

## ¿LOS ORGANISMOS PÚBLICOS SE ENCUENTRAN OBLIGADOS A PAGAR EL IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR SOBRE LA PROPIEDAD DE SUS VEHÍCULOS?

### ARE THE PUBLIC ORGANIZATIONS OBLIGED TO PAY THE VEHICLE EQUITY TAX ON THE OWNERSHIP OF THEIR VEHICLES?

*Stephanie Lauren Arteaga Cruz*  
Secretaria de confianza  
Corte Suprema de Justicia de la República  
fania55@hotmail.com  
Perú, Lima

Recibido: 01 de agosto de 2019

Aceptado: 30 de octubre de 2019

#### SUMARIO

- Introducción
- El impuesto como especie
- Capacidad contributiva
- El Estado y el principio de capacidad contributiva
- Impuesto al Patrimonio Vehicular y el principio de capacidad contributiva
- Los organismos públicos y su relación con el Impuesto al Patrimonio Vehicular
- Pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales sobre los organismos públicos y su relación con el Impuesto al Patrimonio Vehicular
- Análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 1386-1-2007, 15122-7-2011, 2464-7-2013 y 04369-7-2018
- Análisis de las resoluciones de la Corte Suprema recaído en las Casaciones N.º 659-2015-Lima y 362-2015-Lima
- Conclusiones

#### RESUMEN

El presente artículo desarrolla lo concerniente a si los organismos públicos se encuentran o no obligados a tributar por concepto del Impuesto al Patrimonio Vehicular, desde la definición de impuesto y su relación directa con el principio de capacidad contributiva; así como, si se encuentran comprendidos dentro

de la inafectación a que se refiere el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal. De la misma manera, si los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal y por la Corte Suprema de Justicia de la República, sobre la materia, se sujetan a la naturaleza del impuesto y al principio arriba acotado.

#### ABSTRACT

The article it will be absolved regarding whether or not public bodies are obliged to pay taxes on the concept of the Vehicle Equity Tax, from the definition of a tax and its direct relationship with the principle of contributory capacity; as well as, if they are included within the unaffectedness referred to in article 37 of the Single Ordered Text of the Municipal Taxation Law. In the same way, if the pronouncements issued by the Fiscal Court and by the Supreme Court of Justice of the Republic, on the matter, are subject to the nature of the tax and the principle defined above.

#### PALABRAS CLAVE

Impuesto al Patrimonio Vehicular; capacidad contributiva; organismos públicos.

#### KEY WORDS

Tax on vehicular heritage; contributory capacity; public organisms.

## INTRODUCCIÓN

Nuestro Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, regula los tributos municipales, entre ellos, el Impuesto al Patrimonio Vehicular que grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres años, computándose a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular; teniendo como sujeto inafecto, entre otros, la propiedad vehicular del Gobierno Central. La Corte Suprema de Justicia de la República, a través de las Casaciones N.° 659-2015 y 362-2015, ha establecido que los organismos públicos se encuentran obligados al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular, con respecto de la propiedad de sus vehículos, en tanto tengan una antigüedad no mayor de tres años. Mientras que el Tribunal Fiscal, en la jurisprudencia de observancia obligatoria recaída en la Resolución N.° 04369-7-2018, ha establecido que los organismos públicos ejecutores y especializados no son sujetos del Impuesto Predial, de Alcabala y al Patrimonio Vehicular. Observándose de ello, una contradicción sumamente relevante que afecta el principio de seguridad jurídica<sup>1</sup>, pues el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, por su carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, vincula a las administraciones tributarias (Sunat y SAT de las diversas municipalidades provinciales y distritales); sin embargo, en el supuesto en que estas decisiones administrativas llegaran a conocimiento de la Corte Suprema de Justicia de la República serán resueltas conforme a su criterio, revocando así lo resuelto por las administraciones tributarias, y gravando la propiedad vehicular de los organismos públicos. Por ello, la importancia de acercarnos a algunos conceptos relevantes a fin de poder determinar, desde el enfoque del principio de capacidad contributiva y del propio contenido de la Ley de Tributación Municipal, si la propiedad vehicular de los organismos públicos se encuentra o no gravada con el referido impuesto.

1 Moresso JJ y. Vilajosana J. M. (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, España: Marcial Pons; p.47. Han referido sobre el principio de seguridad jurídica que su función es que las personas a la que van destinadas las normas jurídicas deben saber a qué atenerse, es decir, den conocer con anterioridad a sus comportamientos cuales de éstos están prohibidos, son obligatorios o les están permitidos.

## EL IMPUESTO COMO ESPECIE

Nuestra legislación tributaria no desarrolla una definición precisa sobre el término tributo; sin embargo, podemos entenderlo como la prestación exigida por el Estado, basado en su poder de imperio, a quienes realizan las situaciones descritas en la ley, conocido como *hipótesis de incidencia*<sup>2</sup>, relacionados con negocios, actos o hechos de naturaleza eminentemente económica. Debiéndose vislumbrar la capacidad económica del sujeto pasivo, puesto en esa posición por la ley, ya sea como generador de ingresos, consumidor o en la acumulación de riqueza, como condición irrestricta. Esta prestación es exigible coactivamente por el Estado, en su condición de acreedor, cuya finalidad consiste en sufragar los gastos públicos, en atención con el principio de solidaridad.

Siguiendo este mismo orden lógico de ideas, la doctrina define al tributo de la siguiente manera:

Dino Jarach (1996)

Es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria. (pág. 11-12)

Fernando Pérez Royo (2000):

Prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: la coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla (...) El carácter contributivo –que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo– constituye la razón de ser de la institución y

2 Bravo Cucci Jorge. (2015). *Fundamentos del derecho tributario*. Quinta edición. Lima, Perú: Jurista Editores; p.170. Define a la hipótesis de incidencia como la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, que es construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo.

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser. (pág. 33)

Jorge Bravo Cucci (2015):

Es una norma jurídica que ha sido insertada en el ordenamiento jurídico por un dispositivo legal pertinente (ley o decreto legislativo) a través del procedimiento legislativo vigente, con la finalidad de contribuir al sostenimiento del gasto público por la vía de la instauración de obligaciones ante la realización de hechos imponibles. Los tributos – cualquiera sea su especie – deben fundarse o graduarse sobre la base del principio de capacidad contributiva, no tener efectos confiscatorios y aplicarse en respeto al principio de igualdad y a los derechos fundamentales de las personas. (pág. 78)

Nuestro Código Tributario – base del ordenamiento jurídico tributario peruano –, en su calidad de conjunto orgánico y sistemático de disposiciones y normas que regulan la materia tributaria en general (Robles Moreno, 2010, pág. 13), realiza una división tripartita del tributo, en cuya Norma II establece que el término genérico tributo comprende: impuesto, contribución y tasa; señalando respecto del impuesto, que es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.

Sobre la conceptualización del término impuesto, la doctrina lo define del modo siguiente:

Humberto Medrano Cornejo (1990):

Se exige aun cuando el sujeto pasivo no sea beneficiario directo de una actividad del Estado. Este tributo se paga en razón de hechos imponibles que no guardan relación alguna con la actividad del Estado respecto de los contribuyentes específicos obligados al pago. En el impuesto el hecho generador “es una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente”. (pág. 37)

Héctor Belisario Villegas (2002):

Es exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como generadoras de la obligación de tributar (hechos imponibles), situaciones éstas ajenas a toda concreta acción gubernamental vinculada a los pagadores. El hecho imponible, por la circunstancia de no implicar actividad estatal alguna referida al obligado, no tiene otro

camino que relacionarse no con las acciones gubernamentales que atañen o benefician al contribuyente, sino con sus rentas, bienes o consumos. El hecho elegido como generador (o imponible) no es un hecho cualquiera de la vida, sino que está caracterizado por su naturaleza reveladora de la posibilidad de contribuir en alguna medida al sostenimiento del Estado. (pág. 157)

Rosendo Humaní Cueva (2011):

El impuesto como instituto jurídico implica normalmente tres momentos fundamentales: a) Fundamentación meta-positiva: “Existencia de una realidad económica o social, a la que hemos llamado objeto (económico) del impuesto, que se constituye como previa a la creación del impuesto y que refleja una adecuada capacidad económica o contributiva”. b) Fase de creación del impuesto (ejercicio de la potestad tributaria: la promulgación de una ley tributaria que defina y recoja ciertos hechos convirtiéndolos en supuestos legales –hechos imponibles– y la vinculación por ley de ciertos efectos jurídicos – obligación de pagar el impuesto– a la realización del supuesto legal que en ella se contiene, es decir, a la realización del hecho imponible. De esta manera la ley convierte determinados supuestos de hecho en una serie de hechos jurídicos cuya realización por el sujeto conlleva la obligación tributaria). c) Fase de aplicación del impuesto (a través del ejercicio de la potestad de imposición) que viene vinculada a la realización del hecho imponible. (pág. 37)

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos decir que en el impuesto, la prestación pagada por el sujeto pasivo, puesto en esa posición por la voluntad del Estado a través de la ley (Principio de reserva de ley), no origina que este último le otorgue un derecho directo a cambio de su cumplimiento, produciéndose una separación entre la entrega de la prestación y la actividad que el Estado desarrolla; no obstante, podrá llegar al sujeto pasivo de forma indirecta a través de la cobertura y protección de sus derechos conjuntamente con la de los demás sujetos, como por ejemplo: con el pago a los policías (seguridad), construcción de escuelas y hospitales (educación y salud), pago a los trabajadores del Poder Judicial y Ministerio Público (justicia), a diferencia de lo que ocurre con las contribuciones y las tasas, en las cuales sí se puede evidenciar la obtención de un derecho directo.

Cabe agregar, que esta especie de tributo, a diferencia de las demás, tiene una relación

indesligable con la capacidad contributiva, pues gravará a aquellos sujetos cuya riqueza demuestre que puede cubrir los gastos públicos sin que ello implique poner en riesgo su propia subsistencia o la de sus dependientes; atendiendo al deber de contribuir de todos los ciudadanos, basado en el principio de generalidad y solidaridad. Por lo que, partiendo de ello, todo sujeto deberá encontrarse obligado a pagar impuestos en tanto tenga la aptitud económica de poder afrontar estas cargas públicas.

### **CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Cuando conversamos sobre los impuestos, se hace difícil no relacionarlo con operaciones económicas, en las cuales los agentes intercambian bienes o servicios y a cambio reciben una contraprestación, generándose en el sujeto riqueza, la cual debe ser destinada a cubrir también las necesidades públicas, como parte de los propios requerimientos personales del ser humano para su subsistencia, como es: la seguridad, educación, salud, justicia, entre otros, partiendo de un deber de colaboración.

La capacidad contributiva implica que para ser sujeto pasivo de un impuesto debe tener la capacidad económica de poder afrontarlos, manifestado: en la riqueza que genere, el consumo que realice o en la acumulación de riqueza que posea; resultando un límite al legislador en la creación de impuestos, en su aplicación, y un derecho del sujeto puesto en esa posición por la ley, como protección a su derecho constitucional a la propiedad.

No obstante, cabe preguntarnos, si la capacidad contributiva constituye también un principio del derecho tributario, de conformidad como ha sido creado nuestro sistema tributario.

En ese contexto, tenemos que el profesor Cesar Gamba Valega (2011), refiere sobre los principios tributarios:

Los principios tributarios limitan todas las decisiones de todos los poderes públicos, sean estas normativas (incluyendo la potestad reglamentaria) o aplicativas. Ello implica que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios. Así lo tiene señalado expresamente el último párrafo del artículo 74 de la Constitución, según el cual “no surten efecto las normas tributarias dictadas

en violación de lo que establece el (referido) artículo. Esta consideración especial determina que todos los ciudadanos, solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales. De ahí, que se sostenga con acierto que los principios tributarios, al mismo tiempo que son límites a los poderes públicos, también constituyen derechos de los particulares. (pág. 428-429)

Precisamente, nuestra Constitución Política, en su artículo 74, regula el régimen tributario del Estado, estableciendo los principios en los cuales se basa nuestro sistema jurídico-tributario, encontrándose dentro de estos: a la reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales y no confiscatoriedad; los cuales en su calidad de principios constitucionales tributarios, coadyuvan en la construcción de normas, constituyen límites para el ejercicio de la potestad tributaria y son derechos inherentes de todo sujeto; sin embargo, atendiendo a la naturaleza de cada uno de ellos y de los derechos que protegen, se observa que estos no serían los únicos principios reconocidos, pues estos contienen a su vez otros principios o sub principios, los cuales cumplen la misma finalidad, el regular la conducta de los agentes y servir de límite al poder del Estado frente a la creación y captación de tributos.

En ese sentido, podemos arribar a que la capacidad contributiva encuentra sustento en los principios constitucionales de igualdad y de no confiscatoriedad, en tanto que la razón de ser de estos últimos consiste en que todos contribuyan con el sostenimiento del Estado, pero en estricta relación con su nivel de riqueza; lo cual define lo que conocemos como capacidad contributiva, resultando así, ser un principio derivado del principio de igualdad y no confiscatoriedad, e incluso, de los derechos fundamentales, dentro de los cuales se encuentra el respeto a la dignidad y a la propiedad, contenidos en el artículo 2 de nuestra Constitución Política.

El Tribunal Constitucional, en su condición de máximo intérprete de la Constitución, se ha pronunciado sobre el principio de capacidad contributiva refiriendo que este tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. (Tribunal Constitucional STC EXP N° 033-2004-AI/TC, Fundamento 12).

Por su parte, el profesor Francisco Escribano (2010) ha referido sobre el principio de capacidad contributiva:

La justicia del sistema será el resultado de que las cargas tributarias se repartan, inspirándose en los principios de igualdad, del que la progresividad será el modo de hacerla patente y generalidad, de acuerdo con el principio de capacidad económica lo que procurará el resultado de un sistema tributario justo, con un límite casi redundante, que no podrá tener alcance confiscatorio. (pág. 37)

Para el profesor Bravo Cucci (2015), el principio de capacidad contributiva:

Constituye un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador, sino un mandato preceptivo y vinculante. En respecto a dicho principio, el legislador debe diseñar los impuestos eligiendo un hecho revelador de capacidad contributiva. (pág. 138)

Con lo cual, se puede sostener, que el principio de capacidad contributiva se encuentra en relación directa y proporcional con la riqueza, en tanto, solo se deberá gravar aquellos hechos que provengan de hechos generadores de riqueza, ya sea desde el ámbito de los ingresos obtenidos, esto es, como consecuencia del desarrollo de actividades de comercio o industria, arrendamiento, rentas de capital, rentas de trabajo independiente o dependiente, implicando el capital, o capital + trabajo, el nivel de consumo del agente, y la renta acumulada; caso contrario, no corresponde exigir su cumplimiento; pues de ser así, estaríamos frente a un tributo inconstitucional, cuya existencia constituiría una mera y ciega apropiación de la propiedad, antojadiza y sin criterio de gradualidad.

Así las cosas, se concluye en este extremo, que el Estado al advertir la existencia de operaciones que generen riquezas o la existencia de indicios reveladores de la misma, y atendiendo a que todos nos encontramos obligados a cubrir las necesidades públicas, basados en el deber de contribuir, deberá gravar estos hechos, y exigir coactivamente su pago; sin embargo, aquellas operaciones que no constituyan una manifestación de riqueza, ya sea por la calidad del agente, o por la propia naturaleza del hecho, no deben estar gravadas, dando lugar a que sea el propio Estado, a través de las figuras de la inafectación, exoneración o de ser el caso, el silencio normativo, el que excluya al sujeto o al hecho de la relación tributaria, o simplemente no lo regule, atendiendo a la tipicidad del tributo. (pág. 63)

## **EL ESTADO Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

El Título II de nuestra Constitución Política contempla lo concerniente al Estado y a la Nación, desarrollando el tipo de Estado y de gobierno, los deberes del Estado, sobre el origen de su poder, la usurpación del gobierno y el derecho de insurgencia, entre otros; de cuyos articulados se puede evidenciar que son deberes primordiales del Estado (artículo 44): 1) defender la soberanía nacional; 2) garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; 3) proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y 4) promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación. Asimismo, precisa que es deber del Estado establecer y ejecutar la política de fronteras y promover la integración, particularmente latinoamericana, así como el desarrollo y la cohesión de las zonas fronterizas, en concordancia con la política exterior.

A nivel doctrinal, tenemos que Del Vecchio, citado por Aníbal Torres Vásquez, refiere sobre el Estado, lo siguiente:

El Estado es el sujeto de la voluntad que establece un orden jurídico; o bien el Estado es el sujeto del orden jurídico en el cual se verifica la comunidad de vida de un pueblo'. El Estado es el sujeto de Derecho por excelencia. Todos los demás sujetos. Sean personas singulares, corporaciones o fundaciones, necesitan del reconocimiento del Estado para manifestarse como tales. El Estado, en cambio, tiene un cierto

carácter absoluto; no precisa de reconocimiento; desde que existe tiene el reconocimiento en sí mismo; no depende de ningún otro poder, porque el mismo es el supremo poder. (pág. 1024)

En ese sentido, tenemos que el Estado en su condición de forma superior de organización del poder, tiene como ejes fundamentales la regulación de la vida de sus integrantes, protegiendo inminentemente la dignidad y seguridad de las personas y el territorio que lo comprende; regulando todas las condiciones necesarias para lograr la estructura adecuada que permita el desarrollo de sus integrantes, así como, de la regulación y creación de las normas que permitan lograr la configuración de un Estado de Derecho, en el que impere el orden normativo.

El Estado peruano es uno e indivisible, organizándose según el principio de división de poderes (Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 43), los cuales constituyen: el poder ejecutivo, legislativo y judicial. El Poder Ejecutivo se encuentra conformado por dos niveles internos: el presidente y el consejo de ministros (Rubio Correa, 2017, pág. 50), encargado –principalmente– de dirigir y ejecutar la política general de gobierno, lo cual incluye, cumplir y hacer cumplir la Constitución y las demás normas, así como adoptar todas aquellas acciones conducentes a la defensa de la república, de la integridad del territorio y de la soberanía del Estado (Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 118). Por su parte, el Poder Legislativo, consta de cámara única, tiene por funciones esenciales: las de dictar leyes y de ejercitar el control político. Por su parte, el Poder Judicial es el órgano encargado de administrar justicia en el país.

De lo cual se puede evidenciar, que el Estado, a través de los poderes que lo conforman, lo cual incluye a los organismos públicos que forman parte de los ministerios que integran el Poder Ejecutivo, no poseen la aptitud económica para contribuir a sufragar los gastos públicos, por el contrario depende de la captación de tributos para cumplir sus fines esenciales, los cuales servirán para sostener y proteger su estructura. Más aún, si consideramos que es el Estado a través de su Poder Legislativo el que crea y regula los tributos conforme al principio de reserva de ley, resultando contradictorio que sea deudor y acreedor a la vez.

Por lo tanto, el Estado, el cual comprende a sus poderes ejecutivo, legislativo y judicial, y a su vez, a los organismos públicos, no goza de capacidad contributiva, en tanto no constituye un sujeto pasivo que ejecute acciones reveladoras de riqueza, sino más bien depende de la riqueza de sus integrantes, las cuales gravará conforme a su potestad tributaria, en armonía con la aplicación del principio de capacidad contributiva como límite a su poder tributario.

### **EL IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR Y EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

El Impuesto al Patrimonio Vehicular, de conformidad con el capítulo III del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal<sup>3</sup>, es un impuesto de periodicidad anual, que grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres años, computándose a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular.

En torno del sujeto pasivo del impuesto, tenemos que son los propietarios de los vehículos descritos anteriormente; sin embargo, en el artículo 37 de la Ley de Tributación Municipal, se advierte que el Estado, basado en su potestad tributaria, ha establecido como sujetos inafectos del impuesto a los siguientes: a) Gobierno Central, las Regiones y Municipalidades; b) Gobiernos extranjeros y organismos internacionales; c) Entidades religiosas; d) Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú; e) Universidades y centros educativos, conforme a la Constitución; f) Los vehículos de propiedad de las personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo; g) Los vehículos nuevos de pasajeros con antigüedad no mayor de tres (3) años de propiedad de las personas jurídicas o naturales, debidamente autorizados por la autoridad competente para prestar servicio de transporte público masivo<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Lo cual comprende los artículos 30 al 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF

<sup>4</sup> Artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, establece: "Se encuentran inafectos al pago del impuesto, la propiedad vehicular de las siguientes entidades: a) El Gobierno Central, las Regiones y las Municipalidades; b) Los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales; c) Entidades religiosas; d) Cuerpo General de Bomberos

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

Sobre el Impuesto al Patrimonio Vehicular y el hecho gravado como manifestación de riqueza, tenemos que el profesor Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León refiere (2008) que:

Constituye una modalidad de imposición al patrimonio. De modo más exacto, se puede señalar que grava un elemento del patrimonio: el vehículo. Existen vehículos de menor cuantía que no demuestran una capacidad contributiva relevante; tal como ocurre con el monopatín, la bicicleta, la motocicleta, etcétera. Por tanto, estas clases de vehículos se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IPV. (pág. 194)

Siendo así, tenemos que este impuesto, cuyo acreedor es la municipalidad provincial, grava la propiedad de vehículos, automóviles, camionetas, *station wagons*, camiones, buses y ómnibuses, cuya antigüedad no sea mayor a los tres años. Encontrándose en este impuesto –al igual que en los demás– su característica irrestricta a la capacidad contributiva, en tanto que con la propiedad de un vehículo nuevo o seminuevo (menor a tres años) se manifiesta la riqueza que posee el sujeto (bien suntuoso) haciéndolo idóneo para asumir la carga fiscal, pues de no ser así, no tendría la posibilidad de adquirir o poseer un vehículo en estas condiciones.

Cabe agregar, que como bien ya se ha señalado, el Estado, atendiendo a su potestad tributaria y en cumplimiento de los principios tributarios que constituyen la base de nuestro sistema tributario, ha extraído del ámbito de aplicación del referido impuesto, a determinados sujetos, señalados taxativamente en la norma (artículo 37), por lo que respecto de ellos, no nacerá la obligación tributaria, y por ende, no les resultará exigible coactivamente el pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

Entendiendo, que el motivo de esta inafectación consiste en excluir del ámbito de aplicación a aquellos, que si bien pueden ser propietarios de vehículos con una antigüedad no mayor de tres años; no cumplen con la característica irrestricta de todo impuesto, esto es, la capacidad contributiva, en tanto, no generan ni

manifiestan riqueza, como consecuencia de la realización de hechos económicos (capital y/o trabajo), de su capacidad de consumo o de la acumulación de patrimonio.

Lo cual se corrobora, por ejemplo, de la inafectación al Gobierno Central, que comprende a sus ministerios, los cuales poseen los recursos públicos presupuestados anualmente y aprobados por el Congreso, destinados únicamente a que brinden servicios públicos de calidad a la población, resultando ser esta su misión y visión, y mas no la de generar riqueza y acumular la misma; no obstante, de ser el caso, en que generen ingresos propios (tasas), estos deberán encontrarse destinados a cubrir los servicios públicos para los que fueron creados, o ser destinados a mejorar los mismos, sin que ello implique, de ninguna manera, la generación de riqueza, o la reinversión de la misma; más aún, si se entiende que los recursos públicos no pertenecen a una determinada persona o entidad, sino que finalmente son de todos los peruanos.

Sucediendo lo mismo con los gobiernos regionales, locales, extranjeros, organismos internacionales y demás señalados en la norma, los cuales tampoco generan riqueza, por el contrario, sus recursos están destinados también a cumplir las necesidades públicas o funciones predeterminadas por la ley.

Por lo tanto, de conformidad con el principio de capacidad contributiva y con la propia inafectación regulada por el legislador en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, la cual tiene sustento en el referido principio, no deberá gravarse la propiedad de vehículos con una antigüedad menor a tres años, cuyo propietario no goce de capacidad contributiva, entendida como la aptitud de soportar las cargas públicas; en tanto, la simple propiedad de un vehículo no es suficiente para gravarla, sino que esta propiedad debe evidenciar riqueza en el sujeto pasivo.

## **LOS ORGANISMOS PÚBLICOS Y SU RELACIÓN CON EL IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR**

El referido artículo 37 de la Ley de Tributación Municipal estipula una lista de sujetos inafectos del impuesto; sin embargo, no señala de forma literal a los organismos públicos; por

Voluntarios del Perú; e) Universidades y centros educativos, conforme a la Constitución; f) Los vehículos de propiedad de las personas jurídicas que no formen parte de su activo fijo; g) Los vehículos nuevos de pasajeros con antigüedad no mayor de tres (3) años de propiedad de las personas jurídicas o naturales, debidamente autorizados por la autoridad competente para prestar servicio de transporte público masivo. La inafectación permanecerá vigente por el tiempo de duración de la autorización correspondiente”.

lo que, cabe analizar si los mismos forman o no parte del Gobierno Central, y por ende, si se encuentran inafectos del referido impuesto; ello en armonía con el análisis del principio de capacidad contributiva y de la propia naturaleza del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

En ese contexto, tenemos que el artículo 77 de nuestra Constitución Política establece que la administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso, siendo su estructura dividida en dos secciones: Gobierno central e instancias descentralizadas. De la misma manera, señala que el presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, cuya programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización, correspondiendo a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de cánón.

A nivel legal, la Ley N° 28411<sup>5</sup>, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, en su artículo 2, establece que las entidades del Gobierno General, están comprendidas por los siguientes niveles: Gobierno nacional, Gobierno regional y Gobierno local, cuyo Gobierno nacional comprende: a) La administración central, la cual comprende a los organismos representativos de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y sus organismos públicos descentralizados, las universidades públicas y los organismos constitucionalmente autónomos; b) Los Organismos Reguladores; c) Los Organismos Recaudadores y Supervisores; d) Los Fondos Especiales con personería jurídica; y e) Las Beneficencias y sus dependencias.

Así también, la Ley N° 29158<sup>6</sup>, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, establece en su artículo 2 que el Poder Ejecutivo está integrado por: a) La Presidencia de la República; b) El Consejo de Ministros; c) La Presidencia del Consejo de Ministros; d) Los Ministerios; y e) Las Entidades Públicas del Poder Ejecutivo. Asimismo, refiere que los ministerios y las entidades públicas ejercen sus funciones en

respuesta a una o varias áreas programáticas de acción, las cuales son definidas para el cumplimiento de las funciones primordiales del Estado y para el logro de sus objetivos y metas; agrega, que todas las entidades públicas del Poder Ejecutivo se encuentran adscritas a un Ministerio o a la Presidencia del Consejo de Ministros; y, en el artículo 28, refiere que los organismos públicos son entidades desconcentradas del Poder Ejecutivo, con personería jurídica de derecho público, las cuales tienen competencias de alcance nacional, encontrándose adscritas a un ministerio, y son de dos tipos: a) Organismos Públicos Ejecutores, cuya creación y disolución se realiza por ley a iniciativa del Poder Ejecutivo; y 2) Organismos Públicos Especializados, cuya creación y disolución se realiza por ley a iniciativa del Poder Ejecutivo, en cuyos casos, su reorganización, fusión, cambio de dependencia o adscripción se acuerdan por decreto supremo con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros.

De cuyas normas se puede concluir, que los organismos públicos, ya sean ejecutores o especializados, pertenecen al Poder Ejecutivo, el cual a su vez constituye el Gobierno Central, pues este es el que dirige y ejerce la política nacional gobierno, los cuales si bien pueden gozar de independencia económica; sin embargo, dependen del presupuesto que anualmente aprueba el Congreso, y este a su vez, es entregado por el Gobierno Central a través de sus respectivos ministerios, a los diversos organismos públicos de conformidad con la política de gobierno y los fines del Estado. Cuyos recursos no son asignados al libre albedrío de las autoridades que integran el organismo público, por el contrario, su utilización se sujeta a mecanismos de control regulados por el Estado; e incluso su creación y competencias son creadas a iniciativa del Poder Ejecutivo, según pertenezcan a una determinada cartera. Evidenciándose así, su dependencia económica con respecto del Gobierno Central y el control que este ejerce sobre su presupuesto, resultando ser parte integrante del Gobierno Central, por lo que, su tratamiento tributario debe ser el mismo, comprendiendo las inafectaciones y exoneraciones que regule la norma.

Por lo tanto, al ser los organismos públicos parte del Gobierno Central, estos se encuentran inafectos del Impuesto al Patrimonio Vehicular

<sup>5</sup> Publicada en el Diario Oficial El Peruano con fecha ocho de diciembre de dos mil cuatro

<sup>6</sup> Publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 20 de diciembre de 2007

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

en los términos del artículo 37 de la Ley de Tributación Municipal; entendiéndose que si bien pueden ser propietarios de vehículos, automóviles, camionetas, *station wagons*, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres años, no nace respecto de ellos la obligación tributaria, ni mucho menos resulta exigible coactivamente el impuesto; lo cual se sustenta, no solo en la literalidad de la norma, sino también en que todo agente pasivo de impuestos –como ya quedó acotado en los párrafos que anteceden– deben necesariamente gozar de capacidad contributiva, y en este caso, observamos que los ingresos que perciben los organismos públicos provienen de la distribución del presupuesto anual que le asigna el Gobierno Central en armonía con su visión de Estado, sin que, bajo ninguna circunstancia, generen riqueza ni puedan acumular la misma, pues sus recursos están destinados únicamente a cubrir los servicios públicos que prestan y, de ser el caso, a mejorar los mismos.

Más aún, si consideramos que el Impuesto al Patrimonio Vehicular, como bien lo señaló el profesor Ruiz de Castilla grava el patrimonio como manifestación de riqueza; sin embargo, en los vehículos, automóviles, camionetas, *station wagons*, camiones, buses y ómnibuses, cuya propiedad pertenece a los organismos públicos, se evidencia que los mismos están destinados a cubrir funciones públicas y no son muestras de acumulación de riqueza como consecuencia del uso del capital o del trabajo.

Por lo tanto, atendiendo a todo lo expuesto, se puede concluir que la propiedad de vehículos, automóviles, camionetas, *station wagons*, camiones, buses y ómnibuses de los organismos públicos no debe estar gravada con el Impuesto al Patrimonio Vehicular; pues de ser así, estaríamos frente a una cobranza inconstitucional, en tanto se estarían gravando hechos que no evidencian manifestación de riqueza, e incluyendo en la relación tributaria a un sujeto que no genera riqueza; de espaldas a nuestro sistema tributario.

## **PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JURISDICCIONALES SOBRE LOS ORGANISMOS PÚBLICOS Y SU RELACIÓN CON EL IMPUESTO AL PATRIMONIO VEHICULAR**

En torno de la inafectación del Impuesto al Patrimonio Vehicular de los organismos públicos, tenemos que el Tribunal Fiscal, en las Resoluciones N°. 1386-1-2007 y 15122-7-2011 estableció que la Dirección Nacional de Inteligencia (organismo público) si bien constituye un organismo adscrito a la Presidencia del Consejo de Ministros, actúa como un centro de imputación de relaciones jurídicas con personería jurídica independiente, lo cual no significa que forme parte de él y que conforme un mismo ente jurídico, obedeciendo su creación a la necesidad de una descentralización funcional; concluyendo que no se encuentra inafecto del Impuesto al Patrimonio Vehicular. De la misma manera, en la Resolución N° 02464-7-2013, resolvió confirmar lo resuelto por la Administración Tributaria que a su vez determinó que correspondía la cobranza por concepto de Impuesto al Patrimonio Vehicular a la Comisión Nacional para el Desarrollo y Vida sin Drogas – Devida, organismo público ejecutor adscrito a la Presidencia del Consejo de Ministros.

Sin embargo, con fecha 11 de junio de 2018, el Tribunal Fiscal cambió su criterio, mediante la Resolución N° 04369-7-2018, concluyendo que los organismos públicos ejecutores y especializados no son sujetos de los Impuestos Predial, de Alcabala y al Patrimonio Vehicular, resolución que tiene la calidad de jurisprudencia de observancia obligatoria, pues así lo señala la misma, en aplicación del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF; con lo cual, a partir de esa fecha, la Administración Tributaria, que comprende a su vez a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y a las municipalidades provinciales y distritales, se encuentra vinculadas con esa decisión y deberán omitir cobrar estos impuestos a los referidos organismos públicos.

Contrario a ello, tenemos que la Corte Suprema de Justicia de la República, a través de la Casación N.º 659-2015 (de fecha 04 de abril de 2017) y 362-2015 (de fecha 03 de julio de 2017), emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente y la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, respectivamente, han establecido que los organismos públicos se encuentran obligados al pago del Impuesto al Patrimonio Vehicular, con respecto de la propiedad de sus vehículos, en tanto tengan una antigüedad no mayor de tres años.

Ante ello, se hace necesario analizar los criterios expuestos por el Tribunal Fiscal y por la Corte Suprema a fin de determinar, los motivos, por un lado, del cambio de criterio del Tribunal Fiscal, y por el otro, entender los alcances de lo resuelto por la Corte Suprema en torno a si los organismos públicos constituyen sujetos que generan riqueza, y por ende si su propiedad sobre vehículos cuya antigüedad no sea mayor a tres años debe encontrarse gravada con el Impuesto al Patrimonio Vehicular.

**Análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, recaídas en los Expedientes N.º 1386-1-2007 (23-02-2007), 15122-2011 (08-09-2011), 2464-7-2013 (14-02-2013) y 04369-7-2018 (11-06-2018)**

De cuyos pronunciamientos se puede evidenciar que el Tribunal Fiscal, en la resolución recaída en el Expediente N.º 1386-1-2007, realiza una interpretación histórica de la Ley de Tributación Municipal, analizando el contenido de Ley N.º 23724, Normas relativas al financiamiento del presupuesto del sector público, y del Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N.º 278-84-EFC, afirmando que en estas dos últimas normas se precisó de forma expresa que los vehículos fabricados en el país o importados a partir del 1 de enero de 1980, de propiedad de las Instituciones Públicas, entre otros, no se encontraban afectos al referido impuesto; sin embargo, en la Ley de Tributación Municipal, vigente a partir de 01 de enero de 1994, solo se considera la inafectación del Impuesto Predial y del Impuesto Vehicular a los predios y vehículos del gobierno central, las regiones y las municipalidades, omitiendo toda mención a las instituciones públicas descentralizadas, lo que para el Tribunal Fiscal evidenciaría una intención del legislador de modificar el tratamiento que se venía otorgando

a estas entidades en materia de inafectación de dichos impuestos; motivo por el cual concluye que las instituciones públicas se encuentran afectas al Impuesto al Patrimonio Vehicular a partir del ejercicio de 1994.

De lo cual se puede señalar que el método histórico analiza la intención del legislador que tuvo al dar la norma, o de otro modo, como diría GUASTINI, “la voluntad del legislador histórico “carne y hueso”, es decir, de los seres humanos que efectivamente han participado activamente en la redacción y en la aprobación de un determinado texto normativo” (Guastini, 2014, pág. 266-267); por lo que el Tribunal Fiscal al advertir que en los antecedentes de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo N.º 776, se estableció de forma expresa que las instituciones públicas se encontraban inafectas del Impuesto al Patrimonio Vehicular, y en la referida ley, se omite su inafectación, asumió que la intención del legislador fue que las instituciones públicas constituyan sujetos gravados con el referido impuesto, y por ende, obligados al pago del referido impuesto; sin embargo, el Tribunal Fiscal omitió aplicar otros métodos interpretativos, para efecto de analizar debidamente si las instituciones públicas se encontraban o no comprendidas como sujetos inafectos del impuesto, lo cual implicaba, en un primer momento, efectuar la conocida interpretación literal, a efectos de entender el significado de Gobierno Central contenido en la Ley de Tributación Municipal, para luego efectuar la también conocida interpretación sistemática, analizando las normas referidas a la estructura del Gobierno Central, lo concerniente a materia presupuestaria (regulado en la Constitución Política) y de los principios que sostienen el Sistema Tributario Nacional, y con ello, determinar si las instituciones públicas formaban parte del Gobierno Central, y por ende, si debían o no encontrarse inafectos del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

Posteriormente a través de las resoluciones recaídas en los Expedientes N.º 15122-7-2011 y 2464-7-2013, el Tribunal Fiscal afirmó que si bien un organismo público descentralizado se encuentra adscrito, en este caso, a la Presidencia del Consejo de Ministros, no significa que sea parte de él y que conforme un mismo ente jurídico, por el contrario, la creación de organismos públicos descentralizados por parte del Gobierno Central responde a la necesidad de una descentralización funcional, conformando

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

dichos organismos entes jurídicos distintos a la administración matriz, ni tampoco forma parte del Gobierno Central; más aún si la propia Ley de Tributación Municipal no ha considerado a los organismos públicos como sujetos inafectos al Impuesto al Patrimonio Vehicular, lo cual no puede ser desvirtuado por el hecho de que la Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto haya establecido que para efecto de la aplicación de la citada ley se considera dentro de las entidades comprendidas en el gobierno nacional, a los organismos públicos descentralizados, ni por las disposiciones de cualquier otra norma legal, salvo que refiera expresamente que su alcance comprende a la definición de Gobierno Central señalada por la Ley de Tributación Municipal.

De cuyos fundamentos se observa, que el Tribunal Fiscal omitió motivar debidamente su decisión, en tanto concluye por gravar con el Impuesto al Patrimonio Vehicular a los organismos públicos, basado en los temas de descentralización, y en que no forman parte del gobierno central; sin previamente analizar las normas referidas a la estructura del Gobierno Central, como por ejemplo: el artículo 77 de la Constitución Política del Perú (Presupuesto del Sector Público), la Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto (Ley N.º 28411, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 08 de diciembre de 2004) y la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo (Ley N.º 29158, publicada en el diario oficial El Peruano con fecha 20 de diciembre de 2007), para efecto de analizar si efectivamente los organismos públicos formaban o no parte del Gobierno Central, efectuando con ello una interpretación literal, sistemática, e incluso de la ratio legis (esto es lo que la norma quiere decir de su propio texto); mas no realizar una sola afirmación sin una suficiente fundamentación normativa.

Sin embargo, en el año 2018, estos criterios fueron modificados a través de la Resolución N.º 04369-7-2018, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, pues así lo señala la propia resolución, en el cual se realizó una interpretación sistemática de las normas referidas al Poder Ejecutivo, como es: la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, la Ley General de Presupuesto y la Ley de Tributación Municipal, y de ello, concluyó que los organismos públicos forman parte del Gobierno Central, por lo que cuando la Ley de Tributación

Municipal establece la inafectación en relación con el Gobierno Central hace referencia no solo a la Administración Pública Central, sino también a los organismos públicos regulados en la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, lo cual es concordante con la Ley General de Presupuesto que desprende que el Gobierno Nacional comprende a la Administración Central, y esta a su vez, a los organismos públicos descentralizados; concluyendo así, que estos últimos se encuentran inafectos del Impuestos Predial, de Alcabala y al Patrimonio Vehicular.

Cuyo criterio –a partir de lo desarrollado en el presente artículo– se encuentra en armonía con los principios constitucionales de igualdad, no confiscatoriedad y de capacidad contributiva, los cuales conjuntamente con el de reserva de ley y respeto de los derechos fundamentales, entre otros, constituyen los cimientos sobre los cuales gira la creación de normas tributarias y su desarrollo; resultando ilegal que se cobre un impuesto a un sujeto que no genere o manifieste riqueza, más aún si se produce el absurdo de fusionarse acreedor y deudor tributario en un mismo agente, pues por un lado, el acreedor es siempre el Estado, del cual forman parte los organismos públicos, y su vez resulta ser este el sujeto pasivo, en tanto adquiera la propiedad de vehículos con una antigüedad no mayor a tres años.

Sin perjuicio de lo expuesto, se puede agregar que de los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal –que han sido materia de estudio– se advierte que el cambio de criterio, en torno a la afectación del Impuesto al Patrimonio Vehicular de los organismos públicos, desde mi perspectiva, obedece a una inaplicación e indebida interpretación de las normas, pues en el año 2007, se restringía a la aplicación del método histórico, omitiendo aplicar las normas que regulaban la estructura del Estado y del presupuesto, así como, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional sobre los principios rectores de la tributación reconocidos a nivel constitucional<sup>7</sup>; para luego, en los años 2011-2013, aplicar normas concernientes a la política de descentralización y de presupuesto, pero arriba a una criterio equivocado, más aún, si limita su análisis, y emite resoluciones carentes de fundamentación

<sup>7</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 0033-2004-AI/TC, 00053-2004-AI/TC, entre otros.

normativa, pues omite analizar la Constitución Política, en lo que se refiere a la asignación de presupuesto, las normas que regulaban la organización del Poder Ejecutivo (Ley Orgánica del Poder Ejecutivo) y las normas de presupuesto, y peor aún, desconoce los principios constitucionales tributarios en los cuales se sostiene nuestro sistema tributario, como es el principio de capacidad contributiva, igualdad, reserva de ley y respeto de los derechos fundamentales, así como, lo relativo a los fines del Estado y los entes que lo conforman. No obstante, ello ha sido subsanado en el año 2018, con una resolución que aplica e interpreta debidamente las normas que regulan lo concerniente a la organización del Poder Ejecutivo, así como lo referente a la Ley de Tributación Municipal, para concluir finalmente, con carácter vinculante a nivel administrativo, con una decisión que respeta los principios constitucionales tributarios.

#### **Análisis de las resoluciones de la Corte Suprema recaídas en las Casaciones N.º 659-2015 y 362-2015**

La Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, emitió la Casación N.º 659-2015, con fecha 04 de abril de 2017, en la cual resolvió declarar fundado el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal, casaron la sentencia de vista, y actuando en sede de instancia, confirmaron la sentencia apelada que declaró infundada la demanda, teniendo por válido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que confirmó la cobranza contra Devida por concepto del Impuesto al Patrimonio Vehicular.

Señaló como argumentos que de una interpretación sistemática del literal a) del artículo 37 del Decreto Legislativo N.º 776, del artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 824 y de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, resulta que los vehículos de propiedad del Gobierno Central (poderes ejecutivo, legislativo y judicial) se encuentran inafectos al pago del Impuesto Predial; más del mismo no se puede extraer que Devida, organismo público descentralizado, se encuentre comprendida en el supuesto de la norma cuando se refiere al Gobierno Central, pues la inafectación en materia tributaria tiene que ser expresa, y el artículo 37 literal a) del Decreto Legislativo N.º 776 no ha considerado a los Organismos Públicos Descentralizados,

entre aquellos cuyas propiedades se encuentren inafectas al Impuesto al Patrimonio Vehicular; cuya distinción entre Gobierno Central y Organismos Públicos Descentralizados también responde a una política de Estado y en la organización interna, con distinción de funciones administrativas, económicas, y en el manejo del presupuesto.

Por su parte, la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, emitió la Casación N.º 362-2015, de fecha 03 de julio de 2017, en la cual resolvió declarar fundado el recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal, casaron la sentencia de vista, y actuando en sede de instancia, revocaron la sentencia apelada, y reformándola, la declararon infundada en todos sus extremos, teniendo con ello por válido el pronunciamiento del Tribunal Fiscal que confirmó la cobranza contra la Dirección Nacional de Inteligencia (DINI) por concepto de Impuesto al Patrimonio Vehicular.

Señaló como argumentos, que en relación con el desarrollo constitucional del artículo 77 de la Constitución Política del Perú, el Congreso de la República expidió la Ley N.º 27209, Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, la misma que fuera derogada por la Ley N.º 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, en donde ambas distinguen los presupuestos entre las instituciones públicas descentralizadas y el Gobierno Central; pudiéndose entender, que los gastos que se realizan durante el año fiscal por parte de las instancias descentralizadas no están en relación directa con los gastos del Gobierno Central, es decir que cada uno de ellos tienen partidas diferentes en el presupuesto de la república, y por ende los gastos que realizan las instancias descentralizadas no forman parte del gasto que se le asigna al Gobierno Central; así también, expuso que las instancias descentralizadas están referidas a los organismos públicos descentralizados, los cuales se encuentran en relación con el proceso de descentralización que lleva a cabo el Estado, las cuales presupuestariamente son distintas a la administración pública matriz, dotándola de una personalidad jurídica distinta del Gobierno Central; agrega que del artículo 1 y 23 de la Ley N.º 28664, Ley del Sistema de Inteligencia Nacional se advierte que la Dirección Nacional de Inteligencia-DINI cuenta con personería jurídica de derecho público, autonomía

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

administrativa, funcional y económica, y con su propio pliego presupuestal, lo que significa que es capaz de contraer obligaciones, así como ser sujeto de derechos; siendo así, su presupuesto no forma parte del que se asigna al Gobierno Central; agrega que del artículo 30 y 37 de la Ley de Tributación Municipal, se tiene que los tributos tienen dentro de su estructura un ámbito de aplicación en donde se describen los supuestos de afectación; cuya normatividad tributaria puede determinar algunos supuestos de exoneración, o de inafectación del tributo. En el caso de inafectación, la propia norma establecerá una lista de todos aquellos casos que por disposición expresa de la ley no se encuentran afectos al pago del impuesto; por lo que, cuando el artículo 37° de la Ley de Tributación Municipal regula la relación de entidades que se encuentran inafectas al Impuesto al Patrimonio Vehicular, se evidencia que ha sido voluntad del legislador que únicamente estas entidades se encuentren fuera del ámbito de aplicación del Impuesto al Patrimonio Vehicular, por lo que no sería posible que se incluya a una entidad diferente a las establecidas por la norma, pues ello implicaría atribuirse competencias que solo corresponden al legislador. Concluyendo que la Dirección Nacional de Inteligencia en materia presupuestal, así como, a nivel económico y administrativo, no forma parte del Gobierno Central; y por ende, la propiedad sobre un vehículo debe estar gravada con el Impuesto al Patrimonio Vehicular.

De cuyos pronunciamientos se observa que ambas Salas Supremas parten del análisis del artículo 77 de la Constitución Política del Perú, así como de otros instrumentos legales, para arribar a la conclusión que los organismos públicos no forman parte del Gobierno Central, en tanto han sido creados para efectos de las políticas de descentralización en el país, cuyos presupuestos no forman parte del presupuesto del Gobierno Central, así también, analizan el artículo 37 de la Ley de Tributación Municipal, el cual contiene a los sujetos inafectos del Impuesto al Patrimonio Vehicular, exponiendo que esta inafectación debe ser expresa, por lo que al no encontrarse dentro de ellos a los organismos públicos, concluyen que estos se encuentran afectos al Impuesto al Patrimonio Vehicular; sin embargo, de su contenido se evidencia que no analizaron los principios constitucionales en los cuales se basa nuestro sistema tributario, a fin de determinar si los

organismos públicos constituyen sujetos que generan o no renta, o que su propiedad sobre estos vehículos pueda manifestar riqueza, y conjuntamente con las normas que regulan lo concerniente al Gobierno Central y descentralización, arribaron a una conclusión conforme al sistema tributario peruano, esto es que los organismos públicos no son sujetos que generen riqueza, y por ende, no deben estar gravados con el referido impuesto. Análisis que resulta de suma importancia, pues en el Estado Constitucional de Derecho en el que nos desarrollamos lo que se busca es que las decisiones judiciales no solo apliquen el ordenamiento legal existente, sino que realicen una interpretación de las normas conforme a los principios reconocidos en la Constitución Política del Estado, logrando que sus decisiones sean razonables, justas, legales y sin atisbos de arbitrariedad.

## CONCLUSIONES

Los impuestos se encuentran en relación directa con el principio de capacidad contributiva; por lo que, para efectos de su creación o cobranza, se deberá corroborar que el agente pasivo genere renta, acumule la misma, o se manifieste a través de su nivel de consumo, de tal forma que su cumplimiento no ponga en riesgo su supervivencia ni la de sus dependientes.

El Impuesto al Patrimonio Vehicular grava el patrimonio del sujeto pasivo, esto es, la propiedad de un vehículo como manifestación de riqueza generada o acumulada, en tanto el vehículo no tenga una antigüedad mayor a tres años, o este destinada a la prestación de transporte público. Por lo que, atendiendo a la naturaleza de tipo patrimonial de este impuesto, solo deberá gravar la riqueza manifestada en la propiedad de vehículos, en su calidad de bien suntuoso.

El artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF, establece a los sujetos inafectos del Impuesto al Patrimonio Vehicular encontrándose dentro de estos al Gobierno Central, el cual comprende a los organismos públicos, pues este último depende económicamente del presupuesto que el asigna, y forma parte del mismos, ello de conformidad de una interpretación sistemática del artículo 77 de la Constitución Política del Perú, de la Ley N° 28411, Ley General del

Sistema Nacional de Presupuesto y de la Ley N° 29158, Ley del Poder Ejecutivo.

De conformidad con el principio de capacidad contributiva, la naturaleza del Impuesto al Patrimonio Vehicular y del contenido del Capítulo III de la Ley de Tributación Municipal, tenemos que la propiedad de vehículos con un antigüedad no mayor de tres años que pertenezca a organismos públicos no deben estar gravada con el Impuesto al Patrimonio Vehicular, atendiendo a que estos no gozan de capacidad contributiva, en tanto no generan renta, ni acumulan la misma, sino que dependen del presupuesto anual que les asigna el Gobierno Central; añadiendo a ello, que la razón por la cual se grava la propiedad de vehículos, es porque constituyen bienes suntuosos que evidencian la existencia de riqueza; sin embargo, los vehículos que poseen los organismos públicos tiene una finalidad pública y no están destinados a satisfacer necesidades propias que evidencien riqueza en el agente; más aún, si la propia norma los excluye de la relación tributaria, al establecer su inafectación, en tanto son parte del Gobierno Central.

## FUENTES DE INFORMACIÓN

### Fuentes bibliográficas

Aníbal Torres Vásquez (2015). *Introducción al derecho. Teoría general del derecho*. Lima, Perú: Instituto Pacífico

Carlos Palao Taboada. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid, España: Lex Nova

Dino Jarach. (1996). *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo – Perrot

Fernando Pérez Royo. (2000). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Décima edición. Madrid, España: Civitas

Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León. (2008). *Impuesto al patrimonio vehicular*. Ius La Revista. Volumen N.º 37

Héctor Belisario Villegas. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea

Humberto Medrano Cornejo. (1990). *En torno al concepto y clasificación de los tributos en el Perú*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen N.º 18

Jorge Bravo Cucci. (2015). *Fundamentos de derecho tributario*. Quinta Edición. Lima, Perú: Jurista Editores

JJ. Moresso y J. Vilajosana. (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, España: Marcial Pons

Marcial Rubio Correa (2017). *El sistema Jurídico. Introducción al derecho*. Undécima edición, aumentada. Lima, Perú: Fondo Editorial. Pontificia Universidad Católica del Perú

Riccardo Guastini (2014). *Interpretar y argumentar*. Traducción de Silvina Álvarez Medina. Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales

Rosendo Huamaní Cueva. (2011). *Código tributario comentado*. Lima, Perú: Jurista Editores

VV.AA. (2010). *Código tributario doctrina y comentario*. Lima, Perú: Pacífico Editores

VV.AA. (2011). *Derecho tributario. Tópicos contemporáneos*. Lima, Perú: Grijley

VV.AA. (2010). *Las presunciones y rentas fictas. Aspectos constitucionales y tributarios en el Impuesto a la Renta*. Lima, Perú: Ara Editores

### Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 033-2004-AI/TC, emitida con fecha veintiocho de setiembre de dos mil cuatro

Casación N.º 659-2015-Lima, de fecha cuatro de abril de dos mil diecisiete, emitida por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República

Casación N.º 362-2015, de fecha tres de julio de dos mil diecisiete, emitida por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República

¿Los organismos públicos se encuentran obligados a pagar el impuesto al patrimonio vehicular sobre la propiedad de sus vehículos?

*Are the public organizations obliged to pay the vehicle equity tax on the ownership of their vehicles?*

Resolución del Tribunal Fiscal N° 04369-7-2018, de fecha once de junio de dos mil dieciocho, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 15122-7-2011, emitida con fecha once de setiembre de dos mil once

Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1386-1-2007, emitida con fecha trece de febrero de dos mil siete

Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal, aprobado por Decreto Supremo N° 156-2004-EF

Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, aprobado por Ley N° 28411

Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, aprobado por Ley N° 29158

### **Fuentes normativas**

Constitución Política del Perú de 1993

Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF