



El Peruano

www.elperuano.pe | DIARIO OFICIAL

AÑO DE LA PROMOCIÓN DE LA INDUSTRIA RESPONSABLE Y DEL COMPROMISO CLIMÁTICO

Miércoles 8 de octubre de 2014

JURISPRUDENCIA

Año XXIII / N° 972

7171

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL N° 11541-7-2014

EXPEDIENTE N° : 13597-2014
INTERESADO : CARLOS ENRIQUE RUIZ VASQUEZ
ASUNTO : Devolución
PROCEDENCIA : Trujillo
FECHA : Lima, 23 de setiembre de 2014

VISTA la apelación interpuesta por **CARLOS ENRIQUE RUIZ VASQUEZ**, contra la Resolución Gerencial N° 4287-2014/GO/SATT de 29 de mayo de 2014, emitida por el Servicio de Administración Tributaria de Trujillo de la Municipalidad Provincial de Trujillo, que declaró infundado el recurso de reclamación presentado contra la Resolución Gerencial N° 6782-2013/GO/SATT de 15 de octubre de 2013, que declaró improcedente la solicitud de devolución de pagos realizados por concepto de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que los pagos efectuados por concepto de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006, son indebidos, dado que este Tribunal mediante Resolución N° 01263-7-2012, que constituye precedente de observancia obligatoria, ha dejado establecido que la Ordenanza N° 27-2005-MPT aplicable a dicho tributos y períodos, no ha sido dictada con arreglo a los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional, por lo que la Administración debe proceder a su devolución.

Que la Administración señala que si bien este Tribunal en la Resolución N° 01263-7-2012, ha señalado que la Ordenanza N° 27-2005-MPT, que regula el cobro de los Arbitrios Municipales de limpieza pública y áreas verdes de los años 2001 a 2006, no cumple con explicar el costo de dichos servicios y años, no ha dispuesto que proceda a la devolución, siendo que el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00053-2004-PI/TC, no habilitó la devolución o compensación de los pagos efectuados a consecuencia de ordenanzas formalmente declaradas inconstitucionales o que presentarían vicios de constitucionalidad, por lo que los pagos realizados por el recurrente no son indebidos.

Que la controversia consiste en determinar si es procedente la solicitud de devolución del pago efectuado por Arbitrios Municipales de los años 2001 a 2006, para lo cual se deberá establecer si corresponde aplicar la Resolución N° 01263-7-2012, que constituye precedente de observancia obligatoria, mediante la cual el Tribunal Fiscal dejó establecido que la Ordenanza N° 27-2005-MPT que reguló dichos tributos y años, no fue dictada con arreglo a los parámetros señalados por el Tribunal Constitucional.

Que al respecto, se debe señalar que con Sentencias del Tribunal Constitucional emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, en las que se analizaron diversas ordenanzas emitidas por las Municipalidades Distritales de Santiago de Surco y de Miraflores, se señaló que el Tribunal Fiscal debía evaluar si las ordenanzas municipales mediante las que se regulaba el cobro de Arbitrios Municipales cumplían los parámetros establecidos por dicho Tribunal.

Que asimismo, en la sentencia emitida en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional estableció como jurisprudencia vinculante la regla sustancial contenida en el fundamento 50, según la cual todo Tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38°, 51° y 138° de la

Constitución y que para ello, se debía observar que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo y que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

Que de igual manera, en el fundamento 7 de la sentencia aclaratoria emitida en el Expediente N° 03741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional señaló que, excepcionalmente, el control difuso administrativo procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

Que al amparo de lo expuesto, este Tribunal emitió la Resolución N° 01263-7-2012, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 28 de enero de 2012, que constituye precedente de observancia obligatoria, mediante el cual se dejó establecido que la Ordenanza N° 27-2005-MPT no ha sido dictada con arreglo a los parámetros determinados por el Tribunal Constitucional, toda vez que no cumple con explicar el costo de los servicios de limpieza pública y áreas verdes de los años 2001 a 2006.

Que no obstante, con posterioridad el Tribunal Constitucional en el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014 emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la STC N° 03741-2004/AA/TC, debido a que dicho precedente desnaturalizaba una competencia otorgada por la Constitución al extender su ejercicio a quienes no están incursos en la función jurisdiccional y que, conforme a la Constitución, carecen de competencia para ejercer el control difuso de constitucionalidad, en consecuencia, señaló que en ningún caso, los tribunales administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer tal atribución.

Que en atención a ello, mediante Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014, este Tribunal estableció que en aplicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, no puede ejercer control difuso y, por tanto, no puede analizar la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales.

Que el Tribunal Fiscal, ejerciendo la facultad de control difuso otorgada inicialmente por el Tribunal Constitucional, ha emitido varias resoluciones de observancia obligatoria en las que se analizaron diversas ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el referido Tribunal en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, tal como la Resolución N° 01263-7-2012, en la que estableció como precedente de observancia obligatoria que *“La Ordenanza N° 27-2005-MPT, no cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006”*.

Que en virtud de dicha resolución de observancia obligatoria el recurrente ha formulado su solicitud de devolución, por lo que a efecto de determinar si la Resolución N° 01263-7-2012 sigue siendo aplicable, se ha sometido al Pleno del Tribunal Fiscal, habiéndose planteado 2 propuestas:

- (i) Los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados, en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC.
- (ii) Los criterios contenidos en resoluciones emitidas por

el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, seguirán siendo aplicados a partir de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC.

Que ambas propuestas se han sustentado en el siguiente marco normativo jurisprudencial:

"MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL"

El artículo 102° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF prevé que al resolver, el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía y que en dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo con lo establecido por el artículo 154° del citado código.

Por su parte, el mencionado artículo 154° dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° del mismo código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. Se agrega que en este caso, en la resolución correspondiente, el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

En cuanto al análisis de la determinación del costo de los Arbitrios Municipales previsto por ordenanzas municipales, es pertinente mencionar que mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 536-3-99 de 13 de agosto de 1999, emitida como precedente de observancia obligatoria, se señaló que con arreglo al artículo 200° de la Constitución Política del Perú, la ordenanza constituye una norma que tiene rango de ley y que si bien el artículo 102° del citado Código Tributario prevé que al resolver, el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía, debía entenderse que ello tiene aplicación dentro de su fuero administrativo, por lo que el Tribunal Fiscal se encontraba obligado a aplicar las ordenanzas municipales, siendo que lo contrario implicaba practicar indebidamente el control difuso de la constitucionalidad de las normas, lo que era competencia del Poder Judicial.

En tal sentido, en dicha resolución se concluyó que el procedimiento contencioso tributario no era el pertinente para impugnar el contenido de las normas con rango de ley como es el caso de las ordenanzas, por lo que en éste solo se debía ventilar el debido cumplimiento del contenido de una norma de acuerdo con su propio texto, promulgado y publicado conforme a ley, sin cuestionar si ha respetado o no los principios constitucionales que cimientan su emisión.

La conclusión citada se aprecia también en el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2003-10 de 11 de junio de 2003, según el cual: "Las controversias surgidas respecto del costo de los arbitrios determinados mediante edictos u ordenanzas municipales, en aquellos casos en que exista el servicio, no deben ser resueltas por el Tribunal Fiscal debido a que implican un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de tales dispositivos legales", razón por la que en este acuerdo se mantuvo la argumentación vertida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 536-3-99.

En tal sentido, antes que el Tribunal Constitucional emitiera las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC¹, conforme con el anotado criterio, este Tribunal no tenía la facultad de emitir pronunciamiento respecto del costo de los arbitrios determinados mediante ordenanzas municipales ya que ello implicaba practicar control difuso de normas con rango de ley, lo que está reservado al Poder Judicial.

Sin embargo, en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC se analizó la constitucionalidad de ordenanzas municipales que regularon Arbitrios Municipales desde la base de una interpretación de la Constitución y de las normas que integran el bloque de constitucionalidad², concluyéndose que si bien el artículo 74° de la Constitución facultaba a los gobiernos locales para crear tasas, ello debía hacerse con los límites que establecía la ley, esto es, la Ley Orgánica de Municipalidades y la Ley de Tributación Municipal, las que conformaban dicho bloque³.

Por su parte, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC se agregó que las infracciones directas a las normas que conformaban el parámetro de constitucionalidad determinaban afectaciones indirectas a la jerarquía normativa de la Constitución⁴.

Así, en cuanto a la determinación del costo del servicio y los parámetros generales de distribución, en la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC se señaló que las municipalidades no podían hacerlo de manera indiscriminada e irrazonable, considerando cualquier criterio para justificar sus costos, los que debían ser idóneos y guardar relación objetiva con el servicio que se prestase. A ello se agregó que, por ejemplo, no era correcto que éste se justificara en mayor medida en costos indirectos ni que éstos

no fueran disgregados para que el contribuyente pudiera analizar cuáles eran⁵. De otro lado, en lo que se refería a los criterios de distribución, se brindó pautas sobre los que las municipalidades no podrían utilizar para tal fin.

Con relación a estos dos puntos, el citado tribunal refirió que dos elementos que contribuían a verificar si existía confiscatoriedad cuantitativa en el caso de Arbitrios Municipales era la falta de un informe económico-financiero que sustentara el costo y el uso de criterios que no eran válidos para la distribución del costo, de modo que si ello se basaba en criterios que no guardaban conexión lógica con la naturaleza del servicio, podía presumirse que la carga asumida por el contribuyente no era la real.

Tras dicha conclusión, en el Fundamento N° 63 de la citada sentencia se indicó lo siguiente:

"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".

Cabe precisar que en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0053-2004-PI/TC⁶ se indicó que al haberse emitido en un proceso de constitucionalidad, por la naturaleza del proceso, constituía jurisprudencia vinculante, no sólo respecto del fallo sino por la totalidad de su contenido dado que "a diferencia de los procesos constitucionales de la libertad, cuyos efectos vinculan únicamente a las partes –salvo se establezca un precedente vinculante a que hace referencia el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional–, la sentencia con calidad de cosa juzgada en un proceso de inconstitucionalidad resulta de incuestionable cumplimiento para todos los aplicadores públicos y privados de las normas jurídicas, en la integridad de sus términos".

Al respecto, se aprecia que conforme con la última sentencia citada, el referido Fundamento N° 63 de la sentencia recaída en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC era de obligatorio cumplimiento para el Tribunal Fiscal, al constituir jurisprudencia vinculante. Así, en virtud del mandato expreso de dichas sentencias, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre diversas ordenanzas municipales con el fin de analizar si al regular Arbitrios Municipales se habían cumplido los parámetros señalados por el Tribunal Constitucional, esto es, determinar si dichas normas podían ser consideradas acordes a la Constitución y sus principios.

En ese sentido, el cumplimiento o no de los parámetros de validez establecidos por el Tribunal Constitucional por parte de las

¹ Publicadas el 14 de marzo y 17 de agosto de 2005, respectivamente.

² Al respecto, véase el Fundamento N° 2 del párrafo "Marco del análisis constitucional" de la referida sentencia. Sobre el particular, el artículo 79° del Código Procesal Constitucional establece que: "Para apreciar la validez constitucional de las normas el Tribunal Constitucional considerará, además de las normas constitucionales, las leyes que, dentro del marco constitucional, se hayan dictado para determinar la competencia o las atribuciones de los órganos del Estado o el ejercicio de los derechos fundamentales de la persona".

³ En este sentido, véase el Fundamento N° 4 del párrafo "Marco constitucional de los tributos municipales: el caso de los arbitrios por concepto de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines".

⁴ En este sentido, véase el punto B "El Bloque de la Constitucionalidad como parámetro de control de la producción normativa municipal" del numeral VII "Fundamentos de Constitucionalidad Formal" de la referida sentencia.

⁵ Al respecto, véase los Fundamentos N° 29 a 31 del párrafo "La determinación del costo del servicio y los parámetros generales de distribución: casos arbitrios de Serenazgo, Limpieza Pública, Parques y Jardines".

⁶ Cabe señalar que en esta sentencia el Tribunal Constitucional reafirmó lo previsto por la sentencia emitida en el Expediente N° 0041-2004-AI/TC en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución y estableció reglas de observancia obligatoria en cuanto a la ratificación de las ordenanzas, el principio de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, entre otras, estableciéndose finalmente en el fallo que tanto dicha sentencia como la anteriormente citada tenían fuerza de ley, de modo que tenían calidad de cosa juzgada y de obligatorio cumplimiento en todos sus términos.

⁷ Sobre el particular, el artículo 82° del Código Procesal Constitucional dispone que: "Las sentencias del Tribunal Constitucional en los procesos de inconstitucionalidad y las recaídas en los procesos de acción popular que queden firmes tienen autoridad de cosa juzgada, por lo que vinculan a todos los poderes públicos y producen efectos generales desde el día siguiente a la fecha de su publicación". Asimismo, el artículo VII del Título Preliminar de dicho código prevé que: "Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente".

mencionadas ordenanzas era declarado por el Tribunal Fiscal a través de acuerdos de Sala Plena⁸ y recogido en resoluciones que constituirían precedente de observancia obligatoria⁹, publicadas en el Diario Oficial "El Peruano".

Dicha obligatoriedad trajo como consecuencia que el criterio establecido como precedente en las mencionadas resoluciones fuera aplicado en otros casos que trataban sobre las mismas ordenanzas que habían sido materia de análisis, las que eran inaplicadas en cada uno de ellos.

Ahora bien, luego de la emisión de las sentencias recaídas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TC, el Tribunal Constitucional emitió la sentencia recaída en el Expediente N° 03741-2004-PA/TC¹⁰ en la que se señaló, con carácter de precedente vinculante, que: "todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución".

Cabe mencionar que en la resolución aclaratoria de la citada sentencia de 13 de octubre de 2006, el Tribunal Constitucional precisó que los tribunales administrativos u órganos colegiados a los que se hacía referencia eran aquellos tribunales u órganos colegiados administrativos que impartían "justicia administrativa" con carácter nacional, adscritos al Poder Ejecutivo (como es el Tribunal Fiscal) y que tenían por finalidad la declaración de derechos fundamentales de los administrados.

En ese sentido, en virtud de lo expresamente señalado en las sentencias del Tribunal Constitucional, emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y N° 0053-2004-PI/TV, el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento sobre diversas ordenanzas municipales con el fin de analizar si al regular la determinación de los Arbitrios Municipales se habían cumplido los parámetros señalados por el Tribunal Constitucional, esto es, se determinó si dichas normas podían ser consideradas acordes a la Constitución y sus principios.

En consecuencia, considerando que las ordenanzas municipales tienen rango de ley, a partir de la emisión de la mencionada sentencia, el Tribunal Fiscal ya no se encuentra habilitado para analizar si las ordenanzas municipales cumplen los parámetros establecidos para la determinación del costo de los arbitrios y su distribución.

Es por tal motivo que mediante Acta de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014 se estableció que, a partir de la citada sentencia, el Tribunal Fiscal ya no podía emitir pronunciamiento respecto de la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución¹².

No obstante, es necesario determinar si ello es aplicable también al caso de los criterios contenidos en resoluciones que constituyen precedente de observancia obligatoria emitidas antes que el Tribunal Constitucional emitiera la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, esto es, debe analizarse si a partir de su emisión, el Tribunal Fiscal puede seguir aplicando los criterios contenidos en las referidas resoluciones al constituir precedente de observancia obligatoria y en las que se señaló que determinadas ordenanzas municipales no cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, al emitir pronunciamiento respecto de casos en los que los actos recurridos hayan sido girados en aplicación de las indicadas ordenanzas¹³.

Es por tal motivo que mediante Acta de Sala Plena N° 2014-12 de 9 de julio de 2014 se estableció que, a partir de la citada sentencia, el Tribunal Fiscal ya no podía emitir pronunciamiento respecto de la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución¹².

No obstante, es necesario determinar si ello es aplicable también al caso de los criterios contenidos en resoluciones que constituyen precedente de observancia obligatoria emitidas antes que el Tribunal Constitucional emitiera la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, esto es, debe analizarse si a partir de su emisión, el Tribunal Fiscal puede seguir aplicando los criterios contenidos en las referidas resoluciones al constituir precedente de observancia obligatoria y en las que se señaló que determinadas ordenanzas municipales no cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, al emitir pronunciamiento respecto de casos en los que los actos recurridos hayan sido girados en aplicación de las indicadas ordenanzas¹³.

Que mediante el Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-20 de fecha 16 de setiembre de 2014, se ha establecido lo siguiente: "Los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados, en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC."

Que el mencionado criterio se fundamenta¹³ en las siguientes consideraciones:

"Al respecto, como se ha señalado, dada la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional sobre las ordenanzas que regulan Arbitrios Municipales y el rango de ley que ostentan conforme lo establece la Constitución¹⁴, se aprecia que si son analizadas y se concluye que no se han explicado los elementos que conforman el costo del servicio o que para su distribución no se han utilizado criterios válidos, esto es, conformes con la naturaleza del servicio a prestar, correspondería su inaplicación a través de un acuerdo de Sala Plena que es recogido en una resolución de observancia obligatoria.

Como se advierte, ello implica realizar un control difuso de la ordenanza ya que su inaplicación se debe a que contraviene a la Constitución de manera directa o de manera indirecta, esto último, en caso de contravenir las leyes que conforman el bloque de constitucionalidad, tal como lo ha explicado el Tribunal Constitucional en las citadas sentencias.

Al respecto, es preciso mencionar que en nuestro ordenamiento, el control de la constitucionalidad de las normas con rango de ley se ejerce de manera concentrada por el Tribunal Constitucional, a través de la acción de inconstitucionalidad, o a través del control difuso, conforme con el artículo 138° de la Constitución¹⁵.

En cuanto a este último, Rubio Correa señala que a través del control difuso no se declara la invalidez de la norma incompatible con la que le es superior sino que simplemente no se aplica al caso, lo que lo diferencia del control concentrado¹⁶. Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° 02132-2008-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha indicado que: "...el control judicial difuso de constitucionalidad de las normas legales es una competencia reconocida a todos los órganos jurisdiccionales para declarar inaplicable una ley, con efectos particulares, en todos aquellos casos en los que aquella resulta manifiestamente incompatible con la Constitución (artículo 138° de la Norma Fundamental)...".

Por consiguiente, al haberse establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional N° 03741-2004-PA/TC que el Tribunal Fiscal tiene "la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo", esto es, dada la naturaleza misma del control difuso y del mandato del Tribunal Constitucional, se entiende que el control e inaplicación (de corresponder) de una ordenanza municipal se efectúa caso por caso, aun cuando la interpretación del Tribunal Fiscal acerca de una ordenanza haya sido emitida inicialmente en una resolución que tiene carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.

⁸ Compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 98° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

⁹ Cabe señalar que conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Sala Plena N° 2006-36 de 12 de diciembre de 2006, el criterio contenido en el Acuerdo de Sala Plena N° 33-2005 de 6 de octubre de 2005, según el cual, a efecto de inaplicar las ordenanzas que no cumplan los parámetros de validez establecidos en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, no correspondía emitir una resolución que constituyera precedente de observancia obligatoria, resultaba aplicable solamente a las ordenanzas municipales originalmente emitidas para los ejercicios de 1997 a 2004.

¹⁰ Dicha sentencia se publicó el 11 de octubre de 2006.

¹¹ En la página web del Tribunal Constitucional.

¹² En el Acta de Sala Plena N° 2014-12 se adoptó el siguiente acuerdo "En aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso, y por tanto, no puede analizar la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales".

¹³ Forma parte del fundamento la sección titulada "Marco Normativo y Jurisprudencial".

¹⁴ El numeral 4) del artículo 200° de la Constitución menciona a las ordenanzas municipales entre las normas con rango de ley contra las que procede interponer acción de inconstitucionalidad.

¹⁵ El artículo 138° de la Constitución, referido a la Administración de Justicia, dispone que: "En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior".

¹⁶ En este sentido, véase: RUBIO CORREA, Marcial, *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*, PUCP, 2006, Lima.

¹⁷ Al respecto, el artículo 69° de la citada ley dispone que las tasas por servicios públicos o arbitrios, se calcularán dentro del último trimestre de cada ejercicio fiscal anterior al de su aplicación en función del costo efectivo del servicio a prestar. A ello se agrega que la determinación de las obligaciones referidas en el párrafo anterior deberán sujetarse a los criterios de racionalidad que permitan determinar el cobro exigido por el servicio prestado, basado en el costo que demanda el servicio y su mantenimiento, así como el beneficio individual prestado de manera real y/o potencial y que para la distribución entre los contribuyentes de una municipalidad, del costo de las tasas por servicios públicos o arbitrios, se deberá utilizar de manera vinculada y dependiendo del servicio público involucrado, entre otros criterios que resulten válidos para la distribución: el uso, tamaño y ubicación del predio del contribuyente.

¹⁸ Entre las que se encuentran las resoluciones mediante las que se interpretaron que determinadas ordenanzas municipales no cumplían los parámetros previstos por el Tribunal Constitucional para la determinación de Arbitrios Municipales.

Esto es, se considera que si bien el criterio emitido en la resolución que constituye precedente de observancia obligatoria existe, éste es aplicado en cada caso en particular con el fin de inaplicar en éste la ordenanza anteriormente evaluada por el Tribunal Fiscal, esto es, se trata de un control difuso que por su propia naturaleza, se ejerce en cada caso en particular. En efecto, debe considerarse que el análisis de dicha norma por parte del Tribunal Fiscal no la invalida, como podría hacerlo el Tribunal Constitucional a través de una acción de inconstitucionalidad.

Sin embargo, el 18 de marzo de 2014, el Tribunal Constitucional ha emitido la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC en la que se dejó sin efecto el precedente vinculante contenido en la sentencia emitida en el Expediente N° 3741-2004-PA/TC, conforme con la cual, se autorizaba a los tribunales administrativos y órganos colegiados de la Administración Pública a inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considerara que vulnera la Constitución por la forma o por el fondo.

Ello implica que a partir de dicha sentencia, el Tribunal Fiscal no puede realizar análisis alguno sobre las ordenanzas municipales para determinar si éstas se han emitido observando los parámetros establecidos por el Tribunal Constitucional para la determinación del costo de los servicios que presta y su distribución dado que ello implicaría realizar control difuso, pues según las sentencias del Tribunal Constitucional, verificar el arreglo de dichos puntos a lo interpretado por éste determina si las ordenanzas contravienen o no la Constitución y sus principios.

Por consiguiente, mientras que las ordenanzas que el Tribunal Fiscal inaplicó en cada caso se mantengan vigentes y no hayan sido declaradas inconstitucionales, no seguirán siendo inaplicadas por el Tribunal Fiscal ya que ello implicaría vulnerar lo dispuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC.

Al respecto, cabe mencionar que si bien la Ley de Tributación Municipal ha establecido disposiciones referidas a la cuantificación de los Arbitrios Municipales¹⁷ y que su cumplimiento debe ser interpretado por los operadores jurídicos conforme con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y sus precedentes vinculantes, ello no significa que el Tribunal Fiscal, a partir de la emisión de la sentencia recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, podría dejar de aplicar una ordenanza por no ser conforme con lo dispuesto por la citada ley dado que ésta, como ha señalado el Tribunal Constitucional, constituye una de las normas que conforman el bloque de constitucionalidad y su contravención implica una infracción indirecta de la Constitución.

Por otro lado, si bien en la sentencia emitida en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC no se han dejado sin efecto de manera expresa los precedentes contenidos en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 0041-2004-AI/TC y 0053-2004-PI/TC, se entiende que al haberse eliminado la posibilidad de que el Tribunal Fiscal realice control difuso, se ha eliminado también la posibilidad de invocar los criterios contenidos en éstas dos últimas sentencias en sede administrativa con el fin de seguir inaplicando ordenanzas respecto de las cuales, el Tribunal Fiscal ya había señalado que no cumplían los parámetros previstos por el Tribunal Constitucional para la determinación de Arbitrios Municipales dado que el instrumento previsto para ello (el control difuso), ha sido reservado por el Tribunal Constitucional y al Poder Judicial.

Finalmente, en cuanto a la obligatoriedad de las resoluciones del Tribunal Fiscal al amparo del artículo 154° del Código Tributario, se aprecia que dicha norma señala que las resoluciones publicadas con carácter de observancia obligatoria son de obligatorio cumplimiento para los órganos de la Administración Tributaria mientras que dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley, esto es, no prevé que el criterio de dichas resoluciones¹⁸ pueda ser modificado mediante una sentencia del Tribunal Constitucional.

En tal sentido, si bien no se ha previsto que un criterio adoptado por el Tribunal Fiscal como precedente de observancia obligatoria puede ser modificado mediante una sentencia del Tribunal Constitucional, debe considerarse que conforme con el Código Procesal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, las resoluciones emitidas en procesos constitucionales de la libertad, vinculan únicamente a las partes salvo que se establezca un precedente vinculante a que hace referencia el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional¹⁹, siendo que a efectos del supuesto analizado, la facultad de realizar control difuso por parte del Tribunal Fiscal fue prevista en un precedente vinculante del Tribunal Constitucional que ha sido dejado sin efecto por éste mismo y en tal sentido, éste se encuentra sujeto a la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional al respecto.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal se encuentra sujeto a la interpretación hecha por el Tribunal Constitucional respecto del artículo 138° de la Constitución y sobre la facultad de realizar control difuso de normas con rango de ley, lo que imposibilita que aquél aplique dicho mecanismo en cada caso en concreto.

Por consiguiente, se concluye que los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre cuya base se emite la presente resolución.

Que en tal sentido, se ha dejado establecido que los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados.

Que en el presente caso, el recurrente sustenta su pedido de devolución en el hecho que los pagos efectuados por Arbitrios Municipales de los años 2001 a 2006 son indebidos por cuanto su cobro se sustenta en la Ordenanza N° 27-2005-MPT, norma respecto de la cual se emitió la Resolución de Observancia Obligatoria N° 01263-7-2012 que estableció que dicha ordenanza no cumple con explicar el costo de los servicios de Limpieza Pública y Áreas Verdes de los años 2001 a 2006, por lo que considerando que los criterios contenidos en dicha resolución no pueden seguir siendo aplicados en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, los pagos cuya devolución ha sido planteada no son indebidos, en consecuencia, por los fundamentos expuestos, corresponde confirmar la resolución apelada.

Que asimismo, en virtud del Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-20, dado que la presente resolución se emite con el carácter de observancia obligatoria, se debe disponer su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. Asimismo, indica el citado artículo que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Con las vocales Barrantes Takata y Terry Ramos, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Muñoz García.

RESUELVE:

1. CONFIRMAR la Resolución Gerencial N° 4287-2014/GO/SATT de 29 de mayo de 2014.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial El Peruano, en cuanto establece el siguiente criterio:

“Los criterios contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que constituyen precedente de observancia obligatoria, en las que se analizaron ordenanzas municipales a fin de determinar si cumplían los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en cuanto a la determinación del costo de los Arbitrios Municipales y su distribución, no seguirán siendo aplicados, en virtud de la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC”.

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

MUÑOZ GARCÍA
VOCAL PRESIDENTA

BARRANTES TAKATA
VOCAL

TERRY RAMOS
VOCAL

¹⁹ Al respecto, véanse los citados VII del Título Preliminar y 82° del Código Procesal Constitucional.