

DEFENSORIA DEL PUEBLO

TRIBUTACION MUNICIPAL Y CONSTITUCION

INDICE

I.	Introducción.....
II.	El sistema tributario en la Constitución de 1993.....
1.	Clasificación tripartita de los tributos.....
1.1.	Impuestos.....
1.2.	Contribuciones.....
1.3.	Tasas.....
2.	Principios constitucionales de la tributación.....
2.1.	Legalidad.....
2.2.	Igualdad.....
2.3.	No confiscatoriedad.....
2.4.	Respeto a los derechos fundamentales.....
III.	Marco general de la tributación municipal.....
IV.	Instrumento legal para la creación de tributos por las municipalidades.....
V.	Requisitos que deben cumplir las ordenanzas como instrumento de potestad tributaria municipal.....
1.	Requisitos de validez establecidos antes de la Constitución de 1993.....
2.	Ratificación y publicación previa.....
3.	Los Textos Unicos de Procedimientos Administrativos.....
VI.	Problemas con relación a la ratificación de ordenanzas municipales distritales...
1.	No ratificación.....
2.	Inaplicación de ordenanzas que establecen procedimiento de ratificación.....
3.	Caso de la Municipalidad Distrital Carmen de la Legua Reynoso.....
VII.	Vigencia de las ordenanzas municipales distritales.....
VIII.	Resoluciones de Determinación, Ordenes de Pago y Resoluciones de Multa.....
1.	Resolución de Determinación.....
2.	Orden de Pago.....
3.	Resolución de Multa.....
4.	Nulidad de las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa.....
IX.	Marco normativo para la creación y modificación de las tasas municipales.....
1.	Características de las tasas.....

2.	Clasificación de las tasas.....	
2.1.	Arbitrios.....	
2.1.1.	Aspectos generales.....	
2.1.2.	Determinación del monto de los arbitrios.....	
2.1.3.	Fechas en que las municipalidades deben proceder a la determinación de la cuantía de los arbitrios.....	
2.1.4.	Rendimiento de los arbitrios.....	
2.1.5.	Periodicidad de la determinación de arbitrios.....	
2.1.6.	Fecha de pago de arbitrios.....	
2.1.7.	Arbitrios pagados en exceso.....	
2.1.8.	Sustentación de los costos que implica el servicio a prestar.....	
2.1.9.	Mecanismos para objetar arbitrios que superan el costo del servicio.....	
2.1.10.	Exoneraciones al pago de arbitrios.....	
2.1.11.	Inobservancia de requisitos para la creación de arbitrios.....	
2.2	Licencias.....	
2.2.1.	Análisis de la Ley N° 27180 que modifica los artículos relativos a las licencias de la LTM.....	
2.2.2.	Licencia de funcionamiento.....	
	<ul style="list-style-type: none"> • Renovación automática..... • Cobro por concepto de peritajes..... • Cumplimiento de normas de higiene y salubridad para su autorización..... 	
2.2.3.	Otras licencias.....	
2.2.4.	Licencia de anuncios y publicidad exterior.....	
2.2.5.	Licencia a la venta de las bebidas alcohólicas.....	
3.	Derechos: cuantía de los cobros por servicios.....	
X.	Imposición de multas	
XI.	Procedimiento de cobranza coactiva.....	
1.	Aspectos generales.....	
2.	El Ejecutor y el Auxiliar Coactivo.....	
3.	Deudas consideradas exigibles.....	
4.	Las órdenes de pago dentro del procedimiento de cobranza coactiva.....	
5.	El acto de notificación.....	
6.	Inicio del procedimiento. Medidas Cautelares.....	
7.	Suspensión de la cobranza coactiva.....	
8.	Recurso de queja.....	
9.	Responsabilidad del Ejecutor y el Auxiliar Coactivo.....	
10.	Agotamiento de vía administrativa.....	
11.	Las costas.....	
XII.	Conclusiones	
XIII.	Recomendaciones	

XIV. Resolución Defensorial N° 06-DP-2000 publicada el 12 de febrero del 2000.....

I. INTRODUCCIÓN

La Defensoría del Pueblo es un órgano constitucional autónomo de carácter no jurisdiccional, encargado de proteger los derechos constitucionales y fundamentales de la persona y la comunidad, así como de la supervisión del cumplimiento de los deberes de la administración estatal y la adecuada prestación de los servicios públicos, conforme lo establece el artículo 162° de la Constitución y el artículo 1° de su Ley Orgánica, Ley N° 26520. Su labor no intenta suplir ni interferir en las funciones que corresponden a los restantes órganos de control, sino más bien, brindar una protección complementaria a quienes ven afectados sus derechos individual o colectivamente.

En este sentido, debemos anotar que el control defensorial cuenta con una doble función: por un lado, proteger los derechos del quejoso resolviendo el caso concreto (función subjetiva) y, de otro, una función que trasciende al caso individual contribuyendo a la vigencia de la legalidad democrática, incluso a través de una labor pedagógica o docente (función objetiva o institucional).

Dentro de este marco, es evidente que la materia tributaria no resulta ajena a la labor defensorial, pues los actos que pueden derivarse del incorrecto ejercicio del poder tributario tienen, en la mayoría de casos, consecuencias lesivas al patrimonio de los contribuyentes y pueden vulnerar derechos fundamentales. En efecto, para que el ejercicio del poder tributario constituya una invasión legítima en el patrimonio de los particulares debe respetar determinados principios y derechos constitucionales. Corresponde a la Defensoría del Pueblo, entre otras instituciones, velar para que ello suceda. Así por ejemplo, la Defensoría del Pueblo de España en su Informe Anual de 1994 al referirse a la Administración del Estado¹ dedicó un acápite al análisis del sistema tributario. Asimismo, en Costa Rica la Defensoría de los Habitantes ha examinado la incidencia de las reformas tributarias en la vigencia de los derechos humanos y ha cuestionado, entre otros aspectos, el incremento de los impuestos indirectos y la disminución de los impuestos directos, lo que volvía inequitativa y poco solidaria la contribución de los ciudadanos².

En el Perú, desde el inicio de sus funciones la Defensoría del Pueblo ha recibido diversas quejas referidas a la tributación municipal. Ello ha motivado su especial atención, al constatar que existen normas que han limitado la autonomía municipal y, en concreto, reducido los ingresos tributarios de algunos gobiernos locales; así como también que algunas municipalidades han desconocido expresos principios constitucionales afectando de esta manera derechos de los contribuyentes. En este contexto, la sola resolución del caso concreto no basta, pues se ha comprobado la existencia de limitaciones normativas, así como problemas que pasan desde el desconocimiento de las normas a aplicar, hasta la falta de orientación de los contribuyentes respecto a los derechos que los amparan y los procedimientos administrativos o judiciales para hacerlos valer.

En este sentido, se ha considerado necesario elaborar el presente informe, no sólo para brindar un tratamiento uniforme a numerosos problemas que se han presentado, sino sobre todo con la finalidad de contribuir a consolidar en el país un marco institucional caracterizado por la promoción de prácticas de buen gobierno, que permita comprometer a las instituciones implicadas en el tema de la tributación municipal en el respeto a los principios y derechos constitucionales.

¹ DEFENSOR DEL PUEBLO, Informe Anual 1994, Vol. 2, Madrid, pp. 317 - 353.

² CARAZO, Rodrigo Alberto. "Reforma tributaria y derechos humanos". En: Revista de la Procuraduría de los Derechos Humanos de El Salvador, N° 2, marzo de 1995, pp. 66 - 68.

De esta manera, en la parte inicial del informe, se pretende fijar el marco general de regulación de la tributación municipal a partir de la Constitución y de las normas de desarrollo que determinan el denominado “bloque de constitucionalidad”, dentro del cual se desarrolla el poder tributario de los gobiernos locales. En esta parte se incidirá en el tema del instrumento legal pertinente para el ejercicio de la potestad tributaria municipal y los requisitos para su vigencia, lo que ha generado confusión en algunas administraciones municipales.

Posteriormente, nos ocuparemos de las tasas, de su clasificación y de los principales problemas que éstas originan: los arbitrios -la determinación de su cuantía-, las licencias -la posibilidad de crearlas- y los derechos -cuantía de los cobros por servicios administrativos-. Asimismo, determinaremos el marco normativo de las tasas y las facultades que respecto de ellas tienen las municipalidades. No queremos dejar de señalar que si bien toda la regulación tributaria municipal resulta importante, nuestra institución ha decidido circunscribirse al tema de las tasas, pues constituyen los tributos que han originado la mayor parte de las quejas presentadas contra los gobiernos locales. Ello porque si bien los gobiernos locales tienen la potestad de crear, modificar o suprimir este tipo de tributos -así como las contribuciones- “con los límites que señala la ley”³, ha sido precisamente el ejercicio abusivo que algunas municipalidades han realizado de estas atribuciones lo que, aunado a la cantidad de municipalidades existentes -1,825 distritales y 194 provinciales⁴- y a la dificultad de controlar su gestión debido al alejamiento físico de algunas de ellas, ha ocasionado, en innumerables casos, lesiones a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

A continuación, en el informe se incluye un análisis sobre la imposición de multas por parte de los gobiernos locales, así como una revisión del procedimiento de cobranza coactiva a la luz de la nueva ley. Esto último resulta necesario, porque se ha apreciado un débil manejo de este procedimiento por parte de los Ejecutores y Auxiliares Coactivos, lo que en la práctica ha generado violaciones a derechos establecidos en la Constitución, como sucede tratándose del derecho de propiedad.

Finalmente, el presente informe formula puntuales conclusiones y recomendaciones respecto a los temas y casos analizados, a fin de garantizar la efectiva vigencia de los derechos fundamentales de los contribuyentes y la correcta actuación de la administración pública enmarcada en un Estado de Derecho.

En definitiva, los alcances del presente informe tienen un carácter general y temporal, por lo que deberá atenderse a las variantes que admita y pueda experimentar cada caso concreto. Contribuye a dar este doble carácter el hecho de que el informe haya sido elaborado a partir de quejas recibidas por la Defensoría del Pueblo -que constituyen tan sólo una parte del universo de casos susceptibles de ser quejados- y en el marco de una específica normativa vigente. El informe podría, pues, verse en el futuro ampliado o complementado a partir del procesamiento de nuevas quejas, y de mayor información que incida sobre la misma o distinta temática.

II. EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1993

El Estado, como organización política de la sociedad, tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades colectivas a través de los recursos públicos, entre los que se encuentran los tributos. Así, en la práctica existe una relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados: por un lado, el Estado encuentra su justificación en la gestión del bienestar colectivo, satisfaciendo el conjunto de necesidades sociales que los

³ Artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

⁴ De acuerdo con las cifras que figuran en el N° 1 del Boletín “Datos Electorales” -de fecha 31 de mayo de 1999-, publicado por la Asociación Civil Transparencia.

particulares requieren para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir, o en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida⁵; y, por otro, a fin de realizar las actividades que le son inherentes, el Estado requiere imprescindiblemente de un sustento económico que, en su mayor parte, proviene de los ciudadanos, quienes son los que se benefician con las obras y servicios que el Estado realiza.

En virtud de lo mencionado, el Estado se encuentra dotado de potestad tributaria, que incluye el poder de crear, suprimir y modificar los tributos, e inclusive el poder de eximir de su pago. Asimismo, el Estado se encuentra facultado para regular integralmente los elementos sustanciales de los tributos.

Esta potestad o poder tributario -cuya fuente es la propia Constitución-, se encuentra distribuida entre los distintos niveles de gobierno del Estado. De esta manera, la Carta Magna establece quiénes detentan este poder, así como las competencias y atribuciones de cada uno de estos niveles de gobierno. Esta incorporación de los principios tributarios a la Constitución, a decir de Alvaro Rodríguez Bereijo, constituye la más alta expresión del sometimiento del poder financiero al imperio de la ley, característico del Estado de Derecho e instrumento de garantía y de control, tanto jurídico como político, por los ciudadanos del manejo de la Hacienda Pública⁶.

En nuestro país, el poder tributario se encuentra regulado en el artículo 74° de la Constitución. El citado artículo otorga poder tributario únicamente al gobierno central y a los gobiernos locales, excluyendo así a los gobiernos regionales. Los alcances de este poder tributario reconocido a los gobiernos locales, les permiten "*crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley*". Por su parte, el artículo 191° señala que los gobiernos locales gozan de autonomía política, económica y administrativa en los asuntos de su competencia, incluyendo entre ellos a los de materia tributaria.

A este efecto, la interpretación del artículo 74° lleva a señalar que la ley puede establecer algunos parámetros o requisitos para el ejercicio del poder tributario del gobierno local, pero no introducir elementos que eliminen o menoscaben las facultades de estos entes para determinar aspectos esenciales del tributo, y que conlleven de alguna manera a anular el poder tributario otorgado constitucionalmente.

A fin de comprender los alcances de la potestad tributaria, consideramos pertinente acudir a la clasificación tripartita de los tributos, ampliamente aceptada por la doctrina y recogida actualmente en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816, del 20 de abril de 1996, y modificado por la Ley N° 27038, del 31 de diciembre de 1998. La norma en cuestión señala que el término genérico tributo comprende los impuestos, las tasas y las contribuciones, siendo que, como señala Héctor Villegas, su diferencia "*...se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas*"⁷. Pasaremos a definirlos a continuación.

1. Clasificación tripartita de los tributos

Se define al tributo como aquella prestación, generalmente una suma de dinero, que el Estado exige en virtud de su poder de imperio y cuya obligación de pago surge cuando se

⁵ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. "Derecho Fiscal". México D.F.: Themis, 1998, pp. 3-4.

⁶ RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. "El sistema tributario en la Constitución". En: Revista Española de Derecho Constitucional. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, N° 36, 1992, p. 11.

⁷ VILLEGAS, Héctor. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Buenos Aires: Editorial Depalma, Tomo I, 1990, p. 69.

produce el hecho imponible previsto en la ley. De esta forma se proporciona al Estado los recursos suficientes para atender las necesidades colectivas de la sociedad.

De acuerdo con la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

1.1. Impuestos

De acuerdo con la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el impuesto *“es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”*.

El impuesto constituye la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas o jurídicas, para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato.

De esta manera, el hecho imponible consistirá en un hecho o situación que, según la valoración del legislador, tenga idoneidad abstracta como indicio de capacidad contributiva⁸.

1.2. Contribuciones

La Norma II citada señala que la contribución *“es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador, beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”*.

Así, la característica esencial de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general, siendo esta actividad la que opera como hecho imponible del tributo.

Como señala Héctor Villegas, este beneficio que se obtiene de la actividad estatal, es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza, y, por consiguiente, de capacidad contributiva.

1.3. Tasas

De acuerdo con lo señalado en la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, la tasa *“es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”*.

A decir de Geraldo Ataliba, la tasa es un tributo vinculado, cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado⁹. Para Sergio De la Garza, este tributo es una contraprestación obligatoria en dinero establecida por la ley, a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado y prestados por la Administración Pública, destinado a sostener el servicio correspondiente y fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio¹⁰.

⁸ Ibid. p. 70.

⁹ ATALIBA, Geraldo. “La hipótesis de la incidencia tributaria”. Instituto Peruano de Derecho tributario. Lima, 1987, p. 182

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio. “Derecho Financiero Mexicano”. Editorial Porrúa. 9na. Edición. México D.F., 1979, p. 325.

De acuerdo con la doctrina, es imprescindible que se trate de servicios divisibles¹¹, en los cuales el aprovechamiento individual pueda ser medido, o, como dice Ataliba, es preciso que la actividad estatal se refiera directamente al obligado¹². Además, debe tratarse de servicios inherentes al Estado y no de servicios de otra índole.

2. Principios constitucionales de la tributación

El ejercicio del poder tributario no es absoluto, sino que la propia Constitución ha incorporado determinados principios que funcionan como límites para el Estado en materia tributaria, y que garantizan el pleno goce y ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes. De esta manera, como indica Rodríguez Bereijo citando a Karl Larenz, los principios constitucionales tributarios funcionan como pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en la que subyace la idea de un derecho más justo¹³.

En sentido, los principios constitucionales tributarios cumplen una doble función. La primera consiste en la predeterminación que ejercen en las decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean, en cuanto fuentes del derecho e informadores del ordenamiento jurídico (función positiva). La segunda función es que permiten excluir los valores contrapuestos y las normas que descansan sobre estos valores (función negativa)¹⁴.

El artículo 74° de la Constitución señala como límites al poder tributario los siguientes¹⁵:

2.1. Legalidad

Este principio constituye un límite de carácter formal, que implica que quien tiene el poder tributario debe ejercerlo a través de los órganos competentes según la Constitución, sobre las materias establecidas en ella y empleando los instrumentos legales idóneos de acuerdo con el marco constitucional. Tiene por objeto garantizar la seguridad jurídica por medio de la exigencia de requisitos que deben cumplirse para que el Estado obtenga de manera legítima la prestación pecuniaria de los particulares.

En este sentido, los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, y deben además regularse por ley todos los elementos sustanciales del tributo, salvo los aranceles o tasas que se regulan por decreto supremo. Ello implica, a su vez, que los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria.

Con relación a los gobiernos locales, es importante destacar que si bien el artículo 74° de la Constitución no menciona expresamente el instrumento legal mediante el cual ejercerán su poder tributario, resulta claro que dado que debe ser una norma con rango de ley para

¹¹ De acuerdo con la ponencia presentada por el Perú en la XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Caracas en 1991 y referidas al tema de las tasas y precios públicos, el servicio público es fundamentalmente divisible en unidades de uso o consumo, es decir, resulta factible individualizar el servicio en personas naturales o jurídicas. Ver al respecto la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima: Vol. 21, diciembre 1991, p. 58.

¹² ATALIBA, Geraldo. Op. Cit. p. 189.

¹³ RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro. Op. Cit. p. 22.

¹⁴ Ibid. pp. 22-23.

¹⁵ Al respecto, véase ZOLEZZI MOLLER, Armando. "El régimen tributario en la nueva Constitución". En: La Constitución de 1993: análisis y comentarios. Comisión Andina de Juristas. Lima, 1999, pp. 141-151. Asimismo, DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. "El régimen tributario en la Constitución: Estudio Preliminar". En: Themis, Revista de Derecho. Lima, 1994, N° 29 pp. 131-145; y HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. "El Poder Tributario y la nueva Constitución". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1993, Vol. 24, pp. 17-29.

dar efectivo cumplimiento al principio de legalidad, este poder deberá ejercerse a través de una ordenanza.

2.2. Igualdad

Un cabal enunciado de este principio debe tomar en cuenta los tres aspectos que comprende: el primero tiene que ver con la imposibilidad de otorgar privilegios en materia tributaria. El principio de igualdad ligado a este primer aspecto se identifica con el derecho fundamental de la persona a la igualdad ante la ley. El segundo aspecto está relacionado con el principio de generalidad, que implica que el tributo debe aplicarse a todos aquellos que incurran en el hecho generador definido en la norma. Finalmente, el principio de igualdad se encuentra ligado al principio de uniformidad, que supone que la norma tributaria grave de acuerdo con las distintas capacidades contributivas¹⁶.

Este principio no prohíbe de manera absoluta establecer tratos desiguales en materia tributaria, sino sólo aquéllos que carezcan de causas objetivas y razonables.

Ahora bien, algún sector de la doctrina considera que la aplicación del principio de igualdad no tiene sustento en relación con las tasas, porque en ellas el pago se efectúa en función de un servicio y no existen categorías en función de la capacidad contributiva. Sin embargo, es necesario recordar que en la actualidad este principio no se configura solamente como una igualdad meramente formal, sino que se ha trasladado también al concepto de la igualdad material. Por ello, teniendo en cuenta el compromiso del Estado de remover los obstáculos que, en el plano económico y social, configuren efectivas desigualdades de hecho y se opongan al efectivo goce del derecho a la igualdad, los poderes públicos se encuentran en la obligación de efectuar tratos diferenciados - siempre que no sean arbitrarios-, a fin de lograr la igualdad real.

Otro argumento apoyando la aplicación del principio de igualdad con relación a las tasas es el hecho de que la satisfacción de las necesidades esenciales de la población lleva implícito el principio de gratuidad, ya que si el Estado se encuentra en la obligación de prestar estos servicios, no podría, en principio, supeditar su cumplimiento a que ellos sean retribuidos. Pero, como señala Héctor Villegas, el Estado *"...sí puede establecer gravámenes en ocasión del cumplimiento de tales actividades y hacerlos pagar a las personas concretas con respecto a las cuales la actividad de algún modo se singulariza"*¹⁷.

De esta manera, si el Estado obliga a los usuarios a pagar una suma de dinero a causa de la prestación del servicio, lo hace sólo por excepción y en ejercicio de su poder tributario, pudiendo determinar si el usuario asumirá el costo total o parcial del servicio. Las entidades públicas deberían tomar en cuenta el principio de igualdad para determinar las tasas a cobrar a los usuarios del servicio, de manera tal que se establezcan diferencias de pago en virtud de las condiciones socio económicas de éstos. A este efecto, lo máximo que deberá pagar un usuario por la tasa en cuestión, es la razonable equivalencia respecto del costo que implicó el servicio, pero deberían establecerse tarifas menores en razón de las condiciones económicas de los usuarios, en cuyo caso las entidades públicas deberían asumir una parte del costo. Ello sucede, en las municipalidades de Carabayllo -Ordenanza N° 009-99/MDC publicada el 30 de abril de 1999- y Los Olivos -Ordenanza 010-99/CDLO publicada el 10 de abril de 1999-, que contemplan en sus normas exoneraciones parciales o totales al pago de arbitrios para pensionistas y para personas indigentes o en situación precaria.

¹⁶ HERNANDEZ BERENGUEL, Luis. "El poder tributario y la nueva Constitución". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1993, Vol. 24. p. 23.

¹⁷ VILLEGAS, Héctor. Op. Cit. p. 93.

2.3. No confiscatoriedad

Este principio protege la propiedad previniendo que una ley afecte gravemente el patrimonio de la persona y, además, garantizando el modelo económico recogido en nuestra Constitución. El principio de no confiscatoriedad asume gran importancia tratándose de impuestos, ya que impide que el Estado en uso de su potestad tributaria, cree tributos que absorban parte sustancial del patrimonio de las personas. El artículo 74° de la Constitución no establece parámetros para determinar la confiscatoriedad de un tributo, dejando esa labor a los jueces.

Debemos indicar que aún no existe opinión unánime en la doctrina sobre los efectos que tendría la sentencia en caso se declare la confiscatoriedad del tributo. Algunos consideran que deberá declararse confiscatorio todo el tributo y otros que solamente debe declararse confiscatorio el monto que excede el costo razonable del servicio.

De otro lado, tratándose de tasas, existe un sector de la doctrina que considera que existe confiscatoriedad en las mismas cuando el monto cobrado al contribuyente es manifiestamente desproporcionado respecto del costo del servicio prestado por la administración estatal, o en todo caso, cuando se le exige a la persona el pago de una tasa por un servicio que no ha sido prestado.

Con relación a este principio cabe citar la sentencia emitida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público el 28 de abril de 1999, recaída en el Expediente de amparo N° 2126-98, publicada el 8 de junio de 1999, en la que se manifestó que era evidente que los montos determinados por concepto de arbitrios municipales en la Municipalidad de Lima Metropolitana eran demasiado elevados, “...*coligiéndose un efecto confiscatorio en los referidos tributos...*”. Se añadía, además, que la Municipalidad no había actuado con razonabilidad, ya que las personas en las que recaía el pago tenían la condición de jubilados, cesantes y gente de condición humilde. De la misma manera se pronuncia la Sala referida en su sentencia de fecha 16 de marzo de 1999, publicada el 5 de mayo del mismo año y recaída en el Expediente N° 1988-98. En ambas sentencias se declararon inaplicables para los accionantes las ordenanzas de arbitrios cuestionadas en sus demandas, dejándose además sin efecto las liquidaciones, resoluciones de determinación y resoluciones de ejecución coactiva que corrían en autos.

Lamentablemente, la Sala no especifica las razones que la llevan a determinar la confiscatoriedad del tributo. Así, no se realiza un análisis del monto razonable que debió cobrarse por los arbitrios en cuestión, tampoco se señala si existe prestación efectiva por parte de la municipalidad, y por ello, estas sentencias no permiten realizar mayor análisis de la aplicación de este principio.

2.4. Respeto de los derechos fundamentales de la persona

Aunque no propiamente un principio jurídico, este postulado reconoce la posición preferente de los derechos fundamentales en nuestro país. De esta manera, un tributo no puede ser válido si vulnera alguno de los derechos reconocidos a la persona en la Constitución. Cabe indicar que este principio no debe ser tomado en cuenta solamente para la creación o modificación de los tributos, sino también para su aplicación. Entre otros derechos podemos mencionar el derecho a la intimidad -por ejemplo la regulación de un tributo de tal manera que viole la confidencialidad que conlleva su determinación-, el derecho a la libertad de tránsito -es el caso de los tributos que algunas municipalidades vinieron cobrando para acceder a las playas del litoral-, el derecho de defensa, el derecho a la inviolabilidad de domicilio o el derecho de propiedad, entre otros.

III. MARCO GENERAL DE LA TRIBUTACION MUNICIPAL

El artículo 74° de la Constitución sólo menciona dentro de la potestad tributaria de los gobiernos locales a las contribuciones y a las tasas, por lo tanto, éstos únicamente podrán ejercer su poder tributario si media una actividad estatal u obra pública con beneficio general para un sector de la población, o por la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Cabe recordar que el marco normativo que regula a un determinado órgano o institución del Estado de rango constitucional está conformado por las normas constitucionales que lo crean, que establecen sus características básicas y sus competencias, así como por las normas infraconstitucionales de primer rango, como sucede con la Ley Orgánica de Municipalidades y las leyes que la desarrollan. Esto es lo que la doctrina denomina “bloque de constitucionalidad”.

Ahora bien, la Ley Orgánica de Municipalidades -en adelante LOM- aprobada mediante Ley N° 23853 del 28 de mayo de 1984, desarrolló en los artículos 90° y siguientes, las facultades tributarias de los gobiernos locales. La regulación de los tributos municipales varió considerablemente con la dación de la Ley de Tributación Municipal -en adelante LTM- aprobada por el Decreto Legislativo N° 776 del 31 de diciembre de 1993, que derogó algunas de las normas de la LOM y pasó a regular de manera integral los aspectos tributarios de los gobiernos locales¹⁸. Hace unos meses, la Ley N° 27180, publicada el 5 de octubre de 1999, modificó diversos artículos de la LTM.

El artículo 3° de la LTM reconoce como ingresos tributarios de las municipalidades los siguientes:

- a. Impuestos municipales creados en favor de los gobiernos locales -como el Impuesto Predial o la Alcabala- en ejercicio del poder tributario del Gobierno Central.
- b. Contribuciones y tasas determinadas por los Concejos Municipales, con ciertas limitaciones que serán posteriormente desarrolladas.
- c. Impuestos nacionales creados en favor de las municipalidades y recaudados por el Gobierno Central para ser transferidos a los municipios, como por ejemplo el Impuesto de Promoción Municipal.
- d. El rendimiento de los tributos que forman parte del Fondo de Compensación Municipal, que es distribuido entre todas las municipalidades del país.

De otro lado, la LTM estableció en sus artículos 60° y 61° el marco normativo para las contribuciones y tasas municipales. Así, se precisa el principio de reserva de ley estableciendo nuevos requisitos para las normas municipales con contenido tributario -que serán materia de posterior análisis- y restricciones de índole comercial, a fin de que los tributos municipales no limiten el libre acceso al mercado.

Asimismo, el artículo 68° de la LTM limita la creación de tasas a cinco supuestos, en lo que podría entenderse como una reducción del ámbito del poder local para la creación de esta clase de tributos.

A partir de este marco normativo, procederemos al análisis de los principales problemas que surgen como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias municipales, y del ejercicio del poder tributario de los gobiernos locales.

¹⁸ Debemos dejar establecido que esta sucesión normativa es susceptible de ser cuestionada por inconstitucional, por cuanto mediante un decreto legislativo no se podía derogar normas de una ley orgánica.

IV. INSTRUMENTO LEGAL PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS POR LAS MUNICIPALIDADES

La existencia de un ordenamiento jurídico estructurado sobre la base de normas que predeterminan las consecuencias frente a situaciones o conductas también previamente descritas, asegura, por sí mismo, un mínimo indispensable de seguridad jurídica para los ciudadanos, quienes conocerán qué pueden esperar como consecuencia de las actuaciones realizadas en el curso de la vida social¹⁹.

Por ello, se establece como principio de obligatorio cumplimiento que el Estado debe ejercer su potestad tributaria mediante ley o medios de producción normativa reconocidos para estos fines en la Constitución, ya que la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse frente a las actitudes arbitrarias por parte de algún ente estatal.

Ahora bien, el artículo 74° de la Constitución de 1993 no señala expresamente el instrumento legal mediante el cual los gobiernos locales ejercen su poder tributario, indicando solamente que los tributos se crean, modifican, derogan o se establecen exoneraciones exclusivamente por ley -salvo el caso establecido en el mismo artículo respecto de los decretos legislativos y los decretos supremos-. Sin embargo, la Norma IV del Código Tributario vigente señala expresamente que las municipalidades ejercen su potestad tributaria mediante ordenanzas. Ello surge de una adecuada interpretación de los artículos 74° y 200° inciso 4) de la Constitución.

En efecto, de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución la potestad tributaria se encuentra sujeta al principio de legalidad. Por su parte, el inciso 4) del artículo 200 de la Constitución precisa que la acción de inconstitucionalidad procede contra las normas con rango de ley, incluyendo dentro de éste grupo a las ordenanzas municipales. De tal modo, puede interpretarse razonablemente que la norma que cuenta con rango de ley en el ámbito municipal es la ordenanza. Por ello, dicha norma es el instrumento legal idóneo a través del cual se debe ejercer la potestad tributaria municipal.

De otro lado, cabe anotar que las normas que establecieron los requisitos que debía cumplir el instrumento mediante el cual ejercían su potestad tributaria los gobiernos locales eran, en su mayoría, anteriores al Código Tributario -Decreto Legislativo N° 816 publicado el 21 de abril de 1996- y a la Constitución de 1993. Por ello, la LOM, la LTM y los Códigos Tributarios anteriores, señalaban como instrumento pertinente al edicto²⁰. Cuando entró en vigencia la Constitución de 1993, subsistieron formalmente las normas legales anteriores, que señalaban que la potestad tributaria municipal se ejercía mediante edictos. Esto hizo que las municipalidades en gran medida continuaran ejerciendo su potestad tributaria mediante tales dispositivos.

Esta situación contravenía la noción de seguridad jurídica en materia tributaria fundamentalmente por dos razones: la primera, porque se violaba el principio de legalidad. La segunda -derivada de la anterior-, porque en nuestro ordenamiento los edictos son susceptibles de impugnación únicamente a través de la acción popular.

¹⁹ PAOLINELLI, Italo. "Seguridad jurídica, Justicia y Jurisprudencia". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 1994, Vol. 24, p. 46.

²⁰ Cabe indicar que, de la interpretación conjunta de los artículos 139° y el 298° inciso 1) de la Constitución de 1979 se derivaba que para cumplir el principio de legalidad, los gobiernos locales debían ejercer su potestad tributaria mediante Ordenanzas. Por ello, consideramos que la LOM, la LTM y los Códigos Tributarios anteriores al vigente establecieron inconstitucionalmente que el Edicto era el instrumento pertinente para el ejercicio de la potestad tributaria municipal. Sin embargo, parece ser que recién desde la Constitución de 1993 quedó zanjado el tema.

Recién a partir del Código Tributario vigente -específicamente la norma IV del Título Preliminar- se precisa, en concordancia con el mandato constitucional, que los gobiernos locales ejercerán la potestad tributaria mediante ordenanzas.

Aún cuando ello se encuentra establecido expresamente en el Código Tributario, algunos gobiernos locales hacen caso omiso a dicha disposición y crean o regulan tributos a través de cualquier otro instrumento normativo. A manera de ejemplo tenemos la queja presentada en el mes de noviembre de 1997 por el representante de la asociación de defensa de usuarios de servicios públicos de Arequipa contra la municipalidad provincial de esa ciudad, en la que manifestaba que la entidad quejada venía cobrando de manera ilegal el arbitrio de serenazgo, pues éste había sido establecido en mérito a un Acuerdo Municipal.

V. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIR LAS ORDENANZAS COMO INSTRUMENTO DE POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL

Superado este desfase entre las normas constitucionales y las normas legales, han quedado una serie de aspectos que exigen a la Defensoría del Pueblo una toma de posición.

1. Requisitos de validez establecidos antes de la Constitución de 1993

Uno de estos aspectos es que en el ámbito legislativo, la LOM y las otras normas posteriores impusieron a los edictos en materia tributaria una serie de requisitos para su vigencia. De ahí que resulte necesario analizar si a partir del cambio introducido por el Código Tributario vigente y la Constitución de 1993, de acuerdo con los cuales el instrumento legal idóneo para la creación de estos tributos es la ordenanza, estos requisitos de validez le resultan aplicables.

Algunos consideran que, al determinarse que el poder tributario de los gobiernos locales debía ejercerse mediante ordenanzas, habrían quedado superados estos requisitos, pues ellos -desde una interpretación literal- se refieren exclusivamente a los edictos con contenido tributario. Así, de conformidad con la LOM -norma elaborada cuando la creación de tributos municipales se producía mediante edictos-, las ordenanzas distritales no requerirían para su vigencia más que la promulgación del alcalde distrital.

Otros opinan que la interpretación lógica de las normas que establecían los requisitos para la vigencia de los edictos tributarios, conlleva a señalar que tales requisitos regulaban el instrumento por el que las municipalidades ejercían su poder tributario, al margen que fuera un edicto o una ordenanza. De esta forma, a ésta última deben serle de aplicación las exigencias requeridas para la vigencia de las normas municipales con contenido tributario.

La Defensoría del Pueblo asume esta última posición porque consideramos que los requisitos de validez que se establecieron para estos edictos tributarios expedidos por las municipalidades distritales, respondían a la intención de brindar seguridad jurídica tanto al contribuyente como al propio concejo provincial, mediante la publicación y oportuna difusión del tributo, y estableciendo pautas de concordancia entre los distintos niveles municipales.

La imposición de requisitos para la vigencia de normas municipales con contenido tributario constituye un límite al uso irrestricto del poder tributario, situación que no ha cambiado por el hecho de que actualmente sea la ordenanza la norma pertinente para la creación de tributos municipales. Las modificaciones introducidas en nuestro

ordenamiento no han dejado sin efecto las disposiciones que establecen el procedimiento que debe seguirse para la creación de los tributos municipales, y, dado que en la actualidad la ordenanza es el instrumento legal a través del cual se ejerce la potestad tributaria municipal, deben ser de aplicación las normas que establecían el procedimiento de creación, ratificación, modificación o derogación, de los edictos con contenido tributario.

2. Ratificación y publicación previa

El artículo 94° de la LOM establecía que los edictos que aprobaban contribuciones y tasas debían ser adoptados con el voto conforme de no menos de la mitad del número legal de miembros del concejo. Añadía este artículo en su segundo párrafo, que los edictos de las municipalidades distritales requerían de la ratificación del concejo provincial para su vigencia²¹. Como hemos mencionado, cuando la ordenanza se convirtió en el instrumento para el ejercicio del poder tributario municipal, estos artículos que regulaban los edictos en materia tributaria le resultaron de aplicación.

En efecto, la ratificación tiene como finalidad incorporar mecanismos de coordinación entre las municipalidades, a fin de brindar coherencia al esquema de tributación municipal de cada provincia. De esta manera, el procedimiento resulta razonable si consideramos que, de conformidad con el artículo 96° de la LOM, corresponde al alcalde provincial conocer en segunda instancia -anterior al Tribunal Fiscal- los procedimientos administrativos en materia tributaria iniciados ante las municipalidades distritales. En este sentido, el control de la municipalidad provincial establecido para la creación de tributos por parte de las municipalidades distritales -en vía de ratificación- encuentra su justificación por cuanto la primera resuelve como segunda instancia en los procedimientos contencioso tributarios iniciados ante las municipalidades distritales, por lo que la ratificación de las ordenanzas se convierte en una suerte de control previo, que puede ayudar a descongestionar la carga posterior de los procedimientos tributarios que se presenten al respecto ante la municipalidad provincial en vía de apelación.

Posteriormente, el artículo 60° de la LTM en su literal c) estableció para los edictos municipales, el requisito de la publicación previa de la norma en medios de prensa de difusión masiva de la circunscripción por un plazo no menor de 30 días antes de su entrada en vigencia

Cabe señalar que esta exigencia de requisitos formales ha sido advertida tanto en el ámbito jurisdiccional como administrativo. A nivel jurisdiccional, tenemos por ejemplo la sentencia expedida por la Corte Suprema de Justicia publicada el 4 de setiembre de 1996, que declaró fundada la demanda de acción popular interpuesta contra el Edicto N° 005-94. En el dictamen fiscal -cuyos argumentos son recogidos por la Corte- se precisa que *"...las contribuciones, arbitrios y licencias aprobadas mediante edictos por las municipalidades distritales requieren de la ratificación del Concejo Provincial para su vigencia, asimismo el artículo 95 de la acotada dispone que tales edictos deben ser publicados en el Diario Oficial El Peruano o en el diario encargado de las publicaciones judiciales de la jurisdicción de la Municipalidad para su vigencia..."*.

En el ámbito administrativo cabe mencionar la Resolución N° 213-97-TDC de la Sala de Defensa de la Competencia del Tribunal del INDECOPI, publicada el 17 de octubre de 1997, que señala en sus considerandos que *"... la Municipalidad debe proceder a crear el tributo a través de una Ordenanza (a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 816, ya que anteriormente debían ser aprobadas a través de edictos). Dicha*

²¹ Una interpretación sistemática de este artículo nos lleva a señalar que la ratificación del Concejo Provincial como requisito de vigencia de los edictos distritales, se limitaba a aquellos edictos mediante los cuales se ejercía la potestad tributaria municipal.

norma, a su vez, debe ser aprobada por el voto conforme de no menos de la mitad del número legal de los miembros del Concejo. Asimismo, debe ser prepublicada en un medio de difusión masiva de la localidad, dentro de un plazo no menor de treinta días anteriores a su vigencia y, finalmente, en el caso de tratarse de una norma Distrital, se requiere la ratificación del tributo por parte de la Municipalidad Provincial”.

3. Los Textos Unicos de Procedimientos Administrativos

Finalmente, no queremos dejar de tratar el tema de los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos -TUPA-, que son los instrumentos mediante los cuales se unifican y simplifican todos los procedimientos y trámites administrativos que se siguen ante los ministerios, instituciones y organismos públicos, y otras entidades de la Administración Pública, ya sean dependientes del Gobierno Central, Gobiernos Regionales o Locales, tal como lo dispone la Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada -Decreto Legislativo N° 757-. Así, cada municipalidad deberá aprobar su TUPA, debiendo constar en éste todos los trámites y procedimientos que se realicen ante ella, la descripción clara de los requisitos que los particulares deben cumplir para llevarlos a cabo, los costos que implica la realización de cada procedimiento administrativo y la calificación del procedimiento.

Cuando los TUPA establezcan determinados cobros por los trámites administrativos que se realizan ante la municipalidad, a fin de que dichos trámites resulten exigibles deberán cumplirse todos los requisitos formales que competen a la creación de las tasas, dado que estos cobros por la prestación de servicios administrativos constituyen tributos denominados “derechos”. Uno de los requisitos que debe ser cumplido es el de la ratificación tratándose de municipalidades distritales, lo que se encuentra reafirmado en el artículo 33° del Reglamento del Decreto Legislativo N° 757, Decreto Supremo 94-92-PCM, que establece que las municipalidades distritales no son competentes para aprobar sus propios TUPA, y por ello, deberán remitirlos al titular de la municipalidad provincial respectiva para que proceda a la aprobación del caso.

Es importante señalar que, de acuerdo con el artículo 35° del Decreto Supremo N° 94-92-PCM, el incumplimiento de las disposiciones referidas a la aprobación y publicación de los TUPA acarrea para la entidad infractora la suspensión de sus facultades de exigir a los particulares la realización de procedimientos administrativos, la presentación de requisitos o el pago de tasas, para el desarrollo de sus actividades económicas. En este caso los particulares podrán desarrollar libremente sus actividades sin estar sujetos a la realización de ningún procedimiento administrativo ni a la aplicación de sanciones, en tanto la entidad no cuente con su correspondiente TUPA.

Asimismo, debe recordarse que de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 757, los TUPA deberán ser actualizados anualmente y publicarse en el diario oficial a más tardar el 30 de junio de cada año, salvo que el TUPA vigente no haya tenido modificaciones, lo que deberá ser dado a conocer a los interesados mediante aviso en el diario oficial.

VI. PROBLEMAS RESPECTO A LA RATIFICACIÓN DE ORDENANZAS MUNICIPALES DISTRITALES

Como se ha indicado, de acuerdo con el artículo 94° de la LOM, las ordenanzas utilizadas para el ejercicio de la potestad tributaria de las municipalidades distritales, requieren de la ratificación de la municipalidad provincial para su entrada en vigencia.

A este efecto, con fecha 12 de febrero de 1999, el Concejo Metropolitano de Lima emitió la Ordenanza N° 211, por la cual regula el procedimiento de ratificación de las ordenanzas emitidas por las municipalidades distritales que integran la Municipalidad Metropolitana de

Lima, que crean, modifican o suprimen contribuciones y tasas, o exoneran de ellas dentro del ámbito de sus respectivas jurisdicciones; incluyendo las que aprueban los TUPA.

A su vez, el día 5 de abril de 1999, el Concejo Municipal Provincial del Callao publicó en el diario oficial de dicha provincia constitucional, la ordenanza que regula el procedimiento de ratificación de las ordenanzas sobre materia tributaria expedidas por las municipalidades distritales de esa jurisdicción²².

Consideramos positivo que las municipalidades provinciales emitan ordenanzas regulando la forma de ratificación y los pasos a seguir en dicho procedimiento, dado que esto en alguna medida podría agilizar los trámites para que la ordenanza sea ratificada; sin embargo, creemos que el tiempo que puede transcurrir desde la solicitud de ratificación hasta la ratificación misma podría hacer infructuoso el procedimiento.

Por ello, a fin de que las municipalidades distritales no se vean perjudicadas, las municipalidades provinciales deberían contemplar la posibilidad de reducir los plazos -y quizá hasta las etapas mismas- así como evaluar la incorporación del silencio administrativo positivo²³ luego de un plazo razonable si no han sido aprobadas.

1. No ratificación

No obstante lo expuesto en el presente acápite, han sido numerosos los edictos y ordenanzas expedidos por las municipalidades distritales que se han aplicado sin contar con la ratificación de la respectiva municipalidad provincial. A manera de ejemplo tenemos la relación publicada por el diario "El Comercio" en su edición del 24 de febrero de 1997 en la cual se enumeraban estas normas, muchas de las cuales fueron objetadas por los contribuyentes ante la Defensoría del Pueblo.

Estos edictos y ordenanzas resultan inconstitucionales por transgredir el principio de legalidad en materia tributaria. En el caso de los edictos, este principio se habría vulnerado si consideramos que se pretende ejercer el poder tributario municipal mediante instrumentos normativos que, a la fecha de su expedición, no constituían normas susceptibles de tener contenido tributario.

En el caso de las ordenanzas, se habría transgredido igualmente el principio de legalidad en materia tributaria, si consideramos que este principio no se limita a que la potestad tributaria se ejerza por los órganos constitucionalmente competentes y a través de los medios de producción normativa reconocidos para estos fines, sino que estos instrumentos normativos deben cumplir con los requisitos legalmente establecidos para llegar a ser tales. En este sentido, no habiendo cumplido con el procedimiento formal exigido para la expedición de normas con contenido tributario, estas ordenanzas no serían susceptibles de producir efectos normativos.

Cabe anotar que los contribuyentes pueden impugnar el eventual cobro que se ampare en este tipo de normas siguiendo el trámite de reclamación ante la municipalidad distrital respectiva, y, en caso de ser desestimada, puede interponerse un recurso de apelación

²² Cabe señalar que el día 31 de diciembre de 1999 ha sido publicada en el "El Peruano" la Ordenanza N° 000002, que regula la ratificación de las normas tributarias emitidas por las municipalidades distritales.

²³ La Ordenanza de la Municipalidad Provincial del Callao ha incluido la figura del silencio administrativo positivo, señalando que después de que la Comisión de Administración Municipal del Concejo Provincial recibe la solicitud de ratificación, deberá dictaminar en el plazo de 30 días hábiles, vencidos los cuales, se entenderá ratificada la ordenanza. Sin embargo, el silencio administrativo se utiliza únicamente en una parte del procedimiento de ratificación, por lo que sería conveniente que se incluya la figura respecto al total del procedimiento.

ante la municipalidad provincial, pudiendo posteriormente apelarse ante el Tribunal Fiscal. Agotada la vía administrativa, pueden acudir al órgano jurisdiccional en vía de demanda de amparo contra los actos de aplicación de estas normas o mediante demanda contencioso administrativa. Asimismo, cabe la interposición de una acción de inconstitucionalidad²⁴; sin embargo, la actual coyuntura torna inviable interponer una acción de esta naturaleza, debido a la destitución de tres de los magistrados del Tribunal Constitucional y la consiguiente falta de quórum para resolver.

Es importante señalar, además, que por lo general cuando la ordenanza no ha sido ratificada, la municipalidad provincial tiende a declarar fundada la apelación contra la resolución de la municipalidad distrital que deniega la reclamación por este motivo. A este efecto, el Tribunal Fiscal ha optado por declarar improcedentes las apelaciones interpuestas por municipalidades distritales contra resoluciones emitidas por municipalidades provinciales, que amparen al contribuyente²⁵.

2. Inaplicación de ordenanzas que establecen procedimientos de ratificación

Después de la publicación de la Ordenanza N° 211 -que como se ha señalado, regula el procedimiento de ratificación de las ordenanzas en la provincia de Lima-, diversas municipalidades distritales han procedido a disponer su *"inaplicación"*.

Así por ejemplo, el 5 de marzo la Ordenanza N° 009-99/CDLO, dictada por la Municipalidad de Los Olivos, declaró inaplicable la Ordenanza N° 211 por considerar que el Código Tributario cuando señaló que la ordenanza sería el instrumento mediante el cual las municipalidades ejercerían su poder tributario, hizo posible la dación eficiente y rápida de estas normas, *"...al no tener que requerir, tal como sí lo requieren los edictos, la previa aprobación o ratificación del Concejo Provincial para su vigencia"*. En el mismo sentido, el 25 de abril la Municipalidad de Santa Anita publicó la Ordenanza N° 010-99/MDSA, indicando que la ratificación a que se refiere el artículo 94° de la LOM *"...es sobre los edictos municipales y no así sobre las ordenanzas..."*. El mismo argumento fue utilizado por la Municipalidad de Ancón en su Ordenanza N° 006-99-A/MDA publicada el 6 junio. Asimismo, el 30 de abril la Municipalidad de San Juan de Lurigancho publicó la Ordenanza N° 003, el 6 de mayo la Municipalidad de Surquillo publicó la Ordenanza N° 035-MDS, el 20 de mayo la Municipalidad de Chaclacayo publicó la Ordenanza N° 005-99, el 30 de junio la Municipalidad de San Juan de Miraflores publicó la Ordenanza N° 012 y el 3 de setiembre la Municipalidad de Puente Piedra publicó la Ordenanza N° 000008-A, todas las cuales *"inaplicaban"* la Ordenanza N° 211 de la Municipalidad Metropolitana de Lima²⁶.

Estas municipalidades distritales que han inaplicado la ordenanza de la Municipalidad de Lima Metropolitana se han basado en una interpretación literal de la LOM, aludiendo, entre otros aspectos, que la ratificación se encontraba prevista solamente para los edictos y no la contemplaba para las ordenanzas.

Al respecto, debemos recordar que el ejercicio del poder tributario no es irrestricto y cuenta con determinados límites a fin de que el Estado obtenga de manera legítima el tributo. En este sentido, los requisitos que se encontraban dirigidos a regular los edictos en materia

²⁴ Contra los edictos vigentes a partir del 11 de enero de 1995, y en tanto no se apruebe la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, procede la acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, de conformidad con la Octava Disposición Transitoria de la Ley N° 26435, de 23 de diciembre de 1994

²⁵ El Tribunal Fiscal sostiene que sólo los contribuyentes o deudores tributarios afectados por los actos de la Administración Tributaria pueden interponer reclamaciones contra lo resuelto por la municipalidad provincial. A este efecto puede verse la RTF N° 446-1-97 o la RTF N° 614-2-97,

²⁶ Es importante señalar que podría existir cierto matiz político en el asunto, dado que los alcaldes que han procedido a la inaplicación de la Ordenanza N° 211 pertenecen al partido Vamos Vecino, opositor del partido político del alcalde de la provincia de Lima.

tributaria -tal es el caso de la ratificación-, finalmente se encontraban destinados a regular el instrumento por el cual las municipalidades ejercen su poder tributario -sea ordenanza o edicto-, a fin de proteger al ciudadano. Esto ya ha sido reconocido tanto por instancias administrativas como por el Poder Judicial, y ha sido explicado en líneas anteriores. Por ello, las ordenanzas que aprueben o regulen tributos y que sean emitidas por estas municipalidades distritales que no desean someterse al proceso de ratificación, no cumplen con el principio de legalidad reconocido por la Constitución y, en consecuencia, devienen en inaplicables a los contribuyentes.

Sin embargo, se presenta un problema adicional, ya que las ordenanzas no pueden ser derogadas, dejadas sin efecto o inaplicadas por una municipalidad distinta de la que las dictó, toda vez que estamos ante un problema de competencias y no de jerarquía. Así, mal pueden las municipalidades distritales declarar inaplicable para ellas la Ordenanza N° 211, como ha venido ocurriendo. De acuerdo con la Constitución, para dejar sin efecto o expulsar del ordenamiento jurídico una ordenanza, o bien la propia municipalidad procede a derogarla, o bien se interpone la correspondiente acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional -artículo 200° inciso 4-. Esta última posibilidad, como ya hemos indicado, se encuentra limitada, pues en la actualidad se carece del número de magistrados necesarios para resolver. Por su parte, la inaplicación de una norma para un caso concreto es una competencia que corresponde a los jueces cuando verifican que una norma viola lo dispuesto por la Constitución; así lo establece el artículo 138° de la Carta Fundamental. Las municipalidades, como es obvio, no son órganos jurisdiccionales y por tanto carecen de competencia para inaplicar normas -en este caso, ordenanzas- así afecten lo dispuesto por la Constitución.

3. Caso de la Municipalidad Distrital de Carmen de la Legua Reynoso

Para terminar con este punto del informe, consideramos necesario mencionar el caso de la Municipalidad Distrital de Carmen de la Legua-Reynoso, que motivó la Resolución Defensorial N° 052-98/DP, publicada el 10 de setiembre de 1998.

Este caso fue iniciado en virtud de las quejas presentadas por asociaciones de pobladores, agrupaciones de jubilados, organizaciones de comerciantes y un grupo de vecinos del Distrito de Carmen de la Legua Reynoso, que alegaban que las tasas del período 1997²⁷ emitidas por la Municipalidad Distrital de Carmen de la Legua-Reynoso resultaban inconstitucionales e ilegales, pues violaban los principios de legalidad y no confiscatoriedad, y además no habían sido ratificadas por la Municipalidad Provincial del Callao.

Al respecto, la Defensoría del Pueblo concluyó que no se había cumplido con los requisitos establecidos para la vigencia de las ordenanzas distritales, y, en consecuencia, recomendó al alcalde de la Municipalidad de Carmen de la Legua Reynoso, que para el año fiscal 1997 aplicase el monto considerado en la Ordenanza N° 002-96, actualizándolo con la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor - en adelante IPC-. De otro lado, se exhortó al alcalde para que dispusiera la devolución a los contribuyentes del monto abonado en exceso por los arbitrios del año 1997.

La municipalidad quejada acogió las recomendaciones de la Defensoría del Pueblo y mediante Ordenanza N° 004-99-MDCLR del 23 de mayo de 1999, estableció el monto a pagar por los años 1997 y 1998 tomando como base los arbitrios del año 1996, ajustados con la variación acumulada del IPC. Además, se consideró como pago a cuenta el monto que superara el nuevo cálculo.

²⁷ Ordenanza N° 003-97 publicada el 30 de abril de 1997 y modificada mediante la Ordenanza N° 004-97 publicada el 29 de mayo de 1997.

De otro lado, en la resolución defensorial citada se recomendó al Concejo Municipal de la Municipalidad Provincial del Callao que expidiera una ordenanza regulando el proceso de ratificación de las ordenanzas de las municipalidades distritales dentro de su jurisdicción. Cabe indicar que esto fue cumplido, pues con fecha 5 de abril de 1999 la Municipalidad Provincial del Callao publicó la ordenanza que aprobaba el procedimiento de ratificación de las ordenanzas sobre materia tributaria, citando en sus considerandos la Resolución Defensorial N° 052-98/DP²⁸.

VII. VIGENCIA DE LAS ORDENANZAS MUNICIPALES

De acuerdo con la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Ahora bien, las ordenanzas emitidas por municipalidades provinciales entran en vigencia al día siguiente de su publicación -salvo la excepción de la Norma X señalada en el párrafo anterior-. Sin embargo, tratándose de ordenanzas emitidas por municipalidades distritales, en vista que la ratificación por parte de la municipalidad provincial resulta obligatoria -al amparo del artículo 94° de la LOM-, su vigencia se encuentra suspendida hasta la publicación del acuerdo del concejo provincial que las ratifica, deviniendo exigibles al día siguiente de la publicación.

Así, dado que la norma tributaria distrital carece de eficacia en tanto no sea ratificada por el concejo provincial, la vigencia del tributo contenido en la norma también se encuentra sujeto a la publicación del acuerdo ratificatorio. En tanto éste no sea publicado, la norma distrital no habrá entrado en vigencia, y, por lo tanto, los cobros realizados al amparo de ella no resultan exigibles. A este efecto, resultan preocupantes casos como el de la Municipalidad de San Isidro, que recién a finales del año 1999 envió a ratificar el Edicto 025-94-MSI del 24 de enero de 1994, y la Ordenanza 03-97-MSI del 17 de abril de 1997 -ambas referidas a arbitrios de limpieza pública, parques y jardines y alumbrado público-; es decir, en un caso más de cinco años después, y en el otro después de dos años y medio. Esto conduciría a señalar que estas normas no resultaron exigibles en el momento de su aplicación, y, por ello, si la Municipalidad de San Isidro procedió a cobrar dichos arbitrios en los años 1994 y 1997 basándose en estas normas, lo ha hecho de manera indebida.

De acuerdo con el inciso c) del artículo 60° de la LTM, las ordenanzas que crean tasas deberán ser publicadas previamente en medios de prensa escrita por lo menos 30 días antes de entrar en vigencia. Este requisito se encuentra establecido como una forma de proteger al contribuyente, logrando así que la ordenanza tenga una adecuada difusión ante los pobladores de la localidad respectiva²⁹.

En el caso de las municipalidades provinciales, sus ordenanzas tendrán que haber sido prepublicadas al menos 30 días antes de la publicación definitiva. Si, por ejemplo, la municipalidad provincial prepublicó la norma solamente 15 días antes y no los 30 exigidos, la vigencia se suspende hasta 15 días después de la publicación definitiva, en aplicación del artículo 60° citado.

²⁸ Dicha Resolución Defensorial también fue citada en la Ordenanza N° 000002, publicada el 31 de diciembre de 1999.

²⁹ Al respecto puede verse la Resolución N° 0070-1998/TDC-INDECOPI, publicada el 21 de mayo de 1998, que estableció como precedente de observancia obligatoria que, para la aplicación del control de legalidad en los casos de contribuciones y tasas municipales deberá tenerse en cuenta lo establecido en la LTM ya que "...se ha establecido un sistema de vigencia diferida, de modo tal que la norma que establece el tributo no podrá entrar en vigencia sino hasta 30 días después de su respectiva publicación".

Ahora bien, tratándose de la publicación de ordenanzas emitidas por municipalidades distritales, podrían presentarse los siguientes supuestos:

- Si la ordenanza ha sido publicada antes de la ratificación, entrará en vigencia con la publicación de dicha ratificación siempre y cuando la publicación de la ordenanza se haya realizado por lo menos 30 días antes, pues se estaría cumpliendo el requisito del artículo 60° de la LTM³⁰.
- Si la ordenanza de la municipalidad distrital es publicada con el acuerdo de ratificación, su vigencia se suspende hasta que pasen los 30 días de publicación, y,
- Si la ordenanza de la municipalidad distrital es publicada a menos de 30 días antes de la publicación del acuerdo de ratificación, su vigencia se suspende hasta que se cumplan 30 días de la publicación de la ordenanza distrital.

De esta manera, a fin de no confundir a los contribuyentes, resulta necesario que las municipalidades se adecuen al ordenamiento jurídico, ya que en muchos casos la propia ordenanza de la municipalidad establece erróneamente la fecha de su entrada en vigencia, pese a que su vigencia se encuentra supeditada hasta la ratificación de la municipalidad provincial -en el caso de ordenanzas de municipalidades distritales- y a la publicación previa de la ordenanza.

Por ello, no resulta correcto que, por ejemplo, la Municipalidad Distrital de Ancón señale en la Segunda Disposición Final de la Ordenanza N° 003-MDA, que ésta entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación en “El Peruano”, dado que esta ordenanza no podía entrar vigencia sino al día siguiente de la ratificación por parte de la Municipalidad Metropolitana de Lima.

Otro caso es el de la Municipalidad de San Martín de Porres, que en la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ordenanza N° 07-99-MDSMP -que aprueba el régimen de arbitrios de la municipalidad-, indica que esta ordenanza “*entrará en vigencia después de 30 días de su publicación en el Diario Oficial El Peruano de conformidad con el Art. 60 del Decreto Legislativo N° 776...*”. Sin embargo, esta Municipalidad omite el requisito de la ratificación.

Una acotación final con relación a la vigencia de los arbitrios es que en ningún caso la administración tributaria puede tomar como base legal ordenanzas que no hubieran estado vigentes al momento del nacimiento de la obligación tributaria, para efectuar cobros de arbitrios de años anteriores. De esta manera, una municipalidad mal podrá cobrar arbitrios de 1995, 1996 ó 1997 tomando como base legal la ordenanza que rige los arbitrios del año 1999, pues de acuerdo con nuestra Constitución, las normas no tienen efectos retroactivos.

VIII. RESOLUCIONES DE DETERMINACIÓN, RESOLUCIONES DE MULTA Y ORDENES DE PAGO

El acto de determinación de la deuda tributaria tiene como objeto final la cuantificación del tributo. Mediante este acto el acreedor tributario, el deudor tributario, o ambos, establecen

³⁰ A este efecto, en los considerandos de la Resolución N° 0194-1998/TDC-INDECOPI del 15 de julio de 1998, se señala que “...la prepublicación de la norma de creación del tributo puede darse antes de que ésta sea ratificada por la Municipalidad Provincial. De este modo, si ello ha ocurrido treinta días o más antes de la publicación del acuerdo ratificatorio, deberá entenderse que el requisito de prepublicación se ha cumplido y que el tributo será exigible al día siguiente de la publicación de la ratificación por la Municipalidad Provincial”.

si se ha producido o no el hecho generador de la obligación, asimismo se indica quién es el sujeto deudor, la base imponible y la cuantía del tributo.

De acuerdo con el Código Tributario, la administración tributaria puede emitir tres tipos de actos administrativos vinculados con la determinación de las obligaciones tributarias: órdenes de pago, resoluciones de determinación y resoluciones de multa.

1. Resolución de Determinación

El artículo 76º del Código Tributario indica que la resolución de determinación es el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Las resoluciones de determinación importan una acotación que puede ser controvertida por el contribuyente, tanto en lo que se refiere a su cuantía, como a la propia existencia de la obligación que aún puede no ser cierta. En este sentido, el pago de la deuda deviene en exigible recién cuando los plazos para reclamar o apelar la resolución se vencen, pues dada la naturaleza de la acotación, sólo vencido el plazo se puede presumir su aceptación.

Las resoluciones de determinación deben cumplir con determinados requisitos formales, a saber:

- Señalar el deudor tributario
- Señalar el tributo y el período al que corresponde
- Indicar la base imponible
- Establecer la tasa a aplicar
- Señalar la cuantía del tributo y sus intereses
- Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria
- Los fundamentos y disposiciones que la amparen

El cumplimiento de estas formalidades ha sido establecido para garantizar al ciudadano su derecho de defensa. De esta manera, la existencia de estos elementos en la resolución de determinación permite que el administrado pueda presentar la información pertinente y, de ser el caso, contradecir las imputaciones respectivas. Es por ello que si la resolución de determinación no cumple con expresar alguno de los datos señalados, deviene en anulable, pudiendo ser subsanada posteriormente por la administración tributaria.

2. Orden de Pago

De acuerdo con el artículo 78º del Código Tributario, la orden de pago, que es el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación, procede en los siguientes casos:

- Por tributos autoliquidados por el deudor tributario
- Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley
- Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago
- Tratándose de deudores tributarios que no declararon ni determinaron su obligación o que habiendo declarado no efectuaron la determinación, por uno o más períodos tributarios
- Cuando la administración tributaria realice una verificación de los libros y registros contables del deudor tributario y encuentre tributos no pagados.

Tal como lo indica el inciso 2 del artículo 25° de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva -Ley N° 26979 del 23 de setiembre de 1998-, las municipalidades podrán emitir órdenes de pago únicamente en los casos de los numerales 1 y 3 del artículo 78°, debiendo en los otros casos emitir resoluciones de determinación; es decir, procede su emisión únicamente tratándose de tributos autoliquidados y de tributos derivados de errores de cálculo o redacción.

A través de las órdenes de pago la administración tributaria le exige al deudor el pago de una obligación que ha determinado o ha reconocido que debe, pero que aún no ha pagado. Es por ello que las órdenes de pago se emiten ante obligaciones ciertas y jurídicamente exigibles, constituyendo meros requerimientos de pago. A manera de ejemplo, cabe la emisión de una orden de pago cuando un contribuyente presenta su declaración jurada del impuesto predial y no efectúa el pago del impuesto.

De otro lado, de acuerdo con el artículo 79° del Código Tributario, si los deudores tributarios no declararan ni determinaran, o habiendo declarado no efectuaran la determinación de los tributos de periodicidad anual ni realizaran los pagos respectivos dentro de del término de tres días hábiles otorgados por la administración, ésta podrá emitir la orden de pago a cuenta del tributo omitido, por una suma equivalente al mayor importe del tributo pagado o determinado en uno de los cuatro últimos períodos tributarios anuales. Tratándose de tributos que se determinen en forma mensual, se tomará como referencia la suma equivalente al mayor importe de los últimos doce meses en los que se pagó o determinó el tributo.

Cabe indicar que es justamente a través de la emisión improcedente de órdenes de pago como se han producido violaciones al principio de legalidad tributaria. En efecto, si bien el Código Tributario contempló la posibilidad de que la administración tributaria emitiese órdenes de pago para la cobranza expeditiva de determinadas deudas consideradas ciertas y exigibles -en las que generalmente había un acto de reconocimiento del propio deudor-; por la supuesta certeza de la existencia de la deuda era requisito de procedencia para reclamar acreditar el pago de la deuda actualizada hasta la fecha de pago.

Por ello, ante la necesidad de contar con efectivo rápido, se presentaron casos en los que algunas municipalidades decidieron emitir instrumentos que les facilitarían estos recursos y, dado que en teoría la orden de pago debía pagarse antes de reclamar, estas entidades empezaron a emitirlos en casos en los que en realidad procedía la emisión de resoluciones de determinación. Ello contravenía el derecho de defensa de los contribuyentes, al pretender condicionar arbitrariamente la facultad de plantear recursos al pago previo de la deuda.

Aun cuando la posibilidad de reclamar una orden de pago se encuentra condicionada al pago previo de la deuda, es posible, como excepción, el reclamo sin pago de una deuda que conste en este instrumento, si se encuentra dentro del supuesto del segundo párrafo del artículo 119° del Código Tributario. La referida disposición se refiere a órdenes de pago cuya cobranza pudiera devenir en improcedente -por ejemplo en el caso en que la deuda haya prescrito-, teniendo el contribuyente 20 días para reclamar sin el pago previo de la deuda.

En diferentes oportunidades el Tribunal Fiscal ha fallado en favor de contribuyentes a los que les había sido emitida una orden de pago y se les exigía el pago previo de la deuda para reclamar, siendo que dicha deuda aún no era cierta.

A manera de ejemplo, la Resolución del Tribunal Fiscal -en adelante RTF- N° 2900-1 del 21 de abril de 1995 señaló que *“(…) no obstante haber interpuesto fuera del término, tanto la apelación de puro derecho como la apelación ordinaria, dada la manifiesta*

improcedencia de las órdenes de pago (...), procede declarar procedente la apelación". En este caso, el contribuyente había presentado la impugnación habiéndose vencido el plazo de 20 días que le otorgaba el artículo 119º para el caso de órdenes de pago cuya cobranza pudiera devenir en improcedente.

Asimismo, la RTF N° 4099-1 del 27 de julio de 1995, que dispuso que la Municipalidad Distrital de Pueblo Libre debía admitir a trámite la reclamación del quejoso sin exigir el pago previo respecto de órdenes de pago que *"...no hayan sido giradas por la mera constatación de los obligación exigible que fluya de la propia declaración o autoliquidación, sino como consecuencia de las observaciones y reparos a la Declaración Jurada de autovalúo y de los recibos de arbitrios que han sido autogenerados por la misma Municipalidad"*

En algunos casos, determinados gobiernos locales han emitido órdenes de pago por supuestas regularizaciones en el pago de arbitrios, cuando en tales casos correspondía emitir resoluciones de determinación, dado que sólo a través de este instrumento los gobiernos locales pueden establecer la existencia de una deuda tributaria como consecuencia de un proceso de fiscalización o determinación.

3. Resolución de Multa

La resolución de multa es el instrumento mediante el cual se expresa el acto de la administración que, en ejercicio de la ley, sanciona al contribuyente por una infracción. De acuerdo con el artículo 77º del Código Tributario, las resoluciones de multa deben contener necesariamente la identificación del deudor tributario y los fundamentos y disposiciones que amparan dicha resolución, de lo contrario devienen en anulables.

Es importante indicar que necesariamente debe señalarse cuál es la infracción que se imputa. Así, por ejemplo, no bastaría indicar que la resolución de multa se impone por la infracción consistente en haber omitido la declaración del Impuesto Predial, sino que deberá señalarse la base legal en que se tipifica dicha infracción y la norma en la que se contempla la sanción aplicada -requisitos establecidos en el artículo 77º del Código Tributario-.

Se han dado casos en los que las resoluciones de multa emitidas por algunas administraciones tributarias giran sumas exactamente iguales a los tributos omitidos o supuestamente omitidos por el contribuyente. A este efecto, debemos indicar que el Código Tributario no contempla como infracción tributaria el incumplimiento en el pago de los tributos. Dicho incumplimiento solamente puede originar intereses moratorios hasta la fecha de pago. En este tipo de casos, procede iniciar el procedimiento contencioso tributario ante la administración respectiva.

4. Nulidad de las Ordenes de Pago, Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa

El artículo 109º del Código Tributario establece que los actos de la administración tributaria son nulos en tres casos. En primer lugar, cuando son dictados por órgano incompetente -por ello resulta importante que las órdenes de pago, resoluciones de multa y resoluciones de determinación sean suscritas por funcionario competente-; en segundo lugar, cuando es un acto dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido; y, en tercer lugar, cuando por disposición administrativa se establezcan infracciones o se apliquen sanciones no previstas en la ley.

De esta manera, el cobro de una deuda sustentado en un acto de la administración tributaria que adolece de un vicio de nulidad absoluta, no puede ser realizado. Ello fue

establecido por la RTF N° 6320, del 7 de junio de 1971, en la cual el Tribunal Fiscal declaró que era nula la resolución que confirmaba una acotación que adolecía de un vicio de nulidad absoluta.

De otro lado, cuando los actos de la administración tributaria no cumplen con lo establecido en el artículo 77° del Código Tributario, devienen en anulables. Sin embargo, pueden ser convalidados si se subsanan los vicios de que adolecen. Por ejemplo, si la emisión de una resolución de determinación se sustenta en algún informe técnico, este debe haber sido notificado al contribuyente para que éste haya tenido la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, de lo contrario, el acto devendría en anulable.

IX. MARCO NORMATIVO PARA LA CREACION Y MODIFICACION DE LAS TASAS MUNICIPALES

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario vigente señala que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Cabe indicar que el servicio público individualizado es aquél respecto del cual la ley aplicable o la autoridad competente, tienen establecidos determinados mecanismos que permiten, en un momento dado, individualizar e identificar al usuario del servicio. En consecuencia, el costo de estos servicios públicos, divisibles e individualizables, debe, en principio, sufragarse con el producto de la recaudación de las tasas que por ellos se cobran.

1. Características de las tasas

Podemos decir que las principales características de las tasas son las siguientes³¹:

- A diferencia de los impuestos, las tasas implican esencialmente una contraprestación, lo que significa que derivan de una relación bilateral, en la que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica.
- Las tasas deben ser establecidas por el Estado conforme a ley. Así, de acuerdo con nuestra Constitución, las tasas podrán ser creadas por el Poder Ejecutivo -mediante Decreto Supremo- o por el gobierno local -mediante ordenanza- dentro del ámbito de su competencia.
- El monto de la tasa debe fijarse en proporción al costo del servicio prestado.
- El destino que se debe dar al producto o rendimiento de las tasas que se recauden debe ser el de sufragar el costo de los servicios públicos individualizables por los que se cobra. Esto resulta lógico, pues dada la naturaleza de esta clase de servicio -que en forma concreta beneficia a quien los utiliza y no a la ciudadanía en general-, lo razonable es que su costo sea individualmente soportado por los beneficiados.

En su siguiente párrafo, la Norma II citada complementa la definición del concepto de tasa, distinguiéndola de los precios públicos, al señalar que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual³².

³¹ Estas características son ampliamente reconocidas a nivel doctrinario y son señaladas, entre otros, por Adolfo Rioja Vizcaino. ARRIOJA VIZCAINO, Ob. Cit., p. 334-336.

³² La doctrina considera que el precio público es un ingreso de derecho privado, voluntario, que los particulares pagan a la administración por alguno de sus servicios. La obligación de pagar el precio es una obligación ex-contractu, y el acreedor, el Estado, se halla en una situación jurídica

Cabe indicar que en algunas ocasiones resulta difícil distinguir cuándo nos encontramos ante un precio público y cuándo nos encontramos frente a una tasa. Por ello, nos parece importante atender a las conclusiones contenidas en la resolución adoptada al propósito del tema en las *XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, realizadas en Caracas en el año 1991³³:

- La tasa como especie del género tributo se encuentra sometida al principio de legalidad, debiendo contener la ley de su creación una descripción clara y precisa de la actividad que genera la obligación de pago, con indicación del sujeto pasivo y los elementos cuantificantes del tributo.
- Las actividades o servicios derivados del concepto de soberanía e inherentes a la existencia misma del Estado, hacen que su retribución tenga naturaleza tributaria. Todas las otras sumas que se exigen por servicios que no tienen las características anotadas pueden ser consideradas precios.
- La ley no debe asignar el producto de las tasas a un destino ajeno a la financiación de la actividad estatal que constituye el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia de la obligación.
- Es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aún cuando éste se resista a recibirlo. La prestación efectiva del servicio es uno de los elementos caracterizadores más importantes para distinguir la tasa de otras especies tributarias, particularmente del impuesto.
- La carga de la prueba de la efectiva prestación del servicio, en caso de conflicto, debe corresponder a la Administración.
- Es característica de la tasa que no exceda de una “razonable equivalencia” entre su producto y el costo global del servicio estatal vinculado. La carga de la prueba de esta “razonable equivalencia” debe corresponder, en caso de conflicto, a la Administración.
- La demanda o solicitud del contribuyente para que la actividad estatal se ponga en funcionamiento no es un elemento caracterizante de la tasa. En el caso del precio público, siempre se requiere que el obligado a su pago demande o solicite el servicio.

2. Clasificación de las tasas

La Norma II del Título Preliminar señala que las tasas pueden ser entre otras:

- a) Arbitrios: son las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
- b) Derechos: son las tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
- c) Licencias: son las tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

similar a la del particular. Al respecto, ver las lecturas relativas al precio público en la Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Vol. 21.

³³ Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima: Vol. 21, diciembre 1991.

Finaliza la norma citada indicando que el rendimiento de los tributos distintos de los impuestos -en explícita referencia a las contribuciones y tasas- no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Cabe indicar que, en forma imprecisa, el inciso 3 del artículo 192º de la Constitución establece que las municipalidades tienen competencia para crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales. Tal como se ha señalado, la tasa es el género, y los arbitrios, licencias y derechos son especies de ella. En ese sentido, se debió indicar únicamente que las municipalidades pueden crear, suprimir o modificar tasas, comprendiendo con ellas, entre otras, a los derechos, licencias y arbitrios.

En el ámbito de los gobiernos locales, las facultades tributarias se encontraban extensamente desarrolladas en los artículos 90º y siguientes de la LOM; sin embargo, posteriormente este tema pasó a ser regulado de manera integral por la LTM, siendo que actualmente, de conformidad con el artículo 68º de la LTM -modificado mediante Ley N° 27180-, las municipalidades sólo podrán imponer, en principio, las tasas que tengan como hecho generador alguno de los siguientes supuestos:

- a) Tasas por servicios públicos o arbitrios: que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente.
- b) Tasas por servicios administrativos o derechos: que se pagan por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la municipalidad.
- c) Tasas por las licencias de apertura de establecimiento: que debe pagar todo contribuyente por única vez para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios³⁴.
- d) Tasas por estacionamiento de vehículos: que debe pagar todo aquel que estacione su vehículo en zonas comerciales de alta circulación, conforme lo determine la municipalidad del distrito correspondiente, con los límites que determine la municipalidad provincial respectiva y en el marco de las regulaciones sobre tránsito que dicte la autoridad competente del Gobierno Central.
- e) Otras tasas: que son aquellas que debe pagar todo aquél que realice actividades sujetas a fiscalización o control municipal extraordinario, siempre que medie la autorización prevista en el artículo 67º³⁵.

A partir de este marco, desarrollaremos los principales aspectos derivados de la regulación y aplicación de las especies de tasas -arbitrios, licencias y derechos-, poniendo énfasis en determinados temas que han motivado algunas de las quejas presentadas a la Defensoría del Pueblo.

Para ello, se analizará cada una de las especies de tasa y la problemática alrededor de su normativa:

³⁴ Antes de la citada modificación este inciso señalaba literalmente “*Las licencias de funcionamiento: son las tasas que debe pagar todo contribuyente para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios*”.

³⁵ De acuerdo con el artículo 67º las municipalidades no pueden cobrar tasas por la fiscalización o control de actividades comerciales, industriales o de servicios, que deben efectuar de acuerdo a sus atribuciones previstas en la LOM. Solamente cuando se requiera una fiscalización extraordinaria, una ley expresa del Congreso deberá autorizar el cobro de una tasa específica.

2.1. Arbitrios

2.1.1. Aspectos generales

De acuerdo con el artículo 74º de la Constitución y la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario vigente, los gobiernos locales se encuentran en capacidad de crear, modificar y suprimir contribuciones, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.

El Código Tributario define a los arbitrios en la Norma II del Título Preliminar, señalando que son aquellas tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Asimismo, el numeral 2.2. del artículo 14º del Decreto Legislativo N° 757 indica que los arbitrios son las tasas que debe pagar obligatoriamente el contribuyente a la municipalidad, en mérito a un servicio público que ésta le presta

Existen diferentes clases de arbitrios, siendo los más comunes los siguientes:

- Arbitrio de Limpieza Pública: es la tasa que normalmente cobran las municipalidades por la recolección domiciliaria y de escombros, transporte y descarga de los residuos sólidos, así como el servicio de barrido, lavado y baldeo de las pistas y plazas.
- Arbitrio de parques y jardines: es la tasa que crean las municipalidades para financiar la implementación, recuperación, mantenimiento y/o conservación de los parques y jardines de uso público.
- Relleno sanitario: es la tasa que se cobra por efectuar la disposición final de los residuos sólidos producidos. Algunas municipalidades -tal es el caso de la Municipalidad de Villa María del Triunfo- consideran la tasa de relleno sanitario incluida dentro de la tasa de limpieza pública.
- Seguridad Ciudadana (serenazgo): es la tasa que cobran las municipalidades como consecuencia del mantenimiento y mejora del servicio de vigilancia, que tiene como objeto velar y contribuir para la seguridad ciudadana y de sus bienes.

En vista que el arbitrio es una tasa, debe existir una prestación efectiva por parte de la municipalidad, que dé origen el cobro de dicho tributo. Al respecto, nos parece interesante que algunas municipalidades decidan suspender el cobro de arbitrios en su jurisdicción cuando consideran que no están prestando el servicio respectivo de manera adecuada y por ello están cobrando por algo que no brindan. A manera de ejemplo, la Municipalidad Distrital de Bellavista mediante Ordenanza N° 011-99/MDB, publicada el 20 de marzo de 1999, procedió a suspender la cobranza del arbitrio de serenazgo de los años 1997 y 1998, indicando en los considerandos de dicha norma que el servicio había sido prestado de manera deficiente³⁶.

De acuerdo con el artículo 69º de la LTM, las tasas por servicios públicos o arbitrios se calculan en función del costo efectivo del servicio prestado. Además, en busca de una mayor tutela hacia el contribuyente, la misma ley señala las consecuencias que se

³⁶ Si bien consideramos correcto que una municipalidad deje de cobrar una tasa cuando el servicio no está siendo prestado correctamente, en el caso de la Ordenanza N° 011-99/MDB no se precisa nada respecto al cobro ya realizado. En vista que el arbitrio de serenazgo se consideraba de periodicidad mensual y se cobraba de manera trimestral, tratándose de los años 1997 y 1998 ya habría sido cobrado, y por ello, estos montos podrían ser devueltos o, a opción del contribuyente, compensados con otros arbitrios.

derivan de la inobservancia de la equivalencia que debe existir entre la prestación del servicio y su costo. De esta manera, lo que el contribuyente abone en exceso será considerado como pago a cuenta o, a solicitud del contribuyente, deberá ser devuelto conforme al procedimiento establecido en el Código Tributario.

2.1.2. Determinación del monto de los arbitrios

Para determinar el monto a cobrar por arbitrios en la jurisdicción, las municipalidades realizan un estudio del costo que implica prestar los servicios involucrados. Una vez obtenido el costo total por arbitrios, aquel se distribuye entre los contribuyentes aplicando básicamente dos criterios:

- La zona o ubicación del predio
- El uso o actividad desarrollada en el predio.

La determinación de la cuantía del arbitrio se realiza “prorrateando” el costo total del servicio entre los predios -a partir de los criterios indicados- que los han recibido. En este caso, los propietarios de predios de mayor extensión pagarán un mayor monto, pues se presume que el servicio individualizado en ellos, ha implicado un mayor costo. Es cierto que calcular los arbitrios en función de bases imponibles variables de acuerdo con el predio del contribuyente conlleva a que el monto de la tasa no se ajuste completamente al valor del servicio efectivamente prestado, pero es importante recordar que las tasas se guían por el principio de la *razonable equivalencia*. Además, creemos que esta forma de determinar los arbitrios resulta ser la más práctica -por no decir la única-, a fin de que el costo de los arbitrios pueda distribuirse de manera más o menos equitativa en función del servicio que se presta, ya que en realidad sería imposible que cada municipalidad calcule el monto exacto del servicio prestado a cada contribuyente de la localidad.

El monto de la tasa podrá ser determinado -si el acreedor tributario señala un valor monetario- o determinable -cuando se requiere de un mecanismo predeterminado para obtener el valor (por ejemplo el señalar distintas alícuotas en función a cada uno de los servicios prestados a fin de ser aplicadas sobre una base fija y común a todos los contribuyentes)-. En este último caso, mientras la base de cálculo sea un monto único, general y público -por ejemplo, la Unidad Impositiva Tributaria (en adelante UIT)- el monto de la tasa será el mismo para los contribuyentes que tengan predios con iguales características.

Un problema común respecto de este tema es que si bien muchas municipalidades publican sus ordenanzas aprobando el régimen tributario de los arbitrios en su jurisdicción, estas normas no contienen ni las bases imponibles ni las alícuotas a aplicar, lo que conlleva a que el contribuyente tenga conocimiento de la existencia de la tasa, pero no del monto que deberá pagar por concepto de ella³⁷.

2.1.3. Fechas en que las municipalidades deben proceder a la determinación de la cuantía de los arbitrios

El artículo 69º de la LTM ha establecido, como regla general, que cada municipalidad determinará la cuantía de las tasas por servicios públicos o arbitrios dentro del primer trimestre de cada ejercicio fiscal y en función del costo efectivo del servicio a brindar. Asimismo, si durante el ejercicio fiscal la municipalidad decide reajustar la tasa debido a variaciones de costo, el incremento no podrá exceder el Índice de Precios al Consumidor, según se trate de municipalidades de Lima o del interior del país.

³⁷ Es el caso por ejemplo de la Ordenanza N° 007-99-A/MDA emitida por la Municipalidad de Ancón, publicada el 19 de mayo de 1999.

Una vez concluido el ejercicio fiscal y a más tardar el 30 de abril del año siguiente, las municipalidades deberán publicar sus ordenanzas aprobando las tasas por prestación de servicios públicos o arbitrios, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad, así como los criterios que justifiquen los incrementos de ser el caso.

Creemos que se presenta el problema respecto al plazo del 30 de abril, pues debe establecerse si ello implica la publicación de la ratificación respectiva por parte de la municipalidad provincial antes de esa fecha, o solamente la publicación de la ordenanza distrital. En este punto, si bien resulta discutible, creemos que la opción correcta sería la primera. Ello porque en el segundo caso, una municipalidad distrital no podría cobrar una tasa basándose en una ordenanza no ratificada, y, cuando se realiza la ratificación, ésta haría que la ordenanza ratificada tenga vigencia solamente hacia adelante, pero no retroactivamente. En tal sentido, tratándose de ordenanzas de municipalidades distritales, para cumplir con el plazo del artículo 69° de la LTM, consideramos que la ratificación de la ordenanza por parte de la municipalidad provincial debería ser publicada también antes del 30 de abril.

Algunos casos podrían encontrarse en una zona gris, como por ejemplo el que se presentó en la Municipalidad de Ate. Esta municipalidad aprobó el marco del régimen tributario de los arbitrios municipales mediante Ordenanza N° 003-MDA, publicada el 6 de febrero de 1999, sin embargo recién a través de la Ordenanza N° 018-MDA, publicada el 20 de marzo, se establecen los montos de los arbitrios. Como hemos indicado, para la entrada en vigencia de las ordenanzas de las municipalidades distritales que crean arbitrios, se requiere la ratificación por parte de la municipalidad provincial, debiendo ser publicada tal ratificación antes del 30 de abril. No obstante, el problema radica en que las ordenanzas de la Municipalidad de Ate, si bien fueron ratificadas dentro del plazo establecido en la LTM -el 12 de abril-, esta ratificación fue publicada recién el 7 de mayo, es decir, después del 30 de abril, día que de acuerdo a la LTM, era el último. En virtud de esto, debemos preguntarnos si tal ordenanza podría aplicarse o no. Consideramos que jurídicamente no sería posible, sin embargo, en la práctica sería poco probable que la Municipalidad de Lima Metropolitana declare fundada una probable apelación, pues ella misma ratificó la ordenanza distrital.

En todo caso, si las municipalidades no cumplen con publicar sus ordenanzas -ya ratificadas- aprobando las tasas por arbitrios a más tardar el 30 de abril, solamente podrán incrementar estas tasas tomando como base las cobradas al 1° de enero del año anterior, reajustado con la aplicación de la variación acumulada del IPC.

Durante el ejercicio, las municipalidades podrán ajustar las tasas por arbitrios debido a variaciones de costo, sin embargo, estos aumentos en ningún caso podrán exceder del porcentaje de variación del IPC. Cabe señalar que esto no implica que de un ejercicio fiscal al otro la municipalidad se encuentre impedida de aumentar los arbitrios en porcentaje mayor a la variación del IPC anual, pues el límite establecido en el artículo 69° de la LTM se encuentra establecido para variaciones dentro del mismo ejercicio fiscal. Creemos necesaria esta aclaración pues se ha constatado que existe cierta confusión al respecto, como sucede en el caso de la sentencia emitida el 16 de marzo de 1999 por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público, recaída en el Expediente N° 1988-98 y publicada el 5 de mayo de 1999. En esta sentencia se señala que “... se evidencia palmariamente que los montos determinados por concepto de arbitrios municipales son extremadamente elevados y excede notoriamente los límites previstos en el Artículo sesentinueve del Decreto Legislativo número setecientos setentiséis (sic)...”. La ordenanza que motiva la sentencia no implica la variación de otra emitida durante el mismo ejercicio fiscal -en cuyo caso sí se encontraría sujeta a los límites de la variación del IPC-, sino que fue emitida para regular los arbitrios de un ejercicio al otro.

Asimismo, es necesario recordar que si los arbitrios se pagan en cuatro cuotas, de ninguna manera la municipalidad podría emitir la segunda, tercera y cuarta cuota ajustadas con la variación del IPC.

2.1.4. Rendimiento de los arbitrios

El rendimiento de los arbitrios constituye ingreso de la municipalidad prestadora del servicio, y el monto recaudado debería ser utilizado únicamente para financiar el costo de los servicios por los que se cobra el arbitrio. Por ello, llama nuestra atención que la Ordenanza N° 01-99-MDSA de la Municipalidad de Santa Anita, establezca que el 4% de lo recaudado por concepto de arbitrios municipales será destinado a financiar los gastos de gestión, mejoramiento de infraestructura y equipamiento de la administración tributaria de la municipalidad. A este efecto, podría señalarse que el monto recaudado está siendo destinado a un gasto ajeno al servicio mismo, y que además, este tipo de gastos debería, en principio, ser cubierto mediante la partida presupuestal ordinaria -por ejemplo, mediante los impuestos nacionales creados a favor de las municipalidades, recaudados por el Gobierno Central y posteriormente transferidos a éstas- y no mediante un arbitrio. Ello porque parecerían ser gastos generales que tienen que ver con la actividad misma de la municipalidad y no directamente vinculados con el servicio de limpieza en sí.

2.1.5. Periodicidad de la determinación de arbitrios

La periodicidad del tributo varía de acuerdo a cada municipalidad, algunas han considerado los arbitrios como tasas de periodicidad bimensual y otras -la mayoría- las consideran de periodicidad mensual. Ello no implica que el tributo necesariamente deba ser pagado de manera mensual, dado que las municipalidades deciden el período por el que lo van a determinar y recaudar, siendo normalmente en períodos trimestrales³⁸.

Algunas ordenanzas que establecen determinaciones y recaudaciones trimestrales, proceden a cobrar los arbitrios en los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre. Ello se realiza tomando como base las fechas de cobro del Impuesto Predial. Sin embargo, en el caso de los arbitrios, éstos tienen naturaleza mensual (si bien se cobra trimestralmente) y en este sentido, nos queda la duda de que pueda cobrarse en la cuota a pagar en el mes de febrero, los meses de enero a marzo, dado que por este último mes parecería no haber nacido aún la obligación y pareciera estarse cobrando una tasa por un servicio que aún no ha sido prestado.

En este orden de ideas, consideramos importante que exista una uniformización respecto de los períodos de determinación y recaudación, y también respecto a las fechas de cobro de los trimestres.

2.1.6. Fecha de pago de arbitrios

Con relación a la fecha de pago de los arbitrios, normalmente cada municipalidad lo establece en la ordenanza de creación de estos tributos. Sin embargo, existen algunas municipalidades que simplemente indican la periodicidad de los arbitrios y no señalan cuándo vence cada cuota³⁹. Al respecto, si bien la fecha límite para el pago de cada cuota de arbitrios puede estar indicada en los recibos que le llegan al contribuyente o, en todo caso, regirse por lo establecido en el Código Tributario, consideramos que, a fin de proteger al contribuyente -evitando cambios inesperados de parte del gobierno local- y

³⁸ Así sucede por ejemplo en Barranco (Ordenanza N° 001-MDB de abril de 1999), Chorrillos (Ordenanza N° 009-99-MDCH de abril de 1999), Ate (Ordenanza N° 003-MDA de febrero de 1999) o Comas (Ordenanza N° 09-99-C/MC de 1999).

³⁹ Ello sucede por ejemplo con la Ordenanza N° 007-99-A/MDA de la Municipalidad de Ancón, publicada el 19 de mayo de 1999.

para que, además, éste pueda prever anualmente el desembolso a realizar, las fechas de pago de las cuotas deberían encontrarse establecidas explícitamente en una norma municipal⁴⁰.

2.1.7. Arbitrios pagados en exceso

Un tema adicional en el que debe repararse es aquel consistente en el alcance de la obligación de reembolso en los casos de los tributos que hubieran sido cobrados en exceso o indebidamente por las municipalidades. No cabe duda que desde un estricto punto de vista legal, si se determina la ilegitimidad o improcedencia de un tributo, ya sea debido a defectos en los procesos de generación de la normativa tributaria, o, en general, por la vulneración de límites jurídicos al ejercicio del poder tributario, pesa sobre la correspondiente administración municipal, la obligación de reembolsar lo cobrado en contravención del ordenamiento legal.

Es decir, sin perjuicio de los efectos particulares de cierto tipo de decisiones en procedimientos como el de la acción de inconstitucionalidad, la determinación de invalidez de la normativa tributaria o de tributos específicos lleva consigo el reconocimiento de un crédito formado a favor de los contribuyentes que cumplieron con la normativa írrita, el cual, para evitar el enriquecimiento indebido, debe materializarse en un reembolso a su favor, lo cual no es siempre cumplido por las municipalidades.

Sin embargo, este postulado de principio debe encarar el riesgo latente de una falencia financiera y económica de los gobiernos locales obligados al reembolso. Por ello, en aras de la preservación del interés común que reviste la persistencia de la autoridad local y de los servicios que ella brinda a la ciudadanía y sin dejar de reconocer la vigencia efectiva de un estado de derecho, en las acciones de inconstitucionalidad interpuestas en materia tributaria se le permite al Tribunal Constitucional determinar de manera expresa los efectos de su sentencia en el tiempo. Así, de acuerdo con el artículo 36º de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley N° 26435, cuando éste declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74º de la constitución, deberá determinar expresamente en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Ello permitiría encontrar fórmulas de equilibrio y resolver casos como el de la Municipalidad de Carmen de la Legua Reynoso, en el que no se contaba con ordenanza de arbitrios ratificada, creándose un problema de devolución de una gran suma de dinero a los contribuyentes - por ser montos cobrados indebidamente- y el riesgo de la quiebra económica de esa administración municipal.

2.1.8. Sustentación de los costos que implica el servicio a prestar

El artículo 69-A de la LTM establece que, en la ordenanza que aprueba el monto de la tasa por arbitrios, las municipalidades deberán explicar los costos efectivos que demanda el servicio a prestar según el número de contribuyentes, así como los criterios que justifiquen los incrementos de ser el caso.

⁴⁰ Así, la Municipalidad de los Olivos mediante Ordenanza N° 010-99-/CDLO, publicada el 10 de abril de 1999, ha establecido solamente que las cuotas de arbitrios son trimestrales y la obligación de pago de las cuotas vence el último día hábil de los meses de marzo, junio, agosto y diciembre.

Resulta, en este sentido, ilustrativo el caso originado en la queja que, ante la Defensoría del Pueblo, formuló la Asociación de Propietarios de Vídeo Juegos, Nintendo y Afines, en contra de la Municipalidad Provincial de Arequipa, con relación a la tasa licencia especial de funcionamiento. En este caso, si bien la Municipalidad quejada tomó en cuenta las recomendaciones de la Defensoría del Pueblo respecto a la no procedencia del cobro de la licencia, ha determinado que ello tendrá efectos hacia futuro, no habiendo procedido a la devolución de los montos que indebidamente ya han sido cobrados.

Al respecto, creemos que la explicación de estos costos no debería constituir una mera declaración, sino que necesariamente deben existir cifras que plasmen o permitan visualizar los criterios usados por la municipalidad. Lo pertinente sería, además, que la explicación de estos costos sea publicada en la misma ordenanza que crea o establece los montos por arbitrios en la jurisdicción correspondiente, y no, como muchos casos, publicada de manera separada y mucho tiempo después.

A fin de facilitar la labor de fiscalización ciudadana, cuando la municipalidad proceda a publicar la estructura de costos que implica el servicio a brindar, lo adecuado sería establecer el número de predios y el importe que implicará cada una de las actividades respecto de ellos. Además, los costos deberían encontrarse desagregados en salarios⁴² -mano de obra directa o indirecta-, gastos en equipos, gastos en implementos, y cualquier otro gasto que irrogue el servicio, a fin de lograr un control efectivo. Por ello, creemos que no se cumple con la norma señalando únicamente las cantidades a que ascenderá el brindar los servicios respectivos, sin proceder a desagregar los montos, tal como lo han venido haciendo algunas municipalidades⁴³.

No queremos dejar de señalar que si bien algunos gobiernos locales han visto reducido su presupuesto a causa de las confrontaciones políticas que se han venido dando en los últimos años con el Gobierno Central, el directamente perjudicado es el ciudadano, quien en la práctica ha terminado asumiendo algunos de los costos que implica el funcionamiento normal de la estructura de la municipalidad, que por limitaciones presupuestarias ya no pueden ser sostenidos por ella misma⁴⁴. A este efecto, creemos que lo correcto es que los gastos generales de la municipalidad, como el mantenimiento de servicios -agua, luz, teléfono- o el pago del personal administrativo, se realice con los ingresos que reciben por concepto de impuestos las municipalidades. Ello traería como consecuencia que el cobro de las tasas se lleve a cabo de acuerdo con el costo directo que implique la prestación del servicio individualizado.

Elaborar y publicar la estructura de costos que irrogan los servicios que se va a prestar resulta necesario, y es importante que las municipalidades tomen esto como una guía para su actuación. Así, consideramos positivo que por ejemplo la Municipalidad de Carmen de la Legua Reynoso en su Ordenanza N° 004-99-MDCLR -referida al pago de arbitrios de limpieza pública, relleno sanitario y parques y jardines- reconozca que esa entidad edilicia había expedido las Ordenanzas N° 003-97 y N° 004-97 sin contener la explicación de los costos efectivos que demandaban los servicios, ni los motivos que justificaran los incrementos, y haya decidido aplicar las tasas de 1996 con la variación acumulada del IPC. También tenemos la Ordenanza 022-MDSL emitida por la Municipalidad de San Luis, publicada el 4 de mayo de 1999, mediante la cual se decidió suspender el cobro de arbitrios por el servicio de limpieza pública y parques y jardines

⁴² Cabe indicar que de acuerdo con el numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley de Presupuesto del Sector Público de 1999, Ley N° 27013 publicada el 16 de diciembre de 1998, la aprobación y reajuste de remuneraciones, bonificaciones o aguinaldos de los trabajadores de los gobiernos locales se atienden con cargo a los recursos directamente recaudados de cada municipalidad. En este sentido, las municipalidades financian los salarios de sus trabajadores mediante los impuestos creados a su favor y recaudados directamente por ellas -como el impuesto de alcabala y el impuesto predial- y mediante las tasas y contribuciones.

⁴³ Ello ha sucedido por ejemplo en el caso de arbitrios de parques y jardines, limpieza pública y serenazgo. Al respecto puede verse la Ordenanza N° 09-99-MDCH de la Municipalidad de Chorrillos, publicada el 9 de abril de 1999 y también la Ordenanza N° 009-99/MDC de la Municipalidad de Carabaylo, publicada el 30 de abril de 1999.

⁴⁴ De acuerdo con la "Agenda para la Primera Década" editada por el Instituto Apoyo, con excepción de muy pocos distritos o provincias, la recaudación directa de recursos es muy limitada o inexistente, y su monto no alcanza para cubrir los requerimientos burocráticos del aparato municipal. Ello se encuentra aunado a las altas tasas de morosidad en el pago del impuesto predial y especialmente de los arbitrios. En: Gobiernos Locales. Instituto Apoyo. Lima, Enero 2000.

hasta que la Comisión Técnica Mixta de la Municipalidad emitiera un dictamen en el que se elaborara la estructura real y actual de costos de estos arbitrios municipales.

Otra razón para fiscalizar los costos de los servicios radica en que se podrían realizar análisis comparativos del monto de arbitrios cobrados en una u otra municipalidad. En el año 1999, por ejemplo, teniendo un predio destinado a casa-habitación cuyo autovalúo es de S/.20,000, si el predio se encontrara ubicado en el distrito de Carabaylo, por concepto de arbitrios de limpieza y de parques y jardines deberá pagarse S/.3.50 soles mensuales; si se encuentra en Barranco, deberá pagarse alrededor de S/.13.00 soles mensuales; si está en San Martín de Porres, se pagará S/. 4.40; y si se encuentra en Magdalena, se pagará S/. 11.50 soles. Creemos que la diferencia de tasas debería encontrarse justificada en razones tales como un menor número de predios, mayor cantidad de parques y jardines u otros elementos parecidos, y también en razón de condiciones socioeconómicas de los usuarios, pero si se llega a la conclusión de que nos encontramos ante situaciones más o menos similares -sobre todo tomando en cuenta que los salarios, el valor de maquinarias, y el costo de los implementos a utilizar no varían de un distrito a otro- y existe una desproporción entre los arbitrios cobrados, ello permitiría determinar la posible existencia de un problema de gestión administrativa.

2.1.9. Mecanismos para objetar arbitrios que superan el costo del servicio

Es importante indicar que nuestro ordenamiento no ha previsto un mecanismo específico mediante el cual el particular pueda objetar ante el municipio aquellos arbitrios que superen el costo del servicio. En todo caso, tratándose de municipalidades distritales, el particular deberá reclamar ante la municipalidad distrital respectiva el acto de aplicación del tributo, es decir, la resolución de determinación u orden de pago. Si la resolución de la municipalidad distrital es denegatoria, el particular puede proceder a apelar dicha resolución ante la municipalidad provincial. En caso de que la resolución de la municipalidad provincial también sea denegatoria, el particular tiene expedito el camino para acudir al Tribunal Fiscal en vía de apelación. Finalmente, si la Resolución del Tribunal Fiscal no es favorable, cabe acudir a la vía judicial en cuya sede la Corte Suprema podría declarar la ilegalidad de la determinación del tributo, generando así que el monto que haya sido abonado por el contribuyente pueda ser devuelto o considerado crédito. Tratándose resoluciones de determinación u órdenes de pago emitidas por municipalidades provinciales solamente existen dos instancias en sede administrativa: reclamación ante la misma municipalidad provincial y posteriormente la apelación ante el Tribunal Fiscal. De ser el caso, contra la Resolución del Tribunal Fiscal procede también acudir a la vía judicial.

Lamentablemente, debemos señalar que en la mayoría de estos casos resulta ineficaz tener que pasar por el procedimiento administrativo, dado que la cuestión controvertida se resuelve ante el Poder Judicial. Ello porque la administración solamente puede hacer lo que la ley señala y de esa manera, cuando el asunto materia de conflicto se encuentra en normas legales, no existe solución en el ámbito administrativo, pues ni la municipalidad provincial ni el Tribunal Fiscal pueden inaplicar una norma de rango legal.

Por su parte, a la Defensoría del Pueblo le corresponde, en caso de verificar un acto ilegal, recomendar a la administración tributaria que determine el monto de los arbitrios con arreglo a ley.

2.1.10. Exoneraciones al pago de arbitrios

Debemos señalar que se presentan muchos casos de personas -sobre todo pensionistas- que no se encuentran en capacidad de asumir el pago de los arbitrios municipales. Por ello, resulta importante indicar que en la mayoría de las ordenanzas que aprueban regímenes de arbitrios, se establece que los pensionistas que gocen del

beneficio de deducción de cincuenta (50) UIT de la base imponible del Impuesto Predial⁴⁵, cancelarán solamente el 50% -dependiendo de las municipalidades el monto a cancelar puede ser incluso menor- del monto que les corresponde pagar por arbitrios.

Además, algunas municipalidades contemplan exoneraciones de arbitrios en casos de personas indigentes o en situación precaria. A manera de ejemplo, la Municipalidad de Carabayllo, además de determinar en la Ordenanza N° 009-99/MDC que los pensionistas que gocen de la deducción del impuesto predial solamente pagarán el 50% de los arbitrios, ha contemplado en su artículo 8° la exoneración del pago de arbitrios a petición de parte cuando el contribuyente acredite su condición precaria y/o indigente, debidamente comprobada por la Defensoría del Niño y el Adolescente y con informe técnico de la unidad de administración tributaria de la dirección de rentas, debiendo ser reconocido mediante resolución de alcaldía. En el caso de la Municipalidad de Los Olivos, la Ordenanza N° 010-99-CDLO establece que las personas que gozan del beneficio de inafectación al pago del impuesto predial estarán exonerados del 70% del monto de los arbitrios de limpieza pública y del 50% de los arbitrios de serenazgo; además se señala que se exonerará del pago de arbitrios a los contribuyentes que acrediten su condición económica precaria o indigente, debidamente comprobada por la División de Servicio Médico y Asistencia Social de la Dirección de Desarrollo Humano e Informe Técnico de la Dirección de Rentas.

Cabe recordar que el tratamiento diferenciado, basado en causas objetivas y razonables, permite al Estado caminar hacia la igualdad real de las personas, resultando una obligación para las municipalidades en virtud del principio de igualdad que hemos explicado en el punto II.2.2 del presente Informe. En este sentido, por tratarse de servicios inherentes al Estado y por ende, en principio gratuitos, si se decide el cobro por la prestación de los mismos, éste debería ser evaluado y las municipalidades deberían asumir fracciones del costo del servicio dependiendo de las condiciones económicas del usuario.

2.1.11. Inobservancia de requisitos

Si la municipalidad distrital no envió a ratificar su ordenanza de creación de arbitrios, la ratificación fue publicada después del 30 de abril, o simplemente la municipalidad decidió no emitir una nueva norma, legalmente sólo puede aumentar sus arbitrios sobre la base de los del año anterior y reajustado con la variación del IPC.

Este argumento resulta válido cuando los arbitrios del año anterior fueron creados por la norma pertinente y pasaron el procedimiento de ratificación, sin embargo, mal podría realizarse si se toma como base una norma no ratificada, dado que jurídicamente ésta no fue exigible. En este último caso, se deberán analizar las ordenanzas de los años anteriores hasta llegar a aquella que fue emitida cumpliendo los medios y formalidades del caso. Al respecto, como se ha señalado, los montos abonados en exceso deberán ser devueltos a solicitud del contribuyente o considerados pago a cuenta.

2.2. Licencias

Tal como ha sido indicado, de acuerdo con la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, las licencias son las tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

⁴⁵ De acuerdo al artículo 19° de la LTM, los pensionistas propietarios de un solo inmueble, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que esté destinado en su integridad a vivienda de los mismos, y cuyo único ingreso esté constituido por la pensión, deducirán de la base imponible del Impuesto Predial, un monto equivalente a 50 UIT.

De conformidad con los incisos c) y d) del artículo 68º de la LTM, las municipalidades podrán establecer las siguientes licencias⁴⁶:

- Licencias de apertura de establecimiento: que son las tasas que debe pagar todo contribuyente para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios, y,
- Otras tasas: que son aquéllas que deberá pagar todo aquel que realice actividades sujetas a control o fiscalización municipal extraordinario, siempre que medie la autorización prevista en el artículo 67º de la LTM.

A este efecto, el artículo 67º indica que las municipalidades no podrán imponer tasas por la fiscalización de actividades comerciales, industriales o de servicios, que deben efectuar de acuerdo a sus atribuciones previstas en la LOM. Solamente en los casos de actividades que requieran una fiscalización o control distinto al ordinario, una ley expresa del Congreso puede autorizar el cobro de una tasa específica por tal concepto.

Al ser la licencia una tasa, debe cumplir con los requisitos legales exigidos para la vigencia de este tributo. En este sentido, la municipalidad deberá haber creado la licencia a través de una ordenanza, con todos los requisitos formales que implica su creación, y si ha sido creada por una municipalidad distrital, debe ser ratificada por la municipalidad provincial para entrar en vigencia.

De otro lado, el cobro de la licencia implicará necesariamente una contraprestación por parte de la municipalidad. Así, la municipalidad deberá realizar una acción que implique la generación de un costo que será asumido por el contribuyente a través de la licencia. A este efecto, deberá existir una razonable equivalencia entre el costo del servicio que presta la municipalidad -tales como el de fiscalización o control extraordinario- y los cobros efectuados para financiar este servicio.

Con relación al tema de licencias consideramos pertinente tomar en cuenta los criterios adoptados por el INDECOPI para evaluar la legalidad de su cobro⁴⁷. Así, se indica lo siguiente:

- La licencia debe encuadrar dentro de las atribuciones y competencias conferidas a las municipalidades por su LOM o normas con rango de ley.
- La licencia debe ser creada respetando las formalidades y requisitos contenidos en el Código Tributario, la LTM y la LOM.
- La licencia debe corresponder a la prestación efectiva de un servicio público administrativo o de control.
- La materia objeto de fiscalización o control debe guardar coherencia con el interés público definido por la ley e interpretado a través de la licencia.
- La municipalidad debe individualizar a los administrados que se encuentran sujetos al servicio público de fiscalización o control conforme al mandato de la ley.
- Debe existir una razonable equivalencia entre el costo del servicio de fiscalización o control y los cobros efectuados para financiar estos servicios.

⁴⁶ De acuerdo a la reciente Ley N° 27180, publicada el 5 de octubre de 1999, que modificó diversos artículos de la LTM.

⁴⁷ Esto ha sido señalado en la Resolución N° 188-97-TDC, establecida por el Tribunal de Defensa de la Competencia del INDECOPI como precedente de observancia obligatoria.

A continuación, pasaremos a examinar la reciente Ley N° 27180 que modifica la LTM en la parte referida a las licencias, para pasar después a analizar algunos tipos de licencia que podían ser creadas por las municipalidades antes de la modificación señalada.

2.2.1. Análisis de la Ley N° 27180 que modifica la LTM

Con fecha 5 de octubre de 1999 se publicó la Ley N° 27180, que modificó los artículos 66°, 67°, 68°, 71° 73° y 74° de la LTM. Esa ley, que entró en vigencia a partir del 1ro de enero del año 2000, redujo la capacidad de las municipalidades de crear licencias por servicios públicos, limitándola a servicios administrativos. Asimismo, se estableció que la municipalidad no podría crear licencias por la fiscalización o control de actividades industriales, comerciales o de servicios que debían efectuar por mandato de la LOM, sino solamente por actividades de fiscalización extraordinarias, en cuyo caso debía existir una ley previa del Congreso.

La fiscalización especial de determinados locales por parte de las municipalidades resulta de interés del vecindario, en aras de preservar el orden público y la tranquilidad. Por ello, creemos que resulta necesario que se genere el marco legal necesario, emitiéndose a la brevedad posible una Ley en la que se establezcan las licencias especiales que las municipalidades están autorizadas a cobrar a causa del control extraordinario que implican. De lo contrario, se corre el riesgo de restar capacidad económica a las municipalidades para afrontar la fiscalización de actividades peligrosas o que requieren un control superior al normal, conllevando a que no pueden prestar este servicio y no procedan a dicha fiscalización.

2.2.2. Licencia de Funcionamiento

De acuerdo con el numeral 7 del artículo 68° de la LOM, es función de la municipalidad otorgar licencias de apertura de establecimientos comerciales e industriales y de actividades profesionales, y controlar su funcionamiento de acuerdo con ellas. A este efecto, el literal c) del artículo 68° de la LTM permite a los gobiernos locales crear la tasa denominada “tasa de licencia de apertura de establecimiento”, que deberá ser pagada por única vez por todo contribuyente que desee operar un establecimiento industrial, comercial o de servicio.

Hasta antes de la modificación realizada mediante la Ley N° 27180, las municipalidades podían proceder a cobrar periódicamente una tasa de licencia de funcionamiento. Como señala Jorge Danós Ordoñez⁴⁸, ésta carecía de una base legal sólida, por cuanto se generaba sin que mediara la prestación de un servicio por parte de la municipalidad, lo que contradecía el concepto del tributo tasa establecido en el Código Tributario y en la LTM.

En este sentido, si en los hechos no existía contraprestación por parte de la municipalidad, la licencia de funcionamiento se trataba en realidad de un impuesto, y así, los gobiernos locales estaban creando impuestos al amparo de la LTM, lo que vulneraba lo establecido en el artículo 74° de la Constitución.

Consideramos que resultaba cuestionable que las municipalidades procedieran al cobro de tasas por la fiscalización ordinaria de locales que contaran con la autorización para funcionar, pues estas entidades realizaban esta fiscalización en virtud de su poder de policía. Es como si el Estado hubiese procedido a cobrarle al ciudadano una tasa por velar por el orden público.

⁴⁸ DANOS Jorge. “Comentarios al régimen tributario municipal”. En: Temas Municipales. Gaceta Jurídica Editores, Lima, 1997, pág. 97.

Sin embargo, creemos que en ese momento no existía impedimento legal para que los gobiernos locales crearan tasas por fiscalizaciones extraordinarias cuando se tratase de actividades que necesitasen una mayor atención y control por parte de la municipalidad: por tratarse de locales con ciertas restricciones para el público -por ejemplo, los casinos-, o por tratarse de locales en los que se realizaran actividades riesgosas -es el caso de determinadas industrias-, entre otros casos. Así, cuando los gobiernos locales otorgaban una licencia de funcionamiento a una persona que iba a ejercer algún tipo de actividad que necesitase una fiscalización superior a la normal, esta labor se cubría con el dinero recaudado con la tasa especial que se creaba. De tal manera, este tipo de licencias podía encontrar su justificación en razón de la propia LOM, pero por tratarse de una tasa, debía cumplir con los requisitos de este tipo tributario, siendo que lo fundamental era que existiese algún servicio brindado por la municipalidad y que diera origen a esta licencia. A este efecto, debemos indicar que si bien resultaba medianamente sostenible la creación de una tasa de licencia de funcionamiento para locales comerciales, industriales o similares, ello no encontraba tanta justificación para otro tipo de locales como las Iglesias Evangélicas, a las que algunas municipalidades les han venido exigiendo dicha tasa.

Al respecto cabe formular algunas anotaciones. La primera de ellas es que, tal como se estableció en las XV Jornadas de Derecho Tributario, en caso de conflicto -por ejemplo, si un contribuyente hubiese considerado que no existía contraprestación a cambio del pago de la licencia por la fiscalización extraordinaria- debía ser la Administración la que tenía que probar la existencia del servicio. En segundo lugar, la tasa debía financiar actividades que las municipalidades realizasen efectivamente respecto del local que contaba con la licencia de funcionamiento. Por ello, debía ser proporcional y no gravar únicamente lo que algunos denominan “manifestaciones de riqueza”, como el sólo hecho de que la persona abriese un local, pues esto tendría las características de un impuesto.

El requisito de la prestación efectiva de un servicio es fundamental y existe jurisprudencia en ese sentido. Así, el Tribunal de Garantías Constitucionales descalificó la tasa que cobraba la Municipalidad del Cuzco a la Cervecería del Sur porque la norma de creación estableció que el tributo gravaba con 9% el precio de venta de cada botella de cerveza, cualquiera fuera su variedad, lo que indicaba que se estaba gravando la producción o la venta de cerveza, hecho que sólo podía haber sido gravado mediante un impuesto pues de acuerdo con el hecho imponible la Municipalidad no prestaba a cambio servicio alguno⁴⁹.

Cabe recordar que, en la actualidad, los gobiernos locales no pueden crear licencias con motivo del funcionamiento de determinados locales -fiscalización de los mismos-, pues requieren una ley previa autoritativa del Congreso.

- **Renovación automática**

Sin perjuicio del análisis precedente, la Defensoría del Pueblo ha recibido quejas cuestionando los montos que, por concepto de renovación de licencias de funcionamiento, pretendían cobrar algunas municipalidades.

Hasta antes de la modificación de la Ley N° 27180, el primer párrafo del artículo 74° de la LTM señalaba que la renovación de las licencias de funcionamiento era automática, en tanto no hubiese cambiado de uso o zonificación. Actualmente, con la modificación del citado artículo, se establece que *“La renovación de la licencia de apertura de establecimiento sólo procede cuando se produzca el cambio de giro, uso o zonificación en el área donde se encuentre el establecimiento”*.

⁴⁹ TRIBUNAL DE GARANTÍAS CONSTITUCIONALES, “Compañía Cervecera del Sur S.A con el Concejo Provincial del Cuzco sobre Acción de Amparo”. El Peruano, 16 de diciembre de 1985, pág. 1153-1158

Así, las licencias de apertura se otorgan por plazo indeterminado, siendo nada más obligatoria la presentación de una declaración jurada anual, simple y sin costo alguno, de permanencia en el giro autorizado al establecimiento. De mediar cambios de giro, uso o zonificación, de acuerdo con el artículo 75° de la LTM, el contribuyente deberá presentar las declaraciones de pago de los impuestos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT-, a fin de obtener la renovación de su licencia de apertura de establecimiento.

La solicitud de apertura de establecimiento importa un procedimiento administrativo ante la municipalidad, lo que configura el presupuesto generador del cobro de una tasa por un servicio administrativo, al amparo de lo establecido en el literal b) del artículo 68° de la LTM. Esta tasa deberá constar en el Texto Unico de Procedimientos Administrativos -TUPA- de la municipalidad correspondiente, pues de acuerdo con el artículo 70° de la LTM, únicamente serán exigibles las tasas por la tramitación de servicios administrativos que se encuentren contenidos en éste. Además, de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 757, los TUPA deberán ser publicados antes del 30 de junio de cada año.

En este sentido, de acuerdo al modificado artículo 68° de la LTM, en la actualidad sólo se puede cobrar por una sola vez el derecho que genera el trámite administrativo del otorgamiento de la licencia de apertura de establecimiento. Su monto se reduce únicamente al valor del servicio prestado por la municipalidad, siendo exigible siempre que se encuentre contenido en el respectivo TUPA, el que tratándose de municipalidades distritales deberá haber sido ratificado por la municipalidad provincial.

Si bien con las recientes modificaciones a la LTM el tema de la renovación automática ya no se encuentra vigente, es interesante citar la Resolución N° 0194-1998/TDC-INDECOPI, en la que se cuestionaba la legalidad del cobro por la "Declaración Jurada de Continuidad de Actividad" que venía cobrando la Municipalidad de Miraflores. La citada municipalidad había establecido que, después de tres años de vigencia de las autorizaciones de apertura y funcionamiento, los titulares debían presentar una declaración jurada en la que manifestaran continuar en la actividad. INDECOPI señaló que esto guardaba coherencia con el artículo 74° de la LTM, de acuerdo con el cual las renovaciones de las licencias de funcionamiento eran automáticas. Los costos del trámite de la declaración de continuación podían dar origen al cobro de una tasa por servicio administrativo o derecho. Finalmente, de acuerdo a la resolución comentada, los costos de la fiscalización posterior que se hacía en el local que decidía continuar con la actividad, eran sostenidos con la tasa anual que se pagaba. Por ello, no resultaba pertinente que la renovación de la licencia de funcionamiento importara además un costo por la fiscalización posterior de la actividad, pues esto ya se encontraba financiado con el tributo anual.

- **Cobro por concepto de peritajes**

Asimismo, debemos referirnos a una serie de cobros que por concepto de peritajes, han tratado de efectuar las municipalidades para otorgar las antes denominadas licencias de funcionamiento.

No obstante el artículo 72° de la LTM es claro al señalar que "*las municipalidades no podrán cobrar al solicitante de una licencia de funcionamiento por concepto de peritajes o similares*", se ha constatado que la conducta de algunas municipalidades dista en muchos casos de lo establecido en la norma citada.

En efecto, en la práctica se ha encontrado que algunas municipalidades vienen cobrando por concepto de peritajes o inspecciones que se encuentran en muchos casos incluidas en el "derecho" que debe pagar el solicitante de la licencia de apertura. Al respecto, debemos

recordar que las municipalidades solamente pueden trasladarle al solicitante de la licencia de apertura de funcionamiento el costo que implica el trámite administrativo en sí, como lo es, por ejemplo, la evaluación de los papeles presentados o la certificación de la compatibilidad de uso. Ello porque los peritajes o inspecciones que demande la apertura del local son funciones inherentes a la municipalidad y forman parte de su poder de policía, y por ello, no pueden cobrar por la realización de éstos. La fiscalización de los locales es posterior y, si la municipalidad determina que el particular no está realizando la actividad para la que solicitó la licencia, que el local no cuenta con los elementos declarados o alguna otra irregularidad, la municipalidad se encuentra en capacidad de imponer una multa y, de ser el caso, cancelar la licencia.

- **Cumplimiento de normas de higiene y salubridad para autorización de licencia de funcionamiento**

El Decreto Legislativo N° 720, del 8 de noviembre de 1991, dispone que los gobiernos locales deberán aplicar estrictamente los principios de simplificación administrativa en sus procedimientos administrativos. El artículo 1º precisa que "*las municipalidades sólo podrán exigir a las personas naturales o jurídicas, para el desarrollo de cualquier actividad económica, la Autorización Municipal de Funcionamiento*". Asimismo, señala que esto no exime a las personas naturales o jurídicas de cumplir con los objetivos de higiene y salubridad establecidos en las normas vigentes.

El artículo 2º añade que, en virtud de la presunción de veracidad, las personas naturales o jurídicas deberán anexar a su solicitud de autorización de funcionamiento, una Declaración Jurada en la que dejen constancia expresa que el interesado o el trabajador a su servicio gozan de buena salud y que conocen de la norma de salubridad e higiene existentes o, alternativamente, presentarán los certificados o carnés sanitarios vigentes.

A partir de este marco normativo, resulta claro que podrán desarrollarse actividades económicas sin mayor formalidad que la Autorización Municipal de Funcionamiento, para cuya expedición no podrán exigirse requisitos referidos a normas de salubridad e higiene. Así, se excluye la posibilidad de que la municipalidad exija cualquier requisito adicional para el inicio de las actividades, entre ellos la fumigación⁵⁰. No obstante, queda a salvo la potestad de las municipalidades de fiscalizar el cumplimiento de las normas de higiene y salubridad en el desarrollo de la actividad económica.

2.2.3. Otras licencias

Antes de la entrada en vigencia de la LTM, el inciso 5 del artículo 92º de la LOM, referido a las licencias, señalaba las actividades que se encontraban sujetas a control por parte de las municipalidades y, en consecuencia, obligaban al pago de una tasa.

Dicha norma establecía que procedía el cobro de licencias por los siguientes conceptos:

- Construcción y similares
- Anuncios
- Ocupación de vías públicas

⁵⁰Más aun, de acuerdo al artículo 61º de la LTM, no procede el cobro de ninguna carga que impida el libre acceso al mercado, entre otras, la fumigación. A este efecto, el literal v) de la Primera Disposición Final de la norma citada deroga todas las disposiciones municipales que establezcan tasas por pesaje y fumigaciones, así como aquellas que impongan tasas por la prestación de servicios obligatorios en cuya contratación el contribuyente no pueda escoger entre distintos proveedores de servicios. Ello ha sido ratificado por el INDECOPI mediante Resolución N° 012-93-INDECOPI/CLC del 6 de diciembre de 1993 .

- Venta de bebidas alcohólicas
- Rifas, juegos y apuestas
- Licencias Especiales de Policía y las demás que la ley señalara

Sin embargo, este artículo fue derogado expresamente por la Primera Disposición Final de la LTM, y así, la LTM pasó a regular de manera integral los ingresos tributarios de las municipalidades. La redacción original del artículo 68° de la LTM disponía de manera general, que las municipalidades se encontraban facultadas para establecer cobros - denominados licencias- por actividades sujetas a control o fiscalización municipal, con los límites del artículo 67°. Actualmente, se señala que solamente pueden cobrar por actividades sujetas a control o fiscalización "extraordinarios" y autorizados mediante ley del Congreso.

Ahora bien, es importante indicar -si bien es una posición que no se encuentra exenta de cuestionamientos- que consideramos que la derogación del artículo 92° de la LOM no conllevaba en esos momentos a que las municipalidades se encontrasen prohibidas de cobrar licencias por las actividades que establecía dicho artículo, ya que al amparo de la LTM -antes de la modificación realizada mediante Ley N° 27180- podían cobrar cualquier licencia siempre y cuando las actividades por las que se cobrara se encontrasen sujetas a control o fiscalización municipal de manera extraordinaria. De esta manera, las actividades del derogado artículo 92° podían ser tomadas como referencia del tipo de actividades que podían encontrarse sujetas a fiscalización y ameritar el cobro de una licencia.

A través de la LTM como inicialmente estuvo redactada, se pretendió evitar que las municipalidades procedieran a la creación de licencias por actividades totalmente ajenas a su competencia y que no guardasen relación con las que la ley les había encomendado realizar. Por ello, el artículo 67° señalaba como límite que *"En ningún caso las municipalidades podrán cobrar tasas por la fiscalización o control de actividades sin autorización legal expresa para ejercer dicha función, conforme a lo establecido en la Ley Orgánica de municipalidades y en normas con rango de ley"*. En este sentido, tratándose de la creación de licencias diferentes de la licencia de funcionamiento, las municipalidades requerían contar con la atribución o competencia de controlar o fiscalizar la actividad por la que se deseaba cobrar una licencia.

Si bien después de la derogación del artículo 92° de la LOM no hubo ninguna norma que estableciese expresamente, tal como lo hizo el citado artículo, las actividades que debían tener un control o fiscalización a cargo de las municipalidades y que justificaban la imposición de licencias tributarias, ello no impedía que las municipalidades pudiesen crear determinadas licencias al amparo de la misma LOM. En efecto, la interpretación de esta ley conllevaba a señalar que existían determinadas actividades que realizaban los particulares, que por su naturaleza necesitaban una fiscalización o control extraordinario por parte de las municipalidades, aún cuando dicha fiscalización no se encontrase expresamente mencionada.

Cabe recordar que la LOM es una norma marco que define el ámbito de acción de la administración municipal y las pautas que justifican su actuación. Así, la LOM otorga determinadas potestades a las municipalidades, entre las cuales creemos que se encuentra la de la fiscalización extraordinaria de determinadas actividades realizadas en su jurisdicción, pues la fiscalización normal que debían realizar las municipalidades en virtud de su poder de policía, no podía generar tasa alguna.

Como señala Eduardo García de Enterría, solamente cuando la Administración cuenta con una cobertura legal previa, su actuación es legítima. Las leyes otorgan potestades a la Administración -facultades para actuar- y estas potestades deben ser expresas y específicas. Sin embargo, existen las denominadas cláusulas generales de apoderamiento

que "...son supuestos que no son ellos mismos ilimitados, sino imprecisos en su definición previa, pero necesariamente delimitables en su aplicación concreta mediante la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados"⁵¹. En tal sentido, la LOM contiene algunas cláusulas generales de apoderamiento, que definen el ámbito de actuación de la Administración y el bien tutelado de la norma -una cláusula fundamental respecto de las municipalidades es la del orden público-, que permiten y facultan a las municipalidades a realizar determinadas actuaciones. Ello redundaba en que las potestades "...deben ejercitarse en función del interés público, que no es el interés propio del aparato administrativo, sino el interés de la comunidad de la cual la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales"⁵²

De esta manera, si bien no deja de ser polémico, consideramos que las facultades genéricas establecidas en la LOM permitían a las municipalidades crear licencias, siempre que una adecuada interpretación de la norma condujese a señalar que la actividad por la que se cobraría debía encontrarse sujeta a una fiscalización o control superior al ordinario para proteger el interés público. Sin embargo, dadas las violaciones que vinieron ocurriendo a través de la creación abusiva de licencias de funcionamiento por parte de algunas municipalidades, actualmente deber ser una Ley emitida por el Congreso la que establezca el marco legal para la creación de licencias especiales en razón de la actividad de fiscalización extraordinaria que implican.

2.2.4. Licencia de anuncios y publicidad exterior

En el artículo 92º de la LOM, la actividad publicitaria era una de las actividades respecto de las cuales las municipalidades se encontraban facultadas para cobrar licencias. Este artículo, tal como ya ha sido señalado, fue derogado por la LTM.

Ahora bien, aún cuando el artículo 92º de la LOM fue derogado, la posibilidad de cobrar o no una licencia por este concepto se encontraba en el literal e) del artículo 68º de la LTM antes de ser modificado. A este efecto, son de aplicación los considerandos del literal 2.2.3. precedente, por cuanto debía analizarse si dentro de las potestades de la municipalidad se encontraba la de fiscalizar y controlar la publicidad exterior.

De acuerdo con el inciso 18 del artículo 65º de la LOM, constituye una función municipal regular y autorizar la ubicación de anuncios luminosos, publicidad comercial y propaganda política. Esto se encuentra relacionado con el ornato, las reglas de urbanismo, y la seguridad vial.

Ahora bien, cuando una persona acude a solicitar la colocación de un anuncio publicitario, la municipalidad estará facultada para cobrar por el trámite administrativo que generó la solicitud, calificando esto como un derecho y no como una licencia.

El elemento de distinción para analizar si se estaba cobrando un derecho o una licencia - que en realidad, como se indicará más adelante, terminaba siendo un impuesto-, radicaba en la prestación que realizaba la municipalidad. Si la labor de ésta era únicamente la de brindar una autorización, debía efectuar el cobro por un trámite administrativo y este cobro era un derecho. De otro lado, si la municipalidad realizaba un control o fiscalización extraordinario se decía que se efectuaba un cobro denominado licencia. Sin embargo, en materia de publicidad consideramos que no existían actividades riesgosas o que mereciesen un control superior al normal, sino que únicamente se requería de una fiscalización ordinaria en virtud del poder de policía y por lo tanto el cobro realizado se encontraba desnaturalizado, deviniendo en un impuesto ilegítimo.

⁵¹ GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo y FERNANDEZ, Tomás-Ramón. Curso de Derecho Administrativo. Madrid: Civitas S.A., 1990, Tomo I., p. 450.

⁵² Ibíd., p. 445.

Al respecto, cabe indicar que en sede administrativa han existido diversos pronunciamientos. Así, por ejemplo, mediante Resolución N° 034-95-INDECOPI/CLC del 28 de agosto de 1995, la Comisión de Libre Competencia del INDECOPI declaró fundada una denuncia presentada contra el cobro por concepto de licencia de anuncios y publicidad efectuado por la Municipalidad de Lima Metropolitana, señalando que de conformidad con lo previsto en la LTM, ningún gobierno local podía efectuar cobros por conceptos de anuncios y publicidad⁵³.

Las principales consideraciones de esta resolución señalan que: i) la imposición de un cobro por anuncios y publicidad constituye una práctica restrictiva de la libre competencia⁵⁴, ii) las municipalidades carecen de facultades para establecer tasas por una actividad que no está legalmente sujeta a un control municipal, y iii) que su cobro no genera contraprestación alguna de la municipalidad.

De otro lado, la RTF N° 120-3-96 de 24 de enero de 1996, declaró fundado el recurso de apelación sobre la vigencia del Edicto N° 14-91-MPC expedido por la Municipalidad Provincial del Callao, que regulaba la licencia de anuncios y propaganda. En la parte considerativa de esta resolución se precisaba que había quedado derogada la licencia de anuncios y publicidad, ya que no existía norma expresa que facultara a los gobiernos locales a fiscalizar o controlar los elementos publicitarios y la propaganda. Esta posición ha sido ratificada mediante el Comunicado Oficial publicado en febrero de 1996 en el diario oficial "El Peruano".

En este punto, si bien no es motivo del presente informe, no podemos dejar de señalar los problemas suscitados a raíz de la publicación de la Ordenanza N° 210 de la Municipalidad Metropolitana de Lima que reguló el tema de la publicidad exterior en la provincia de Lima. Dicha ordenanza fue "inaplicada" por diversas municipalidades distritales que consideraban que la Municipalidad Metropolitana estaba atribuyéndose competencias que no le correspondían, pues la regulación de la publicidad era de competencia distrital. Esto demuestra que existe una ausencia de criterios ordenadores y de rigurosidad en el tratamiento de los diferentes regímenes y competencias y explica el hecho de que se presenten situaciones de yuxtaposición entre las competencias de las municipalidades provinciales y distritales⁵⁵.

2.2.5. Licencia a la venta de bebidas alcohólicas

Otra licencia que motivó algunos pronunciamientos en sede administrativa fue la "Licencia Especial y a la Venta de Bebidas Alcohólicas" creada por el Edicto N° 178-93-MLM, y regulada también por algunas municipalidades distritales.

El problema con esta licencia también surgió a raíz de la derogación del artículo 92° de la LOM y la consecuente regulación de los tributos municipales a través de la LTM. Así,

⁵³ INDECOPI ha emitido reiteradas resoluciones en este sentido, como las N° 005-95-INDECOPI/CLC, N° 006-95-INDECOPI/CLC. Todas ellas resuelven en el sentido contenido en la resolución materia del siguiente análisis por lo que, más que referirnos a una resolución concreta, nos referiremos a una posición jurídica.

⁵⁴ El artículo 61° de la LTM señala que "las municipalidades no podrán imponer ningún tipo de tasa o contribución que graven la entrada, salida o tránsito de personas, bienes, mercaderías, productos y animales en el territorio nacional o que limiten el libre acceso al mercado". Añade en su último párrafo que "las personas que se consideren afectadas por tributos municipales que contravengan lo dispuesto en el presente artículo podrán recurrir al Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) y al Ministerio Público"

⁵⁵ ZAS FRIZ BURGA, Johnny. "La descentralización ficticia: Perú 1821-1998". Lima: Universidad del Pacífico, 1998, p. 294.

con esta nueva ley -antes de la derogación-, las municipalidades podían crear otras licencias solamente cuando se trataba de actividades que en la LOM u otras normas con rango de ley, se encontraban sujetas a control o fiscalización municipal; y, en este sentido, debía analizarse si la Licencia Especial y a la Venta de Bebidas Alcohólicas había sido derogada tácitamente.

Lo primero que debía determinarse era si la fiscalización o control de bebidas alcohólicas encuadraba dentro de las funciones de control o fiscalización encomendadas a las municipalidades en su LOM o en normas con rango de ley, y si constituía una actividad que se realizaba de manera extraordinaria.

Creemos que la función de fiscalización se derivaba de lo dispuesto en el numeral 16 del artículo 65° de la LOM, que señala que son funciones de las municipalidades *“Supervisar y controlar la construcción, mantenimiento y el cumplimiento de las normas de seguridad e higiene de las salas de espectáculos, estadios, coliseos, y otros recintos abiertos al público, incluyendo los establecimientos hoteleros y otros de carácter comercial, social, cultural y religiosa”*. También podía derivarse del numeral 3 del artículo 66° de la LOM que establece como función de las municipalidades en materia de población, salud y saneamiento ambiental, la de *“Normar y controlar el aseo, higiene y salubridad en establecimientos comerciales, industriales (...), y otros abiertos al público”*.

De esta manera, determinados locales pueden generar molestias en los vecinos o pueden infringir normas de seguridad o higiene, y por ello, necesitaban una supervisión constante por parte del gobierno local. Velar porque los locales de juegos, lugares de expendio de bebidas alcohólicas o discotecas, entre otros, no perturbasen la tranquilidad del vecindario y funcionasen sin infringir normas establecidas -como la prohibición de venta de licor a menores de edad- implicaba una supervisión adicional a la que normalmente realizaban las municipalidades sobre la mayoría de establecimientos comerciales, incurriéndose en costos adicionales para cumplir con su rol de velar por el interés vecinal. Es por ello que, para financiar los gastos adicionales en que se incurría, se creaba esta licencia especial, y eran los establecimientos que generaban este tipo de actividades los que debían asumirlo. Actualmente, bajo el marco establecido por la ley modificatoria de la LTM, ya no se puede crear este tipo de licencias.

Una de las discusiones que se originó en esos momentos con motivo de la creación de la Licencia Especial y a la Venta de Bebidas Alcohólicas fue que el objeto de éstas ya se encontraba financiado por la licencia de funcionamiento. Creemos que esto pasaba por una desnaturalización de la licencia de funcionamiento, pues si ya se cobraba por la fiscalización extraordinaria -a través de la licencia especial-, no podía cobrarse por la fiscalización normal que, en virtud de su poder de policía, debían realizar los gobiernos locales. La licencia especial se encuentra dada para que subsidien esta fiscalización especial únicamente los locales -como los locales donde se vendían bebidas alcohólicas- que realizan actividades que merecen una fiscalización superior a la normal.

Ello fue manifestado por INDECOPI en la Resolución N° 183-1998/TDC-INDECOPI, que señalaba en sus considerandos que en función del interés público las municipalidades contaban con las facultades necesarias para fiscalizar y controlar de manera especial determinadas actividades. *“Así por ejemplo, los vecinos tendrán interés en que las salas de juego y esparcimiento -como es el caso de los locales donde se explota máquinas tragamonedas- sean fiscalizadas efectivamente por la autoridad municipal”*. A este efecto, INDECOPI expresaba que la actividad de fiscalización de locales donde se realizaban juegos de azar, constituía uno de los supuestos que generaba la obligación tributaria contenida en la Licencia Especial y a la Venta de Bebidas Alcohólicas. Esta licencia tenía entre otros motivos, financiar las acciones de fiscalización y control orientadas a supervisar el mantenimiento y cumplimiento de normas de seguridad e higiene en establecimientos donde se vendían bebidas alcohólicas.

Como hemos indicado, bajo la modificación realizada mediante Ley N° 27180, las municipalidades para cobrar por actividades de fiscalización extraordinarias necesitan una ley autoritativa del Congreso, ley que, como vemos en este tipo de casos, resulta necesaria y urgente para que las municipalidades cumplan con el rol de velar por el interés vecinal.

3. DERECHOS

El Código Tributario define los derechos como las “...tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos”. De otro lado, el inciso b) del artículo 68° de la LTM señala que las tasas por servicios administrativos o derechos, son las que debe pagar el contribuyente a la municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la municipalidad.

Al respecto debemos distinguir las dos clases de derechos que se pueden cobrar:

- Derecho por un servicio administrativo brindado por la municipalidad, y,
- Derecho por el aprovechamiento particular de un bien de la municipalidad.

Cabe indicar que, en forma correcta, la LTM señala que se puede cobrar un derecho por el uso particular de bienes de la municipalidad; sin embargo, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario se refiere al uso particular de bienes de dominio público (que no son lo mismo que bienes de propiedad de la municipalidad). Ello ha motivado interpretaciones dispares de las municipalidades y ha implicado la creación de cobros que dudosamente pueden catalogarse de “derechos”, como explicaremos más adelante.

Tratándose de los derechos por procedimientos administrativos, como sub-especie del género “tasa”, éstos deben responder al costo efectivo del servicio brindado. Consideramos pertinente la decisión adoptada por algunas municipalidades en el sentido de establecer los valores de los derechos que se cobran por trámites administrativos tomando como base un valor referencial de reajuste automático -obviamente este valor debe encontrarse dentro de la “razonable equivalencia” respecto del costo del servicio-, como puede ser el porcentaje de la UIT. Ello porque si no fuera así, cuando el costo del servicio aumente y el monto señalado en el TUPA sea un valor fijo monetario, la municipalidad podría verse perjudicada.

Cabe indicar que los derechos que se generan por procedimientos administrativos -tales como la expedición de certificados, de copias certificadas, etc.- deben constar obligatoriamente en el TUPA de la municipalidad respectiva. De acuerdo con el Decreto Legislativo N° 757, si la tasa no se encuentra en el TUPA no podrá ser exigida al contribuyente.

El segundo tipo de derechos es el que se puede cobrar por el aprovechamiento particular de bienes de la municipalidad. Como se ha anticipado, este punto ha motivado erradas interpretaciones por parte de algunas municipalidades que iniciaron el cobro de “derechos” por el aprovechamiento de bienes de dominio público, amparándose en la definición del derecho del Código Tributario⁵⁶.

⁵⁶ Basta recordar el famoso derecho que debía pagarse por ingresar en vehículo a las playas, por el cual se interpuso una demanda de Hábeas Corpus que fue declarada fundada por el Tribunal Constitucional el 6 de agosto de 1996. El Tribunal consideró que al exigirse una suma de dinero para ingresar a las playas se estaba cobrando en forma encubierta un impuesto por su uso y disfrute, lo que excedía las competencias de las municipalidades. Además, añade el Tribunal, el impedir el ingreso a las playas a las personas que se nieguen a pagar este tributo constituye una

A este efecto cabe recordar lo establecido en la sentencia recaída en el expediente N° 006-96-AI/TC de fecha 30 de enero de 1997⁵⁷, en la que se indica que “...los bienes del Estado se dividen en bienes de dominio privado y bienes de dominio público; sobre los primeros el Estado ejerce su propiedad como cualquier persona de derecho privado; sobre los segundos ejerce administración de carácter tuitivo y público”.

Los bienes de dominio público son los que sirven a la colectividad, y, tal como lo señala la Constitución, son inalienables e imprescriptibles. Este tipo de bienes no admiten de manera alguna que las municipalidades establezcan el cobro de derechos por su uso, como han creído algunos gobiernos locales.

De otro lado, los bienes de propiedad municipal son aquellos que se encuentran dentro del patrimonio del gobierno local, y le pertenecen para el cabal cumplimiento de sus funciones. Se requiere imperiosamente una definición legal acerca del tipo de bienes de propiedad municipal que justifican el cobro de este segundo tipo de derechos como especie tributaria.

X. IMPOSICIÓN DE MULTAS

De conformidad con el artículo 28° del Código Tributario vigente, la deuda tributaria está compuesta por: el tributo, las multas y los intereses. Añade este artículo que los intereses comprenden: i) el interés moratorio por el pago extemporáneo del tributo, ii) el interés moratorio aplicable a las multas; y, iii) el interés por aplazamiento y/o fraccionamiento de pago.

La deuda tributaria así constituida podrá estar contenida en una resolución de determinación -acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia de una deuda tributaria- o en una orden de pago -acto en virtud del cual se exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria en determinados supuestos-⁵⁸. En tales supuestos, la deuda tributaria acotada estará compuesta por el tributo omitido y los respectivos intereses moratorios, que correrán hasta el pago efectivo de la deuda.

De otro lado, si el contribuyente comete una infracción -constituida por una acción u omisión que importe la violación de normas tributarias-, la administración tributaria emitirá la correspondiente resolución de multa, que contendrá la deuda tributaria pendiente de pago. En este caso, la deuda tributaria estará compuesta por el monto de la multa y los intereses respectivos.

Cabe señalar que, de conformidad con el artículo 77° del Código Tributario, la administración tributaria podrá emitir en un solo documento las resoluciones de determinación y de multa, las que podrán impugnarse conjuntamente siempre que la infracción esté referida a un mismo deudor tributario, tributo y período.

violación del derecho constitucional a la libertad de tránsito por el territorio nacional. Dicha sentencia fue publicada en “El Peruano” el 2 de setiembre de 1996.

⁵⁷ Con relación a la distinción de bienes de dominio público y bienes de dominio privado, también puede verse el informe “*Incumplimiento de sentencias por parte de la administración estatal*”. Serie Informes Defensoriales: N° 19. Lima, Octubre, 1998.

⁵⁸ Como se ha señalado, de acuerdo con la nueva Ley de Procedimiento de Cobranza Coactiva, las municipalidades podrán emitir órdenes de pago únicamente en dos supuestos: tratándose de tributos autoliquidados por el deudor tributario y por tributos derivados de errores materiales, de redacción o de cálculo, en las declaraciones, comunicaciones, o documentos de pago.

Ahora bien, existe una distinción entre la obligación tributaria sustancial -que se contrae al pago del tributo-, y las obligaciones formales -que importan distintos aspectos, como la presentación oportuna de declaraciones, llevar libros y registros contables, emitir y exigir comprobantes de pago, etc.-. Estos supuestos de infracciones formales se encuentran taxativamente enunciados en los artículos 172º a 178º del Código Tributario.

El modelo adoptado por nuestra legislación ha dejado de lado las sanciones derivadas de infracciones por obligaciones sustanciales⁵⁹ -es decir las que se producen por omitir el pago de la deuda tributaria- manteniendo únicamente las multas por infracciones a obligaciones formales.

Tratándose de infracciones formales, hasta el 1º de enero de 1999, fecha de entrada en vigencia de la Ley N° 27038, las municipalidades no podían aplicar las sanciones previstas por el Código Tributario. En efecto, la Décimo Primera Disposición Final y Transitoria del Código Tributario aprobado por el Decreto Ley N° 25859 señaló que "*en tanto el Ministerio de Economía y Finanzas dicte las tablas de sanciones por infracciones a que se refiere el artículo 180, los órganos administradores de tributos, con excepción de la SUNAT, aplicarán las sanciones por infracciones formales vigentes a la fecha de publicación del presente Código*". A su vez, la parte pertinente del artículo 180º de este Código disponía que "*en el caso de otras Administraciones Tributarias (distintas de SUNAT), éstas aplicarán sanciones de acuerdo a las tablas que apruebe el MEF*".

Sin embargo, el MEF no cumplió con dictar la tabla de sanciones e infracciones para los gobiernos locales, y por ello, hasta el 1º de enero de 1999 éstos han venido aplicando de modo irregularmente alternativo las sanciones por las infracciones formales vigentes a la fecha de publicación del Decreto Ley N° 25859, que eran las contempladas en la Resolución Ministerial N° 150-90-EF/74 del 28 de marzo de 1990, o las previstas por la Resolución de Superintendencia N° 047-92-EF/SUNAT de 25 de febrero de 1992. En la Resolución Ministerial N° 150-90-EF/74 el Ministerio de Economía y Finanzas, estableció la escala de multas por infracciones tributarias que desarrollaban las sanciones establecidas por el Código Tributario entonces vigente⁶⁰. Cabe destacar que estos montos se encontraban referidos a un porcentaje de la UIT por lo que eran periódicamente actualizados con los incrementos anuales de esta unidad de referencia.

Como se ha indicado, la Ley N° 27038 modificó diversos artículos del Código Tributario, entre ellos el artículo 180º. Actualmente este artículo indica que la administración tributaria -comprendiendo ya a los gobiernos locales- aplicará por la comisión de infracciones, las sanciones consistentes en multa de acuerdo a las Tablas contenidas en la misma ley. Por ello, desde el 1º de enero de 1999 a los gobiernos locales les resultarán de aplicación las multas por infracciones formales contenidas en el mismo Código Tributario. No obstante esta definición aplicable a partir del año 1999, preocupa el innegable sesgo del Código Tributario a favor del órgano administrador de los tributos internos del Gobierno Central, esto es la SUNAT, pues el diseño de las infracciones y la imposición de las sanciones evidencian la adopción de parámetros basados en tributos de aplicación nacional, de mayor peso recaudatorio en términos absolutos, en comparación con tributos municipales. Esto ocasiona que muchas sanciones resulten irracionalmente desproporcionadas a la relevancia económica de la infracción punible cuando se aplica el Código Tributario a casos municipales, con perjuicio directo para los contribuyentes, quienes resultan afectados gravemente por efecto de las sanciones que corresponden a sus conductas omisivas en el terreno tributario municipal.

⁵⁹ Anteriormente, además de los intereses moratorios que actualizaban la deuda tributaria al momento en que se verificaba el pago, se aplicaban recargos como forma de sanción por infringir la obligación tributaria sustancial

⁶⁰ Decreto Supremo N° 218-90-EF publicado el 29 de julio de 1990.

XI. PROCEDIMIENTO DE COBRANZA COACTIVA

1. Aspectos generales

El procedimiento de ejecución coactiva es utilizado por las entidades de la administración pública frente a los administrados para hacer efectivas las consecuencias jurídicas del acto administrativo que éstas emitan⁶¹. Este procedimiento implica una ejecución forzosa que es una manifestación del principio de autotutela a través del cual la administración se encuentra exenta de solicitar al Poder Judicial la ejecución de sus propios actos, y cuenta con dos presupuestos, a saber:

- La deuda ejecutable coactivamente debe tener carácter público, siendo consecuencia de una relación de carácter público y no de operaciones civiles o mercantiles.
- La existencia de la obligación debe encontrarse amparada en un acto administrativo válido, que determine el importe de lo debido de ser el caso, y que haya sido puesto en conocimiento del particular para darle la posibilidad de impugnar la legalidad de dicho acto administrativo en caso de disconformidad.

Si bien las municipalidades, como entidades de la administración pública, pueden perseguir el cobro de sus acreencias de manera directa sin la intervención del juez, ha sido precisamente a través de los procedimientos de ejecución coactiva que se ha producido un número importante de violaciones a los derechos de los contribuyentes. En efecto, tal como lo precisa Jorge Danós, muchas veces ni Ejecutores Coactivos y menos aún los Auxiliares Coactivos, tienen certeza del marco normativo que los rige o del carácter meramente administrativo de sus actuaciones; siendo que en esta apreciación se encuentra comprendida principalmente la administración municipal⁶².

Hasta la publicación de la Ley N° 26979 -Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, en adelante la LPEC-, el procedimiento de ejecución coactiva de los gobiernos locales se regía por lo establecido en el Código Tributario y el Decreto Ley N° 17355. Sin embargo, con la entrada en vigencia de la citada ley, se modificó sustancialmente el marco legal aplicable a los gobiernos locales, pasando la LPEC a regular todo el procedimiento y corrigiéndose en gran medida los fallos que habían motivado la errónea actuación de muchos Ejecutores Coactivos⁶³.

2. El Ejecutor y el Auxiliar Coactivo

La persona que dirige el procedimiento de ejecución coactiva es el Ejecutor Coactivo. De acuerdo con el artículo 3° de la LPEC, el Ejecutor es el titular del procedimiento y ejerce, a nombre de la Entidad, las acciones de coerción para el cumplimiento de la obligación. El Auxiliar Coactivo tiene como función colaborar con el Ejecutor.

Los Ejecutores y Auxiliares Coactivos serán designados por las entidades de la administración pública mediante concurso público de méritos. Además, ambos ingresarán como funcionarios de la Entidad a la que representan, debiendo ejercer sus cargos a

⁶¹ DANÓS ORDOÑEZ, Jorge y Diego, ZEGARRA. "El Procedimiento de Ejecución Coactiva". Lima: Gaceta jurídica, 1999, P. 13.

⁶² DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. "El Procedimiento de Cobranza Coactiva como manifestación de la potestad de la Administración Pública de ejecución forzosa de sus actos". En: Thémis, Revista de Derecho. N° 32. Lima, 1995, p. 44.

⁶³ De acuerdo con las declaraciones del entonces Presidente del Tribunal Fiscal, Francisco Indacochea, publicadas en El Peruano el día 17 de marzo de 1999, durante el período de enero-marzo de 1998 se presentaron 81 quejas relativas a cobranzas coactivas de municipalidades, mientras que entre los meses de enero-marzo de 1999 se presentaron solamente 31 quejas.

tiempo completo y dedicación exclusiva. Finalmente, el Ejecutor y el Auxiliar percibirán una remuneración de carácter permanente, encontrándose impedidos de percibir comisiones, porcentajes o participaciones cuyo cálculo tome como base los montos recuperados en los procedimientos a su cargo⁶⁴.

De acuerdo con la Séptima Disposición Complementaria y Transitoria, las municipalidades debían proceder a convocar a concurso público de méritos para designar a Ejecutores y Auxiliares dentro de los sesenta (60) días a partir de la publicación de la LPEC -publicada el 27 de setiembre de 1998-, vencido este plazo, quedaría sin efecto la designación de quienes ejerzan dichos cargos.

Con relación al nombramiento de los Ejecutores y Auxiliares Coactivos se han presentado algunos casos. Uno de ellos se presentó en la ciudad de Trujillo, donde a través de la Resolución de Alcaldía N° 1862-98, del 30 de diciembre, de 1998 emitida por la municipalidad, se prorrogaron las funciones de los Ejecutores y Auxiliares Coactivos. Así, no se observó la realización del concurso de méritos, y en este sentido, dicho gobierno local al desconocer lo establecido en la LPEC, violó el principio de legalidad que debe guiar la actuación de la administración pública en general.

Otro caso se presentó en la Municipalidad de Independencia, en la cual una persona ganó el concurso de méritos para el cargo de Auxiliar Coactiva, sin embargo, en aplicación del artículo 30° del Reglamento de la Ley de Bases de la Carrera Administrativa que señala que “*el servidor destituido no podrá reingresar al servicio público durante el término de cinco años como mínimo*”, la entidad decidió no efectuar el nombramiento. La persona que había ganado el concurso había sido destituida de la administración pública en el año 1995. De acuerdo al ordenamiento legal vigente a esa fecha, la inhabilitación procedía por tres años. El plazo de inhabilitación se había vencido en el mes de julio de 1998, sin embargo, la municipalidad señalaba que aún no se había vencido a la luz de la nueva normativa, que establecía un plazo de cinco años. La Defensoría del Pueblo señaló que el artículo 30° del Reglamento citado no podía ser aplicado de manera retroactiva, y dado que la persona se encontraba apta para participar en el concurso y lo había ganado, debía ser nombrada Auxiliar Coactiva.

Asimismo, algunas municipalidades, como es el caso de la Municipalidad de San Martín de Porres, erróneamente han considerado que los cargos de Ejecutor y Auxiliar Coactivo constituían cargos de confianza. Ello porque la LPEC utiliza el término *designación* y lo equiparaban a la definición contenida en el artículo 77° del Decreto Supremo N° 005-90-PCM, Reglamento de la Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público, que indica que la *designación* consiste en el desempeño de un cargo de responsabilidad directiva o de confianza por decisión de la autoridad competente. A nuestro juicio, dicho término no ha sido utilizado en el sentido estricto previsto en el Decreto Supremo N° 005-90-PCM, sino que ha sido usado como término genérico. La sola posibilidad de designar la plaza que ocupen estos funcionarios como cargos de confianza desnaturalizaría todo el sentido de la LPEC, pues ésta ha establecido un procedimiento de concurso público de méritos a fin de que ingresen las personas seleccionadas y, para que una vez elegidas, éstas gocen de las prerrogativas y estabilidad que tiene todo funcionario al amparo de la Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público y su Reglamento. De otro lado, más importante aún es el hecho de que un adecuado sistema de cobranza coactiva implica que los funcionarios que se encuentran encargados de realizarla tengan el menor grado de dependencia posible respecto de la entidad acreedora de la deuda, a fin de que sirvan efectivamente como filtro para evitar

⁶⁴ Esto último resulta sumamente positivo, dado que anteriormente los Ejecutores Coactivos podían percibir un porcentaje del monto a recuperar y por ello, muchos Ejecutores se negaban a suspender la cobranza aun cuando existiesen causales, conduciendo esto a la indefensión del contribuyente y a la distorsión del sentido del procedimiento.

posibles abusos; sin embargo, esto se vería debilitado si la entidad acreedora pudiera despedirlos a su sola voluntad, pues ello podría constituir una forma de coacción para efectuar el cobro de la deuda aun cuando no sea justificable.

A este efecto, debemos señalar que el Presidente de la Comisión de Economía del Congreso de la República solicitó a la Defensoría del Pueblo su opinión respecto al proyecto de ley 5218/99-CR, que pretendía aclarar que los cargos de Ejecutor y Auxiliar Coactivo no eran cargos de confianza; siendo respondida de manera favorable mediante Oficio N° DP-99-942. En este sentido, con fecha 26 de noviembre ha sido publicada la Ley N° 27204, señalando que estos funcionarios no pueden ser designados en cargos de confianza.

3. Deudas consideradas exigibles

El artículo 25° de la LPEC establece cuáles son las deudas consideradas exigibles, que pueden dar lugar a las acciones de coerción para su cobranza. Los supuestos de deudas exigibles se encuentran previstos de manera taxativa y por ello el gobierno local no podrá desplegar medidas de ejecuciones coactivas por deudas distintas de las enumeradas. Las deudas exigibles son las siguientes:

- a) La establecida mediante resolución de determinación o de multa emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificada y no reclamada en el plazo de ley;
- b) La establecida por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley, o por Resolución del Tribunal Fiscal.
- c) Aquella constituida por las cuotas de amortización de la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplen las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio, siempre y cuando se haya cumplido con notificar al deudor la resolución que declara la pérdida del beneficio de fraccionamiento y no se hubiera interpuesto recurso impugnatorio dentro del plazo de ley; y,
- d) La que conste en una orden de pago emitida conforme a ley.

4. Las ordenes de pago dentro del procedimiento de cobranza coactiva

De acuerdo con el inciso 2 del artículo 25° de la LPEC, las municipalidades podrán emitir órdenes de pago únicamente en los casos de los numerales 1 y 3 del artículo 78° del Código Tributario, debiendo en los otros casos emitir resoluciones de determinación. De esta manera, las municipalidades solamente podrán emitir órdenes de pago cuando se trate de tributos autoliquidados por el deudor tributario o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago.

Ello ha sido consecuencia de la emisión irregular de órdenes de pago y el ilegal inicio de procedimientos de cobranzas coactivas que vino ocurriendo en diferentes distritos. Esto merece una particular atención por parte de la Defensoría del Pueblo, dado que se trata de conductas irregulares de la administración pública con consecuencias confiscatorias sobre el patrimonio de los contribuyentes y que además desconoce los plenos derechos de defensa de éstos. Hemos apreciado que esta conducta irregular se ha mantenido y se mantendrá en la medida que no exista una autoridad que, de manera permanente, invoque a los gobiernos locales a adecuar sus actos a las normas tributarias en salvaguarda de los derechos de los contribuyentes.

Ello corresponde al Tribunal Fiscal, cuya actuación no ha contado siempre con la celeridad necesaria -especialmente cuando los deudores tributarios interponen recursos de queja contra las actuaciones arbitrarias de los ejecutores coactivos que vulneraban el procedimiento legalmente establecido- debido a la avasalladora celeridad que las administraciones municipales han imprimido en sus procedimientos coactivos. Sin perjuicio de las disposiciones legales que sea necesario y conveniente dictar para reforzar el rol del Tribunal Fiscal y la sujeción que los órganos administradores deben tener a sus mandatos y actuaciones, creemos que la Defensoría del Pueblo puede cumplir un importante rol en esta tarea de protección de los derechos de los deudores tributarios.

Cabe indicar que para reclamar una orden de pago es requisito de admisibilidad la acreditación del pago previo de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, salvo el supuesto contenido en el artículo 31° de la LPEC, por el cual, si en el procedimiento de cobranza coactiva median circunstancias que evidencian que la cobranza podría ser improcedente y el recurso se ha interpuesto dentro de los 20 días hábiles de notificada la deuda, el ejecutor deberá disponer la suspensión del procedimiento hasta que la deuda sea exigible. Esto se encontraba previsto tanto para las municipalidades como para otros acreedores tributarios en el artículo 119° del Código Tributario.

A este efecto, conviene recordar la sentencia publicada el 20 de agosto de 1995, que declarando fundada una demanda de amparo, señala que la facultad que el artículo 119° otorga al ejecutor coactivo *“no es una facultad cuya ejecución deba quedar al arbitrio de este funcionario, sino que debe y está obligado a hacerlo en los casos que la ley señala, pues la prontitud del procedimiento coactivo conlleva también a que no se vulneren los derechos de los contribuyentes, contra quienes se puede estar siguiendo un indebido proceso”*.

5. El acto de notificación

Es importante destacar que, de acuerdo con el artículo 25° de la LPEC, el acto de notificación constituye un requisito formal y necesario para el inicio del procedimiento de ejecución coactiva. La adecuada notificación al obligado tiene como finalidad garantizar el debido procedimiento coactivo, brindando la oportunidad de tomar conocimiento de la obligación y permitiendo plantear al obligado los descargos pertinentes, así como los reclamos o peticiones de suspensión de la medida. De acuerdo con la Sexta Disposición Complementaria y Transitoria de la citada ley la notificación se realizará de la siguiente manera:

- a) Por notificación personal con acuse de recibo en el domicilio del obligado o por correo certificado
- b) Mediante la publicación, por dos veces consecutivas, en el diario oficial y en el diario de la localidad encargado de los avisos judiciales o, en su defecto, en uno de mayor circulación en dicha localidad, cuando el domicilio del obligado fuera desconocido
- c) Por carteles, cuando no fuera posible efectuar la notificación de acuerdo con lo señalado en los incisos anteriores

Si bien no se trata del cobro de una deuda de naturaleza tributaria, ha llamado la atención de la Defensoría del Pueblo el Decreto de Alcaldía N° 37-98-MPT emitido por la Municipalidad Provincial de Trujillo -que establecía la vía para el cobro de infracciones y sanciones de tránsito-, pues fijaba un procedimiento de notificación distinto al de la LPEC. El citado decreto establecía que la notificación se cumplía con el solo hecho de la

publicación en paneles de la propia municipalidad, desconociéndose la obligatoriedad de la notificación personal que se encuentra establecida en la LPEC⁶⁵.

6. Inicio del procedimiento. Medidas Cautelares

El procedimiento de cobranza coactiva se inicia con la emisión y correspondiente notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, que contiene un mandato de cumplimiento de la deuda exigible coactivamente, dentro del plazo de siete (7) días hábiles de notificada, bajo apercibimiento de dictarse alguna medida cautelar o de iniciarse su ejecución forzada.

Una vez vencido el plazo de siete días, el Ejecutor Coactivo tiene facultades para dictar medidas cautelares que permitan asegurar en la forma más adecuada el pago de la deuda tributaria materia de cobranza. El artículo 33º de la LPEC precisa las formas de embargo que puede trabar el Ejecutor Coactivo, a saber:

- a) En forma de intervención en recaudación en información o en administración de bienes.
- b) En forma de depósito o secuestro conservativo.
- c) En forma de inscripción, debiendo anotarse en Registros Públicos u otro registro.
- d) En forma de retención, en cuyo caso recae sobre los bienes, valores y fondos en cuentas corrientes.

El artículo 58º del Código Tributario permitía a las administraciones tributarias trabar medidas cautelares previas a la emisión del algún título representativo de la obligación, lo que trajo como consecuencia una gran cantidad de abusos por parte de los Ejecutores Coactivos de las municipalidades. El artículo señalaba que "*excepcionalmente, cuando el proceso de fiscalización o verificación amerite la adopción de medidas cautelares, la Administración Tributaria, bajo responsabilidad, trabará las necesarias para garantizar la deuda tributaria aún cuando no hubiese emitido la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago de la deuda tributaria*"

Actualmente, de acuerdo con la LPEC, los Ejecutores Coactivos únicamente podrán dictar medidas cautelares previas de acuerdo con el artículo 13º de la citada ley. Así, se podrán trabar estas medidas cautelares como supuestos excepcionales, cuando existan razones que permitan objetivamente presumir que la cobranza coactiva puede devenir en infructuosa. La resolución que trabe esta medida cautelar deberá estar debidamente motivada y notificada. Asimismo, ésta no podrá exceder del plazo de 30 días hábiles, vencido el cual la medida caducará, salvo que se hubiere interpuesto recurso, en cuyo caso se podrá prorrogar por otros 30 días. Esto se diferencia de la medida cautelar previa contemplada en el Código Tributario, que permitía que el Ejecutor Coactivo la trabara por el plazo de un año.

Para efectuar el embargo preventivo -medida cautelar fuera del procedimiento de cobranza coactiva-, se requiere que se conjuguen los siguientes requisitos⁶⁶:

⁶⁵ Ello también sucedería en el caso de la Municipalidad Metropolitana de Lima, pues han existido quejas en el sentido de que el inicio del procedimiento de cobranza coactivo en las multas de tránsito no es notificado personalmente, sino que realiza una única notificación a través medios de comunicación. Con motivo de las quejas presentadas, la Defensoría del Pueblo, a través de su Adjuntía para la Administración Estatal, viene investigando el tema.

⁶⁶ Al respecto puede verse DANÓS ORDOÑEZ, Jorge y Diego, ZEGARRA. Op. Cit.

- 1) La existencia de una obligación
- 2) Que la obligación se encuentre contenida en un documento o título representativo de la misma
- 3) Que exista una presunción objetiva de necesidad
- 4) Que se realice un procedimiento de ejecución por el que se haga efectiva la medida cautelar previa dispuesta. Cabe decir, la medida cautelar solamente podrá ejecutarse una vez iniciado dicho procedimiento y vencido el plazo de siete días hábiles establecidos en la resolución de ejecución coactiva

7. Suspensión de la cobranza coactiva

De acuerdo con los artículos 16° y 31° de la ley, el Ejecutor Coactivo deberá disponer -este es un deber y no una facultad discrecional- la suspensión de la cobranza de las deudas bajo responsabilidad cuando:

- a) La deuda se encuentre prescrita o haya sido extinguida
- b) La acción se siga contra persona distinta al Obligado
- c) Se haya omitido notificar al Obligado del acto administrativo que sirve de título para la ejecución
- d) Se encuentre en trámite recurso impugnatorio de reconsideración, apelación o revisión, presentado dentro de los plazos de ley, contra el acto administrativo que sirven de título para la ejecución
- e) Exista resolución concediendo aplazamiento y/o fraccionamiento de pago
- f) Exista convenio de liquidación judicial o extrajudicial o acuerdo de acreedores
- g) Cuando se trate de empresas en proceso de reestructuración patrimonial al amparo del Decreto Legislativo N° 25604
- h) Cuando exista medida cautelar firme dentro de un proceso de amparo
- i) Cuando el Ejecutor no se pronuncie expresamente dentro de los ocho (8) días hábiles siguientes a la solicitud de suspensión del procedimiento presentada por el Obligado.
- j) Cuando existan a favor del interesado anticipos o pagos a cuenta del mismo tributo, realizados en exceso, que no se encuentren prescritos
- k) Cuando lo disponga el Tribunal Fiscal ante un recurso de queja interpuesto por el administrado
- l) Cuando se haya presentado, dentro de los plazos de ley, recurso de reclamación (20 días hábiles de notificada); de apelación ante la municipalidad provincial de ser el caso (15 días hábiles); apelación ante el Tribunal Fiscal (15 días hábiles) o demanda contencioso administrativa que se encontrara en trámite.

Al respecto, preocupa alarmantemente que en la Ley se haya establecido que la medida cautelar en el proceso de amparo debe tener el carácter de firmeza para recién estar en aptitud de suspender el procedimiento de cobranza coactivo, considerando, por un lado, el tiempo que toma que la medida quede firme y, del otro, la celeridad con la que normalmente se llevan a cabo los procedimientos de cobranza coactiva.

8. Recurso de queja

Cabe indicar que el recurso de queja previsto en el artículo 155° del Código Tributario, resulta una vía legal idónea de protección de los derechos de los contribuyentes frente a una conducta abusiva por parte de la municipalidad o el Ejecutor Coactivo.

Actualmente, se ha previsto que el Tribunal Fiscal, resolviendo el recurso de queja, puede ordenar la devolución de las cantidades ilegalmente ejecutadas. Asimismo, puede ordenar la suspensión del procedimiento y, de ser el caso, que se levanten las medidas cautelares dispuestas por el Ejecutor Coactivo.

Existe numerosa jurisprudencia del Tribunal Fiscal que pronunciándose sobre la queja, corrige la conducta errónea de los Ejecutores, Auxiliares o de la Entidad misma⁶⁷. Sin embargo, se nos ha informado que algunas municipalidades han hecho caso omiso a este criterio, al no existir un órgano de poder que les obligue a actuar conforme a esta jurisprudencia.

9. Responsabilidad del Ejecutor y el Auxiliar Coactivo

En la medida que se trata de funcionarios, resultarían de aplicación la Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público -aprobado por Decreto Legislativo N° 276- y su Reglamento -aprobado mediante Decreto Supremo N° 005-90-PCM- y por ello se encuentran sujetos al régimen disciplinario contenido en éstas.

Dentro del ámbito penal, pueden ser denunciados por cualquiera de los delitos contenidos en el Capítulo II, "Delitos cometidos por funcionarios públicos", del Título VIII, "Delitos contra la administración de justicia", del Código Penal.

Consideramos positivo que se haya prestado especial atención al tema del "debido proceso administrativo" y se hayan establecido en el artículo 22° de la Ley N° 26979, las conductas que pueden dar lugar a responsabilidad civil por los perjuicios que causen el Ejecutor o el Auxiliar, de manera solidaria con la entidad ejecutante. Así, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que corresponda, tanto el Ejecutor como el Auxiliar Coactivo y la Entidad, serán responsables solidarios civilmente cuando inicien el procedimiento de ejecución coactiva sin que exista acto que determine la Obligación, o cuando el acto de determinación no haya sido debidamente notificado al contribuyente.

Asimismo, habrá responsabilidad civil solidaria cuando el procedimiento sea iniciado sin esperar el vencimiento del plazo para impugnar el acto o cuando no se hubiese suspendido el procedimiento a pesar de que el obligado hubiese probado fehacientemente el silencio administrativo positivo, entre otras causales.

10. Agotamiento de la vía administrativa

Es importante indicar que la vía administrativa se agota con la notificación que pone fin al procedimiento de cobranza coactiva, y así, el contribuyente podrá acceder a la vía judicial solamente para que controle la legalidad del procedimiento.

En efecto, de acuerdo con los artículos 23° y 40° de la LPEC, después de concluido el procedimiento, el obligado podrá interponer demanda ante la Corte Superior dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la notificación que pone fin al procedimiento. Al

⁶⁷ Entre ellas, podemos citar las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 2165-2, del 31 de enero de 1995, la N° 4099-1, del 27 de julio de 1995, y la N° 4382-1, del 22 de agosto de 1995. En estas resoluciones, expedidas en sendos recursos de queja contra municipalidades, el Tribunal Fiscal declara la nulidad de las órdenes de pago impugnadas por no corresponder su emisión a los supuestos previstos por el Código Tributario.

resolver, la Corte Superior solamente podrá revisar cómo se ha tramitado el procedimiento, pero no podrá analizar el fondo del asunto.

11. Las costas

Con relación a las costas, es importante indicar que de acuerdo con el artículo 26° de la LPEC, el Ejecutor deberá liquidar las costas ciñéndose al arancel de costas procesales respectivo. En caso de incumplimiento, el obligado podrá exigir al Ejecutor, Auxiliar o a la Entidad, de manera solidaria, la devolución de cualquier exceso.

La regulación de las costas es un tema de gran importancia, ya que antes los Auxiliares Coactivos se encontraban facultados para cobrar las costas como honorarios profesionales y ello conducía a la distorsión del procedimiento. Por esto, resulta trascendental que se haya establecido que las costas solamente serán ingreso de la Entidad y no del Ejecutor o del Auxiliar. Actualmente el Ejecutor deberá ceñirse de manera estricta al “arancel de costas procesales” que, en el caso de los gobiernos locales, será aprobado mediante ordenanza.

XI. CONCLUSIONES

1. El ejercicio del poder tributario no es absoluto. La Constitución ha incorporado determinados principios que funcionan como límites para el Estado en materia tributaria y que garantizan el pleno goce y ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los principios de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales deben ser cumplidos por los gobiernos locales en el ejercicio de su potestad tributaria.
2. Las municipalidades cuentan con potestad tributaria otorgada por la misma Constitución, que les permite, crear, modificar, suprimir o exonerar sus tasas, con los límites que señala la ley. La ley puede establecer algunos parámetros o requisitos para el ejercicio del poder tributario de los gobiernos locales, pero no puede anular o menoscabar sus facultades para determinar aspectos esenciales del tributo.
3. De acuerdo con la clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas. Los impuestos son tributos cuyo cumplimiento no tiene una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado -por ejemplo, el impuesto a la renta-. La contribución es el tributo que tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales -es el caso de la contribución de mejoras-. Finalmente, la tasa es el tributo generado por la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente -por ejemplo, los arbitrios-. Los gobiernos locales solamente gozan de potestad tributaria respecto a las contribuciones y tasas.
4. Los gobiernos locales deben ejercer su potestad tributaria mediante ordenanzas. Estas normas deben ser aprobadas por más de la mitad de votos de los miembros del Concejo Municipal. Además, deben ser publicados en medios de prensa de difusión masiva de la circunscripción por lo menos 30 días antes de su entrada en vigencia. Las ordenanzas de municipalidades distritales deben además ser ratificadas por la municipalidad provincial.
5. Cuando las normas municipales tributarias no cumplen con los requisitos establecidos para su vigencia, resultan inconstitucionales por transgredir el principio de legalidad en materia tributaria. Cabe recordar que el referido principio no se limita a establecer que el tributo debe ser creado por el órgano constitucionalmente

competente y a través de los medios reconocidos para estos fines, sino que estas normas deben cumplir con los requisitos legalmente establecidos para llegar a ser tales.

6. Las ordenanzas no pueden ser derogadas, dejadas sin efecto o inaplicadas por una municipalidad distinta de la que las dictó, toda vez que estaríamos ante un problema de competencias y no de jerarquía. Para dejar sin efecto o expulsar del ordenamiento jurídico una ordenanza, o bien la municipalidad que la dictó la deroga, o bien se interpone la correspondiente acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional -artículo 200º inciso 4-. Esta última posibilidad se encuentra limitada por la falta de quórum para resolver en el mencionado tribunal. Por otro lado, la inaplicación de una norma corresponde a los jueces cuando verifican, en un caso concreto, que viola lo dispuesto por la Constitución. Las municipalidades, como es obvio, no son órganos jurisdiccionales y por tanto no pueden ejercer control difuso para inaplicar normas -en este caso, ordenanzas- así afecten lo establecido por la norma fundamental.
7. De acuerdo con el Código Tributario, la administración tributaria puede emitir tres tipos de actos administrativos vinculados con la determinación de las obligaciones tributarias: órdenes de pago, resoluciones de determinación y resoluciones de multa. La resolución de determinación es el acto por el cual la administración tributaria pone en conocimiento del deudor el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y establece la existencia del crédito o de la deuda. Por ejemplo, se emite una resolución de determinación cuando, después de un proceso de fiscalización de las declaraciones juradas del Impuesto a la Renta de un contribuyente, la administración determina una deuda tributaria. El segundo instrumento, la orden de pago, es el acto en virtud del cual la administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda sin necesidad de emitir previamente una resolución de determinación. En el caso de los gobiernos locales, procede únicamente ante tributos autoliquidados por el deudor tributario o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo. La administración puede emitir una orden de pago, por ejemplo, cuando el contribuyente declara su impuesto predial y no paga. Finalmente, la resolución de multa es el instrumento mediante el cual se expresa el acto de la administración que, en ejercicio de la ley, sanciona al contribuyente por una infracción.
8. Si bien la posibilidad de reclamar una orden de pago se encuentra condicionada al pago previo de la deuda, es posible, como excepción, el reclamo sin pago de una deuda que conste en una orden de pago, si se encuentra dentro del supuesto del segundo párrafo del artículo 119º del Código Tributario. La referida disposición se refiere a órdenes de pago cuya cobranza pudiera devenir en improcedente -por ejemplo en el caso en que la deuda haya prescrito-, teniendo el contribuyente 20 días para reclamar sin el pago previo de la deuda. Ello ha sido amparado en diferentes oportunidades por el Tribunal Fiscal, que ha fallado en favor de contribuyentes a los que les había sido emitida una orden de pago y se les exigía el pago previo de la deuda para reclamar, aunque aún no existiese certeza respecto a la deuda.
9. La tasa implica esencialmente una contraprestación, lo que significa que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica. Estos tributos se clasifican en arbitrios, que son las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público; derechos, que son las tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos y; licencias, que son las tasas que gravan la obtención de

autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

10. El monto de las tasas debe fijarse en proporción al costo del servicio prestado y para ello, normalmente, las entidades prevén los costos del servicio y los dividen entre el número potencial de usuarios. La cantidad resultante deberá ser “razonablemente equivalente” al costo del servicio individualizado. A manera de ejemplo, tenemos los arbitrios de limpieza pública, cuyo costo es “prorrateado” por las municipalidades entre el número de usuarios potenciales, tomando como base criterios como la zona o ubicación del predio y el uso o actividad desarrollada en él.
11. El principio de igualdad puede ser aplicado en relación con las tasas y así, el Estado, en determinados casos, podría cobrar menos del costo del servicio y asumir una parte de éste, pero nunca cobrar más allá del costo razonable. Ello porque los poderes públicos se encuentran en la obligación de buscar la igualdad real de las personas mediante tratos diferenciados en razón de causas justificadas y objetivas. Así sucede, por ejemplo, en las municipalidades de Carabayllo -Ordenanza N° 009-99/MDC publicada el 30 de abril de 1999- y Los Olivos -Ordenanza 010-99/CDLO publicada el 10 de abril de 1999-, que contemplan exoneraciones parciales o totales al pago de arbitrios para pensionistas y para personas indigentes o en situación precaria. Como ente que vela por la protección de los derechos fundamentales de la persona y de la comunidad, la Defensoría del Pueblo apoya medidas de este tipo, orientadas a reducir las diferencias en el acceso a los servicios básicos.
12. Los arbitrios son las tasas que debe pagar obligatoriamente el contribuyente a la municipalidad por la prestación o mantenimiento de un servicio público a su favor. Como regla general, cada municipalidad determinará la cuantía de las tasas por servicios públicos o arbitrios a más tardar el 30 de abril de cada año fiscal, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad, así como los criterios que justifiquen los incrementos de ser el caso. Si durante el ejercicio fiscal la municipalidad decide reajustar la tasa debido a variaciones de costo, el incremento no podrá exceder el Índice de Precios al Consumidor, según se trate de municipalidades de Lima o del interior del país.

Si las municipalidades no cumplen con publicar sus ordenanzas aprobando las tasas por arbitrios a más tardar el 30 de abril, solamente podrán incrementar estas tasas tomando como base las cobradas al 1° de enero del año anterior, reajustado con la aplicación de la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor.
13. En caso de incumplimiento de la equivalencia entre el costo del servicio y el monto cobrado por parte de los gobiernos locales tratándose de arbitrios, el deudor tributario tiene la facultad de solicitar que los montos pagados en exceso se consideren como pagos a cuenta o, en su defecto, solicitar la devolución del monto que excedió al valor del servicio efectivamente prestado.
14. Los gobiernos locales pueden crear dos tipos de licencias: las licencias de apertura de establecimiento, que son las tasas que debe pagar todo contribuyente para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios; y las licencias que tienen como hecho generador la realización de actividades sujetas a control o fiscalización municipal extraordinaria. Para el cobro de este último tipo de licencias se requiere una autorización previa del Congreso, de acuerdo con lo dispuesto por la Ley N° 27180.

15. Las municipalidades ya no podrán cobrar la tasa de licencia de funcionamiento, dado que las actividades de fiscalización por las que se cobraban eran inherentes al poder de policía del gobierno local. Actualmente, para operar un establecimiento comercial, industrial o de servicios, los contribuyentes deberán pagar por una sola vez la tasa de licencia de apertura de establecimiento. Estas licencias se otorgan por plazo indeterminado bajo obligación de presentar de una declaración jurada anual. Solamente se renovará la licencia cuando se produzca el cambio de giro, uso o zonificación en el área donde se encuentre el establecimiento. Cabe añadir que las municipalidades no podrán cobrar al solicitante de una licencia de funcionamiento por concepto de peritajes o similares.
16. De acuerdo con el Código Tributario, los derechos son las tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. De otro lado, el inciso b) del artículo 68° de la Ley de Tributación Municipal señala que son las tasas que debe pagar el contribuyente a la municipalidad por la tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la municipalidad. Si bien ambas normas concuerdan en señalar que los derechos proceden ante la prestación de servicios administrativos, ambas difieren en su segunda acepción, pues una señala que los derechos pueden cobrarse ante el aprovechamiento particular de bienes de la municipalidad y la otra norma indica que proceden ante al aprovechamiento particular de bienes públicos. Dado que los bienes de dominio público son los que sirven a la colectividad, y, tal como lo señala la Constitución, son inalienables e imprescriptibles, las municipalidades no pueden cobrar derechos por el uso de éstos. En relación de los bienes de propiedad municipal, que son aquellos que se encuentran dentro del patrimonio del gobierno local, se requiere imperiosamente una definición legal acerca del tipo de bienes que justifican el cobro de este segundo tipo de derechos como especie tributaria.
17. Cada municipalidad deberá aprobar su TUPA estableciendo todos los procedimientos que se realizan ante ella. Cuando en el TUPA se establezca el pago de determinados “derechos” por los trámites administrativos que se realizan ante la municipalidad, a fin de que los cobros contenidos en éste resulten exigibles, deberán cumplirse todos los requisitos formales que competen a la creación de las tasas, como la ratificación en el caso de las municipalidades distritales. Asimismo, de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 757, los TUPA deberán ser actualizados anualmente y publicarse en el diario oficial a más tardar el 30 de junio de cada año, salvo que el TUPA vigente no haya tenido modificaciones, lo que deberá ser dado a conocer a los interesados mediante aviso en el diario oficial.
18. El elemento de distinción para determinar si se está cobrando un derecho, una licencia o un impuesto, radica en la prestación que realiza la municipalidad. Si la labor de la municipalidad es brindar una autorización, debería cobrar por un trámite administrativo y este cobro es un derecho. De otro lado, si la municipalidad realiza un control o fiscalización periódica y extraordinaria -actualmente bajo una ley autoritativa del Congreso de la República-, se debería efectuar un cobro denominado licencia. Finalmente, si no existiese ningún tipo de contraprestación por parte de la municipalidad, el cobro realizado se encontraría desnaturalizado y devendría en un impuesto ilegítimo, pues las municipalidades no pueden crear estos tributos.
19. Con la modificación realizada al artículo 180° del Código Tributario mediante Ley N° 27038, desde el 1° de enero de 1999, los gobiernos locales aplicarán por la comisión de infracciones, las multas contenidas en el mismo Código Tributario.

20. El procedimiento de cobranza coactiva implica una ejecución forzosa que es una manifestación del principio de autotutela a través del cual la administración se encuentra exenta de solicitar al Poder Judicial la ejecución de sus propios actos, y cuenta con dos presupuestos: la deuda ejecutable coactivamente debe tener carácter público; y, la existencia de la obligación debe ampararse en un acto administrativo válido que haya sido puesto en conocimiento del particular para darle la posibilidad de impugnar la legalidad de dicho acto administrativo en caso de disconformidad.
21. Los cargos de Ejecutor y Auxiliar Coactivo no constituyen cargos de confianza, como ha sido reconocido recientemente en la Ley N° 27204. La sola posibilidad de designar la plaza que ocupen estos funcionarios como cargos de confianza desnaturalizaría todo el sentido de la LPEC, pues ésta ha establecido un procedimiento de concurso público de méritos a fin de que ingresen las personas seleccionadas y para que una vez elegidas, éstas gocen de las prerrogativas y estabilidad que tiene todo funcionario al amparo de la Ley de Bases de la Carrera Administrativa y de Remuneraciones del Sector Público y su Reglamento.
22. Son exigibles coactivamente las deudas establecidas mediante resolución de determinación o de multa emitida por la Entidad conforme a ley, debidamente notificadas y no reclamadas en el plazo; las deudas establecidas por resolución debidamente notificada y no apelada en el plazo de ley o por Resolución del Tribunal Fiscal; aquéllas constituidas por las cuotas de amortización de la deuda materia de aplazamiento y/o fraccionamiento pendientes de pago, cuando se incumplen las condiciones bajo las cuales se otorgó ese beneficio; y, por último, la que conste en una orden de pago emitida conforme a ley.
23. Las municipalidades podrán emitir órdenes de pago únicamente cuando se trate de tributos autoliquidados por el deudor tributario o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. De esta manera, resultan ilegales los procedimientos de cobranza coactiva iniciados por las municipalidades ante la emisión de órdenes de pago giradas por otras causales. En este supuesto, la acción que puede tomar el contribuyente es acudir en vía de un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, por tratarse de un procedimiento que contraviene las normas del Código Tributario, invocando el criterio establecido por este tribunal en resoluciones precedentes.
24. Finalmente, si bien reconocemos que algunos entes locales han sido afectados seriamente en sus ingresos a causa de las confrontaciones políticas que se han venido dando con el Gobierno Central, el directamente perjudicado es el ciudadano, pues ha sido éste quien en la práctica ha terminado asumiendo algunos de los costos que implica el funcionamiento normal de la estructura de la municipalidad, que por falta de recursos ya no pueden ser sostenidos por ella misma. A este efecto, consideramos que sería razonable que los gastos generales de la municipalidad, como el mantenimiento de servicios -agua, luz, teléfono- o el pago del personal administrativo, se realice con los ingresos que reciben las municipalidades por concepto de impuestos. Ello traería como consecuencia que el cobro de las tasas se realice de acuerdo al costo directo que implique la prestación del servicio individualizado.

XII. RECOMENDACIONES

1. **ORIENTAR** a los contribuyentes que resulten afectados por cobros sustentados en normas que no reúnan los requisitos formales para su creación, acerca de las posibilidades existentes para que impugnen dichos actos de cobro siguiendo el

trámite de reclamación ante la municipalidad distrital respectiva, y, en caso de ser desestimada, que pueden interponer un recurso de apelación ante la municipalidad provincial, pudiendo luego apelar ante el Tribunal Fiscal. Agotada la vía administrativa, es posible acudir al órgano jurisdiccional competente a través de una demanda de amparo contra los actos de aplicación de estas normas si se afectan derechos fundamentales o mediante una demanda contencioso administrativa.

2. **RECOMENDAR** que las municipalidades se adecuen al ordenamiento jurídico vigente y que a fin de no generar inseguridad en los contribuyentes, se abstengan de establecer en su propia ordenanza la fecha de su entrada en vigor, pues la vigencia de la tasa se encuentra suspendida hasta el cumplimiento de los requisitos formales para su creación, concretamente, su ratificación por la municipalidad provincial.
3. **EXHORTAR** a las municipalidades a que, en caso la ordenanza utilizada como base para el cobro de arbitrios no haya cumplido con los requisitos establecidos para su vigencia, procedan a realizar el cobro de los tributos de acuerdo con la última ordenanza vigente actualizada con la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor.
4. **RECORDAR** a los gobiernos locales que no pueden cobrar al solicitante de una licencia de apertura de establecimiento montos adicionales por concepto de peritajes o similares, pues este tipo de actividades de fiscalización resultan inherentes a la labor municipal.
5. **RECORDAR** que los gobiernos locales, como parte de los poderes públicos, se encuentran obligados a remover los obstáculos en el plano económico y social que configuren verdaderas desigualdades de hecho y se opongan al efectivo goce del derecho a la igualdad. En este sentido, se encuentran facultados para efectuar tratos diferenciados -objetivos y razonables-, por ejemplo a favor de los pensionistas, estableciendo montos menores para las tasas.
6. **RECOMENDAR** que las ordenanzas que aprueben el régimen tributario de los arbitrios municipales contengan las bases imponibles y las alícuotas por aplicar, pues esto conduciría a que el contribuyente tenga conocimiento de la existencia de la tasa y del monto que deberá pagar por concepto de ella.
7. **EXHORTAR** a que las municipalidades distritales no continúen inaplicando normas emitidas por municipalidades provinciales, ya que las ordenanzas no pueden ser derogadas o dejadas sin efecto por una municipalidad distinta a la que la dictó. Las municipalidades no son órganos jurisdiccionales y por lo tanto no pueden ejercer control difuso para dejar sin efecto normas.
8. **RECORDAR** a las entidades públicas que el acto de notificación constituye un requisito formal y necesario para el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, pues tiene como finalidad garantizar el debido procedimiento coactivo. En este sentido, los gobiernos locales, así como el resto de entidades públicas, deben proceder a notificar a los deudores de acuerdo a ley.
9. **INVOCAR** al Congreso de la República y a los gobiernos locales a que de manera coordinada elaboren un proyecto de ley que unifique la legislación municipal, concordando la Ley Orgánica de Municipalidades, la Ley de Tributación Municipal y otras normas legislativas recientes. Ello permitirá contar con un marco normativo claro y adecuado tanto para los gobiernos locales como, fundamentalmente, para los contribuyentes.

Los aspectos que deberían estar comprendidos en esta legislación unificada serían los siguientes:

- a) **DETERMINAR** el marco de las actividades sujetas a control o fiscalización municipal que permitan la imposición de licencias tributarias
 - b) **ESTABLECER** un marco general para el procedimiento de ratificación de ordenanzas distritales por parte de los Concejos Provinciales.
 - c) **INSTITUIR** un mecanismo para que el contribuyente pueda cuestionar los montos de los arbitrios ante la municipalidad a partir de su publicación.
 - d) **ENFATIZAR** el carácter vinculante para los gobiernos locales de los criterios adoptados por el del Tribunal Fiscal.
 - e) **DELIMITAR** los ámbitos de competencia de las municipalidades provinciales y distritales mediante criterios ordenadores, a fin de que disminuyan los conflictos de este tipo.
10. **RECORDAR** que en caso de posibles excesos de las municipalidades al emitir órdenes de pago en forma irregular y dar inicio a ilegales procedimientos de cobranza coactiva, la Defensoría del Pueblo puede intervenir a favor de los contribuyentes en defensa de los principios y derechos constitucionales afectados.
 11. **SOLICITAR** al Congreso de la República que, en aras del interés vecinal, elabore a la brevedad posible la norma que, al amparo de la Ley N° 27180, deberá establecer las actividades de fiscalización extraordinarias que permitirán a las municipalidades la creación de licencias especiales.
 12. **EXHORTAR** a las municipalidades provinciales a que emitan normas regulando la forma de ratificación de las ordenanzas distritales y los pasos a seguir en dicho procedimiento con el fin de agilizar los trámites de ratificación, estableciendo plazos breves e incorporando el silencio administrativo positivo.
 13. **MANIFESTAR** la preocupación de la Defensoría del Pueblo por el limitado funcionamiento del Tribunal Constitucional pues debido a la falta de tres magistrados no pueden resolverse las demandas de inconstitucionalidad interpuestas contra las ordenanzas municipales. Actualmente, ante la imposibilidad de resolver este tipo de acciones, los contribuyentes afectados tienen que acudir a otras vías -tales como la acción de amparo o el proceso contencioso administrativo- para proteger sus derechos ante actos de aplicación basados en normas inconstitucionales.

Lima, febrero del 2000

RESOLUCIÓN DEFENSORIAL N° 06-DP-2000

VISTOS:

El Informe Defensorial N° 33 “Tributación Municipal y Constitución”, elaborado por la Defensoría Especializada en Asuntos Constitucionales, destinado a establecer el marco general de regulación de la tributación municipal a partir de la Constitución y brindar un tratamiento uniforme a los numerosos problemas que sobre esta materia se han presentado ante la Defensoría del Pueblo; así como comprometer a las instituciones involucradas en este tema, en el respeto de los principios y de los derechos fundamentales de la persona.

ANTECEDENTES:

Primero: Quejas presentadas.- Desde el inicio de sus funciones la Defensoría del Pueblo ha recibido diversas quejas referidas a la tributación municipal. Asimismo, ha constatado la existencia de normas que limitan la autonomía municipal y, en concreto, reducen los ingresos tributarios de algunos gobiernos locales. De otro lado, se ha verificado que algunas municipalidades han ejercido su poder tributario desconociendo expresos principios constitucionales y afectando de esta manera los derechos de los contribuyentes.

Además, la Defensoría del Pueblo ha encontrado problemas tales como el desconocimiento por parte de la administración municipal de las normas a aplicar, y la falta de orientación de los contribuyentes respecto de los derechos que los amparan y los procedimientos administrativos o judiciales para hacerlos valer.

Segundo: Principales actuaciones realizadas.- Debido a las quejas presentadas al área de Gobiernos Locales de la Adjuntía para la Administración Estatal de la Defensoría del Pueblo, sobre incumplimiento por parte de las municipalidades distritales de la provincia de Lima de los procedimientos establecidos para la expedición de ordenanzas con contenido tributario, la Defensoría Especializada en Asuntos Constitucionales de la Defensoría del Pueblo elaboró el informe "Defensoría del Pueblo y Tributación Municipal: Lineamientos Generales de Actuación". Dicho documento sirvió de base para el "Informe sobre la legalidad de las ordenanzas N° 003-97 y N° 004-97 expedidas por la Municipalidad Distrital de Carmen de la Legua Reynoso", elaborado por la Representación de la Defensoría del Pueblo en la Provincia Constitucional del Callao.

Asimismo, la Resolución Defensorial N° 052-98/DP, de fecha 10 de setiembre de 1998, recomendó al alcalde de la Municipalidad Distrital de Carmen de la Legua–Reynoso, en vista que la ordenanza por arbitrios del año 1997 no había sido ratificada por la Municipalidad Provincial del Callao, que procediese a aplicar en dicho ejercicio los montos considerados en la Ordenanza N° 002-96, actualizándolos con la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor (IPC). Además, se exhortó al alcalde para que dispusiera la devolución a los contribuyentes del monto abonado en exceso por los arbitrios del año 1997. Por último, se recomendó al concejo de la Municipalidad Provincial del Callao que regule el proceso de ratificación de las ordenanzas de las municipalidades distritales de su jurisdicción.

CONSIDERANDO:

Primero.- La competencia de la Defensoría del Pueblo

La Defensoría del Pueblo es un órgano constitucional autónomo de carácter no jurisdiccional, encargado de proteger los derechos constitucionales y fundamentales de la persona y de la comunidad, así como de la supervisión del cumplimiento de los deberes de la administración estatal y de la adecuada prestación de los servicios públicos, conforme lo establece el artículo 162° de la Constitución y el artículo 1° de su Ley Orgánica, Ley N° 26520.

En este marco, los actos que se derivan del incorrecto ejercicio del poder tributario por el Estado, sea gobierno central o gobierno local, afectan el patrimonio de los deudores tributarios y así vulneran derechos fundamentales. Por ello, corresponde a la Defensoría del Pueblo velar por que este ejercicio de poder por la administración estatal se realice respetando los principios tributarios y los derechos fundamentales reconocidos por nuestra Constitución Política.

Segundo.- Tributación municipal y prácticas de buen gobierno

El Informe Defensorial N° 33 “Tributación Municipal y Constitución” y la presente Resolución Defensorial responden a la necesidad de consolidar un marco institucional en el país caracterizado por la promoción de prácticas de buen gobierno. La Defensoría del Pueblo ha emprendido esta tarea, constituyendo ésta un objetivo central de su actividad.

Los temas vinculados a la tributación municipal han sido ya abordados, como lo señala el segundo Informe del Defensor del Pueblo al Congreso de la República 1998-1999, teniendo como propósito la determinación de los límites de la potestad tributaria del Estado, incluyendo los gobiernos locales, y poniendo un marcado énfasis en la obligación que tiene la administración estatal de respetar en su actuación los derechos constitucionales y el principio de legalidad.

La solución de los problemas detectados en el Informe Defensorial “Tributación Municipal y Constitución” favorecerá la incorporación de prácticas de buen gobierno. Éstas podrán instaurarse en el nivel local con el restablecimiento de los medios de control de las ordenanzas y la aplicación del principio de igualdad en la determinación de las tasas.

En esta dirección será igualmente significativo el respeto del principio de legalidad, tanto en la configuración y aplicación a los contribuyentes del régimen de arbitrios, cuanto en los procedimientos de cobranza coactiva.

Por último, deberá promoverse la mayor transparencia en la acción administrativa permitida por los textos únicos de procedimientos administrativos, entre otros.

Tercero.- El reconocimiento y las limitaciones de la potestad tributaria de los gobiernos locales

El artículo 74° de la Constitución Política del Estado otorga potestad tributaria a los gobiernos locales. Éstos pueden crear, modificar, suprimir o exonerar contribuciones y tasas, con los límites que señala la ley. La ley al establecer parámetros o requisitos para el ejercicio del poder tributario del gobierno local, no puede introducir elementos que anulen o menoscaben las facultades de éste para determinar aspectos esenciales del tributo.

A su vez, las municipalidades deben actuar respetando los principios de legalidad, de igualdad, de no confiscatoriedad y de respeto a los derechos fundamentales, que actúan como límite para el Estado en materia tributaria y garantizan el pleno goce y ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Cuarto.- La inexistencia de mecanismos jurídicos idóneos para declarar la inconstitucionalidad de las ordenanzas

Los gobiernos locales ejercen su potestad tributaria mediante ordenanzas y cuando éstas no cumplen con los requisitos establecidos para su vigencia, devienen en inconstitucionales por transgredir el principio de legalidad. Este principio establece que el tributo debe ser creado por un órgano constitucionalmente competente, estar referido a materias de competencia reconocidas por la Constitución y considerar el empleo de los instrumentos legales idóneos de acuerdo con el marco constitucional.

Las ordenanzas en materia tributaria deben ser aprobadas por más de la mitad de votos conformes de los miembros del concejo municipal y deben, además, cumplir con el requisito de publicación previa en medios de prensa de difusión masiva de la circunscripción, por un plazo no menor de treinta días antes de su entrada en vigencia. En el caso de las municipalidades distritales, las ordenanzas deben además ser ratificadas por la municipalidad provincial.

Asimismo, una ordenanza puede ser derogada por la propia municipalidad que la aprobó o quedar sin efecto como resultado de la interposición de una acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, conforme al inciso 4) del artículo 200º de la Constitución Política. Ninguna ordenanza puede ser derogada, dejada sin efecto o inaplicada por una municipalidad distinta de aquella que la dictó, toda vez que en estos casos se aplica el principio de competencia y no el de jerarquía.

Las municipalidades no son órganos jurisdiccionales y, en consecuencia, nunca pueden decidir la inaplicación de una norma – en este caso una ordenanza - puesto que no les corresponde ejercer el control difuso. La inaplicación de una norma para un caso concreto es una competencia que corresponde únicamente a los jueces cuando verifican que dicha norma viola lo dispuesto por la Constitución, de acuerdo con el artículo 138º de esta última.

En este contexto, preocupa a la Defensoría del Pueblo las limitaciones que tiene el Tribunal Constitucional para conocer las acciones de inconstitucionalidad, por la falta del número de magistrados necesarios para resolver tales procesos constitucionales.

Quinto.- La posibilidad de presentar un reclamo sin requerir el previo pago de la deuda tributaria

La orden de pago es el instrumento mediante el cual la administración tributaria le exige al deudor el pago de una obligación cierta y jurídicamente exigible, constituyéndose en mero requerimiento de pago. De acuerdo con la nueva Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, Ley N° 26979, las municipalidades podrán emitir órdenes de pago únicamente cuando se trate de tributos autoliquidados por el deudor tributario o por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones.

El Código Tributario ha considerado que, para la reclamación de una orden de pago se requiere la cancelación de la deuda tributaria correspondiente, actualizada hasta la fecha de pago. Sin embargo, como excepción, tal como lo establece el segundo párrafo del artículo 119º del citado código, tratándose de órdenes de pago y cuando medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la administración tributaria se encuentra facultada a disponer la suspensión de la cobranza

de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de ley.

Esta excepción ha sido considerada en diferentes decisiones del Tribunal Fiscal, que ha resuelto en favor de contribuyentes a los que les había sido emitida una orden de pago y se les exigía para reclamar, la cancelación previa de la deuda, cuando aún no había certeza respecto de la existencia de la obligación tributaria.

Sexto.- La aplicación del principio de igualdad en la determinación de las tasas

La tasa implica esencialmente una contraprestación, lo que significa que el contribuyente, a cambio de la entrega de la correspondiente aportación económica, recibe del Estado un servicio que le beneficia de manera directa y específica. Además, de acuerdo con la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N° 776 y con la Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada, Decreto Legislativo N° 757, el monto de la tasa debe fijarse en proporción al costo del servicio prestado. En determinados casos, las municipalidades pueden cobrar menos del costo del servicio y asumir una parte de éste, por la aplicación del principio de igualdad en la determinación de las tasas.

En efecto, los poderes públicos, entre ellos los gobiernos locales, se encuentran en la obligación de buscar la igualdad real de las personas mediante tratos diferenciados en razón de causas objetivas y razonables. Sobre el particular, destacamos los casos de la Municipalidad de Carabaylo y de la Municipalidad de Los Olivos, las cuales a través de la Ordenanza N° 009-99/MDC, publicada el 30 de abril de 1999, y de la Ordenanza 010-99/CDLO, publicada el 10 de abril de 1999, respectivamente, contemplan exoneraciones parciales o totales al pago de arbitrios para pensionistas y para personas indigentes o en situación precaria.

Sétimo.- La determinación y el incremento de los arbitrios y la procedencia de su cobro

Cada municipalidad determina, por regla general, la cuantía de las tasas por servicios públicos o arbitrios a más tardar el 30 de abril de cada año fiscal. De acuerdo con la legislación municipal vigente, el gobierno local debe explicar los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen los incrementos. De otro lado, si durante el ejercicio fiscal la municipalidad decide reajustar la tasa debido a variaciones del costo, el incremento no podrá exceder el Índice de Precios al Consumidor (IPC) correspondiente; y si las municipalidades no cumplen con publicar sus ordenanzas aprobando las tasas por arbitrios a más tardar el 30 de abril, solamente podrán incrementar estas tasas tomando como base las cobradas al 1° de enero del año anterior, reajustado con la aplicación de la variación acumulada del IPC.

En caso de incumplimiento de la equivalencia entre el costo del servicio y el monto cobrado por parte de los gobiernos locales, el deudor tributario tiene la facultad de solicitar que los montos pagados en exceso se consideren como pagos a cuenta o, en su defecto, solicitar la devolución.

Octavo.- El pago de la tasa por la licencia de apertura de establecimiento industrial, comercial o de servicios es único

Actualmente, conforme a las modificaciones introducidas por la Ley N° 27180 a la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N° 776, para operar un establecimiento comercial, industrial o de servicios los contribuyentes deberán pagar por una sola vez la

tasa de licencia de apertura de establecimiento. Esta licencia se otorga por plazo indeterminado, siendo obligatoria la presentación de una declaración jurada anual para la permanencia en el giro autorizado. Solamente habrá renovación de licencia cuando se produzca el cambio de giro, uso o zonificación en el área donde se encuentra el establecimiento. Cabe añadir que las municipalidades no podrán cobrar al solicitante de una licencia de apertura de establecimiento por concepto de peritajes o similares.

Por último, los gobiernos locales pueden crear, conforme lo señala la Ley N° 27180, licencias que tengan como hecho generador la realización de actividades sujetas a control o fiscalización municipal extraordinarios, siempre que exista una ley expresa del Congreso que autorice tales licencias, la que hasta hoy no ha sido aprobada.

Noveno.- Los procedimientos de cobranza coactiva y los requisitos para su procedencia

Para el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva es necesario que la deuda a ejecutar tenga carácter público, que la obligación se encuentre sustentada en un acto administrativo válido y que haya cumplido con los requisitos de exigibilidad establecidos en la ley. Por ello, resultan ilegales los procedimientos de cobranza coactiva iniciados por órdenes de pago giradas por causales distintas a las señaladas en la ley o cuando no han sido respetados los plazos de impugnación establecidos, entre otros.

En este supuesto, el contribuyente puede acudir en vía de un recurso de queja ante el Tribunal Fiscal, por tratarse de un procedimiento que contraviene las normas del Código Tributario, invocando el criterio establecido por este mismo tribunal en decisiones precedentes.

Por último, los gobiernos locales, como todas las entidades públicas, deben proceder a notificar debidamente a los deudores. El acto de notificación constituye un requisito formal y necesario para el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, pues tiene como finalidad garantizar el debido procedimiento de cobranza coactiva.

Décimo.- La improcedencia del cobro de derechos por el uso de bienes de dominio público.

Los gobiernos locales pueden proceder al cobro de la tasa denominada “derecho” por la prestación de un servicio administrativo —el que debe responder al costo efectivo del servicio prestado en base a una razonable equivalencia- y por el aprovechamiento particular de un bien de la municipalidad.

Debe señalarse que los bienes de propiedad municipal no deben confundirse con los bienes de dominio público. Estos últimos, conforme lo establece la Constitución, son inalienables e imprescriptibles, y por tal razón, no puede admitirse en ningún caso que las municipalidades cobren derechos por su utilización.

Undécimo.- La vigencia de los Textos Únicos de Procedimientos Administrativos.

Cada municipalidad deberá aprobar su Texto Único de Procedimientos Administrativos (TUPA), debiendo constar en éste todos los trámites y procedimientos que se realicen ante ella, la descripción clara de los requisitos que los particulares deben cumplir para llevarlos a cabo, los costos que implica la realización de cada procedimiento administrativo y la calificación del procedimiento.

Cuando los TUPA establezcan determinados cobros (derechos) por los trámites administrativos que se realizan ante la municipalidad, a fin de que sean exigibles,

deberán cumplir todos los requisitos formales que se requieren para la creación de las tasas, tales como la ratificación tratándose de municipalidades distritales.

El incumplimiento de las disposiciones referidas a la aprobación y publicación de los TUPA acarrea para la entidad infractora la suspensión de su facultad de exigir a los particulares la realización de procedimientos administrativos, la presentación de requisitos o el pago de tasas para el desarrollo de sus actividades económicas.

Asimismo, debe recordarse que, de acuerdo con el Decreto Legislativo N° 757, los TUPA deberán ser actualizados anualmente y ser publicados en el diario oficial a más tardar el 30 de junio de cada año, salvo que el TUPA vigente no haya tenido modificaciones, lo que deberá ser dado a conocer a los interesados mediante aviso en el diario oficial.

SE RESUELVE:

Artículo primero.- APROBAR el Informe Defensorial N° 33 “Tributación Municipal y Constitución” y DISPONER su publicación y su distribución.

Artículo segundo.- EXHORTAR a los concejos de las municipalidades provinciales y distritales del país para que, conforme a los artículos 16° y 36° de la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades, dicten ordenanzas que permitan:

- a) El cobro de los tributos de acuerdo con la última ordenanza vigente actualizada con la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor, en los casos en los cuales la ordenanza utilizada como base para el cobro de arbitrios no haya cumplido con los requisitos establecidos para su vigencia.
- b) La remoción de los obstáculos en el plano económico y social que configuren verdaderas desigualdades de hecho y que impidan un efectivo goce del derecho a la igualdad, estableciendo montos menores para las tasas que correspondan a grupos de contribuyentes que así lo requieran, tales como los pensionistas.
- c) El conocimiento por los contribuyentes de las tasas y de los montos que deberán pagar por concepto de ellas. Para ello, las ordenanzas que aprueben el régimen tributario de los arbitrios municipales deberán contener los costos efectivos que implica el servicio a prestar, el número de potenciales beneficiarios, las bases imponibles y las alícuotas que se aplicarán.

Artículo tercero.- INSTAR a los alcaldes de las municipalidades provinciales y distritales, conforme a los artículos 17° y 47° de la Ley N° 23853, Ley Orgánica de Municipalidades, para que como órganos ejecutivos de sus respectivos concejos no permitan:

- a) El cobro de montos adicionales por concepto de peritajes o similares a los solicitantes de una licencia de apertura de establecimiento, pues este tipo de actividades de fiscalización resultan inherentes a la labor municipal.
- b) La omisión de notificar a los deudores en los procedimientos de ejecución coactiva por parte de la administración municipal. El acto de notificación constituye un requisito formal y necesario para el inicio del procedimiento de ejecución coactiva, pues tiene como finalidad garantizar un debido procedimiento para el deudor.

Artículo cuarto.- RECOMENDAR a los concejos de las municipalidades provinciales para que, de conformidad con el inciso 3) del artículo 36° de la Ley N° 23853, Ley

Orgánica de Municipalidades, establezcan la forma de ratificación de las ordenanzas distritales.

Artículo quinto.- RECOMENDAR a los concejos de las municipalidades distritales omitan señalar en sus ordenanzas de contenido tributario la fecha de su entrada en vigor, pues en el caso de las tasas, la vigencia de éstas se encuentra suspendida hasta el cumplimiento de todos los requisitos formales necesarios para su creación, incluyendo su ratificación por la respectiva municipalidad provincial; e INSTAR a estos mismos concejos municipales para que no continúen inaplicando normas emitidas por municipalidades provinciales, ya que las ordenanzas no pueden ser derogadas o dejadas sin efecto por una municipalidad distinta a aquella que la dictó, por no tratarse de órganos jurisdiccionales.

Artículo sexto.- REITERAR la preocupación de la Defensoría del Pueblo por el limitado funcionamiento del Tribunal Constitucional debido a la falta de tres magistrados, siendo ésta la razón por la cual no pueden resolverse las demandas de inconstitucionalidad interpuestas contra las ordenanzas municipales.

Artículo sétimo.- SUGERIR a la Comisión de Descentralización del Congreso de la República para que, de conformidad con el artículo 34º y el inciso a) del artículo 35º del Reglamento del Congreso de la República, integre en un solo cuerpo normativo la legislación municipal e incorpore en el proyecto de Ley Orgánica de Municipalidades los aspectos siguientes:

- a) El marco normativo de las actividades sujetas a control o fiscalización municipal extraordinaria que, al amparo de la Ley N° 27180, permita a los gobiernos locales la creación de otras licencias.
- b) Un marco general para el procedimiento de ratificación de ordenanzas distritales por parte de los Concejos Provinciales.
- c) Un mecanismo que permita a los contribuyentes cuestionar los montos de los arbitrios ante la respectiva municipalidad, a partir de la publicación de la norma que aprueba tales montos.
- d) Los ámbitos de competencia de las municipalidades provinciales y distritales mediante criterios ordenadores, a fin de que disminuyan los conflictos de competencia entre estos niveles de gobierno local.

Artículo octavo.- REITERAR a los contribuyentes afectados por cobros sustentados en normas que no reúnan los requisitos formales para su creación, que tienen el derecho a ejercer la impugnación de dichos actos de cobro siguiendo el trámite de reclamación ante la municipalidad distrital respectiva y, en caso de ser desestimada, ante la municipalidad provincial mediante la interposición de un recurso de apelación, pudiendo luego apelar ante el Tribunal Fiscal; y a aquellos contribuyentes contra quienes se inicien procedimientos de cobranza coactiva por deudas que aún no son exigibles de acuerdo a ley, que tienen el derecho de acudir, mediante un recurso de queja, ante el Tribunal Fiscal.

Artículo noveno.- ENCARGAR al Adjunto para la Administración Estatal y, en su ámbito de competencia, a los Representantes del Defensor del Pueblo el seguimiento de la presente resolución.

Artículo décimo.- INCLUIR la presente resolución defensorial en el informe anual al Congreso de la República, conforme lo establece el artículo 27º de la Ley N° 26520, Ley Orgánica de la Defensoría del Pueblo.

Artículo undécimo.- REMITIR la presente resolución defensorial, para los fines correspondientes, a la Presidenta del Congreso de la República, al Presidente de la Corte Suprema de Justicia y Presidente de la Comisión Ejecutiva del Poder Judicial, al Presidente del Tribunal Constitucional, a la Presidenta de la Comisión de Descentralización del Congreso, al Presidente de la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, al Presidente del Tribunal Fiscal y al Presidente de la Asociación de Municipalidades del Perú, en representación de los alcaldes de las municipalidades del país.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

**JORGE SANTISTEVAN DE NORIEGA
DEFENSOR DEL PUEBLO**