



Tribunal Fiscal

Nº 03708-8-2012

EXPEDIENTE N° : 10638-2010
INTERESADO : FONDO DE INVERSIÓN EN ARRENDAMIENTO OPERATIVO RENTING PERU I
ASUNTO : Impuesto al Patrimonio Vehicular
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 14 de marzo de 2012

VISTA la apelación interpuesta por **FONDO DE INVERSIÓN EN ARRENDAMIENTO OPERATIVO RENTING PERU I**, contra la Resolución de División N° 196-029-00007338 de 7 de julio de 2010, emitida por el Servicio de Administración Tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima, en el extremo que declaró infundado el recurso de reclamación formulado contra la Orden de Pago N° 218-011-00535280, girada por el Impuesto al Patrimonio Vehicular del tercer trimestre del año 2009, respecto al vehículo con Placa de Rodaje N° YI-9912.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente alega que el vehículo con Placa de Rodaje N° YI-9912 es un remolcador por lo que no cabe que sea considerado dentro de la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular que está obligado a pagar.

Que la Administración indica que el valor materia de autos se encuentra arreglado a ley puesto que la determinación contenida en él se sustenta en la declaración mecanizada emitida para el año 2009.

Que la impugnación objeto de autos está referida a la Orden de Pago N° 218-011-00535280 girada al amparo del numeral 1 del artículo 78° del Código Tributario por el Impuesto al Patrimonio Vehicular del tercer trimestre de 2009 de cargo del recurrente con relación al vehículo con Placa de Rodaje N° YI-9912, siendo que éste alega que al pertenecer dicho vehículo a la clase remolcador se encuentra fuera del ámbito de aplicación del mencionado tributo, lo que no es compartido por la Administración.

Que de acuerdo con lo expuesto la controversia consiste en determinar si el recurrente se encuentra afecto al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular por el tercer trimestre del año 2009, por el vehículo con Placa de Rodaje N° YI-9912, el cual corresponde a la clase "remolcador".

Que a fin de establecer una interpretación expresa y con carácter general del sentido de las normas tributarias involucradas en el caso de autos, se sometió a Sala Plena el tema referido a determinar si el Impuesto al Patrimonio Vehicular grava la propiedad de los vehículos de la clase remolcador (tracto – camión) en aplicación de lo dispuesto por el artículo 30° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, modificado por la Ley N° 27616, y recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2012-04 de 6 de marzo de 2012, se ha adoptado el siguiente criterio¹: *"El Impuesto al Patrimonio Vehicular no grava la propiedad de los remolcadores o tracto-camiones, la cual no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 30° de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo N° 776, modificado por la Ley N° 27616, lo que ha sido recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Supremo N° 156-2004-EF."*

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"El artículo 30° de la Ley de Tributación Municipal, aprobada por el Decreto Legislativo N° 776², dispuso que el Impuesto a la Propiedad Vehicular, gravaba la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas y stationwagons con una antigüedad no mayor de tres años.

Asimismo, el artículo 3° del Decreto Supremo N° 22-94-EF, mediante el que se dictó normas reglamentarias para su aplicación, señala y define a los vehículos afectos. Así, describe lo que se entiende por automóvil, camioneta y stationwagons. De acuerdo con lo previsto por dicha norma, el automóvil es el "Vehículo automotor para el transporte de personas, hasta de 6 asientos y excepcionalmente hasta 9 asientos, considerados como de las categorías A1, A2, A3, A4 y C". Asimismo,

¹ Cabe indicar que dicho criterio fue presentado como propuesta única.

² Vigente a partir del 1 de enero de 1994.

[Firma manuscrita] 1



Tribunal Fiscal

Nº 03708-8-2012

una camioneta es el "Vehículo automotor para el transporte de personas y de carga, cuyo peso bruto vehicular hasta de 4,000 Kgs. considerados como de las categorías B1.1, B1.2, B1.3 y B1.4." mientras que el stationwagon es un "Vehículo automotor derivado del automóvil que al rebatir los asientos posteriores, permite ser utilizado para el transporte de carga liviana, considerados como de las categorías A1, A2, A3, A4 y C".

Posteriormente, el referido artículo 30° de la Ley de Tributación Municipal fue modificado por la Ley Nº 27616³ y se estableció que el Impuesto al Patrimonio Vehicular grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, stationwagons, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres años, computándose dicho plazo a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular, esto es, se amplió el ámbito de aplicación del referido impuesto, sin embargo, la norma reglamentaria no fue modificada con el fin de que defina a todos los vehículos que se encuentran afectos al tributo.

Sobre el particular, se han presentado casos en los que las Administraciones Tributarias han considerado a los vehículos de la clase "remolcador" o "tracto-camión" dentro del ámbito de aplicación del tributo, asimilándolos a la clase "camión", la que sí se encuentra dentro de dicho ámbito. En tal sentido, corresponde determinar si el Impuesto al Patrimonio Vehicular grava la propiedad de los remolcadores o tracto-camiones.

Al respecto, en cuanto al ámbito de aplicación de los tributos, el artículo 1° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, prevé que la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente⁴. Asimismo, el artículo 2° del citado Código, señala que dicha obligación nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley como su generador.

Por consiguiente, para que nazca la obligación tributaria es indispensable que se realice el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia⁵ que establece la norma tributaria, es decir, ser propietario de vehículos, automóviles, camionetas, stationwagons, camiones, buses y ómnibuses con una antigüedad no mayor de tres años. En ese sentido, CALVO ORTEGA señala que la obligación tributaria "debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la Ley. Se trata de un hecho jurídico no sólo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria a favor de una Administración Pública como acreedor"⁶.

En cuanto a la estructura del hecho cuya realización genera la obligación tributaria, se ha indicado que éste cuenta con aspectos. Así, el material es el hecho o situación fáctica que debe ocurrir o realizarse; el personal, está referido a quien debe realizar o generar tal hipótesis; el espacial, está relacionado con el espacio territorial en el que debe realizarse el hecho; el temporal, referido al momento en el que ocurre el hecho previsto en la norma tributaria y el cuantitativo, que es definido como la medida o grado de intensidad en que se realiza el hecho imponible⁷.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto por el principio de reserva de ley, estos elementos deben ser previstos por una norma que ostente dicho rango⁸. Sin embargo, como afirma MUR VALDIVIA, esto no

³ Publicada el 29 de diciembre de 2001 en el diario oficial "El Peruano" y vigente desde el 1 de enero de 2002. Lo previsto por esta norma ha sido recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo Nº 156-2004-EF.

⁴ Doctrinariamente, la obligación tributaria ha sido definida como la "relación jurídica principal consistente en el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el Fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación". En este sentido, véase: VILLEGAS, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Depalma, 1995, Buenos Aires, p. 246.

⁵ Para ATALIBA, "la hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho. Es, por lo tanto, mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto. Por eso es mera 'previsión legal' ". En este sentido, véase: ATALIBA, Geraldo, Hipótesis de incidencia Tributaria, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, Lima, p. 66.

⁶ En este sentido, véase: CALVO ORTEGA, Rafael, Curso de Derecho Financiero, Tomo I, Derecho Tributario (Parte General), Civitas, 2000, Madrid, p. 183.

⁷ Sobre los elementos del hecho imponible, véase: PÉREZ ROYO, Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Parte General, Civitas, 2000, Madrid, pp. 131 y ss. Así también, véase: ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de legalidad tributaria" en: Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Vol. I, Aranzadi, 1999, Pamplona, pp. 33 y ss. En igual sentido, se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida el 20 de mayo de 2008 en el Expediente Nº 1993-2008-PA/TC.

⁸ Sobre este principio y su relación con la hipótesis de incidencia, en las sentencias recaídas en los Expedientes Nº 2762-2002-AA/TC y Nº 3303-2003-AA/TC ha señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. Asimismo, ha indicado que el

0 8 2 7 2



Tribunal Fiscal

Nº 03708-8-2012

garantiza por sí solo un alto grado de certidumbre respecto al contenido de la norma, dado que, según explica, la ley "no siempre caracteriza explícitamente estos elementos, limitándose a dar un simple nombre o a efectuar una enumeración, lo cual deja al intérprete la posibilidad de efectuar, si es necesario, eventuales correcciones léxicas a tales términos y expresiones empleados"⁹.

En el presente caso, se tiene que en un primer momento, la ley estableció que el impuesto gravaba la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas y stationwagons y posteriormente se amplió su aspecto material para abarcar también la de los camiones, buses y ómnibuses, sin embargo, no definió a dichos vehículos, siendo que la norma reglamentaria no ha sido adecuada para que contemple tal modificación.

Por consiguiente, con el fin de dilucidar si la propiedad de los remolcadores o tracto-camiones se encuentra gravada con el impuesto, debe determinarse si cuando la ley menciona a los camiones, dicho concepto incluye a los remolcadores o tracto-camiones, para lo cual debe analizarse si estos últimos son asimilables a aquéllos, pues en la medida en que los conceptos sean distintos, los remolcadores o tracto-camiones no se encontrarán dentro del ámbito del hecho imponible y por tanto, no hay posibilidad de nacimiento de la obligación tributaria.

Al respecto, en el ámbito tributario no hay normas tributarias de rango legal o reglamentario¹⁰ en las que se haga referencia al concepto de remolcador o tracto-camión por lo que debe acudir a otras normas que integran nuestro ordenamiento, en aplicación de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, según la cual, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Al respecto, el literal A del artículo 6° del Reglamento Nacional de Vehículos, aprobado por el Decreto Supremo N° 034-2001-MTC¹¹ definió al "remolcador" o "tracto camión" como el "Vehículo motorizado diseñado para remolcar semirremolques y soportar la carga que le transmite éstos a través de la quinta rueda" y al camión como el "Vehículo autopropulsado motorizado destinado al transporte de bienes con un peso bruto vehicular igual o mayor a 4,000 Kg. Puede incluir una carrocería o estructura portante".

Asimismo, el punto 38) del Anexo II del Reglamento Nacional de Vehículos, aprobado mediante Decreto Supremo N° 058-2003-MTC¹², definió al remolcador (o tracto camión) como el "Vehículo automotor diseñado para halar semirremolques y soportar la carga que le transmiten éstos a través de quinta rueda". Esta definición ha sido modificada por el Decreto Supremo N° 002-2005-MTC, publicado el 22 de enero de 2005, por lo que ahora la norma lo define como el "Vehículo automotor de la Categoría N2 ó N3 diseñado exclusivamente para halar semirremolques y soportar parte de la carga total que le transmite el semirremolque a través de la quinta rueda".

Por otro lado, en el punto 7) de su Anexo II, el citado Decreto Supremo N° 058-2003-MTC señalaba que el camión es el "Vehículo automotor de la categoría N, destinado exclusivamente para el transporte de mercancías con un peso bruto vehicular mayor o igual a 4000 kg. Puede incluir una carrocería o estructura portante". Dicha definición fue modificada por el Decreto Supremo N° 005-2004-MTC, publicado el 18 de febrero de 2004, indicándose que el camión es el "Vehículo automotor de la Categoría N2 o N3, destinado exclusivamente para el transporte de Mercancías, con un peso bruto vehicular mayor a 3500 kg. Debe incluir una carrocería o estructura portante". Dicho concepto fue nuevamente modificado por el citado Decreto Supremo N° 002-2005-MTC, señalándose que el camión es el "Vehículo automotor de la Categoría N2 ó N3 con excepción del remolcador (tracto remolcador), diseñado exclusivamente

grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al poder ejecutivo para regular la materia. Asimismo, refiere en dichas resoluciones que la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad–, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

⁹ En este sentido, véase a MUR VALDIVIA, Miguel, "Elementos para la interpretación de las normas tributarias" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 24, IPDT, 1993, Lima, p. 50.

¹⁰ Debe considerarse que según lo ha señalado el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC, "el principio de legalidad debe reforzarse en el caso de los elementos esenciales del tributo, como son los que conforman el hecho imponible en sentido abstracto, entre ellos el sujeto pasivo. Claro está que la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior...".

¹¹ Publicado el 25 de julio de 2001.

¹² Publicado el 12 de octubre de 2003.



Tribunal Fiscal

Nº 03708-8-2012

para transportar mercancías sobre sí mismo, con un peso bruto vehicular mayor a 3,5 toneladas. Debe incluir una carrocería o estructura portante".

De las definiciones expuestas se aprecia que el remolcador o tracto camión está diseñado únicamente para arrastrar o tirar (remolcar) semirremolques mediante un sistema mecánico denominado quinta rueda y, por tanto, cuenta con un diseño, estructura y uso distinto al camión, recibiendo a nivel legislativo un tratamiento diferenciado. Asimismo, se advierte que estas normas han previsto definiciones distintas para las categorías "camión" y "remolcador" y que tras su última modificación, el Reglamento Nacional de Vehículos refiere en forma expresa que este último no se encuentra incluido en la primera categoría mencionada.

Asimismo, es ilustrativo considerar que mediante la Resolución Ministerial Nº 002-2002-EF/15, modificada por la Resolución Ministerial Nº 074-2002-EF/15, que aprobó la Tabla de Valores Referenciales de Vehículos para determinar la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular correspondiente al año 2002, se señala que para su aplicación debe considerarse como camión al "vehículo autopropulsado motorizado destinado al transporte de bienes con un peso bruto vehicular igual o mayor a 4 000 Kg. que puede incluir una carrocería o estructura portante", definición que ha sido repetida en las Resoluciones Ministeriales Nº 011-2003-EF/15, Nº 006-2004-EF/15, Nº 011-2005-EF/15, Nº 003-2006-EF/15, Nº 012-2007-EF/15, Nº 015-2008-EF/15, Nº 008-2009-EF/15, Nº 014-2010-EF/15, Nº 009-2011-EF/15 modificada por la Resolución Ministerial Nº 157-2011-EF/15 y Nº 028-2012-EF/15, que aprobaron las Tablas de Valores Referenciales de Vehículos para determinar la base imponible del Impuesto al Patrimonio Vehicular correspondiente a los años 2003 a 2012.

Al respecto, destaca que el concepto de camión que ha sido utilizado en las resoluciones ministeriales citadas es consistente con el contenido en el Reglamento Nacional de Vehículos, siendo que este último, como se ha apreciado, ha definido por separado a los camiones y a los remolcadores o tracto-camiones por tratarse de vehículos distintos.

Por tanto, cuando la Ley de Tributación Municipal grava la propiedad de los camiones con el Impuesto al Patrimonio Vehicular, no cabe incluir dentro de dicha definición a la de los remolcadores o tracto-camiones pues al tratarse de distintos vehículos, ello implicaría infringir lo dispuesto por la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que señala que en vía de interpretación no se pueden extender las normas tributarias a supuestos distintos a los señalados por la ley. Asimismo, como consecuencia de ello, a los propietarios de los vehículos de la clase "remolcador" o "tracto-camión" tampoco les son atribuibles las obligaciones formales correspondientes a los contribuyentes del impuesto¹³.

Se concluye entonces que el Impuesto al Patrimonio Vehicular no grava la propiedad de los remolcadores o tracto-camiones, la cual no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 30º de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776, modificado por la Ley Nº 27616, lo que ha sido recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Supremo Nº 156-2004-EF".

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º del mismo código, según el cual al resolver se deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por este Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, y en este caso, en la resolución correspondiente, se señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y se dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que según el Acuerdo que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2012-04 de 6 de marzo de 2012, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano".

¹³ Tales como la de declaración o autoliquidación de tributos, de información y otros deberes de colaboración con la Administración Tributaria.

9 8 4



Tribunal Fiscal

Nº 03708-8-2012

Que de los actuados se tiene que el Impuesto al Patrimonio Vehicular del tercer trimestre del año 2009, objeto de acotación, corresponde al vehículo con Placa de Rodaje Nº YI-9912, de propiedad del recurrente, siendo que según se observa de la tarjeta de propiedad que obra a foja 10, éste pertenece a la clase "remolcador"¹⁴.

Que en tal sentido, de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria antes glosado, toda vez que el vehículo es un remolcador, el recurrente propietario de tal vehículo no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Impuesto al Patrimonio Vehicular respecto de él y, por ende, no está obligado al pago del tributo acotado, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en el extremo impugnado y dejar sin efecto el valor recurrido.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos de las partes.

Que finalmente, conforme se advierte a foja 235, el informe oral se realizó con la sola asistencia del representante del recurrente, pese a que ambas partes fueron debidamente notificadas para tal efecto según consta a fojas 230 y 232.

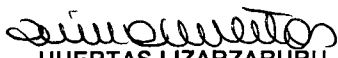
Con los vocales Falconí Sinche, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de División Nº 196-029-00007338 de 7 de julio de 2010, en el extremo impugnado, y **DEJAR SIN EFECTO** la Orden de Pago Nº 218-011-00535280.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano en cuanto establece el siguiente criterio:

"El Impuesto al Patrimonio Vehicular no grava la propiedad de los remolcadores o tracto-camiones, la cual no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 30º de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776, modificado por la Ley Nº 27616, lo que ha sido recogido por el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por el Decreto Supremo Nº 156-2004-EF."

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


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Flores Quispe
Secretario Relator
HL/FQ/schl

¹⁴ Vehículo fabricado en el año 2008 e inscrito en Registros Públicos el 11 de agosto de 2008.