

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 11 días del mes de noviembre de 2004, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con asistencia de los Magistrados Alva Orlandini, Presidente; Bardelli Lartirigoyen, Vicepresidente; Revoredo Marsano, Gonzales Ojeda y García Toma, pronuncia la siguiente sentencia

ASUNTO

Acción de Inconstitucionalidad interpuesta por la Defensoría del Pueblo contra las Ordenanzas N.ºs 171-MSS y 172-MSS expedidas por la Municipalidad de Santiago de Surco, que aprueban el régimen legal tributario y los importes de arbitrios municipales correspondientes al ejercicio fiscal 2004; las Ordenanzas N.ºs 003-96-O-MSS, 006-97-O-MSS, 002-98-O-MSS y 01-0-MSS; el artículo 4º de la Ordenanza N.º 024-MSS (2000), el artículo 4º de la Ordenanza N.º 55-MSS (2001), el artículo 6º de la Ordenanza N.º 92-MSS (2002), los artículos 7º y 8º y la Segunda Disposición Final de la Ordenanza N.º 128-MSS (2003), así como el artículo 5º de la Ordenanza N.º 130-MSS (2003), por contener vicios de inconstitucionalidad.

ANTECEDENTES

Argumentos de la Defensoría del Pueblo

Con fecha 16 de julio del 2004, la Defensoría del Pueblo interpone demanda de inconstitucionalidad contra diversas Ordenanzas expedidas por la Municipalidad de Santiago de Surco, alegando que las mismas vulneran los principios tributarios de legalidad (no ratificación por ordenanza provincial y aplicación retroactiva de la ley), no confiscatoriedad y capacidad contributiva; y asimismo, porque utilizan criterios prohibidos para la determinación del importe a pagar por concepto de arbitrios.

a) Sobre la inconstitucionalidad de las Ordenanzas N.ºs 171-MSS y 172-MSS

Respecto a las Ordenanzas N.ºs 171-MSS y 172-MSS, correspondientes al ejercicio fiscal 2004, indica que se ha vulnerado el principio de legalidad tributaria por no haberse cumplido con las formalidades preestablecidas en el ordenamiento jurídico para su vigencia, es decir, por no haber sido ratificadas y publicadas antes del 30 de abril de cada ejercicio tributario, conforme lo establece el artículo 69-A de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N.º 776.

Refiere que la Ordenanza N.º 171-MSS –y como consecuencia la Ordenanza N.º 172-MSS- señala expresamente, en su segunda disposición transitoria y final, que la misma entrará en vigencia al día siguiente de su publicación, lo cual contradice directamente el principio de legalidad tributaria ya que desconoce lo dispuesto por el artículo 40º de la Ley Orgánica de Municipalidades. Este hecho trae como consecuencia que, en la práctica, sus normas se apliquen de manera retroactiva –antes de su ratificación-, vulnerando lo previsto en el artículo 103º de la Constitución.

Afirma que los tribunales administrativos como el Indecopi y el Tribunal Fiscal han coincidido en señalar que las ordenanzas en materia tributaria rigen a partir –y hacia delante- de la ratificación por parte de la Municipalidad Provincial, tal como lo dispone el artículo 40° de la Ley Orgánica de Municipalidades. Sin embargo, lo que no han coincidido es en la posición respecto al “momento originario” en que se hace exigible al contribuyente el pago por concepto de arbitrios municipales, lo que deberá ser materia de pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

También manifiesta que las Ordenanzas vulneran lo dispuesto en el artículo 69-B de la Ley de Tributación Municipal, al disponer que el municipio local calcule los importes de los arbitrios utilizando las fórmulas previstas en la Ordenanza N.° 172 –MSS, y no los criterios utilizados hasta el 1 de enero del ejercicio anterior (2003), reajustados únicamente en base al Índice de Precios al Consumidor.

Añade que las referidas ordenanzas transgreden el principio de no confiscatoriedad de los tributos y de capacidad contributiva, en la medida que la verificación de la efectiva prestación del servicio (como hecho imponible del tributo) no se asume como un supuesto previo e indispensable a la determinación del monto a pagar y a la exigencia misma del pago, siendo que en la práctica estos pagos se exigen de manera anticipada.

Finalmente, sostiene que otra forma como se viene afectando el principio de no confiscatoriedad de los tributos es mediante el uso de criterios vedados para la determinación de arbitrios, como son la utilización del valor del predio. En ese sentido, concuerda con los lineamientos desarrollados por la Comisión de Acceso al Mercado del Indecopi, la cual admite como criterios válidos el tamaño, uso y ubicación del predio, indicando que tales criterios constituyen parámetros referenciales y razonables para determinar los importes a pagar por los vecinos, en el caso de arbitrios por servicios de Limpieza Pública, Mantenimiento de Parques, Jardines y Serenazgo.

b) *b) Sobre la inconstitucionalidad de las Ordenanzas N.°s 003-96-0-MSS, 006-97-0-MSS, 002-98-0-MSS, 01-99-0-MSS, 24-MSS y parcial de las Ordenanzas 24-MSS, 55-MSS, 92-MSS, 128-MSS, 130-MSS, correspondientes a los ejercicios fiscales 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 y 2003.*

Respecto de estas ordenanzas, lo que pretende la entidad demandante es que se declare la invalidez de los efectos jurídicos subsistentes derivados de la vigencia de las cuestionadas ordenanzas durante los ejercicios fiscales antes señalados, debido a que presentan vicios de inconstitucionalidad desde su origen; en otras palabras, pretende que se determine la prohibición de la eficacia *ultractiva* de estos dispositivos.

Refiere que, en estos casos, la declaratoria de inconstitucionalidad sobre la norma derogada debe tener efectos *ex nunc* (hacia delante), pues de lo contrario podría producirse una quiebra de la seguridad jurídica; y porque, conforme se ha señalado en la STC N.° 2592-2002-AA/TC, el Tribunal Fiscal se encuentra habilitado para evaluar la validez de ordenanzas municipales que regulan materia tributaria. Añade que lo que se busca es permitir que el contribuyente deje de pagar los importes devengados e impagos al día siguiente de publicada la sentencia, además de extinguir los procedimientos de ejecución coactiva en trámite.

Advierte que existe una limitación a esta posición, debido a la imposibilidad de realizar una evaluación sobre la validez de dispositivos legales municipales con una antigüedad mayor a cuatro (4) años, plazo máximo que establece el artículo 43° del Código Tributario para la compensación o devolución de tributos.

Al igual que las Ordenanzas N.ºs 171-MSS y 172-MSS, sostiene que, en estos casos, tampoco se cumplió con el procedimiento de ratificación previsto en la ley, e igualmente se utilizaron criterios prohibidos para la determinación del monto de arbitrios, como son el valor del predio y la UIT, agregando que esta última no guarda ninguna conexión lógica con los servicios que prestan las municipalidades.

Argumentos de la Municipalidad de Surco

La Municipalidad Distrital de Surco, a través de su representante, contesta la demanda y la contradice en todos sus extremos. Respecto al requisito de ratificación de las Ordenanzas Distritales por parte de las Provinciales, señala lo siguiente:

- ➤ Que no es suficiente que el requisito de la ratificación se encuentre establecido en una Ley Orgánica, sino que el mismo debe contemplarse de la propia Constitución; sólo así podría afirmarse que la no ratificación vulnera el principio de legalidad.
- ➤ Que no existe ningún artículo o norma mediante la cual se señale que la ordenanza en materia de arbitrios publicada en el diario oficial *El Peruano* no entra en vigencia al día siguiente de su publicación, sino a partir del día siguiente de la publicación de su ratificación por la Municipalidad Provincial.
- ➤ Que, en la medida en que la Municipalidad Distrital cumpla los requisitos establecidos en el artículo 69-A y 69-B de la Ley de Tributación Municipal, con relación a los arbitrios, no hay ningún tipo de sustento o interpretación que pueda justificar la razón por la cual, en tanto la Municipalidad Provincial no ratifique la Ordenanza, la Distrital tenga que seguir brindando un servicio que es efectivo, pero por el cual no podría sino cobrar cuando recién la Municipalidad Provincial ratifique la ordenanza correspondiente.
- ➤ Que en la definición constitucional del principio de legalidad en materia tributaria, la Constitución vigente sólo ha previsto, de acuerdo a lo señalado por los artículos 74°, 195°, inciso 4), 196°, inciso 3) y 200°, inciso 4), que el principio de legalidad para los gobiernos locales consiste en utilizar como instrumento normativo la Ordenanza Municipal, pero en ningún artículo de la Constitución se ha establecido que la Ordenanza en materia tributaria emitida por una Municipalidad Distrital, para que cumpla con el principio de legalidad, debe ser ratificada por la Provincial.
- ➤ Que el artículo 51° de la Constitución señala que la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado; por consiguiente, la ratificación sólo confirma una norma que de acuerdo a la Constitución ya nació válida.

- ➤ Que respecto al requisito de pre publicación a que se refiere el literal c) del artículo 60° de la Ley de Tributación Municipal, señala que sólo es exigible para la creación de nuevas tasas, y no para aquellas que ya venían siendo cobradas.
- ➤ Que el acto de ratificación tan sólo tiene una naturaleza declarativa, es decir, representa la convalidación de un acto ya nacido y responde a las relaciones de coordinación entre las municipalidades. Esta afirmación, argumenta, parte de la razonabilidad de lo dispuesto en el propio artículo 69-A de la Ley de Tributación Municipal, que señala que “concluido el ejercicio fiscal y, a más tardar el 30 de abril del año siguiente, todas las municipalidades publicarán sus ordenanzas aprobando el monto de las tasas por arbitrios (...)” En ese sentido, alega que para fijar las tasas por arbitrios municipales es necesario establecer el costo de servicio, lo cuál sólo podría conocerse con el número de predios afectos al 31 de diciembre del ejercicio anterior.

Por tal motivo, advierte que es un imposible jurídico que la Ordenanza se encuentre publicada y ratificada el 1 de enero de cada ejercicio, y que, por ello, es lógico que la aprobación y publicación se haya previsto hasta el 30 de abril de cada ejercicio. Asimismo, aduce que la ratificación, tal y como se está concibiendo, implica establecer relaciones de jerarquía entre la Municipalidad Provincial y Distrital, criterio que no puede ser admitido bajo ninguna interpretación constitucional.

- ➤ Y, finalmente, que al tratarse de tributos de periodicidad trimestral, basta con que todos los aspectos se presenten el primer día del trimestre al que corresponde la obligación tributaria, para que se considere que ha nacido la misma. El hecho de que se esté obligado a pagar dicho tributo sin que se haya culminado el trimestre, no significa que el tributo sea confiscatorio.

Respecto al uso de criterios vedados para la determinación de arbitrios, señala que:

- ➤ Debe diferenciarse los criterios para la determinación de arbitrios de aquellos utilizados para su distribución. En el primer caso, se debe considerar el costo efectivo que demanda la prestación de los servicios de acuerdo a su tipo, ya que los criterios para la distribución se fijan en base a criterios objetivos, tomando en cuenta el número de contribuyentes de la localidad y el número de predios.
- ➤ La capacidad contributiva sí debe ser tomada en cuenta. Ello es posible en la medida en que la capacidad contributiva, en el caso de las tasas, deja de ser la justificación del tributo y más bien representa un factor objetivo para graduar la asunción del costo del servicio por parte de los contribuyentes. De ahí que el valor del predio, indicador de la capacidad contributiva, resulte ser un criterio válido.
- ➤ La estructura peculiar de la tasa determina que, en atención a su calidad de tributo vinculado, el principio de provocación del costo sea preponderante, y que, en función a su naturaleza contributiva, sea el principio de capacidad contributiva el elemento complementario.

Sobre la posibilidad de cuestionar ordenanzas derogadas, pero cuyos efectos subsisten en el tiempo, señala que no puede hablarse de aplicación ultractiva de las ordenanzas, pues en la actualidad únicamente son aplicadas respecto de los hechos generadores ocurridos durante los ejercicios en que se encontraban vigentes.

FUNDAMENTOS

§ Delimitación del petitorio

1. La Defensoría del Pueblo, mediante la presente acción de inconstitucionalidad contra diversas Ordenanzas de la Municipalidad de Santiago de Surco que establecieron el pago de arbitrios por concepto de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines, para los periodos fiscales 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004, solicita a este Colegiado la revisión constitucional de las mismas, básicamente por lo siguientes argumentos:
 - I. I. Respecto a la impugnación de ordenanzas ya derogadas, demanda el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, debido a que los efectos de las mismas aún perviven en el tiempo.
 - II. II. La Municipalidad de Santiago de Surco, en la emisión de las Ordenanzas Municipales impugnadas, no ha respetado el mecanismo formal de ratificación para su validez, establecido en la Ley Orgánica de Municipalidades.
 - III. III. La Municipalidad de Santiago de Surco ha cobrado arbitrios utilizando criterios no admisibles para su cuantificación.

§ Marco del análisis constitucional

2. Partiendo de los tres temas que delimitan el petitorio, este Tribunal desarrollará el correspondiente análisis de constitucionalidad sobre la base de una interpretación desde la Constitución y las normas integrantes del parámetro o bloque de constitucionalidad. En ese sentido, a fin de verificar si en este caso se han violado los principios de legalidad y no confiscatoriedad alegados, se pronunciará respecto a lo siguiente:
 - ➤ La facultad del Tribunal para la revisión de normas derogadas.
 - ➤ El fundamento constitucional de la ratificación de las ordenanzas distritales por parte de la Municipalidad Provincial, el parámetro de constitucionalidad y el principio de legalidad; en cuyo caso se esclarecerá lo siguiente:
 - *Si la ratificación es un elemento esencial de validez de la ordenanza.*
 - *Si la ratificación de las ordenanzas distritales por las provinciales es un requisito constitutivo o declarativo de la vigencia de la norma.*
 - *Tomando en cuenta el marco legal aplicable a las ordenanzas impugnadas, ¿desde qué momento debieron generarse los efectos jurídicos de las ordenanzas ratificadas, es decir, desde cuándo fueron exigibles a los contribuyentes?*
 - ➤ Los criterios a tomarse en cuenta para la distribución del costo del servicio; en cuyo análisis se evaluará la pertinencia del uso del principio de capacidad contributiva en este tipo de tributos.

- ➤ La evaluación del principio de no confiscatoriedad en la cuantificación de arbitrios

§ **Marco constitucional de los tributos municipales: el caso de los arbitrios por concepto de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines**

3. 3. El artículo 74° de la Constitución establece que los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. Asimismo, señala que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.
4. 4. El artículo 74° reconoce facultad tributaria a los gobiernos locales para la creación de tasas y contribuciones, siempre que: a) sea dentro de su jurisdicción; y, b) con los límites que establece la ley.

Ello quiere decir que las Municipalidades no pueden ejercer su potestad tributaria de manera arbitraria, sino que dicho reconocimiento constitucional estará legitimado siempre que se encuentre dentro del marco legal que la Constitución consagra. Será, entonces, mediante la ley de la materia como se regule el instrumento idóneo para ejercer la potestad tributaria, así como el procedimiento para su validez y vigencia.

De este modo, la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal, en lo que sea pertinente, constituyen el *parámetro de constitucionalidad* para el correcto ejercicio de la potestad tributaria municipal.

5. 5. Como quiera que se cuestionan Ordenanzas cuya vigencia ha sido por los periodos 1996 al 2004, analizaremos el caso en función a los artículos vigentes y aplicables a dichas normas. Tanto el artículo 94° de la hoy derogada Ley N.° 23853, Orgánica de Municipalidades (publicada el 9 de junio de 1984), como el artículo 40° de la actual Ley N.° 27972, Orgánica de Municipalidades (publicada el 27 de mayo de 2003), han contemplado el requisito de ratificación por parte del Concejo Provincial para la *vigencia* de las Ordenanzas Distritales.
6. 6. Por su parte, el Decreto Legislativo N.° 776, Ley de Tributación Municipal (LTM), establecía que:
 - ➤ El hecho generador de la obligación tributaria es la prestación efectiva por la municipalidad de un servicio público individualizado en el contribuyente (LTM, arts. 66.° y 68.°).
 - ➤ La prestación del servicio público debe encontrarse reservado a los municipios, de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades (LTM, art. 68.°).
 - ➤ Su cálculo debe hacerse durante el primer trimestre del ejercicio fiscal, en función del costo efectivo del servicio a prestar, y sólo puede incrementarse en

ese ejercicio hasta el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor (LTM, art. 69.º).

- ➤ Las ordenanzas que aprueban los arbitrios deben ser publicadas al concluir el ejercicio fiscal o, a más tardar, al 30 de abril del año siguiente, explicándose los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen incrementos, de ser el caso (LTM, art. 69º).

Por su parte, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario -aplicable a todas las consecuencias jurídicas originadas por los tributos-, establece que su rendimiento sólo puede ser destinado a cubrir el costo de los servicios cuya prestación genera la obligación. Por su parte, la Norma X señala que 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.

De manera que, a fin de no vulnerar los principios constitucionales para la creación de tributos, este es el marco constitucional que debió respetarse en la producción de Ordenanzas por arbitrios municipales.

§ Juicio de validez de normas derogadas

7. 7. En el Expediente N.º 0004-2004-AI/TC (Caso ITF), el Tribunal Constitucional estableció el criterio vinculante respecto a la revisión de los efectos de normas derogadas, señalando que: “(...) no toda norma derogada se encuentra impedida de ser sometida a un juicio de validez pues, aun en ese caso, existen dos supuestos en los que procedería una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúe desplegando sus efectos, y, b) cuando, a pesar de no continuar surtiendo efectos, la sentencia de inconstitucionalidad puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, esto es, si hubiese versado sobre materia penal o tributaria”.
8. 8. Ello tomando en cuenta que la derogación termina con la vigencia de la ley, pero no logra eliminarla del ordenamiento jurídico; afecta su aplicabilidad futura, mas no su existencia y, por tanto, tampoco su aplicabilidad para las situaciones pasadas creadas a su amparo, que no hayan quedado agotadas. Por tanto, como se ha señalado, la derogación de una ley o norma con rango de ley no es impedimento para que este Tribunal pueda juzgar su validez constitucional. Como lo ha expresado su par italiano: “(...) el control de la Corte Constitucional puede y debe ser realizado, inexorablemente, todas las veces que de eficacia y de aplicación de la ley pueda hablarse, independientemente de su derogación sobrevenida, siempre y cuando su eficacia y aplicación se mantengan” [Sentenza N.º 4/1959].
9. 9. De este modo, estando a que el presente proceso de inconstitucionalidad se cuestiona Ordenanzas con tiempo de vigencia de un ejercicio fiscal, pero cuyos efectos perviven en el tiempo, es evidente que el Tribunal Constitucional puede pronunciarse y ser susceptible de alcanzar, con su fallo, los efectos de tales normas; toda vez que, con base en las mismas, se han emitido en muchos casos órdenes de pago, determinaciones y multas, las cuales han derivado en procedimientos de cobranzas coactivas que aún continúan en trámite.

§ El fundamento de la ratificación de Ordenanzas Distritales por parte de una Municipalidad Provincial, el parámetro de constitucionalidad y el principio de legalidad

10. 10. En el Exp. N.º 007-2001-AI/TC, el Tribunal confirmó la constitucionalidad del procedimiento de ratificación de Ordenanzas Distritales por parte de una Municipalidad Provincial, señalando que no resulta contrario ni a la garantía institucional de la autonomía municipal ni tampoco al principio de legalidad en materia tributaria.

Este Colegiado sustentó tal interpretación en el hecho de que, en un Estado descentralizado como el peruano, los distintos niveles de gobierno deben apuntar hacia similares objetivos, de modo que el diseño de una política tributaria integral puede perfectamente suponer - sin que con ello se afecte el carácter descentralizado que puedan tener algunos niveles-, la adopción de mecanismos formales, todos ellos compatibles entre sí, lo que implica que un mecanismo formal como la ratificación de ordenanzas distritales por los municipios provinciales coadyuva a los objetivos de una política tributaria integral y uniforme acorde con el principio de igualdad que consagra el artículo 74º de la Constitución.

11. 11. Y es que la ratificación guarda sustento con la necesidad armonizar y racionalizar el sistema tributario a nivel de municipalidades y evitar, así, las diferencias irracionales entre las distintas jurisdicciones municipales. Ello, por supuesto, no resta autonomía para la creación de tributos, pero sí ayuda a resguardar que exista un estándar mínimo en los criterios para la determinación de servicios municipales, y a evitar la arbitrariedad en la cuantificación de los mismos.

Por ejemplo, podría darse el caso que dos distintas municipalidades, para brindar un determinado servicio, utilicen maquinarias e insumos valuados de manera similar y programen prestar el servicio con la misma frecuencia; sin embargo, una de ellas termine determinando un monto mayor a distribuir que la otra. De no existir el filtro de la ratificación, este tipo de situaciones sería imperceptible.

12. 12. En consecuencia, no queda duda que la ratificación es un mecanismo de control sobre la producción de normas, consustancial a la garantía de la autonomía municipal. Por lo tanto, de ninguna manera el Tribunal Constitucional puede admitir el alegato de la defensa de la Municipalidad de Surco, de que la falta de fundamento de la ratificación se sustenta en que se ha derogado la participación de las municipalidades provinciales como segunda instancia en el procedimiento contencioso tributario. Pareciera que, en su errado entender, la simplificación administrativa en las instancias de reclamación -que perfectamente queda justificada a favor de los contribuyentes-, tiene el mismo fundamento que una exigencia en el procedimiento de producción normativa, necesario para garantizar un sistema tributario de mayor equidad.

Menos aún cabe admitir que el requisito de la ratificación establece una relación de jerarquía entre municipalidades; todo lo contrario, éste se enmarca dentro de las relaciones de coordinación entre gobiernos locales, propio de un Estado descentralizado.

13. 13. La defensa de la Municipalidad de Surco, al señalar que la ratificación es válida sólo si estuviese contemplada en el texto de la Constitución, omite una lectura completa del artículo 74° de nuestra Constitución, mediante el cual se establece el ejercicio de la potestad tributaria municipal con los “límites que establece la ley”. Esta disposición, determina la *ampliación del parámetro de control constitucional* al ejercicio de la potestad tributaria municipal, de modo que el marco de referencia para constatar la validez/invalidez de sus ordenanzas no se limita únicamente a la lectura literal de la Constitución, sino que integra las normas con contenido material que deriven de ella; esto es, la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades, en los preceptos referidos a atribuciones y competencias de las municipalidades en el ejercicio de su potestad tributaria.

Ello en concordancia con el artículo 22° de la LOTC, el cual dispone que: “Para apreciar la constitucionalidad o la inconstitucionalidad de las normas mencionadas en el artículo 20°, el Tribunal considera, además de los preceptos constitucionales las leyes que dentro del marco constitucional, se hayan dictado para determinar la competencia o las atribuciones de los órganos del Estado”.

14. 14. Al respecto, el Tribunal Constitucional precisó en el Exp. N.° 007-2002-AI/TC, que: “ (...) en determinadas ocasiones, ese parámetro puede comprender a otras fuentes distintas de la Constitución y, en concreto, a determinadas fuentes con rango de ley, siempre que esa condición sea reclamada directamente por una disposición constitucional (v.g. la ley autoritativa en relación con el decreto legislativo). En tales casos, estas fuentes asumen la condición de “*normas sobre la producción jurídica*”, en un doble sentido; por un lado, como “*normas sobre la forma de la producción jurídica*”, esto es, cuando se les encarga la capacidad de condicionar el procedimiento de elaboración de otras fuentes que tienen su mismo rango; y, por otro, como “normas sobre el contenido de la normación”, es decir, cuando por encargo de la Constitución pueden limitar su contenido (Fund.Jur. N.° 5).

Tal capacidad (de fuentes formalmente no constitucionales para integrar el parámetro), es lo que en el derecho constitucional comparado se ha abordado bajo la denominación de “bloque de constitucionalidad” (así, en España) o de “normas interpuestas” (caso de Italia).

15. 15. Pues bien, estando a lo antes dicho, *¿puede afirmarse que el requisito de la ratificación es un elemento esencial de validez de las Ordenanzas distritales?* La respuesta, obviamente, es afirmativa, y se sustenta en lo señalado en los fundamentos precedentes; por consiguiente, su finalidad no puede ser declarativa, sino más bien constitutiva, sólo con ella se convalida la vigencia de Ordenanza Distrital como norma exigible a particulares. Puede afirmarse que la Ordenanza Distrital ya existe antes de la ratificación, pero, no obstante, aún no es válida ni eficaz, por no estar conforme con todas las reglas para su producción jurídica.
16. 16. De este modo, para evaluar si en la producción de normas de carácter tributario, las municipalidades han respetado el principio de legalidad, importará verificar si en el marco del referido parámetro de constitucionalidad se ha respetado el instrumento idóneo para la creación de tributos municipales (Ordenanza); así como el

procedimiento para la producción del mismo, esto es, que se hayan cumplido todos los requisitos exigidos para su validez y eficacia.

Publicidad y entrada en vigor de las ordenanzas distritales en materia tributaria

17. 17. Es claro entonces que, si una Municipalidad Distrital al emitir sus ordenanzas por arbitrios no ha cumplido con el requisito de la ratificación, no se encuentra habilitada para exigir dicho cobro a los usuarios en base a tal norma. Sin embargo, queda pendiente concordar el momento de la ratificación (validez) con la publicidad de la norma (eficacia).
18. 18. En la sentencia recaída en el Exp. N.º 0021-2003-AI/TC, este Colegiado señaló que, tal como se desprende de una interpretación sistemática del artículo 51º, *in fine*, y del artículo 109º de la Constitución, la publicación determina la eficacia, vigencia y obligatoriedad de la norma, pero no determina su constitución, pues ésta tiene lugar con la sanción del órgano que ejerce potestades legislativas, criterio que es aplicado *mutatis mutandi* también a las ordenanzas municipales.

Por lo tanto, los cuestionamientos que puedan surgir en torno a la publicación de una norma no deben resolverse en clave “validez o invalidez”, sino de “eficacia o ineficacia”. Una ley que no ha sido publicada, sencillamente es ineficaz, pues no ha cobrado vigencia. Y sobre aquello que no ha cobrado vigencia, no es posible ejercer un juicio de validez en un proceso de inconstitucionalidad, pues no será posible expulsar del ordenamiento jurídico aquello que nunca perteneció a él.

Consecuentemente, las Ordenanzas Municipales quedan constituidas tras su aprobación y sanción por parte del Concejo Municipal, pero carecen de eficacia y obligatoriedad mientras no sean publicadas.

19. 19. Lo expuesto se sustenta en el artículo 51º de la Constitución, que establece que la publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. En consecuencia, el procedimiento para la producción de Ordenanzas Distritales en materia tributaria, requiere de la ratificación por parte del Concejo Provincial y que dicho Acuerdo sea publicado. Sólo así podrán cobrarse arbitrios válidos, pues se habrá respetado el principio de legalidad para la creación de normas.
20. 20. Ahora bien, debe precisarse cómo ha de interpretarse lo antes señalado según lo dispuesto en el artículo 69º de la Ley de Tributación Municipal^[1] y la Ley Orgánica

^[1] Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal (modificada por la Ley 26725). No se consideran las modificaciones del Decreto Legislativo 952 (publicado el 03-02-2004) por no ser aplicables al caso.

Artículo 69.- Las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del primer trimestre de cada ejercicio fiscal, en función del costo efectivo del servicio a prestar. Los reajustes que incrementen las tasas por servicios públicos o arbitrios, durante el ejercicio fiscal, debido a variaciones de costo, en ningún caso pueden exceder el porcentaje de variación del Índice de Precios al Consumidor que al efecto precise el Instituto Nacional de Estadística e Informática, aplicándose de la siguiente manera:

de Municipalidades^{2[2]}, respecto al momento en que deben darse por cumplidos estos requisitos, y desde cuándo debieron ser exigibles para los contribuyentes.

21. 21. El artículo 69° de la Ley de Tributación Municipal, establece que el cálculo de tasa por arbitrios se efectúa dentro del primer trimestre de cada ejercicio fiscal. Por su parte, el artículo 69-A señala que, concluido el ejercicio fiscal, y a más tardar el 30 de abril del año siguiente, todas las municipalidades deberán publicar sus ordenanzas aprobando el monto de arbitrios, explicando los costos de determinación y los criterios que justifiquen los incrementos. El artículo 69-B indica que, en caso no se cumpla lo dispuesto en el artículo 69-A dentro del plazo establecido, sólo se podrán determinar el importe de arbitrios tomando como base el monto de las tasas cobradas por arbitrios al 1 de enero del año fiscal anterior, reajustándolos con la aplicación de la variación del Índice de Precios al Consumidor –IPC–.

a) *El Índice de Precios al Consumidor de Lima Metropolitana se aplica a las tasas por servicios públicos o arbitrios, para el Departamento de Lima, Lima Metropolitana y la Provincia Constitucional del Callao.*

b) *El Índice de Precios al Consumidor de las ciudades capitales de departamento del país, se aplica a las tasas por servicios públicos o arbitrios, para cada Departamento, según corresponda.*

Los pagos en exceso de las tasas por servicios públicos o arbitrios reajustadas en contravención a lo establecido en el presente artículo, se consideran como pagos a cuenta, o a solicitud del contribuyente, deben ser devueltos conforme al procedimiento establecido en el Código Tributario." ()*

Artículo 69-A.- *Concluido el ejercicio fiscal y a más tardar el 30 de abril del año siguiente, todas las Municipalidades publicarán sus Ordenanzas aprobando el monto de las tasas por arbitrios, explicando los costos efectivos que demanda el servicio según el número de contribuyentes de la localidad beneficiada, así como los criterios que justifiquen incrementos, de ser el caso.*

La difusión de la Ordenanza antes mencionada, se realiza en el Diario Oficial El Peruano, en el caso de la provincia de Lima; en el Diario encargado de las publicaciones oficiales del lugar, si se trata de una Municipalidad de la Capital de un Distrito Judicial; y mediante bandos públicos y carteles impresos fijados en lugares visibles y en locales municipales de todas las demás circunscripciones que no sean capital de distrito judicial, de lo que dará fe la autoridad judicial respectiva.

Artículo 69-B.- *En caso que las Municipalidades no cumplan con lo dispuesto en el Artículo 69°-A, en el plazo establecido por dicha norma, sólo podrán determinar el importe de las tasas por servicios públicos o arbitrios, tomando como base el monto de las tasas cobradas por servicios públicos o arbitrios al 1 de enero del año fiscal anterior reajustado con la aplicación de la variación acumulada del Índice de Precios al Consumidor, vigente en la Capital del Departamento o en la Provincia Constitucional del Callao, correspondiente a dicho ejercicio fiscal.*

^{2[2]} Tanto el artículo 94° de la derogada Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N.° 23853 y el artículo 40° de la Ley Orgánica vigente, Ley N.° 27972, establecen el requisito de la ratificación para la vigencia de las ordenanzas distritales, sin establecer plazo máximo.

La derogada Ley Orgánica de Municipalidades, en su artículo 94°, y el artículo 40° de la Ley Orgánica vigente, Ley N.° 27972, establecen el requisito de la ratificación para la vigencia de las ordenanzas distritales.

22. 22. Al respecto, la Municipalidad Distrital de Surco afirma que si bien la Ley Orgánica de Municipalidades establece el requisito de ratificación, en ningún caso ha señalado un plazo para la misma. Por consiguiente, el mecanismo de ratificación no ha sido definido ni en la Ley Orgánica de Municipalidades ni en la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional (Exp. N.° 007-2001-AI).

Sostiene que la exigencia de la publicación hasta el 30 de abril, conforme al artículo 69-A de la Ley de Tributación Municipal, está referida únicamente la Ordenanza Distrital, mas no al Acuerdo del Concejo de ratificación, con lo cual, queda claro que lo dispuesto por el legislador es que tal ratificación sólo opera como convalidación o confirmación de la ordenanza distrital, pudiendo efectuarse en cualquier momento.

23. 23. En efecto, el Tribunal Constitucional en el Exp. N.° 007-2001-AI/TC, únicamente se pronunció sobre la confirmación de constitucionalidad del requisito de ratificación, constituyendo desde ese momento jurisprudencia vinculante en el ordenamiento jurídico peruano. Corresponde, en esta oportunidad, determinar cómo debe operar ese mecanismo en función a sus finalidades intrínsecas de acuerdo al parámetro de constitucionalidad.

24. 24. En ese sentido, reiteramos que el mecanismo de ratificación es un requisito esencial de validez y la publicación del Acuerdo de Concejo, requisito esencial para su vigencia; y, por tanto, constituyen requisitos constitutivos y no meramente declarativos, como lo sostiene la Municipalidad de Surco. Cabe entonces preguntarse, qué sentido de razonabilidad tendría que un requisito necesario para la validez y vigencia de una norma, pueda establecerse indefinidamente; y qué sentido tendría que, en el caso de ordenanzas que crean arbitrios cuya vigencia es de un ejercicio fiscal, se pueda cumplir con un requisito esencial de validez, casi al finalizar dicho ejercicio o, lo que es peor, al año siguiente, ó 5 años más tarde, como en el caso de la Ordenanza N.° 003-96-O-MSS.

25. 25. Evidentemente, aceptar una tesis como la que sostiene el demandado, tornaría irrazonable la exigencia de la ratificación, desnaturalizando su sustento constitucional, el cual, conforme se ha señalado en los fundamentos 11 y 12, cumple la función de armonizar y racionalizar el sistema tributario municipal para una mejor garantía del servicio a los contribuyentes.

Es por ello que el artículo 69-A de la Ley de Tributación Municipal no puede interpretarse en forma aislada e incongruente respecto al parámetro de constitucionalidad; y, en ese sentido, si bien se señala que la “Ordenanza” que aprueba arbitrios deberá publicarse hasta el 30 de abril, debe entenderse que está referido a dicha ordenanza en tanto válida y vigente, es decir, debidamente ratificada y publicada a esa fecha.

Lo contrario sería admitir la aplicación retroactiva de la norma, lo cual vulneraría la seguridad jurídica en materia tributaria, entendida como *certeza, confiabilidad, congruencia de normas e interdicción de la arbitrariedad en la aplicación de una*

norma, lo que comporta que se integre en su contenido el respeto a los principios de legalidad (producción normativa), igualdad y no confiscatoriedad, traducidos en el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

26. 26. En consecuencia, se infiere de lo desarrollado en los fundamentos precedentes y de las disposiciones bajo comentario, lo siguiente: a) las ordenanzas aprobadas, ratificadas y publicadas hasta al 30 de abril de cada ejercicio fiscal, tendrán efectos jurídicos para todo el año; b) serán exigibles ante los contribuyentes al día siguiente de la publicación de la ordenanza ratificada, cuando esto haya ocurrido hasta el 30 de abril; c) no es posible otorgarles efectos retroactivos y, por ende, los costos por servicios en el periodo anterior a la vigencia de la nueva ordenanza válida, serán exigibles, en base al monto de arbitrios cobrados al 01 de enero del año fiscal anterior -creado mediante ordenanza válida o las que precedan, de ser el caso-, reajustadas con la variación del IPC; d) en caso que no se haya cumplido con ratificar y publicar las ordenanzas en el plazo previsto, corresponde la aplicación del artículo 69-B de la Ley de Tributación Municipal.
27. 27. Respecto al requisito de la pre publicación de la ordenanzas según lo dispone el inciso c) del artículo 60° del Decreto Legislativo N.° 776^{3[3]}, a juicio, de este Tribunal, constituye un elemento no esencial de validez; siendo básicamente de difusión de la norma, por lo que no debe incidir en la vigencia de la ordenanza misma; tan es así que su exigencia ha sido suprimida por el Decreto Legislativo n.°952.

§ La determinación del costo del servicio y los parámetros generales de distribución: casos arbitrios de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines.

La Defensoría del Pueblo invoca en su demanda la necesidad de un pronunciamiento del Tribunal Constitucional respecto a los criterios objetivos que puedan considerarse

^{3[3]} **Artículo 60.-** *Conforme a lo establecido por el inciso 3 del artículo 192 y por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, las Municipalidades crean, modifican y suprimen contribuciones o tasas, y otorgan exoneraciones, dentro de los límites que fije la ley.*

En aplicación de lo dispuesto por la Constitución, se establece Las siguientes normas generales:

a) La creación y modificación de tasas y contribuciones se aprueban por Edicto, con los límites dispuestos por el presente Título.

b) Para la supresión de tasas y contribuciones las Municipalidades no tienen ninguna limitación legal.

*c) Los **Edictos municipales (ORDENANZAS)** que crean tasas deberán ser prepublicados en medios de prensa escrita de difusión masiva de la circunscripción por un plazo no menor a 30 días antes de su entrada en vigencia.*

razonables para la determinación de arbitrios. A estos efectos, sustenta su demanda en los lineamientos de la Comisión de Acceso al Mercado sobre arbitrios municipales, aprobados por Resolución N.º 008-2003-CAM-INDECOPI, cuya finalidad es evitar que el cobro de arbitrios constituya una barrera burocrática de ingreso al mercado, encontrando conformidad con la aceptación del uso, tamaño y ubicación del predio como parámetros referenciales válidos, mas no con el criterio valor del predio.

28. 28. Primeramente, debe distinguirse entre los dos momentos de la cuantificación de tasas por concepto de arbitrios, cuales son, la determinación global del costo del servicio y la distribución del mismo entre la totalidad de los contribuyentes de una determinada jurisdicción. Entendemos que, cuando la Defensoría del Pueblo expresa su preocupación e invoca al Tribunal para que establezca criterios de uniformidad, se refiere al segundo momento, ya que la determinación de costos por un servicio prestado sólo puede ser establecido a ciencia cierta por quien presta el servicio.
29. 29. Claro está que el hecho de que sean las municipalidades a quienes les corresponda esta facultad, no las autoriza a considerar de manera indiscriminada e irrazonable cualquier criterio para justificar sus costos, pues los mismos -directos e indirectos-, deberán ser idóneos y guardar relación objetiva con el servicio que se preste.
30. 30. No pareciera, pues, que justificar el costo o mantenimiento del servicio en mayor medida por costos indirectos, como por ejemplo remuneraciones, o incluso tomar en cuenta dietas de regidores –como en algunos casos se ha hecho- logre este objetivo; resulta más razonable la justificación basada en el valor y mantenimiento de la maquinaria e insumos empleados, así como la frecuencia en la prestación del servicio.

Tampoco podría admitirse como costos válidos aquellos que integran el rubro “otros gastos indirectos”, sin que ellos sean disgregados para dar cuenta al contribuyente de cuáles son esos gastos indirectos que han elevado el costo del servicio a recibir. Por estas consideraciones, reviste especial importancia la ratificación provincial y su intervención para proponer directrices técnicas orientadoras en aras de una mejor estructuración de costos.

31. 31. Tómesese en cuenta que el contribuyente o usuario no tiene la libertad para discernir si toma o no el servicio, pues además de tratarse de un tributo (naturaleza impositiva), en el caso de servicios de limpieza pública, seguridad ciudadana, así como parques y jardines, se encuentra frente a *servicios esenciales*, de los cuales de ninguna manera puede prescindir. Por tal motivo, las municipalidades deben justificar de manera detallada el hecho en base al cual sustentan el cobro; para ello no bastará el anexo del informe técnico para alegar que se ha cumplido con el requisito de la justificación cuando el mismo no se encuentra detallado.

Revisión de los criterios antes establecidos por el Tribunal Constitucional

32. 32. Ahora bien, en el Expediente N.º 0918-2002-AA/TC (Caso Estudio Navarro Abogados S.C.R. Ltda.), el Tribunal Constitucional tuvo oportunidad de pronunciarse sobre los criterios de *distribución* en los casos de arbitrios por servicio

de serenazgo, limpieza pública, de disposición final de residuos sólidos y de parques y jardines, señalando que: “(...) en todos los casos, el Municipio justifica la utilización de los criterios de determinación de los tributos sobre la base de la capacidad contributiva de los contribuyente (valor o uso de los predios), entendiendo que ellos permiten una distribución justa (o equitativa) y adecuada del costo total del servicio; sin embargo, al igual que en el caso del arbitrio de serenazgo, dicha justificación y relación no resulta congruente con la naturaleza del tributo”. (Fund.Jur. N.º 12).

En dicha oportunidad, el Tribunal estableció que, en el caso de arbitrios –por su naturaleza-, el hecho generador de la obligación tributaria es la prestación efectiva o mantenimiento del servicio, cuyo cálculo debe hacerse en función de su costo, por lo que no resulta criterio válido el valor del predio para el pago del Impuesto Predial, su ubicación o uso; ello porque no existe una relación válida entre el servicio público recibido y el valor, ubicación o uso del inmueble.

El Tribunal Constitucional considera conveniente la revisión del criterio antes expuesto, a fin de ajustarlo a la problemática de este tipo de tributos y lograr un mayor grado de justicia y equidad en su exigencia.

33. 33. Técnicamente no puede evaluarse las tasas de la misma manera que los impuestos, porque difícilmente se verá en los primeros el hecho generador. En el caso de las tasas, la base imponible se traducirá en la distribución global de costos entre todos los contribuyentes de una determinada jurisdicción. Es más conveniente, entonces, analizarlas en función a la intensidad del uso del servicio.
34. 34. Por ello, concordamos con la posición doctrinal que expresa que: “(...) quizás sea más razonable en estos casos prescindir de la utilización del elemento cuantitativo base imponible, que es un concepto de necesaria aplicación individualizada, para la medición de riquezas individuales. La naturaleza de estos tributos demanda la utilización en cada caso, de los elementos de cuantificación más adecuados para medir el uso del servicio que realiza cada cual. Criterios que pueden serlo de fijación y distribución de cuotas fijas, moduladas en función del grado de utilización del servicio que realice cada sujeto pasivo (...)” [Lago Montero, José María. Tasas Locales: Cuantía. Marcial Pons. Madrid. 2004. Pág. 123].
35. 35. Si bien la cuantificación del costo efectivo del servicio presenta una mayor complejidad cuando se habla de costo concreto por “prestación efectivamente singularizada”, esta fórmula admite una mayor flexibilidad al haberse incorporado su determinación en función a un “goce potencial”, determinándose aquello que previsiblemente deberá pagar cada individuo, asumiendo que el servicio es ofrecido o puesto a su disposición aunque no lo use.

En la cuantificación de las tasas se parte de dos principios: el *principio de cobertura* y el *principio de equivalencia*. El primero se refiere al límite cuantitativo del costo global del servicio para su distribución, mientras que el segundo, al coste individualizado real o potencial de cada servicio, de modo que no podrán exigirse tasas por servicios que no sean *susceptibles* de ser individualizados y que no procuren algún beneficio a las personas llamadas a su pago.

36. 36. Frente a lo antes señalado, en un tema técnicamente tan complejo como es la fijación de criterios para la cuantificación de arbitrios municipales, se han evaluado dos posibles alternativas, cuales son: 1) no descartar ninguna variable como válida sino, más bien, cuidar que los costos fijados y su distribución no sean excesivos e irrazonables; o, 2) señalar parámetros generales que, a juicio del Tribunal, permitan determinar lo que razonablemente debe pagar cada contribuyente por el servicio prestado.

Descartamos la primera alternativa, debido a los riesgos de arbitrariedad que puede generar; sin embargo, debe tomarse en cuenta que, a partir del periodo 2005, las modificaciones a la Ley de Tributación Municipal ya han previsto algunos criterios válidos, sin descartar otros que pudieran surgir. La segunda alternativa resulta ser la más óptima, pues a nuestro juicio, la fijación de parámetros de uniformidad y equidad coadyuvan a que sea menos probable que la cuantía de una tasa resulte irrazonable o excesiva.

Con ello, el Tribunal no pretende cerrar la posibilidad al hecho de que, si existen nuevos criterios a futuro, estos sean tomados en cuenta; sino que lo que se busca es establecer una línea de interpretación que permita conocer cuándo un criterio es válido.

37. 37. Ahora bien, la evaluación de estos aspectos no significa que el Tribunal Constitucional termine por regular conceptos correspondientes al Legislativo o al ejercicio de la potestad tributaria de las municipalidades; sino que, dentro de nuestra labor de Intérprete de la Constitución y protector de los derechos fundamentales de la persona, consideramos necesario pronunciarnos de manera orientadora por aquello que no estuvo definido claramente en la Ley de Tributación Municipal y que ha generado una creciente problemática nacional en los contribuyentes. De ahí el interés público y la trascendencia de un pronunciamiento oportuno de este Colegiado.

Nuestro análisis, por consiguiente, parte de la premisa de que las municipalidades, al igual que el Poder Legislativo y el Ejecutivo, cuando ejercen potestad tributaria, se encuentran obligados a observar los principios constitucionales de la tributación que nuestra Constitución establece en su artículo 74°.

¿Que criterios están proscritos y cuáles se admiten como parámetros generales para la distribución de costos por arbitrios?

38. 38. En primer lugar, es necesario entender que los criterios de cuantificación deben tomar en cuenta la especial naturaleza de cada servicio o actividad que se realice; por tal motivo, no se aplican de la misma manera en todos los tipos de arbitrios.

En consecuencia, será la distinta naturaleza de cada servicio la que determine la opción cuantificadora más adecuada, para lograr acercarnos a un equilibrio en la distribución de costos por uso efectivo o potencial del servicio; en este caso, el criterio de razonabilidad y la conexión lógica entre el servicio prestado y la intensidad de su uso, resultan elementos de especial relevancia.

a) La ubicación, el uso y tamaño del predio como criterios

39. 39. Cabe hacer una precisión respecto a la afirmación vertida en el Expediente N.º 0918-2002-AA/TC, que señala que el valor del predio, su tamaño, ubicación o uso, no resultan criterios válidos de cuantificación.

Tales criterios no son válidos en la medida que no se constate una vinculación directa o indirecta entre el servicio público prestado y la intensidad de su goce; *contrario sensu*, de verificarse esta conexión en cada caso y evaluando su pertinencia, los mismos serán susceptibles de ser admitidos.

40. 40. En ese sentido, la admisión o negación de un criterio como válido no puede definirse de manera uniforme, sino que dependerá de que, en el caso de un arbitrio específico, los criterios utilizados guarden una *conexión razonable* con la naturaleza del servicio brindado.

La razonabilidad como criterio determinante de la validez del cobro

41. 41. La aplicación de criterios de razonabilidad evita que la decisión de distribuir el costo del servicio sea discrecional por falta de reglas claras, y estará sujeto a parámetros objetivos que sustentan dicha decisión; en el caso de distribución de costos por servicios municipales, esta objetividad se verifica cuando exista una *conexión lógica* entre la naturaleza del servicio y el grado de intensidad en su uso, de modo tal que, gracias al criterio empleado, se obtengan con mayor fidelidad el monto que corresponde pagar en cada caso.

Conforme lo hemos venido señalando, un criterio será válido y por tanto aplicable, si se tiene en cuenta su conexión lógica con la naturaleza del servicio. No obstante ello, procederemos a analizar de manera general los tres criterios referidos en el Proceso de Inconstitucionalidad:

En el caso de limpieza pública

42. 42. Generalmente involucra el pago por servicios de recolección y transporte de residuos, barrido y lavado de calles avenidas, relleno sanitario, etc. Dependerá de la mayor intensidad del servicio en cada contribuyente, a fin de generar una mayor obligación de pago en estos casos.

Para el Tribunal resulta razonable que quien contamina más –por generación de basura y desperdicios –, debe pagar un arbitrio mayor. Por ello, un criterio *ad hoc* en este caso lo constituye el *uso del predio*; por ejemplo, no puede negarse que los establecimientos comerciales generan mayor cantidad de basura que una casa–habitación. De igual modo, el número de personas que en promedio habitan un predio también determinará que en un caso u otro sea previsible una mayor generación de basura.

No creemos, sin embargo, que esta finalidad se consiga del mismo modo, al utilizar el criterio *tamaño del predio*, pues no necesariamente un predio de mayor tamaño genera mayores residuos. Bajo este razonamiento compartimos lo resuelto por el TSJ de Canarias (Tenerife) de fecha 7 de abril de 1999, en el que se proscribió el uso

del parámetro metros cuadrados de superficie, en la tasa por recogida de basura, para todos los supuestos distintos de vivienda comprendidos en la norma, atendiendo al hecho de que, un despacho profesional, una cafetería, un supermercado, etc., de la misma superficie, no generan el mismo volumen de residuos.

Sin embargo, sí creemos que podría ser utilizado de mediar una *relación proporcional entre el tamaño del predio y el uso del mismo*. Por ejemplo, en estos casos, siendo dos predios de la misma actividad comercial pero de distinto tamaño, será objetivo presuponer que el predio de mayor tamaño genera más desperdicios. De otro lado, consideramos que el criterio *tamaño del predio* sí determina que se reciba un mayor servicio por barrido y lavado de calles.

En este tipo de arbitrios, consideramos importante citar como ejemplo el caso del Municipio de Torrelles de Llobregat (Barcelona), en el cual se optó por usar como base imponible de la tasa, la cantidad y tipo de residuos generados por cada sujeto pasivo de forma individual, con lo cual se creó una tasa de basura por generación puerta a puerta, acercándose de este modo a un mayor grado de equidad en el cobro. (Puig Ventosa, Ignasi. Las tasas de basura de pago por generación. El caso de Torrelles de Llobregat En: Crónica Tributaria. IEF. Núm 111-2004).

En el caso de parques y jardines

43. 43. El servicio brindado suele orientarse a la implantación, recuperación, mantenimiento y mejoramiento de parques y jardines de uso público. Si bien los beneficios ambientales y preservación de áreas verdes benefician a todos por igual, quienes viven con mayor cercanía a parques y jardines, indudablemente reciben un beneficio mayor; de ahí que la *ubicación del predio*, resulta, en este caso, el criterio de distribución principal, pues el *uso y tamaño del predio* resultan tangenciales para medir, por sí mismos, el beneficio en este caso,

En el caso de arbitrios de serenazgo

44. 44. El servicio de serenazgo cumple el objetivo de brindar seguridad ciudadana, por lo general, mediante servicios de vigilancia pública y atención de emergencias. Como servicio esencial, la seguridad es una necesidad que aqueja por igual a todo ciudadano, por lo que el *tamaño del predio* resulta un criterio no relacionado directamente con la prestación de este servicio; sin embargo, es razonable admitir que el uso de este servicio se intensifica en zonas de mayor peligrosidad, para cuya medición es importante el criterio de *ubicación del predio*; asimismo, puede admitirse el criterio *uso del predio*, ya que, por ejemplo, la delincuencia y peleas callejeras suelen producirse con mayor intensidad en lugares de uso comercial y discotecas.

Finalmente, debe tomarse en cuenta que estos tres criterios ya han sido positivizados por el legislador en la última modificación legislativa a la Ley de Tributación Municipal, mediante Decreto Legislativo N.º 952, cuyo tenor es: “ Artículo 69º (...) *Para la distribución entre los contribuyentes de una municipalidad, del costo de las tasas por servicios públicos o arbitrios, se deberá utilizar de manera vinculada y dependiendo del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten*

válidos para la distribución: el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente (...)"

b) b) La incidencia de la capacidad contributiva en la determinación de la cuantía de las tasas

45. 45. En la doctrina se ha afirmado comúnmente que este es un criterio aplicable a impuestos, pero que encuentra dificultad en el caso de las tasas, pues en estas últimas lo que importa es la retribución del costo que demanda el servicio y su mantenimiento, en cuyo caso es poco relevante la capacidad contributiva del usuario del servicio.
46. 46. La diferencia esencial es que, en el caso de los impuestos, el hecho imponible pone de relieve, en cada sujeto, su concreta capacidad contributiva; cosa distinta ocurre con las tasas (arbitrios), donde prevalece el carácter contraprestativo por el uso de un servicio, adecuándose más bien a los principios de cobertura y beneficio o equivalencia del costo.
47. 47. Tal afirmación en teoría no resulta errada, pues si se trata de retribuir el costo de un servicio, poco importaría –en principio- si el usuario puede pagar la totalidad o parte del mismo. A nuestro juicio, aceptar esta afirmación en todos sus extremos nos alejaría de la realidad, porque nadie puede negar que en un mismo ámbito jurisdiccional no sólo convergen zonas de mayor y menor peligrosidad, zonas comerciales y zonas urbanas, sino también zonas pudientes frente a zonas de mayor pobreza; en cuyo caso, el servicio prestado por el municipio podría encontrar un diferente cariz.

Si bien de lo que se trata es de costear un servicio, nada obsta para que las Municipalidades tomen en cuenta reglas de justicia en la imposición; y es que nadie puede ser llamado al pago de tributos si por lo menos no cuenta con una capacidad mínima para satisfacerlos. La capacidad contributiva como uno de los principios constitucionales básicos para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, guarda estrecha relación con el principio de igualdad.

En ese sentido, cabe preguntarse cuándo y hasta qué punto este principio puede ser considerado al momento de distribuir los costos por arbitrios municipales.

48. 48. Hemos señalado que la capacidad contributiva no es lo determinante sino lo alternativo en el caso de los arbitrios municipales, debiéndose apreciar en conjunto con otros criterios. Por ello, *una primera prohibición al momento de cuantificar tasas es que el criterio de capacidad contributiva sea utilizado como único criterio o el de mayor prevalencia, pues es justamente en estos casos donde la tasa se convierte en un impuesto encubierto*. Las prohibiciones al uso del valor del predio como criterio de cuantificación, cuando este resulta determinante para aumentar el pago de arbitrios, se justifica porque el mayor valor de un inmueble o los incrementos del mismo durante un año, de ninguna manera pueden determinar, *por sí mismos*, el aumento de los montos. Ello, deberá ser evaluado para efectos del pago del impuesto predial.

Sólo por citar un ejemplo, no se encuentra relación razonable entre el mayor costo de un predio y el servicio de serenazgo, puesto que en, principio, la seguridad

ciudadana es de interés público y representa un servicio esencial para todos los usuarios en igual medida; sin embargo, resulta claro que hay viviendas situadas en zonas de mayor peligrosidad, en cuyo caso el pago por una mayor intensidad en el uso del servicio se establece no por el costo de la vivienda, sino por la mayores posibilidades de riesgo y emergencia.

49. 49. A nuestra consideración, la capacidad contributiva como criterio de distribución se justifican únicamente si la misma estuviera directa o indirectamente relacionada con el nivel de beneficio real o potencial recibido por el contribuyente; y en ese sentido, servirá como criterio adicional junto con otros criterios referidos en esta Sentencia. Debe advertirse las dificultades que esta regla presenta en el caso de servicios esenciales, que por ser necesarios e imprescindibles, difícilmente permitirán determinar la capacidad contributiva de los usuarios, mayor aún en el caso de personas físicas.
50. 50. Otro aspecto de debe tomarse en cuenta es evitar que, bajo el pretexto de atender a la capacidad contributiva, se termine exigiendo una contribución mayor que la equivalente al coste del servicio prestado. Consideramos que el principio de capacidad contributiva se adecúa más si es utilizado para bajar la cuota respecto del estándar, mas no para aumentarla.

Hay una cuota contributiva ideal, la cual no puede ser rebasada de manera desproporcionada, bajo ningún pretexto. De tal manera que, a menos que la propia municipalidad asuma tal exceso, el mismo no puede ser admitido.

Los servicios de serenazgo, limpieza pública y parques y jardines son esenciales y de ineludible recepción; es lógico, entonces, que sea más factible y justificado atender al principio de capacidad contributiva, no siempre como criterio de determinación positiva, sino más bien estableciéndose exoneraciones u otros beneficios de pago, como lo son las tarifas sociales, para aquellos contribuyentes con menores recursos.

c) La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) como criterio cuantificador

51. 51. Los demandantes alegan que se trata de un criterio proscrito, puesto que no se encuentra una conexión lógica entre ella y alguno de los servicios municipales prestados. Por su parte, la defensa de la Municipalidad de Surco indica que su empleo se justifica puesto que dicho importe es utilizado en nuestra legislación como parámetro para fijar montos a cobrar por multas, tasas, exoneraciones, entre otros.
52. 52. Al respecto, la Norma XV del Código Tributario, define la UIT como: el “(...) *valor referencial que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos que considere conveniente el legislador (...)*”

La finalidad de la UIT normalmente es lograr la actualización de montos, que pueden estar expuestos a riesgo de quedar desfasados, como por ejemplo a causa de inflación.

53. 53. Las tasas por servicios municipales, conforme lo hemos señalado (*Fund. Jur. 29 y 30, supra*) son tributos en los cuales resulta difícil entender la base imponible como un concepto pensado para la medición individualizada de riqueza exteriorizada por la realización del hecho imponible, como si se tratara de impuestos. En estos casos, resulta mejor, para efectos de equidad, hablar de criterio de reparto en base a una cuota global.

A fin de fijar esos criterios de reparto es necesario que exista una conexión lógica entre el servicio prestado y la intensidad del uso, lo que determinará que la distribución de costos sea razonable.

A juicio del Tribunal, si se trata de actualizar montos, la Ley de Tributación Municipal ha previsto los reajustes de acuerdo al Índice de Precios al Consumidor, lo cual resulta más propicio que el uso de la UIT.

54. 54. En el caso de las ordenanzas impugnadas, mediante el uso de la UIT no se logra evidenciar una distribución razonable en las tasas por arbitrios, pues en estos casos, al ser usado conjuntamente con el valor del predio, distorsiona el verdadero consumo de los usuarios. Así, se observa que en la mayoría de los casos, la Municipalidad de Surco ha determinado el pago en función a rangos establecidos por el valor del predio según el autovalúo, al cual, se le ha aplicado un porcentaje de la UIT vigente al año del servicio.

Evidentemente, dicha fórmula no es viable para medir el uso del servicio, pues lo único que determina la cuantía del pago en estos casos es el valor del predio, y este de ninguna manera puede ser un criterio preponderante para distribuir costos.

55. 55. Por estas razones, consideramos que en ninguno de los casos que vienen siendo analizados en la presente Sentencia se ha justificado el uso de la UIT como criterio capaz de medir directa o indirectamente la intensidad en el uso del servicio, ya que únicamente, expresa un cálculo en función al valor del predio.

§ Alcances del principio de no confiscatoriedad en el caso de arbitrios municipales

La Defensoría del Pueblo señala que las Ordenanzas cuestionadas son confiscatorias porque su exigencia en el pago no se sustenta en la verificación del hecho imponible, ni en criterios admisibles para la determinación del costo efectivo que demanda el servicio municipal. Asimismo, señalan que tales normas han instituido un modelo confiscatorio de recaudación del tributo municipal, al exigir el pago anticipado de arbitrios, sin la comprobada prestación efectiva del servicio municipal por todo el trimestre.

56. 56. El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Debe tomarse en cuenta, además, que la confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo, sino también *cualitativo*, cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser

incluso perfectamente soportable por el contribuyente. (Hernández Berenguel, Luis. El Poder Tributario y la nueva Constitución. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N.º 24. Junio. 1993).

57. 57. Al respecto, el Tribunal Constitucional sostuvo en el Exp. N.º 2727-2002-AA/TC, que el principio de confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad.
58. 58. Por ello, conforme se declaró en el Exp. N.º 0004-2004-AI/TC (acumulados), es preciso distinguir la eventual inconstitucionalidad de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual sólo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.
59. 59. Cabe preguntarse, entonces, *¿cuándo se constata, en el caso de arbitrios municipales, que un cobro es confiscatorio?*
60. 60. Las ordenanzas impugnadas, en todos los casos, fueron ratificadas fuera del plazo establecido en la Ley Orgánica de Municipalidades; y siendo este un requisito sustancial para su validez, se concluye que no se ha respetado el principio de legalidad. Por lo tanto, dichas normas resultan confiscatorias desde un punto de vista cualitativo.
61. 61. La evaluación de la confiscatoriedad cuantitativa tiene una mayor dificultad por cuanto debe determinarse, primero, si el costo global del servicio es el que verdaderamente corresponde al gasto incurrido por el Municipio; y, luego, si la distribución de dichos costos entre la totalidad de contribuyentes, ha sido tal, que cada contribuyente termine pagando lo que verdaderamente le corresponde por el beneficio, en función a la intensidad del uso del servicio.

Es en este último caso donde radica la mayor dificultad para determinar lo que verdaderamente corresponde pagar y cuál sería el exceso, sobre todo cuando se habla en términos de beneficio potencial. Por ello, es más coherente que, en caso de conflicto, la carga de la prueba respecto a la efectiva prestación del servicio, le corresponda a la administración municipal.

62. 62. Definitivamente, uno de los elementos que contribuyen a verificar la confiscatoriedad cuantitativa, en el primer caso, es la falta del informe económico-

financiero que sustente el coste; y, en el segundo, el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. De este modo, si la distribución del coste se ha basado en criterios que no guardan relación lógica con la naturaleza del servicio, cabe una fuerte presunción de que la carga asumida por el contribuyente no es la real, pudiendo ser mayor al costo ideal, o incluso extremadamente mayor, debiéndose analizar las circunstancias particulares de cada caso.

63. 63. Esperamos que, en lo subsiguiente, el Tribunal Fiscal no evite efectuar este análisis bajo la excusa de estar supeditado “únicamente a la ley”; incluso, de admitirse ello, no debe eludirse el análisis de una ordenanza municipal de conformidad con la Ley de Tributación Municipal y la Ley Orgánica de Municipalidades. De esta manera, tomando en cuenta que estas normas establecen los requisitos de fondo y forma para las Ordenanzas en materia tributaria, lo adecuado para el contribuyente frente a presuntos cobros arbitrarios es que dicha situación sea resuelta lo antes posible, y es evidente que un Tribunal especializado en materia tributaria se encuentra plenamente facultado para realizar esta labor de manera efectiva.

§ Análisis de las Ordenanzas cuestionadas

- A lo largo de la presente sentencia hemos detallado la interpretación que debe observarse en la producción de normas tributarias municipales, específicamente en el caso de arbitrios, así como el contenido que debe observarse en las mismas. Corresponde, ahora, emitir, pronunciamiento circunscrito a los parámetros establecidos, sobre la constitucionalidad de las Ordenanzas impugnadas en este proceso de inconstitucionalidad.
64. 64. Primeramente, respecto al requisito de ratificación, conforme se ha verificado y la misma defensa de la Municipalidad de Surco lo ha admitido en la contestación de su demanda (pág. 38), todas las Ordenanzas impugnadas fueron ratificadas; sin embargo, la publicación del acuerdo de ratificación de las mismas, conforme se observa en el cuadro adjunto, se llevó a cabo en un plazo que excede cualquier criterio de razonabilidad, puesto que, en algunos casos como en el de los arbitrios de 1996, la norma válida (ratificada y publicada) recién cobró vigencia en el año 2001. De este modo se tiene que la del año 1998 recién pudo surtir efectos en el año 1999, la del 2000 en el año 2001, y las del 2002, 2003 y 2004, a mitad o más, del año en que debieron regir.

Las únicas excepciones son: a) la Ordenanza N.º 03-96-MSS, pues en ese caso la Ley de Tributación Municipal no contemplaba plazo máximo de publicación y ratificación; y, b) la Ordenanza N.º 055-MSS, ratificada antes del 30 de abril, por lo cual era susceptible de generar efectos para todo el año, a partir de la fecha de su publicación.

Es claro que, en ningún caso la Municipalidad de Surco estaba habilitada para efectuar el cobro de arbitrios antes de la publicación del Acuerdo de Ratificación pues, conforme se ha desarrollado en los fundamentos 24 a 26, dicho acuerdo debió ser publicado a más tardar el 30 de abril de cada ejercicio. Sin embargo, ninguna ordenanza cumplió con tal requisito y peor aún, conforme lo asevera en su escrito de fecha 22 de noviembre del 2004, dicha Municipalidad consideró estar habilitada

para cobrar arbitrios desde el primer trimestre del ejercicio fiscal. Consecuentemente, lo cobrado bajo dicho criterio de manera retroactiva es ilegal, por contrariar lo dispuesto en el parámetro de constitucionalidad.

ORDENANZA	FECHA DE PUBLICACIÓN	FECHA DE PUBLICACIÓN DEL ACUERDO DE RATIFICACIÓN
003-96-O-MSS	04.08.1996	ACUERDO DE CONCEJO N.º 228 Publicado el 07.08.2001
006-97-O-MSS	22.05.1997	
002-98-O-MSS	18.02.1998	ACUERDO DE CONCEJO N.º 028 Publicado el 06.02.1999
001-99-O-MSS	18.01.1999	ACUERDO DE CONCEJO N.º 213 Publicado el 20.11.1999
024-MSS	26.01.2000	ACUERDO DE CONCEJO N.º 154 Publicado el 19.06.2001
055-MSS	14.01.2001	ACUERDO DE CONCEJO N.º 067 Publicado el 21.03.2001
092-MSS	18.01.2002	ACUERDO DE CONCEJO N.º 176 Publicado el 07.08.2002
128-MSS	22.01.2003	ACUERDO DE CONCEJO N.º 067 Publicado el 07.06.2003
130-MSS	24.01.2003	ACUERDO DE CONCEJO N.º 182 Publicado el 11.10.2003
171-MSS	25.01.2004	ACUERDO DE CONCEJO N.º 241 Publicado el 25.08.2004
172-MSS	28.01.2004	
ANEXO 172-MSS	21.07.2004	

Ordenanza N.º 003-96-O-MSS (04.08.1996), Ordenanza N.º 006-97-O-MSS (22.05.1997), Ordenanza N.º 002-98-O-MSS (18.06.1998), Ordenanza N.º 01-99-O-MSS (18.01.1999)

65. 65. En todas estas Ordenanzas se ha utilizado el criterio valor de predio preponderantemente o en conjunto con la UIT, por lo que resultan inválidas y, por tanto, inconstitucionales, pues conforme a lo expuesto en los fundamentos 47 al 51, *supra*, la UIT no resulta criterio válido porque expresa la distribución de costos únicamente en función al valor del predio.

El artículo 4º de la Ordenanza N.º 024-MSS (26.01. 2000), artículo 4º de la Ordenanza N.º 55-MSS (14.01.2001), artículo 6º de la Ordenanza N.º 92-MSS (18.01.2002) y artículo 5º de la Ordenanza N.º 130-MSS (24.01.2003)

66. 66. Los artículos impugnados establecen la vigencia de dichas Ordenanzas a partir del día siguiente de su publicación. Tales disposiciones son inconstitucionales por cuanto, conforme se ha desarrollado en esta sentencia, la vigencia de la ordenanza distrital que grava arbitrios, está supeditada para su validez, a la ratificación y publicación del respectivo Acuerdo de Concejo Provincial. En este caso, se han vulnerado los principios de legalidad, de no confiscatoriedad cualitativa y no aplicación retroactiva de normas.

67. 67. La Defensoría alega, respecto a las Ordenanzas cuestionadas, que han instituido un modelo confiscatorio de recaudación, al exigir un pago anticipado de arbitrios sin la comprobada prestación efectiva del servicio municipal para todo el

trimestre. En otras palabras, la Defensoría, cuestiona el hecho de que el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia, conforme se establece en las Ordenanzas, no coincide con la realización del hecho imponible.

El aspecto temporal de la hipótesis de incidencia establece cuándo se dará por realizado el hecho imponible; así, en el caso de las tasas por arbitrios, se determinará en qué fecha se tendrá por cumplida la puesta a disposición o uso del servicio, a efectos del cobro. Entendemos que la naturaleza propia de este tipo de tributos y la obligación del municipio de brindar un servicio público esencial de manera continua, hacen viable que se establezca este tipo de ficciones en la Ordenanza, tomando en cuenta que, para brindar estos servicios, la Municipalidad ya habría incurrido en gastos para costearlos y el usuario podrá hacer uso de ellos potencialmente en cualquier momento. Estas consideraciones otorgan razonabilidad a lo dispuesto en las Ordenanzas.

Lo importante en estos casos es que la exigencia del cobro se asiente en una Ordenanza válida y vigente.

Los artículos 7° y 8° y la Segunda Disposición Final de la Ordenanza N.° 128-MSS (22.01.2003)

68. 68. La Segunda Disposición Transitoria y Final aludida, debe ser declarada inconstitucional, por establecer que la vigencia de la Ordenanza es a partir del día siguiente de su publicación, desconociendo el requisito de la ratificación para su validez y vigencia.

El artículo 8° establece como criterios de distribución en todos los tipos de arbitrios, el valor del predio (autovalúo), uso o actividad del predio y el valor de la UIT; es por consiguiente, inconstitucional, pues conforme a lo señalado en los fundamentos 47 a 51, *supra*, la UIT no resulta criterio válido cuando se utiliza para expresar distribución de costos en función al valor del predio, en cuyo caso, lo que determina la inconstitucionalidad es el uso preponderante del autovalúo reflejado en porcentaje de la UIT.

El artículo 7° establece que la obligación del pago de las cuotas trimestrales vence el último día hábil de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre. Según la Defensoría, esta es una exigencia ilegítima, por no tomar en cuenta la verificación efectiva del servicio prestado como supuesto necesario para determinar el monto a pagar. Al respecto, en el fundamento 63, *supra*, hemos señalado que, tomando en cuenta la naturaleza de este tipo de tributos, tales disposiciones serán razonables, siempre y cuando se trate de normas válidas y vigentes.

Ordenanzas N.° 171-MSS (25.01.2004) y 172-MSS (28.01.2004)

69. 69. Se observa, además, que en el artículo 3° de la Ordenanza N.° 172-MSS, la distribución de costos está basada en el autovalúo como criterio preponderante, lo cual no puede ser admisible, conforme lo hemos señalado en el fundamento 44, *supra*.

§ Efectos en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad

70. 70. El artículo 204° de la Constitución establece que la norma declarada inconstitucional queda sin efecto al día siguiente de la publicación de la sentencia que así la declara. Por su parte, el artículo 74° de la Constitución prescribe que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de los principios tributarios, disposición que, junto a lo previsto por los artículos 36° y 40° de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), permite a este Colegiado, de manera excepcional, modular los efectos de su sentencia en el tiempo, en el caso de normas tributarias.

Así, en materia tributaria, conforme se establece en el segundo párrafo del art. 36° de la LOTIC, “(...) el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo” y resolver “(...) lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia”.

Esta atribución permite al Tribunal Constitucional decidir, en materia tributaria, si los efectos de sus sentencia deben ser a futuro (*ex nunc*) o con carácter retroactivo (*ex tunc*), en cuya deliberación, evaluaciones en torno al coste económico, jurídico y político de su decisión adquieren especial relevancia.

71. 71. La trascendencia del presente caso, dada la creciente expectativa de los contribuyentes y gobiernos respecto a la cuantificación de los arbitrios municipales, hace necesario que este Tribunal Constitucional delimite los posibles efectos de su decisión y que se obtenga de ella lo más valioso para la sociedad.
72. 72. El presente es un caso que, circunscrito en los vicios y anomalías a la producción normativa de la Municipalidad de Surco, reproduce una problemática que a nivel nacional aqueja a la mayoría de gobiernos locales y usuarios de los servicios prestados por ellas. Se ha observado a lo largo de los últimos años una notoria falta de tecnicismo para la determinación y distribución de costos por servicios municipales, además de la inobservancia de requisitos de validez de sus ordenanzas; frente a ello, no puede desconocerse tampoco la falta de previsión legislativa para establecer procedimientos de ratificación en tiempo eficaz y acordes a la realidad, así como la falta de reglas claras sobre criterios de distribución de arbitrios.

Afortunadamente, el Decreto Legislativo N.° 952, publicado el 3 de febrero del 2004, que modifica algunos artículos de la Ley de Tributación Municipal, ya ha venido corrigiendo esta situación.

73. 73. En este escenario, un primer aspecto a considerar es que la declaración de inconstitucionalidad de las Ordenanzas impugnadas con efecto retroactivo (*ex tunc*), involucraría la devolución o compensación de la totalidad de lo recaudado de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, por tratarse de pagos indebidos. Esta posibilidad –dada la antigüedad de algunas normas impugnadas y la vigencia de sus efectos, situación que se agrava, considerando que es una problemática que se reproduce a nivel nacional -, crearía un caos financiero y administrativo municipal en perjuicio de los propios contribuyentes, a quienes finalmente se busca garantizar.

Las cuantiosas devoluciones que habilitaría un fallo con efectos retroactivos, harían inviable la propia continuidad y mantenimiento de los servicios que hoy en día deben suministrar los municipios, y con ello, la propia gestión municipal. Este, a nuestro juicio, el argumento que impide a este Tribunal hacer uso de su facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad con efecto retroactivo.

74. 74. Y es que, en la valoración, de las consideraciones expuestas, el principio de *unidad de la constitución y el de concordancia práctica*, nos obliga a buscar un justo equilibrio entre la capacidad de los municipios para seguir gestionando servicios y el respeto a los principios constitucionales para la creación de tributos.
75. 75. Este tipo de evaluación, en casos de sentencias que anulan tributos, es una consideración que diversos Tribunales y Cortes Constitucionales han tomando en cuenta en varias ocasiones. De ahí que se afirme que: “(...) cuando se dicten sentencias anulatorias de tributos que han estado cobrándose por mucho tiempo, los efectos retroactivos de aquéllas pueden producir serias dislocaciones en las finanzas públicas, pues el Estado o la entidad pública correspondiente se verían obligadas a devolver grandes sumas de dinero ilegítimamente recaudadas. A fin de evitar estos problemas, se utilizan las sentencias anulatorias, pero dimensionando sus efectos hacia futuro (...)” (Hernández Valle, Rubén. “La tipología de las sentencias constitucionales con efectos fiscales”. En: Revista Española de Derecho Constitucional. Año 14. Núm 41. Pág. 240).

Sería irrazonable que, a consecuencia de la decisión de un Tribunal Constitucional, la solución brindada resulte más perjudicial que el hecho de que la norma reputada inconstitucional permanezca en el sistema jurídico.

76. 76. Otro aspecto adicional, evaluado por este Tribunal, es que aun cuando se hable de cobros indebidos por vicio de nulidad en la producción de normas, ningún ciudadano podría desconocer que lo recaudado fue utilizado para financiar servicios finalmente brindados. La discusión sobre el monto que corresponde a lo debidamente pagado y el que resultó excesivo es algo que únicamente puede ser determinado en cada caso particular; pero ello no es consistente con una política de devolución *in toto*, cuando en la práctica se generaron costos de administración.
77. 77. La decisión de no otorgar retroactividad a los efectos de esta sentencia no impide que, con justa razón, se determine dejar sin efecto cualquier cobranza en trámite, así como impedir el inicio de cualquier procedimiento cuya finalidad sea la de ejecutar el cobro de deudas originadas en las normas declaradas inconstitucionales. Con ello, se impide la aplicación de normas inconstitucionales a hechos pasados que no hayan quedado agotados.
78. 78. Finalmente, para el Tribunal Constitucional otro aspecto que merece ventilarse es el concerniente a la elaboración de la estructura de costos por servicios. No sólo en el caso materia de este proceso, sino en varios procesos de amparo contra diferentes Municipalidades, se ha observado que las ordenanzas no consignan informes técnicos o, de considerarlos, no especifican cómo se llega a establecer los montos que ahí se alegan. Asimismo, suele apelarse a consignar costos indirectos, sin que el contribuyente tenga una explicación de cuáles son. Ello, evidentemente,

resta certeza al contribuyente respecto a si lo pagado por arbitrios corresponde efectivamente al costo del servicio.

Por estas razones, es importante invocar la intervención oportuna de la Contraloría General de la República a fin de que en sus auditorías a los gobiernos locales, conceda mayor atención a la inspección sobre la forma cómo las Municipalidades vienen determinado los costos de sus servicios, y de este modo, establecer certeramente las responsabilidades civiles, administrativas y penales a que hubiera lugar.

Por los fundamentos expuestos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. 1. Declarar **FUNDADA** la acción de inconstitucionalidad; en consecuencia, inconstitucionales las siguientes Ordenanzas:
 - ➤ Ordenanzas N.º 171-MSS y 172-MSS (2004).
 - ➤ Ordenanza N.º 003-96-O-MSS (1996).
 - ➤ Ordenanza N.º 006-97-O-MSS (1997).
 - ➤ Ordenanza N.º 002-98-O-MSS (1998).
 - ➤ Ordenanza N.º 001-99-MSS (1999).
 - ➤ El artículo 4º de la Ordenanza N.º 024-MSS (2000).
 - ➤ El artículo 4º de la Ordenanza N.º 55-MSS (2001).
 - ➤ El artículo 6º de la Ordenanza N.º 92-MSS (2002).
 - ➤ Los artículos 7º y 8º y la Segunda Disposición Final de la Ordenanza N.º 128-MSS (2003).
 - ➤ El artículo 5º de la Ordenanza N.º 130-MSS (2003).
2. 2. Declarar que la presente sentencia surte efectos a partir del día siguiente de su publicación y, por consiguiente, no habilita la devolución o compensación de pagos efectuados a consecuencia de las Ordenanzas declaradas inconstitucionales, quedando a salvo aquellas solicitudes por pagos indebidos o en exceso originados en motivos distintos a la declaratoria de inconstitucionalidad.
3. 3. Declarar que los términos de esta Sentencia no habilitan la continuación de procedimientos de cobranza coactiva en trámite, ni el inicio de estos o cualquier otro tipo de cobranza relacionada con las Ordenanzas declaradas inconstitucionales.
4. 4. Se invoca la intervención de la Contraloría General de la República para que, dentro de las funciones que la Constitución le confiere y conforme a lo señalado en el fundamento 78 *supra*, programe auditorías a la Municipalidad Distrital de Surco y demás municipios, a fin de evaluar la forma cómo se han determinado los costos por servicios de arbitrios de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines; y se establezcan, de ser el caso, las responsabilidades civiles, administrativas y penales a que hubiera lugar.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**ALVA ORLANDINI
BARDELLI LARTIRIGOYEN
REVOREDO MARSANO
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA**