideraciones:

"El artículo 3° de la Ordenanza N° 207, publicada el 17 de octubre de 2005, establece que en aplicación de los artículos 69°, 69-A y 69-B del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal y la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC²⁷, es necesaria la existencia de un informe técnico, por lo que mediante el Anexo I de dicha ordenanza se explican los costos que demandan los servicios de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo.

Cabe señalar que de conformidad con la segunda disposición final de la citada ordenanza, el monto por arbitrios de parques y jardines para el año 2006 será fijado tomando como referencia la tasa cobrada por dicho concepto en base a la Ordenanza N° 86, reajustada con el índice de precios al consumidor. Al respecto, se tiene que la demanda de inconstitucionalidad presentada contra la anotada Ordenanza N° 86 fue declarada infundada por el Tribunal Constitucional en ese extremo. Por consiguiente, al existir un pronunciamiento de dicho tribunal sobre la constitucionalidad de la norma que registró al arbitrio por parques y jardines, no corresponde que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre este extremo.

Ahora bien, de conformidad con lo expresado por 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 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

²⁶ Al respecto, cabe indicar que esta propuesta estaba dividida en tres sub propuestas (la subpropuesta adoptada por el Pleno fue la número tres), las cuales establecían lo siguiente:

1. *Sub propuesta 1: "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 el costo de los servicios de limpieza pública (barrido de calles) puesto que la partida por "otros costos y gastos variables" incluye conceptos que no pueden ser trasladados a los contribuyentes".*
2. *Sub propuesta 2: "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 el costo de los servicios de limpieza pública (barrido de calles y recolección de residuos) pues incluye partidas por servicios de terceros sin que se explique su relación con el servicio".*
3. *Sub propuesta 3: "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 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.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° 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 confiscatoriedad²⁸.

Por otro lado, en la sentencia recaída en los Expedientes acumulados N° 0001-2004-AI/TC y N° 0002-2004-AI/TC²⁹, 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 ordene³⁰.

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, afirma la necesidad de la reserva, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad pues éste es solo un límite, en cambio ésta implica una exigencia reguladora³¹ pues 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 ley³².

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 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.

²⁸ 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 54° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por Decreto Legislativo N° 776.

²⁹ 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.

³⁰ En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC.

³¹ 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: SPISSO, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, 1991, Buenos Aires p. 194.

³² Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI/TC.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

En aplicación del citado principio es que toma importancia la publicación del informe técnico y de los cuadros que contienen la estructura de costos, como una garantía de transparencia frente al contribuyente y de cumplimiento del principio de reserva de ley³³

Asimismo, en relación con los costos de los servicios, 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° 3264-2-2007³⁴ se ha señalado que para presentar los costos, se debe poder 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 tenían explicación en la ordenanza³⁵.

Por otro lado, otro criterio a considerar es el referido a los costos de campañas educativas. Al respecto, en las RTF N° 3264-2-2007 y N° 5948-7-2009, que constituyen precedentes de observancia obligatoria, se señaló que dichos costos no se encuentran involucrados directa ni indirectamente con la prestación del servicio por lo que los montos relacionados con este rubro no pueden ser trasladados a los contribuyentes.

Siguiendo este marco, se analizará las normas referidas a los costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo del año 2006. Cabe mencionar que la estructura de costos de estos servicios ha sido publicada en la Ordenanza N° 207, la cual fue modificada por la Ordenanza N° 211 con el fin de diferenciar el costo individual de las actividades de barrido de calles y recolección de basura. Asimismo, la estructura de costos fue precisada mediante el Decreto de Alcaldía N° 19, detallándose cada uno de los componentes de los costos directos, indirectos y fijos."

Que además, dicho criterio se sustenta en:

"En el caso de costos indirectos y gastos administrativos de la estructura de costos de los servicios de limpieza pública de barrido de calles y recolección de residuos se ha previsto una partida denominada "otros costos" que incluye el rubro "costos corporativos"³⁶, sin que se haya explicado en qué consisten los mismos ni su relación con la prestación de los servicios de barrido de calles y recolección de residuos.

En el mismo sentido, esta partida también ha sido prevista en el caso del servicio de serenazgo³⁷ sin que se haya explicado en qué consisten y su relación con el servicio.

³³ 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".

³⁴ 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.

³⁵ En este sentido, véase las RTF N° 3264-2-2007, 13640-5-2008, 5948-7-2009 y 5611-7-2010, las que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria.

³⁶ Véanse las páginas N° 307939 (en el caso del servicio de barrido de calles) y N° 307948 (para el caso del servicio de recolección de residuos sólidos) de la mencionada publicación.

³⁷ Véase la página N° 307954 de la publicación citada.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

En tal sentido, al no contener la ordenanza ninguna explicación sobre su contenido, el concepto de costos corporativos resulta un concepto indeterminado o global.

Al respecto, como se ha indicado precedentemente, las ordenanzas municipales deben ser claras en especificar el detalle de los componentes de los costos de los servicios sin que en ningún caso se pueda trasladar a los contribuyentes conceptos ambiguos, poco claros o que no tengan relación con el servicio.

Por lo expuesto, se concluye que la estructura de costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo contiene partidas que no se explican por sí mismas ni su relación con los servicios a prestar por lo que éstos no pueden ser trasladados a los contribuyentes”.

Que en relación a los criterios de distribución se suscitaron también diversas interpretaciones, por lo que sometido el tema al Pleno del Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2011-04 de 16 de marzo de 2011, se han adoptado los siguientes criterios: “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 la Ordenanza N° 221, no adoptan criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles correspondiente al año 2006”, “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 la Ordenanza N° 221, no adoptan criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recojo de basura correspondiente al año 2006” y “La Ordenanza N° 207, modificada por la Ordenanza N° 211, no adopta criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo”³⁸.

Estos criterios adoptados se sustentan en los siguientes fundamentos:

“En la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, publicada el 27 de agosto de 2005, se estableció respecto de los parámetros mínimos para la distribución de costos 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 Municipales de Limpieza Pública, Mantenimiento de Parques y Jardines y Serenazgo (Seguridad Ciudadana), se establecieron parámetros interpretativos mínimos de validez constitucional, a fin de que sirvieran 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”³⁹.

En la citada sentencia también se estableció que 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.

El criterio de razonabilidad, explica el citado Tribunal, determina que, pudiendo existir diversas fórmulas para la distribución del costo total de Arbitrios Municipales, 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

³⁸ Cabe mencionar que además de los citados criterios adoptados por el Pleno del Tribunal Fiscal, se sometió a consideración las siguientes propuestas:

“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 la Ordenanza N° 221, adoptan criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles correspondiente al año 2006.”

“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 la Ordenanza N° 221, adoptan criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recojo de basura.”

“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 la Ordenanza N° 221, adoptan criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo”.

³⁹ Al respecto, véase el punto VIII, A, § 1 al 5 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

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 195° de la Constitución.

Lo expresado por el Tribunal Constitucional en relación con los criterios de distribución de los costos de los servicios ha sido precisado en la sentencia recaída en el Expediente N° 0018-2005-PI/TC, publicada el 19 de julio de 2006⁴⁰, en la que se estableció que si bien los parámetros interpretativos dados por el Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC resultan bases presuntas mínimas, éstas no son rígidas, pues tampoco lo es la realidad social y económica de cada Municipio, de manera que será obligación de cada uno sustentar técnicamente aquellas otras fórmulas que, partiendo de la base dada por el citado Tribunal, incorporen otros criterios objetivos y razonables que, adaptados mejor a su realidad, logren una mayor justicia en la imposición, sin que la precisión hecha implique alguna modificación de las reglas de observancia obligatoria impuestas en el punto VIII, B, § 4 de la citada sentencia ni en el resto de su contenido⁴¹.

Barrido de Calles

"En relación con el Arbitrio Municipal de Limpieza Pública, el fundamento 42 de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, publicada el 14 de marzo de 2005, señala que éste "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, deba pagar un Arbitrio mayor.

Por otro lado, en el punto VIII, A, § 3 de la sentencia de dicho órgano colegiado recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, publicada el 17 de agosto de 2005, se ha establecido que en el 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 expuesto se tiene que 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.

Asimismo, de conformidad con la RTF N° 3264-2-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, para hacer una distribución válida de los costos de los servicios, es necesario que se indique el número de contribuyentes entre los que se hará la distribución⁴².

En el presente caso, el artículo 1° de la Ordenanza N° 207 prevé como criterio de distribución para el costo del servicio de barrido de calles la intensidad del servicio (cantidad de desechos generados por barrido) y la extensión lineal del frontis del predio (expresada en metros lineales). Al respecto, en el artículo 2° de la citada norma, modificado por la Ordenanza N° 211, se explica que se ha tomado en cuenta la intensidad del servicio en el universo de predios del distrito, reflejada en un porcentaje de toneladas de desechos barridos por vías⁴³, estableciéndose diez sectores en una escala de mayor a

⁴⁰ Al respecto, véase los fundamentos 22 y siguientes de la citada sentencia.

⁴¹ Cabe precisar que este es un marco teórico referido a los criterios de distribución del costo, elaborado de conformidad con las sentencias emitidas en los Expedientes N° 053-2004-PI/TC y N° 018-2005-PI/TC, que forma parte integrante del fundamento particular de cada uno de los criterios referidos a la distribución de costos de los servicios, tal como se indica en el Informe Final que sustenta al acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena antes indicada.

⁴² Al respecto, véase el análisis realizado en dicha resolución respecto de la distribución del costo del servicio de recojo de basura y barrido de calles regulado por la Ordenanza N° 830.

⁴³ Al respecto, la norma contiene la Tabla I en la cual se ha prorrateado el total del costo del servicio por zonas según la intensidad de su uso.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

menor⁴⁴, cada uno de los cuales asumirá a prorrata el costo total del servicio. Luego de ello, agrega la norma, se tomará como criterio diferenciador entre uno y otro contribuyente la extensión del frontis del predio a efectos de establecer la tasa a cobrar, considerando para ello el promedio de la longitud del frente del predio expresado en metros lineales⁴⁵. Con este propósito, se ha incluido una tabla en la que se clasifica a los predios según el largo de su fachada, asignando a cada categoría el monto a pagar por cada trimestre.

Asimismo, se señala que para la determinación de las zonas y áreas se ha atendido a la realidad operativa del distrito.

Por consiguiente, de acuerdo con la norma, se advierte que el distrito ha sido dividido en diez sectores según la realidad operativa del distrito, esto es, según la intensidad del uso de cada sector (cada uno con respectivas sub zonas). Luego, se ha asignado a cada sector un porcentaje de uso del servicio que es dividido entre los contribuyentes de la zona de acuerdo al largo de la fachada de los predios, lo cual se calcula en metros lineales.

Sin embargo, en la ordenanza no se hace referencia al número de contribuyentes entre los cuales se distribuirá el costo del servicio, elemento que es indispensable para la distribución del costo entre los contribuyentes del distrito. Al respecto, se considera que si la norma ha previsto inafectaciones y beneficios especiales⁴⁶, debió consignarse la cantidad de contribuyentes y diferenciar a aquellos casos que gozan de los citados beneficios tributarios para poder tener certeza acerca de la cantidad de contribuyentes que participarán de la distribución del costo. Asimismo, la norma no prevé si es la municipalidad quien asumirá el costo de los servicios prestados en estos casos o si lo trasladará a los demás contribuyentes⁴⁷.

Por lo expuesto, se tiene que al no haberse previsto dicha información, no es posible tener certeza sobre la forma de cálculo de la tasa que deberá pagar cada contribuyente, lo cual no es acorde con los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional por lo que se concluye entonces 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 la Ordenanza N° 221, no adoptan criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles”.

Recolección de Basura

“En la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, publicada el 14 de marzo de 2005, se ha señalado que, aplicando criterios de razonabilidad, se evita que la distribución del costo de los servicios se haga de manera discrecional debido a la falta de reglas claras. Dicha distribución debe estar sujeta a parámetros objetivos en los que exista una conexión lógica entre la naturaleza del servicio y el grado de intensidad en su uso, obteniéndose así una mayor fidelidad en el monto que corresponde pagar en cada caso⁴⁸.”

⁴⁴ Cada sector se encuentra detallado en un mapa publicado en la Ordenanza N° 211 siendo que cada sector cuenta con subzonas. Asimismo, se explica los límites de cada sector.

⁴⁵ Esta metodología es reiterada en el Informe Técnico.

⁴⁶ La Ordenanza N° 206, publicada el día 17 de octubre de 2005 estableció el marco legal de los arbitrios de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo para el distrito de Miraflores. Los artículos 8° y 9° de la citada ordenanza establecen beneficios tributarios (inafectaciones y beneficios especiales).

⁴⁷ A título ilustrativo, puede mencionarse el caso de las ordenanzas emitidas por el distrito de Santiago de Surco para regular los arbitrios de los años 2006 a 2008, en las que se hace referencia a la cantidad de predios, contribuyentes, contribuyentes inafectos y se establece que la municipalidad será quien asuma el costo de los beneficios. Al respecto, véase las Ordenanzas N° 241-MSS, N° 250-MSS, N° 275-MSS y N° 294-MSS.

⁴⁸ En este sentido, véase el fundamento 41 de la citada sentencia.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Cabe anotar que el citado Tribunal ha precisado que los parámetros generales indicados por éste para determinar lo que razonablemente debe pagar cada contribuyente, no pretenden cerrar la posibilidad de que existan nuevos criterios a futuro que puedan ser tomados en cuenta⁴⁹.

En el caso del Arbitrio por el servicio de Limpieza Pública, el fundamento 42 de la sentencia emitida en el Expediente N° 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.

Al respecto, el numeral §3 del acápite A del fundamento VIII de la Sentencia N° 0053-2004-PI/TC señala:

“...El criterio tamaño del predio, entendido como metros cuadrados de superficie (área m²), guarda relación directa e indirecta con el servicio de recolección de basura, en los casos de casa habitación, pues a mayor área construida se presume mayor provocación de desechos; por ejemplo, un condominio o un edificio que alberga varias viviendas tendrá una mayor generación de basura que una vivienda única o de un solo piso.

Para lograr una mejor precisión de lo antes señalado, deberá confrontarse, utilizando como criterio adicional, el número de habitantes en cada vivienda, lo cual permitirá una mejor mensuración de la real generación de basura.

Para supuestos distintos al de casa habitación (locales comerciales, centros académicos, supermercados, etc.), el criterio tamaño de predio (área m²), no demostrará por sí solo una mayor generación de basura, por lo cual, deberá confrontarse a fin de lograr mayor precisión, con el criterio uso de predio, pues un predio destinado a supermercado, centro comercial, clínica, etc., presume la generación de mayores desperdicios no por el mayor tamaño del área de terreno, sino básicamente por el uso...⁵⁰.

De lo citado se tiene que para el Tribunal Constitucional, tratándose de la casa habitación, el criterio preponderante a ser usado es el del tamaño⁵¹ del predio, pues a mayor área, se presume que se produce mayores desechos. Asimismo, para lograr una mayor precisión se indica que debe considerarse el número de habitantes de cada vivienda para lograr una mensuración de la real generación de desechos⁵².

⁴⁹ Al respecto, véase el fundamento 36 de la citada sentencia. Asimismo, véase el numeral §3 del acápite A del Fundamento VIII de la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, en la que el Tribunal Constitucional ha indicado que sólo se ha expuesto de manera general algunos criterios objetivos de distribución y observancia básica que harían presumir una mejor distribución del costo del Arbitrio y la sentencia recaída en el Expediente N° 018-2005-PI/TC antes citada.

⁵⁰ El subrayado pertenece a la sentencia.

⁵¹ En cuanto al criterio del tamaño del predio, se tiene que los predios con mayor extensión de construcción siempre contarán con una mayor capacidad habitable, teniéndose por razonable el cobro de una tasa diferenciada en función al aprovechamiento que puedan realizar las personas de acuerdo a la capacidad habitable con la que cuenta su predio.

⁵² A título de ejemplo, el Tribunal Constitucional, en la sentencia publicada el 15 de diciembre de 2007, recaída en el Expediente N° 0020-2006-PI/TC, sobre proceso de inconstitucionalidad contra diversas Ordenanzas Municipales emitidas por la Municipalidad Distrital de Santa Anita, declaró válido como criterio de distribución de costo del servicio de recolección de residuos el tamaño del predio en función del metro cuadrado construido (criterio preponderante) y, como criterio secundario, el número de habitantes por predio, considerando para ello la densidad poblacional por metro cuadrado de construcción correspondiente al distrito.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Por otro lado, en el caso de predios que no son utilizados como casa habitación, el citado tribunal ha indicado que el criterio más preciso es el del uso⁵³ del predio y no tanto el del tamaño pues hay actividades que generan mayor cantidad de basura que otras.

Asimismo, de conformidad con la RTF N° 3264-2-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, para hacer una distribución válida de los costos de los servicios, es necesario que se indique el número de contribuyentes entre los que se hará la distribución⁵⁴.

En el supuesto bajo análisis, el punto 3.1 del Anexo de la Ordenanza N° 207, modificada por la Ordenanza N° 211, establece que el Arbitrio de Limpieza Pública comprende el cobro por la implementación, organización y mantenimiento del servicio de recolección de residuos sólidos comunes y escombros provenientes de los predios, así como su transporte, descarga, transferencia y disposición final.

Asimismo, la citada norma establece que para la distribución del costo de este servicio se ha tomado en cuenta los siguientes criterios:

- a. En cuanto al nivel de generación de desperdicios, se ha dividido a los contribuyentes en tres categorías: 1. Los que tienen predios sin construir o en construcción, pues se entiende que en ellos existe una población menor y un costo mínimo del servicio y que generan menos residuos. 2. Los que destinan el predio para ser usado como casa habitación y 3. Los que destinan el predio para usos diferentes a casa habitación, siendo que en este último grupo existe una mayor generación de residuos y un mayor uso de servicios. Se explica que este grupo a su vez se divide en otros tres: 3.1 Los comercios en general. 3.2. Las universidades, institutos, colegios, centros educativos e instituciones públicas y 3.3. los mercados, supermercados, centros comerciales y centros de expendios de comida.
- b. En cuanto al tamaño de los predios, se considera también que a mayor área construida, existe una mayor utilización del servicio, debido a que el promedio del número de personas a las que se les brinda el servicio aumenta progresivamente.

En el informe técnico de la ordenanza se señala que en función a un estudio realizado por la Gerencia de Limpieza Pública y Áreas Verdes, se ha determinado que existe un promedio mínimo de generación de residuos sólidos de 0.3 kilogramos diarios por persona⁵⁵, habiéndose también identificado una cantidad anual de residuos producidos.

En cuanto a los predios utilizados como casa habitación, se agrega en dicho informe técnico que existe un número mínimo de personas que residen en cada uno y que en el caso de predios que son usados con fines comerciales de servicios y otros, se ha identificado una mayor generación de residuos por el mayor uso de los servicios y una mayor población.

⁵³ En relación al criterio de uso del predio, en el fundamento 42 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que "no puede negarse que los establecimientos comerciales generan mayor cantidad de basura que una casa-habitación". Asimismo, debe agregarse que tratándose de predios destinados al resto de usos, distintos tipos de uso pueden atraer un distinto nivel de afluencia de población. Así no tendrá el mismo nivel de afluencia un predio utilizado de estacionamiento que uno de hospital. En tal sentido los predios que por el uso destinado al predio tienen una mayor afluencia de público deberán pagar un monto mayor de Arbitrio".

Agrega el citado Tribunal, respecto de los predios cuyo uso es distinto a la casa habitación, que el criterio del tamaño del predio "...podría ser utilizado de mediar una relación proporcional entre el tamaño del predio y el uso del mismo. Por ejemplo, en estos casos, siendo dos predios de la misma actividad comercial pero de distinto tamaño, será objetivo presuponer que el predio de mayor tamaño genera más desperdicios. De otro lado, consideramos que el criterio tamaño del predio sí determina que se reciba un mayor servicio por barrido y lavado de calles".

⁵⁴ Al respecto, véase el análisis realizado en dicha resolución respecto de la distribución del costo del servicio de recojo de basura y barrido de calles regulado por la Ordenanza N° 830.

⁵⁵ Al respecto, véase la página N° 302512 del diario oficial El Peruano, publicado el día 17 de octubre de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Se indica que para obtener la tasa se ha dividido el costo total anual entre la cantidad de residuos generados por año, obteniéndose así un costo por kilogramo anual, el cual, dividido entre 365, arroja el costo por kilogramos al día. Explica también que se ha prorrateado la cantidad de residuos generados por año entre las cinco categorías de contribuyentes⁵⁶ existentes en función al uso del predio, conforme a los promedios de incidencia de generación de residuos proporcionados por la Gerencia de Limpieza Pública y Áreas Verdes, determinándose de esta forma una cantidad de residuos anual generados por cada categoría. Indica además que esta cantidad de residuos por categoría ha sido dividida entre el número de predios existente en cada categoría, obteniéndose una cantidad anual de residuos por predio, la cual, dividida entre 365 da el promedio de desperdicio diario generado por predio.

Respecto del primer criterio de distribución, esto es, el uso del predio, se tiene que la norma ha previsto que los predios serán clasificados en tres categorías según la cantidad de residuos que generan, de manera que ordenados de menor a mayor se tiene en primer lugar a los predios sin construir, en segundo lugar a los usados como casa habitación y en tercer lugar a aquellos de los que se hace uso distinto a la casa habitación.

Sin embargo, en el caso de los predios utilizados como casa habitación no se ha considerado al número de habitantes, criterio que, de acuerdo con lo dispuesto por el Tribunal Constitucional, complementa al del uso del predio. Al respecto, se considera que no es razonable que se omita el número de habitantes porque constituye un criterio indispensable para diferenciar y distribuir correctamente el costo entre los contribuyentes como componente del factor de uso y frecuencia.

Cabe indicar que respecto del número de habitantes en predios usados como casa habitación, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5948-7-2009⁵⁷ se señaló que en los casos de predios utilizados como casa habitación el factor de frecuencia y uso viene dado por la cantidad de ocupantes del predio y que la omisión de dicho número no es razonablemente válida ya que constituye un criterio indispensable para distribuir correctamente el costo entre los contribuyentes que destinen su predio al uso de casa habitación, complementando así el criterio del tamaño del predio.

Si bien en el presente caso se alude al criterio de distribución referido a la cantidad de habitantes por predio presumiendo un número mínimo de habitantes por predio, la ordenanza no indica cuál es ese número mínimo de personas. De esta forma, se ha desnaturalizado el criterio de distribución antes mencionado, lo que en la práctica equivale a su omisión.

Por otro lado, se advierte que si bien la norma también prevé un mínimo de residuos producidos por persona, dicho dato no encuentra complemento al no haberse hecho referencia al número de habitantes por predio. Asimismo, se aprecia en las tablas de tasas a pagar que los rangos han sido contruidos a partir del área construida, sin hacer mención alguna a la cantidad de habitantes, lo cual determina también una mayor o menor cantidad de residuos generados.

Cabe indicar también que en la ordenanza no se hace referencia al número de contribuyentes entre los cuales se distribuirá el costo del servicio, elemento que es indispensable para la distribución del

⁵⁶ Predios sin construir, Casas habitación y las tres categorías de uso distinto a casa habitación (1. mercados, supermercados, centros comerciales y centros de expendio de comida 2. Universidades, institutos, colegios, centros educativos e instituciones públicas y 3. Actividades comerciales en general).

⁵⁷ Resolución que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, publicada el 5 de julio de 2009. Mediante la citada resolución se determinó que la Ordenanza N° 887 emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, no adoptaba criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recojo de basura. Igual criterio se aprecia en las RTF N° 3264-2-2007 y N° 13640-5-2008 publicadas el 26 de abril de 2007 y 11 de diciembre de 2008, respectivamente, con carácter de observancia obligatoria. En estas resoluciones se analizaron las Ordenanzas Municipales N° 830, emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, N° 144-MDL y N° 148-MDL, emitidas por la Municipalidad Distrital de Lince y N° 887, emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, respectivamente.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

costo entre los contribuyentes del distrito. Al respecto, se considera que si la norma ha previsto inafectaciones y beneficios especiales⁵⁸, debió consignarse la cantidad de contribuyentes y diferenciar a aquellos casos que gozan de los citados beneficios tributarios para poder tener certeza acerca de la cantidad de contribuyentes que participarán de la distribución del costo. Asimismo, la norma no prevé si es la municipalidad quien asumirá el costo de los servicios prestados en estos casos o si lo trasladará a los demás contribuyentes⁵⁹.

Por las consideraciones expuestas, se concluye que 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 la Ordenanza N° 221, no recogen criterios válidos y razonables de distribución del costo del servicio de recojo de basura”.

Serenazgo

“El Fundamento 41 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC, publicada el 14 de marzo de 2005, 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 “sujeta 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 en el Fundamento 36 de la citada sentencia se ha precisado que cuando se señala los parámetros generales que permiten determinar lo que razonablemente debe pagar cada contribuyente por el servicio prestado, no se pretende cerrar la posibilidad de que si existiesen nuevos criterios a futuro, éstos sean tomados en cuenta. Asimismo, en el numeral §3 del acápite A del Fundamento VIII de la sentencia del mismo colegiado, recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, publicada el 17 de agosto de 2005, se ha indicado que sólo se ha expuesto de manera general algunos criterios objetivos de distribución y observancia básica que harían presumir una mejor distribución del costo del Arbitrio⁶⁰.

Ahora bien, en el caso del Arbitrio por el servicio de Seguridad Ciudadana o Serenazgo, en el punto VIII, A, § 3 de la citada sentencia, se indica que “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 servicio⁶¹.

⁵⁸ La Ordenanza N° 206, publicada el día 17 de octubre de 2005 estableció el marco legal de los arbitrios de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo para el distrito de Miraflores. Los artículos 8° y 9° de la citada ordenanza establecen beneficios tributarios (inafectaciones y beneficios especiales).

⁵⁹ A título ilustrativo, puede mencionarse el caso de las ordenanzas emitidas por el distrito de Santiago de Surco para regular los arbitrios de los años 2006 a 2008, en las que se hace referencia a la cantidad de predios, contribuyentes, contribuyentes inafectos y se establece que la municipalidad será quien asuma el costo de los beneficios. Al respecto, véase las Ordenanzas N° 241-MSS, N° 250-MSS, N° 275-MSS y N° 294-MSS.

⁶⁰ Al respecto, véase el fundamento 36 de la citada sentencia. Asimismo, véase el numeral §3 del acápite A del Fundamento VIII de la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC, en la que el Tribunal Constitucional ha indicado que sólo se ha expuesto de manera general algunos criterios objetivos de distribución y observancia básica que harían presumir una mejor distribución del costo del Arbitrio y la sentencia recaída en el Expediente N° 0018-2005-PI/TC antes citada.

⁶¹ El subrayado pertenece a la sentencia citada.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

De lo señalado se tiene que para el Tribunal Constitucional son criterios básicos que permiten presumir una razonable distribución del costo del servicio de seguridad ciudadana la ubicación del predio en relación con las zonas de peligrosidad y el uso del predio, sin embargo, debe considerarse que tal como el citado Tribunal afirma, sus criterios constituyen bases presuntas mínimas y que a efecto de distribuir los costos de los servicios, puede acudirse a otros criterios, según sea la realidad de cada distrito, siempre que sean objetivos, razonables, idóneos y que guarden relación con el servicio prestado.

Asimismo, de conformidad con la RTF N° 3264-2-2007, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, para hacer una distribución válida de los costos de los servicios, es necesario que se indique el número de contribuyentes entre los que se hará la distribución⁶².

En el presente caso, el artículo 2° de la Ordenanza N° 207, modificado por la Ordenanza N° 211, señala que de acuerdo a las estadísticas del servicio, se han identificado en el distrito cuatro áreas de intervención⁶³, en función de la asignación de personal frecuente y las rutas de patrullaje en dichas zonas, distribuyendo una mayor carga tributaria en aquellas que registran un mayor número de intervenciones⁶⁴.

Asimismo, indica que dentro de cada área de intervención, es notorio que el uso de los predios implica un mayor o menor disfrute del servicio por parte de los deudores tributarios, por lo cual se les ha agrupado en seis categorías, en función de los hechos directos e indirectos relacionados con las actividades realizadas al interior de los predios⁶⁵.

Las seis categorías mencionadas por la ordenanza son las siguientes: 1. Predios sin construir o en construcción. 2. Predios destinados a ser usados como casa habitación. 3. Predios con usos distintos a casa habitación (dedicados a actividades comerciales, de servicios y otros, en general). 4. Predios que forman parte del gobierno central, gobiernos locales, embajadas e instituciones públicas descentralizadas, y los que tienen la categoría de instituciones educativas y culturales, hospitales y clínicas y entidades financieras. 5. Predios con uso de supermercados y grandes almacenes. 6. Predios dedicados a bingos, tragamonedas, casinos, discotecas, cines y hoteles de 4 y 5 estrellas.

Dicho artículo precisa que para establecer la tasa se ha tomado en cuenta el costo prorrateado del servicio por cada zona, dentro de las cuales, se ha asignado un costo mayor a las categorías que han generado una mayor prestación del servicio (número de intervenciones, conforme a las estadísticas del servicio). Explica también que de este subtotal, se ha procedido a dividir el costo de la zona entre el número de predios agrupados en cada una de las seis categorías.

Asimismo, en el punto 4 del informe técnico, en el que se describen las fórmulas aplicadas en la determinación, se explica que el costo total del servicio se ha dividido entre cuatro para obtener el costo trimestral anual del servicio, el cual a su vez ha sido prorrateado entre las cuatro áreas de manera proporcional a los índices de mayor intervención (dichos índices se encuentran en la tabla III del informe). Se agrega que cada área ha sido categorizada en función al uso de los predios que requieren una mayor intervención, asumiendo cada categoría a prorrata un costo trimestral en función de la mayor o menor intervención. Finalmente, el costo por categoría es dividido entre el número de predios que

⁶² Al respecto, véase el análisis realizado en dicha resolución respecto de la distribución del costo del servicio de recojo de basura y barrido de calles regulado por la Ordenanza N° 830.

⁶³ Las cuatro zonas se encuentran detalladas en la Ordenanza N° 211.

⁶⁴ De este modo, se ha asignado a cada área un porcentaje del total de intervenciones. Al área 0 le corresponde un 10.29%, al área 1, un 23.36%, al área 2, un 50.82% y al área 3 un 15.53%.

⁶⁵ En la citada ordenanza se indica que se entiende por hechos indirectos "a aquellos en los cuales los vecinos se encuentran sometidos a una mayor o menor desprotección a consecuencia del nivel de concentración y/o aglomeración de personas, ocasionado por las actividades realizadas por los deudores tributarios" y que se entiende por hechos directos "al grado de "puesta en peligro" que ocasiona el consumo o adquisición de los bienes y servicios ofrecidos al interior de los establecimientos".



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

corresponde a cada sector y de esta cifra se obtiene el monto de la tasa a pagar, lo cual se detalla en las tablas de serenazgo por cada año que han sido incluidas en el informe técnico.

En este caso, si bien se ha utilizado criterios referidos a zonas de intervención y usos del predio, no se hace referencia al número de contribuyentes entre los cuales se distribuirá el costo del servicio, elemento que es indispensable para la distribución del costo entre los contribuyentes del distrito. Al respecto, se considera que si la norma ha previsto inafectaciones y beneficios especiales⁶⁶, debió consignarse la cantidad de contribuyentes y diferenciar a aquellos casos que gozan de los citados beneficios tributarios para poder tener certeza acerca de la cantidad de contribuyentes que participarán de la distribución del costo. Asimismo, la norma no prevé si es la municipalidad quien asumirá el costo de los servicios prestados en estos casos o si lo trasladará a los demás contribuyentes⁶⁷.

Por tanto, se concluye que la ordenanza bajo comentario no ha cumplido con distribuir dicho costo utilizando un criterio razonable y válido a partir de criterios que han sido considerados válidos por el Tribunal Constitucional".

Que cabe indicar que estos criterios tienen 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. En tal sentido, al no haberse cumplido con explicar la estructura de costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo del año 2006 ni con adoptar criterios válidos para distribuir sus costos, procede declarar fundada la apelación en este extremo y dejar sin efecto los valores que se han emitido por estos conceptos.

Arbitrios Municipales del año 2007

Que la Municipalidad Distrital de Miraflores emitió la Ordenanza N° 245, mediante la cual se aprobó la determinación de los montos por arbitrios municipales del año 2007, la cual ha sido modificada por la Ordenanza Municipal N° 247.

Que el artículo 2° de la Ordenanza N° 245 dispuso lo siguiente: "Determinése para el ejercicio 2007 los mismos importes establecidos en la Ordenanza N° 207, modificada por las Ordenanzas N°s. 211, 219 y 221, norma ratificada por la Municipalidad Metropolitana de Lima a través del Acuerdo de Concejo N° 448, publicado el 30/12/2005, reajustados con la aplicación de la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor vigente al 30 de setiembre del año 2006, la cual es de 1.35 %".

Que asimismo, mediante la Ordenanza N° 247 se aprobó el Informe Técnico de la ordenanza de determinación de los montos por Arbitrios Municipales del año 2007.

Que en el citado informe se indica que: "...con la finalidad de mantener la calidad del servicio ofrecido durante el año 2006, y habiéndose proyectado la ejecución del costo total de los servicios, como se observa de los Cuadros A, B, C, y D, la Municipalidad de Miraflores aplicará para el año 2007 las mismas tasas determinadas para el ejercicio anterior, reajustadas con la variación acumulada a setiembre de 2006 del índice de Precios al Consumidor...".

⁶⁶ La Ordenanza N° 206, publicada el día 17 de octubre de 2005 estableció el marco legal de los arbitrios de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo para el distrito de Miraflores. Los artículos 8° y 9° de la citada ordenanza establecen beneficios tributarios (inafectaciones y beneficios especiales).

⁶⁷ A título ilustrativo, puede mencionarse el caso de las ordenanzas emitidas por el distrito de Santiago de Surco para regular los arbitrios de los años 2006 a 2008, en las que se hace referencia a la cantidad de predios, contribuyentes, contribuyentes inafectos y se establece que la municipalidad será quien asuma el costo de los beneficios. Al respecto, véase las Ordenanzas N° 241-MSS, N° 250-MSS, N° 275-MSS y N° 294-MSS.



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

Que de lo expuesto se advierte que la Ordenanza N° 245 (modificada por la Ordenanza Municipal N° 247) se sustenta en 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) que regularon los Arbitrios Municipales del año 2006, normas que según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Sala Plena N° 2011-04 del 16 de marzo de 2011, no cumplen con explicar los costos de los servicios de limpieza pública y serenazgo ni adoptan criterios válidos para la distribución de los mismos, por lo que en consecuencia, tampoco pueden sustentar válidamente el cobro de dichos tributos para el año 2007.

Que en tal sentido, al no estar la Administración facultada para su cobro, procede que se declare fundada la apelación en este extremo y dejar sin efecto los valores girados en la parte correspondiente a dichos conceptos.

Arbitrios Municipales de Parques y Jardines de los años 2003 a 2007

Que en cuanto a los Arbitrios Municipales de Parques y Jardines de los años 2003 a 2007, cabe precisar que las Ordenanzas N° 205, N° 207 y N° 245 han establecido que para los citados años sería de aplicación los montos establecidos⁶⁸ por la Ordenanza Municipal N° 086-2001-MM, la cual fue analizada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC quien declaró infundada la demanda de inconstitucionalidad en este extremo⁶⁹, por lo que no cabe analizar la validez de la norma que sustenta el cobro de dicho tributo en los periodos citados.

Que en consecuencia, corresponde declarar infundada la apelación en este extremo, manteniéndose los valores girados en la parte correspondiente a dicho concepto.

Que asimismo, conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2011-02, 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 154° 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 102° 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 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 **INFUNDADA** la apelación de puro derecho en el extremo referido a los Arbitrios Municipales de Parques y Jardines de los años 2003 a 2007, y **FUNDADA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración dejar sin efecto las Resoluciones de Determinación N° 2007-0015-010994-SR-GR-MM, 2007-0016-011247-SR-GR-MM, 2007-0017-012017-SR-GR-MM, 2007-0018-016829-SR-GR-MM y 2007-0018-023357-SR-GR-MM, en la parte correspondiente.

⁶⁸ Reajustados con la aplicación de la variación acumulada del índice de precios al Consumidor.

⁶⁹ En la referida sentencia se señala que: "En el caso de los importes por arbitrio de parques y jardines, se utilizaron los criterios de uso, ubicación y UIT, privilegiándose el criterio de ubicación del predio conforme a la cercanía de áreas verdes, por lo que, en este extremo, la Ordenanza resulta constitucional en un análisis abstracto. De existir supuestos de confiscatoriedad, estos deberán ser analizados en cada caso concreto".



Tribunal Fiscal

N° 04346-7-2011

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece los siguientes criterios:

"La Municipalidad Distrital de Miraflores no puede en ningún caso hacer cobro de los arbitrios de limpieza pública y serenazgo correspondientes al ejercicio 2001 ni de los arbitrios de limpieza pública de los años 2002 a 2004 al amparo de la Ordenanza Municipal N° 205, modificada por la Ordenanza Municipal N° 211, ya que no fue ratificada en esos extremos por la Municipalidad Metropolitana de Lima".

"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".

"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".

"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 la Ordenanza N° 221, no adoptan criterios válidos para la distribución del costo del servicio de barrido de calles correspondiente al año 2006".

"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 la Ordenanza N° 221, no adoptan criterios válidos para distribuir el costo del servicio de recojo de basura correspondiente al año 2006".

"La Ordenanza N° 207, modificada por la Ordenanza N° 211, no adopta criterios válidos para la distribución del costo del servicio de serenazgo".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Municipalidad Distrital de Miraflores - Lima, para sus efectos.


MUNOZ GARCÍA
VOCAL PRESIDENTA


MELÉNDEZ KOHATSU
VOCAL


TERRY RAMOS
VOCAL


Falconi Grillo
Secretario Relator
MK/FG/apd.