

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León^(*)

Impuesto al patrimonio vehicular

«EL IPV ES UNA MODALIDAD DE IMPOSICIÓN AL PATRIMONIO; DE TAL MODO QUE, PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESPECTIVA BASE IMPONIBLE, SE DEBE TOMAR EN CUENTA SOLAMENTE EL VALOR DEL VEHÍCULO. LOS IMPUESTOS AL CONSUMO NO FORMAN PARTE DEL VALOR DEL VEHÍCULO. ESTOS TRIBUTOS MAS BIEN CONSTITUYEN OBLIGACIONES DE PAGO PARA FINANCIAR LA ACTIVIDAD ESTATAL».

1. Introducción

El parque automotor del Perú, a nivel de los sectores económicos de ingresos altos y medios, se viene renovando en los últimos años. Este mayor dinamismo viene marcando la creciente importancia del Impuesto al Patrimonio Vehicular (IPV). El IPV constituye una modalidad de imposición al patrimonio. De modo más exacto, se puede señalar que el IPV grava un elemento del patrimonio: el vehículo.

2. Ambito de aplicación: aspectos objetivos

Veamos la descripción legal del hecho gravado, según se desprende del artículo 30 de la Ley de Tributación Municipal (en adelante, la LTM)⁽¹⁾.

2.1. Vehículo

Un concepto amplio de vehículo nos hace pensar en cierto bien corpóreo, impulsado por un motor, que se puede desplazar en el espacio terrestre, con la finalidad de transportar personas o cosas. Existen vehículos de menor cuantía que no demuestran una capacidad contributiva⁽²⁾ relevante; tal como ocurre con el monopatín, la bicicleta, la motocicleta⁽³⁾, etcétera. Por tanto, estas clases de vehículos se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IPV.

(*) Profesor Principal de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

(1) Según el Texto Único Ordenado, aprobado por Decreto Supremo 156-2004-EF del 15 de noviembre de 2004.

(2) Se trata de la aptitud económica para soportar cargas tributarias. Véase BRAVO CUCCI, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 122.

(3) Es verdad que, en el mercado peruano, existen ciertas marcas y modelos de motos que son de mayor cuantía, pero el escaso número de unidades vehiculares de este tipo no justifica que sean consideradas dentro del ámbito de aplicación del IPV.

En cambio, los vehículos de cuantía mayor constituyen demostraciones de capacidad contributiva, de tal modo que se encuentran sometidos al IPV. De conformidad con el artículo 30 de la LTM, se trata del automóvil, camioneta, bus, ómnibus y camión.

El bus merece un comentario especial. Se encuentra sometido al IPV aquel vehículo que tiene mayor capacidad de asientos que una camioneta y menor capacidad de asientos que un ómnibus; siempre que se destine al transporte privado de personas⁽⁴⁾. Entendemos por transporte privado el servicio de movilidad que satisface el interés o la necesidad de una sola persona o un grupo muy reducido de personas⁽⁵⁾. Es el caso del bus (también llamado “combi”) que es utilizado para el transporte escolar.

Del mismo modo, el ómnibus -en la medida que se destina al transporte privado de personas- se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IPV. Por ejemplo, pensemos en el ómnibus que es utilizado para el transporte del personal que labora en determinada empresa.

¿El tren que se destina al transporte privado de personas o que es empleado en el transporte de carga se encuentra afecto al IPV? Un concepto amplio de vehículo nos permite apreciar que, tanto las clases de trenes que acabamos de mencionar como un ómnibus o camión guardan similitud, de tal modo que todas estas unidades vehiculares deberían estar gravadas con el IPV. Lo que sucede es que el transporte ferroviario en el Perú se encuentra muy poco desarrollado, de tal modo que no es importante para el interés fiscal. En efecto, este sector

«CON EL SISTEMA DE TASA PROPORCIONAL ÚNICA, QUE SE MANTIENE HASTA LA ACTUALIDAD, SE EVITA -HASTA CIERTO PUNTO- ESTA CAÍDA DE LA RECAUDACIÓN, TODA VEZ QUE, PARA EL CASO DE VEHÍCULOS DE SEGUNDA MANO, DE VALOR REDUCIDO, NO EXISTE LA POSIBILIDAD DE UNA DISMINUCIÓN ESPECIAL DE LA TASA NOMINAL DEL IMPUESTO».

económico todavía no es capaz de generar significativos volúmenes de ingreso de dinero para el Fisco. Por esta razón el artículo 30 de la LTM no se refiere de modo expreso al tren. En consecuencia, somos de opinión de que el tren se encuentra fuera del ámbito de aplicación del IPV.

2.2. Propiedad vehicular

Para la política fiscal, el objeto gravado es un vehículo, en la medida que constituye una expresión de cierta riqueza económica por parte del propietario, de tal modo que lo hace capaz de asumir una determinada carga tributaria.

(4) De conformidad con el artículo 37.g de la LTM se encuentran inafectos solamente los vehículos que se destinan al transporte público masivo de pasajeros.

(5) La consideración del criterio de la satisfacción del interés privado como uno de los requisitos esenciales para la configuración del transporte privado de pasajeros se encuentra presente en algunos pronunciamientos del Tribunal Fiscal, tal como ocurrió en la Resolución del Tribunal Fiscal 2454-4-96 del 21 de noviembre de 1996. En esta oportunidad el Tribunal Fiscal sostuvo que el servicio de transporte de pasajeros prestado a favor de una empresa minera constituye una modalidad de transporte privado de pasajeros; en la medida que dicho servicio satisface la necesidad de tan solo un sujeto (empresa minera). En otras oportunidades -para la calificación del servicio de transporte privado de pasajeros-, el Tribunal Fiscal toma en cuenta básicamente el criterio que tiene que ver con la posibilidad de las personas para acceder a un determinado transporte. Si Juan se compra un vehículo para su exclusivo uso personal y familiar, nos encontramos ante un vehículo que se dedica al transporte privado de personas. El común de los habitantes prácticamente no tiene posibilidad de acceso al transporte que se realiza a través de esta unidad vehicular. En cambio, un vehículo que se utiliza para prestar el servicio de taxi se considera como una unidad vehicular que realiza un servicio de transporte público de pasajeros, en el sentido que cualquier persona tiene la posibilidad de acceder a esta clase de transporte. Este criterio conceptual ha sido adoptado por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal 973-3-98 del 19-11-98.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

En cambio, para el Derecho Tributario, el objeto gravado es un bien mueble sobre el que recae el derecho de propiedad. De conformidad con el artículo 923 del Código Civil del Perú, la propiedad es una relación entre un sujeto y un determinado objeto, en términos tales que el sujeto es titular de todos los derechos (posibilidades de aprovechamiento económico) sobre el bien. Estos derechos tienen que ver con la posibilidad de uso, disfrute, disposición y reivindicación del bien.

¿Qué sucede cuando existe el robo de un vehículo? ¿Se debe continuar con el pago del IPV?

En primer lugar, vamos a explicar cómo funciona el IPV en el Perú. Supongamos que el 13 de noviembre del año 1 Aída compra un vehículo nuevo por US\$ 20,000 y lo inscribe de inmediato en el Registro de la Propiedad Vehicular. El primero de enero del año 2 nace el IPV correspondiente al ejercicio fiscal del año 2. Aída puede realizar el pago al contado de este tributo hasta fines de febrero del año 2. Aída también puede realizar cuatro pagos fraccionados del referido tributo anual. Cada una de estas cuotas se debe abonar a más tardar a fines de febrero, mayo, agosto y noviembre del año 2. Del mismo modo, el primero de enero del año 3 nace el IPV respecto del ejercicio fiscal del año 3. Al respecto, Aída puede cumplir con el pago del tributo al contado o de modo fraccionado, en los términos que acabamos de exponer. Finalmente, el primero de enero del año 4 nace el IPV que corresponde al ejercicio fiscal del año 4. Aquí también Aída puede pagar el tributo al contado o de manera fraccionada, en las condiciones antes señaladas. El primero de enero de los restantes años ya no nace la obligación tributaria.

¿Qué sucede si Aída pagó la primera y segunda cuota del IPV del año 2 y en julio del año 2 se produce el robo del vehículo? Con relación al IPV del año 2, la obligación tributaria anual ha nacido el primero de enero del año 2 y el modo normal de extinguir esta obligación es a través del pago, según se desprende del artículo 27.1 del Código Tributario. En este caso, el robo del vehículo es un hecho que no es capaz de poner fin a la obligación tributaria que venimos analizando. Por tanto, a pesar del robo del vehículo, se mantiene la obligación de pago de la tercera y cuarta cuota del IPV del año 2. Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Fiscal⁽⁶⁾.

Con respecto al IPV que corresponde al año 3 y 4, nuestra posición es como sigue. Para la política fiscal, un impuesto finalmente grava los ingresos (de las familias y empresas). Desde esta perspectiva, el ingreso se puede poner de manifiesto a través de la renta, patrimonio (vehículo) o consumo. El 3 de octubre del año 1 ya se produjo el hecho económico relevante para efectos tributarios. Aída compra -al contado o al crédito⁽⁷⁾- un vehículo ascendente a la suma de US\$ 20,000. Este hecho deja de manifiesto una plena capacidad contributiva por parte de Aída, justificando una carga tributaria por 3 años; es decir, que procede la aplicación del IPV en el año 2, año 3 y año 4.

(6) Véase Resolución del Tribunal Fiscal 03152-3-2002 del 18 de junio de 2002, Resolución del Tribunal Fiscal 4040-3-2004 del 16 de junio de 2004 y Resolución del Tribunal Fiscal 09026-1-04 del 19 de noviembre de 2004.

(7) Que una persona compre un vehículo al crédito no necesariamente significa que se trata de un sujeto con ingresos bajos que le impiden asumir cargas tributarias.

Para las finanzas privadas, la compra de un vehículo al contado significa que el adquirente tiene ingresos elevados o que, en la fecha de la compra, ya tiene acumulado un importante volumen de ahorros. Por su parte, la compra al crédito implica que el adquirente recién va a realizar estos ahorros.

O sea, tanto en la compra al contado como en la compra al crédito, existe la figura del ahorro. La diferencia está en la oportunidad del ahorro; el cual puede ocurrir antes de la fecha de la compra del vehículo (en cuyo caso, nos encontramos ante una compra al contado) o bien puede comenzar a estar presente a partir de la fecha de la compra del vehículo (en cuyo caso, se trata de una compra al crédito).

Entendemos por ahorro, la diferencia positiva entre el ingreso de las personas, menos sus gastos corrientes (alimentación, vivienda, salud, etcétera). Esta diferencia permite que las personas puedan adquirir un vehículo.

Obsérvese que, en el instante del acuerdo contractual de compraventa, el comprador accede a un sistema de pago del precio del vehículo -al contado o crédito- que refleja de modo suficiente un importante nivel de ingresos económicos. En el mismo instante del acuerdo contractual, aparece y se agota el tema de la capacidad contributiva. Después, lo único que subsiste es el efecto: la carga tributaria.

Al respecto, debe quedar bien claro que la capacidad contributiva no es el vehículo. La capacidad contributiva tampoco es la posesión⁽⁸⁾ del vehículo. La capacidad contributiva es cierto nivel de ingresos de las personas, a tal punto que tienen la posibilidad de adquirir un vehículo.

Mario Alva Mateucci⁽⁹⁾ añade que el robo priva al contribuyente de la posesión del vehículo, mas no lo despoja de la propiedad; de tal modo que -en el ejemplo que venimos analizando- el primero de enero del año 3 y el primero de enero del año 4 llega a nacer el respectivo IPV que -de todos modos- debe ser pagado.

Una posición contraria puede sostener que la capacidad contributiva existe siempre y cuando el vehículo se mantenga de modo efectivo dentro de la esfera patrimonial del propietario. Si el titular pierde la posesión (por robo, etcétera), ya no existe capacidad contributiva, de tal modo que se debería entender que ya no va a nacer el IPV del año 3 y año 4.

2.3. Vehículos nuevos

Los vehículos nuevos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del IPV. Se considera vehículo nuevo al vehículo cuyo año de fabricación coincide con el año de adquisición por parte del contribuyente. Se entiende que en el año de la compra del vehículo también ocurre la respectiva inscripción en el Registro de la Propiedad Vehicular.

Es el caso de un vehículo que en el año 1 ha sido fabricado y -además- en dicho año ocurre la compra e inscripción registral en el Perú.

2.4. Vehículos antiguos

Se trata de aquellos vehículos donde uno es el año de fabricación y otro posterior es el año de su inscripción en el Registro de la Propiedad Vehicular del Perú. En estos casos, la regla básica consiste en que -a partir del año siguiente de realizada la primera inscripción registral en el Perú- comienza el cómputo del período de 3 años para la aplicación del IPV anual.

Un problema de suma importancia ocurre cuando se va ampliando demasiado la brecha de tiempo entre el año de fabricación del vehículo y el año de la compra e inscripción registral. Aquí se genera un conflicto entre el principio de retribución y el principio de capacidad contributiva.

En virtud del principio de retribución⁽¹⁰⁾, la Municipalidad Provincial genera obras (construcción de pistas, avenidas, calles, etcétera) y servicios (mantenimiento y reparación de pistas, avenidas y calles). Los usuarios -personas naturales y empresas- deben retribuir o financiar esta actividad fiscal a través del pago de tributos. Desde este punto de vista, todo usuario de pistas, avenidas y calles debería pagar el IPV. Al respecto, no son importantes ciertas consideraciones tales como la antigüedad de la inscripción registral de un vehículo.

Sin embargo, existen casos de personas naturales de bajos ingresos que adquieren vehículos de segunda mano, a cambio del pago de un reducido precio. Estas unidades vehiculares suelen ser empleadas en actividades de subsistencia, tal como ocurre

(8) Según el artículo 896 del Código Civil del Perú, la posesión es el ejercicio de hecho de uno o más poderes inherentes a la propiedad.

(9) ALVA MATEUCCI, Mario. *Hurto, robo e impuesto vehicular*. En: *Análisis Tributario*. Lima: mayo 2003. p. 24.

(10) COSCIANI, Césare. *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: De Palma, 1969. p. 109 y siguientes.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

en el servicio de taxi. En este caso, el vehículo no es una manifestación confiable de capacidad contributiva.

En definitiva, si nos encontramos frente a personas que poseen reducidos ingresos, entonces -desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva- no se justifica la aplicación del IPV.

Ilustremos esta última reflexión con un ejemplo. Una camioneta fabricada en el año 1 ha sido motivo de compra y uso por bastante tiempo en Corea, de tal modo que, en el año 4, tiene un precio que es de mínima cuantía. Luego, en este año 4, la camioneta es objeto de una importación en el Perú. De inmediato, en nuestro país, dicho vehículo es comprado e inscrito en el Registro de la Propiedad Vehicular para ser empleado en el servicio de taxi.

En muchos casos, el nuevo propietario en el Perú es una persona natural que está realizando actividades de subsistencia. El ingreso diario que este sujeto obtiene por prestar el servicio de taxi le alcanza para satisfacer de modo muy limitado sus necesidades básicas (alimentación, vestido, etcétera) de tipo personal y familiar. ¿Se debe aplicar el IPV? En virtud del principio de capacidad contributiva, estos sujetos no se encuentran en aptitud económica de soportar el IPV.

El problema para el legislador es encontrar el criterio que permita diferenciar entre los sujetos de ingresos bajos e ingresos altos. Quizás un criterio podría ser la antigüedad de la fabricación del vehículo. Por ejemplo, se podría tomar como referencia una antigüedad mayor a cuatro años.

Si -en el momento en que el vehículo importado es objeto de una primera adquisición e inscripción registral en el país- resulta que la antigüedad del motor es mayor a cuatro años, esta unidad vehicular quedaría excluida del ámbito de aplicación del IPV. En cambio, si en la fecha antes señalada, el vehículo tiene menos de cuatro años de antigüedad, se aplicaría el IPV.

Por otra parte, atendiendo al principio de retribución, se puede sostener que la interrogante antes planteada mas bien debe ser respondida de modo positivo. Para efectos del IPV, no interesa la antigüedad de fabricación del vehículo. Solo se debe

tomar en cuenta la antigüedad de la inscripción registral (período máximo de 3 años).

2.5. Medio ambiente

Desde una perspectiva clásica, el IPV se justifica en el principio económico de capacidad contributiva. Un vehículo nuevo o de pocos años de existencia tiene más valor en el mercado, de tal modo que su precio es elevado y permite identificar a los sectores sociales de ingresos medios y altos que bien pueden soportar cargas tributarias. Por otra parte, a partir de la década del noventa⁽¹¹⁾, viene creciendo la preocupación internacional por la afectación al Medio Ambiente.

Dentro de este orden de ideas se propone la estructuración de un impuesto al vehículo, pero tomando como punto de partida el principio contaminador-pagador. Un vehículo nuevo o durante sus primeros años de vida útil debe quedar liberado del impuesto al patrimonio. De este modo se estimula la compra y uso de vehículos menos contaminantes. En cambio los vehículos que ya han superado su vida útil deben soportar una carga tributaria mayor, en la medida que aumenten la contaminación ambiental.

Como se aprecia, esta propuesta sobre la estructura del impuesto vehicular es diferente si se compara con el actual régimen del IPV. Para el tributo ambiental y desde la perspectiva del principio contaminador-pagador, el hecho generador de la obligación tributaria es la actividad contaminante; la cual es relevante para efectos tributarios, luego de transcurridos ciertos años de la adquisición y utilización del vehículo.

En cambio, para nuestro actual IPV y desde la perspectiva del principio de capacidad contributiva, el hecho generador de la obligación

(11) FOY VALENCIA, Pierre. *A propósito de los tributos ambientales: una aproximación ambiental a los tributos*. En: *Foro Jurídico*. Año IV. Número 7. Lima. p. 193.

tributaria es una manifestación de la riqueza económica (patrimonio vehicular), de tal modo que la aplicación del IPV se precipita más bien en los primeros años en que el vehículo ha sido incorporado al patrimonio del contribuyente.

3. Aspectos subjetivos

Vamos a estudiar la descripción de la ley en torno al autor del hecho imponible (propietario del vehículo). Del texto del artículo 31 de la LTM se desprende que el propietario del vehículo puede ser una persona natural o persona jurídica (empresa o no). Entre los casos de propietarios de vehículos que no son empresas se encuentran las asociaciones civiles, fundaciones, etcétera.

4. Aspectos espaciales

Pasamos al análisis de la localización del hecho gravado. La ley describe el factor espacial del hecho gravado. A continuación presentamos los diversos enfoques de estudio sobre el particular.

4.1. Criterio de vinculación internacional

El artículo 30 de la LTM permite establecer que el criterio de vinculación internacional es el domicilio del propietario del vehículo. Si este domicilio se encuentra en el Perú, entonces el vehículo está sometido al IPV del Perú.

Para estos efectos, no interesa el lugar o país donde se encuentra el vehículo. Por ejemplo, si el primero de enero del año 2 el domicilio del propietario se ubica en Lima y el vehículo se encuentra en Ecuador, de todos modos nace el IPV respecto del año 2 y constituye un ingreso para el Estado del Perú, más específicamente para la Municipalidad Provincial de Lima.

4.2. Criterio de vinculación interno

Por otra parte, el criterio de vinculación interno es el domicilio del propietario del vehículo, respecto del territorio de una determinada Municipalidad Provincial perteneciente a nuestro país. En este sentido, no es relevante el lugar donde se encuentra el vehículo.

Por ejemplo, el primero de enero del año 2 Juan tiene un domicilio que se encuentra ubicado en el territorio de la Municipalidad Metropolitana de Lima, pero el vehículo es un camión dedicado al transporte de carga entre Trujillo y Cajamarca.

En este caso, lo determinante es que, el primero de enero del año 2, el domicilio del propietario del vehículo se encuentra ubicado dentro del territorio de la Municipalidad Metropolitana de Lima. Por tanto el IPV del año 2 es un ingreso para la Municipalidad Metropolitana de Lima.

Si en julio del año 2 Juan se traslada a vivir a la ciudad de Piura, entonces hay que considerar que -el primero de enero del año 3- el domicilio del propietario del vehículo está ubicado dentro del territorio de la Municipalidad Provincial de Piura. Por tanto, el IPV del año 3 constituye un ingreso para la Municipalidad Provincial de Piura.

5. Aspectos temporales

Todo hecho generador de obligaciones tributarias tiene algún referente en el calendario. A continuación, pasamos al estudio de la descripción que hace la ley respecto del factor temporal del hecho imponible.

5.1. Concepto

De conformidad con el segundo párrafo del artículo 31 de la LTM, la fecha relevante para efectos tributarios es el primero de enero de cada año, siempre que nos encontremos dentro del período general gravable de los tres primeros años que siguen al ejercicio en que se realizó la primera inscripción registral del vehículo.

Si la primera inscripción registral se realiza en el año 1, entonces el primero de enero del año 2, año 3 y año 4 se va a producir el nacimiento del respectivo IPV.

5.2. Transferencia

Atendiendo al segundo párrafo del artículo 31 de la LTM, la transferencia de propiedad recién produce efectos tributarios a partir del primero de enero del año siguiente. Supongamos que el 10 de octubre del año 1 Juan compra un vehículo nuevo y de inmediato se produce la primera inscripción registral.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

El primero de enero del año 2 nace el IPV que corresponde al año 2 cuyo contribuyente es Juan. Luego, el 16 de mayo del año 2, Juan vende su vehículo a María. Entonces, el primero de enero del año 3 nace el IPV correspondiente al año 3, teniendo como contribuyente a María. Además, el primero de enero del año, 4 nace el IPV que corresponde al año 4 y la contribuyente es María.

Como se aprecia, en el año 2 se produce la venta del vehículo y el cambio del sujeto que tiene la calidad de contribuyente recién opera desde el primero de enero del año siguiente de realizada esta transferencia de propiedad.

6. Inafectación legal

Se trata de aquellos hechos o casos que se encuentran inafectos porque así lo señala la ley. En el artículo 37 de la LTM, encontramos inafectaciones objetivas, es decir, inafectaciones en razón del objeto (vehículo). A continuación, analizamos algunos casos de inafectación.

6.1. Vehículos que no forman parte del activo fijo de las personas jurídicas

En el Perú, no se fabrican vehículos. Las empresas comercializadoras con domicilio en el Perú importan vehículos y luego los venden en el país.

La contabilidad de estas compañías reconoce a dichos vehículos como mercadería. En este caso, los vehículos se encuentran fuera del ámbito de aplicación del IPV; según se desprende del artículos 37 inciso f de la LTM.

En cambio, en el caso de que una persona jurídica con domicilio en el Perú adquiere un vehículo para su propio uso, la respectiva contabilidad reconoce a esta unidad vehicular como activo fijo. En este caso, el vehículo se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IPV.

6.2. Vehículos destinados al transporte público masivo

Según el artículo 37 inciso g de la LTM, para que opere esta inafectación, se debe tratar de vehículos nuevos o con una antigüedad máxima de fabricación de tres años. Además, los propietarios deben contar con la autorización correspondiente para que estas unidades vehiculares puedan prestar el servicio de transporte público masivo de pasajeros. Los vehículos que cumplen con ambos requisitos se encuentran liberados del IPV.

Aunque la LTM no lo señala de modo expreso, creemos que estos vehículos -además de contar con la mencionada autorización- deben ser efectivamente empleados en el transporte público masivo (principio de la realidad). Si también se cumple este requisito, recién opera la inafectación tributaria.

El sustento de esta posición es una interpretación teleológica de la norma (finalidad de la norma). El objetivo del art. 37 inciso g de la LTM es evitar la regresividad del IPV. Si en el caso que venimos analizando se aplicase este tributo, el propietario del vehículo trasladaría parte o todo el monto del impuesto al precio que cobra a los pasajeros, los que suelen pertenecer a los sectores sociales de ingresos bajos.

Por tanto, esta clase de consumidores pobres terminarían soportando una mayor carga tributaria; en el sentido de que tendrían que empezar a disminuir la satisfacción de sus necesidades básicas (alimentación, vestido, etcétera) para poder solventar el mayor nivel del precio del pasaje que tendrían que pagar. Precisamente, este es el fenómeno de la regresividad: los sujetos que poseen menos riqueza económica, soportan más carga tributaria.

¿Qué pasa si un propietario de ómnibus cuenta con la autorización oficial para que su unidad vehicular preste el servicio de transporte público masivo, pero -en el terreno de los hechos- ocurre que este vehículo lo utiliza para el transporte escolar? Para nosotros, este vehículo se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IPV. En este caso, no existen problemas con la regresividad del impuesto, de tal modo que se justifica la precipitación de la carga tributaria. Otro aspecto que merece un estudio especial tiene que ver con el servicio de taxi que prestan las personas jurídicas mercantiles, como por ejemplo las sociedades anónimas.

¿Qué pasaría si el artículo 37 inciso g de la LTM establece la inafectación del IPV utilizando solamente la expresión “transporte público”? Al respecto, nos parece que el servicio de taxi constituye un caso de transporte privado de pasajeros, en la medida que, durante el acto mismo del transporte, se está satisfaciendo el interés o necesidad de un solo sujeto (pasajero) o un grupo muy reducido de personas (que en este instante se encuentran dentro de la unidad vehicular). Por tanto, la unidad vehicular que es empleada en el servicio de taxi se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IPV.

Sin embargo, advirtiendo que la legislación tributaria no establece un concepto preciso de “transporte público”, el legislador ha preferido emplear en el artículo 37 inciso g de la LTM la expresión “transporte público masivo”. De este modo, queda claro que los vehículos que se encuentran inafectos al IPV son el bus u ómnibus que son empleados en el transporte urbano (combi) o transporte interprovincial de pasajeros.

En cambio, la unidad vehicular que es utilizada para prestar el servicio de taxi se encuentra dentro del ámbito de aplicación del IPV, toda vez que no forma parte del parque automotor vinculado al transporte público masivo de pasajeros.

7. Acreedor financiero

De conformidad con la parte final del artículo 30-A del IPV, el IPV financia a la Municipalidad Provincial. Se trata del Gobierno Local de nivel provincial en cuyo territorio se encuentra el domicilio del propietario del vehículo.

¿Por qué el IPV constituye un ingreso tributario directo para el Gobierno Local (de nivel provincial) y no para el Gobierno Nacional? La respuesta se encuentra en el principio de retribución. Aldo Chaparro Luy⁽¹²⁾ explica que la Municipalidad Provincial genera obras (construcción de pistas, avenidas, calles, etcétera) y servicios (mantenimiento y reparación de pistas, avenidas y calles). Corresponde a los usuarios de estas vías el proceder con una retribución para financiar a la Municipalidad Provincial. Este usuario normal es el propietario de un vehículo.

Es interesante advertir que el criterio de vinculación consistente en el domicilio del propietario (para determinar la Municipalidad Provincial a la que corresponde el ingreso tributario por concepto de IPV) no necesariamente es coherente con el principio de retribución.

Podría ser que el domicilio del propietario de un camión es Lima. Sin embargo, esta unidad vehicular se utiliza en el servicio de transporte de carga entre las ciudades de Trujillo y Cajamarca. Atendiendo al criterio de vinculación que gira en torno al domicilio del propietario del vehículo, el acreedor financiero es la Municipalidad Metropolitana de Lima. Sin embargo, en función del principio de retribución, el acreedor financiero debería ser la Municipalidad Provincial de Trujillo, la Municipalidad Provincial de la ciudad de Cajamarca y las municipalidades provinciales de las ciudades intermedias que se encuentran en la ruta entre Trujillo y Cajamarca.

Aquí, el principio de retribución lo hemos llevado a su máxima expresión. Resulta muy complicado llevar a la práctica un principio de retribución en términos tan rigurosos. Las reglas legales serían muy complejas para proceder a determinar con justicia el monto del tributo que correspondería a cada una de las municipalidades que acabamos de mencionar. Para simplificar el sistema, el legislador prefiere recurrir al criterio del domicilio del propietario para determinar la única Municipalidad que califica como acreedor financiero.

En abono de esta posición, se puede pensar que, generalmente, en el caso de autos, camionetas y buses que se dedican al transporte privado de pasajeros y autobuses

(12) CHAPARRO LUY, Aldo. *Impuesto al patrimonio vehicular vs. impuesto de circulación*. En: *Análisis Tributario*. Lima: septiembre de 2006. p. 23.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

que se destinan al transporte privado de pasajeros, ocurre que el territorio provincial donde se encuentra el domicilio del propietario del vehículo también constituye el radio de acción de estas unidades vehiculares, de tal modo que -en la generalidad de los casos- va a existir una correspondencia entre la Municipalidad Provincial que es activa en infraestructura vial (a través de la realización trabajos de construcción o mantenimiento de vías) y el usuario de estas. Mas bien, en el caso específico del camión, no necesariamente se cumple esta correspondencia.

8. Administrador tributario

En virtud del artículo 30-A de la LTM, la Municipalidad Provincial es titular de las facultades de recaudación, cobranza y control. En el caso específico de la Municipalidad Metropolitana de Lima, se ha firmado un Convenio con el Servicio de Administración Tributaria (SAT)⁽¹³⁾ para que esta se encargue de la recaudación, cobranza y control del IPV. Similar experiencia se viene repitiendo con algunas Municipalidades Provinciales del país.

9. Deudor tributario

9.1. Concepto

Atendiendo al artículo 31 de la LTM, el contribuyente del IPV es el propietario del vehículo, el cual que puede ser una persona natural o persona jurídica.

9.2. Deudor económico y deudor legal

En el caso de las personas jurídicas que son propietarias de vehículos gravados, conviene distinguir entre el deudor legal y el deudor económico.

El deudor legal es la persona señalada por ley para cumplir con la obligación tributaria. La persona jurídica, propietaria del vehículo afecto, califica como deudor legal.

Por otra parte, cabe destacar que las personas jurídicas que son propietarias de vehículos pueden trasladar a sus

clientes una parte o toda su carga tributaria, incluyéndola en el precio de los servicios que ofrecen con el vehículo afecto. Esta figura se conoce como el fenómeno de la traslación, en cuya virtud el deudor legal transfiere a terceros una determinada carga tributaria.

Dentro de este orden de ideas, el deudor económico (cliente) es el sujeto que finalmente soporta el impacto de la carga tributaria. Este es el fenómeno de la incidencia tributaria.

9.3. Transferencia de propiedad

En virtud del artículo 31 de la LTM, el contribuyente es el propietario del vehículo. El artículo 4 del Reglamento (RIPV)⁽¹⁴⁾ señala que el contribuyente es aquel sujeto que aparece como titular en la Tarjeta de Propiedad⁽¹⁵⁾. Generalmente, coincide la figura del propietario del vehículo con la persona que aparece como titular en la Tarjeta de Propiedad. En este caso, es muy fácil determinar al contribuyente del IPV.

Sin embargo, existen ciertos casos donde el problema se complica, porque no va a existir correspondencia entre la figura del propietario del vehículo y el sujeto que aparece como titular en la Tarjeta de Propiedad. Supongamos que el 1° de enero del año 2 nace el IPV y el contribuyente es Jorge, en calidad de propietario del vehículo. Jorge cumple con el pago al contado de este tributo. El 10 de octubre del año 2, Jorge vende el vehículo a Carola. Es decir, en esta fecha, la compradora paga al contado el respectivo precio y Jorge entrega el vehículo a Carola. Además, en esta misma fecha, Jorge entrega a Carola la Tarjeta de Propiedad donde todavía Jorge continúa apareciendo como propietario. No se tramita

(13) El SAT es una persona jurídica de Derecho Público Interno.

(14) Según el texto aprobado por el Decreto Supremo 21-94-EF del 01 de marzo de 1994.

(15) Desde que se realiza la primera inscripción en el Registro de la Propiedad Vehicular, la Superintendencia Nacional de Registros Públicos (SUNARP) emite y entrega al titular un documento (Tarjeta de Propiedad) donde constan los principales datos del propietario y del vehículo.

la inscripción registral de esta venta, de tal modo que solo existe la versión original de la Tarjeta de Propiedad. El 1° de enero del año 3 nace el IPV. ¿Quién es contribuyente de este impuesto que acaba de nacer?

Partiendo de la Ley (artículo 31 de la LTM), se puede sostener que el contribuyente es Carola, toda vez que la entrega de un bien mueble (al comprador) produce el efecto jurídico de transferir la propiedad, según lo establecido por el artículo 947 del Código Civil. El 1° de enero del año 3, Carola ya tiene la condición jurídica de propietaria del vehículo. En cambio, tomando en cuenta el Reglamento (artículo 4 del RIPV), cabe postular que el contribuyente es Jorge, puesto que el primero de enero del año 3, en la Tarjeta de Propiedad, continúan figurando los datos de identificación de Jorge.

Desde el punto de vista jurídico, se aprecia un conflicto entre la Ley y el Reglamento. Kelly Pérez Montenegro⁽¹⁶⁾ señala que debe prevalecer la ley, de tal modo que, en el caso que venimos analizando, tendríamos que sostener que Carola es contribuyente respecto del IPV nacido el 1° de enero del año 3.

El problema práctico es que resulta muy difícil que la Administración Tributaria pueda contar de modo oportuno con la información sobre la venta e identificación de la nueva propietaria del vehículo. Desde la perspectiva de Gestión Pública, lo más probable es que la Administración Tributaria prefiera la aplicación del RIPV. La Administración Tributaria entiende que su labor diaria consiste en aplicar leyes. En el Reglamento, se encuentran las normas que tienen que ver con la aplicación de las leyes. Dentro de este orden de ideas, para la Administración Tributaria, el contribuyente del IPV -que ha nacido el primero de enero del año 3- es Juan.

10. Base imponible

10.1. Valor de adquisición

En el procedimiento para determinar la base imponible, específicamente para el caso de adquisición de vehículos

nuevos, el primer elemento que se debe tomar en cuenta es el valor de adquisición del vehículo, tal como lo señala el artículo 32 de la LTM. A su turno, el primer párrafo del artículo 5 del RIPV establece que también se deben considerar los impuestos que afecten la respectiva venta.

Si la compañía X, con domicilio en el Perú, vende un auto nuevo a Pedro (contribuyente del IPV), la estructura del precio de venta (en dólares americanos) puede ser la siguiente:

Valor de venta.....	US\$ 20,000
Impuesto General a las Ventas -	
IGV (17%).....	US\$ 3,400
Impuesto de Promoción Municipal -	
IPM (2%).....	US\$ 400

Precio de venta..... US\$ 23,800

Para efectos prácticos, el valor de adquisición es US\$ 23,800. Estas reglas merecen ciertos comentarios.

Se podría distinguir entre el valor de venta y precio de venta. La Ley (LTM) hace referencia al valor de adquisición. Habría que entender que, dentro de la estructura del precio, estamos hablando del valor de venta (US\$ 20,000); es decir, nos estamos refiriendo al valor del vehículo antes de la aplicación de los impuestos al consumo (IGV e IPM)⁽¹⁷⁾.

Esta apreciación tiene un fundamento técnico. El IPV es una modalidad de imposición al patrimonio; de tal modo que, para la determinación de la respectiva base imponible, se debe tomar en cuenta solamente el valor del

(16) PÉREZ MONTENEGRO, Kelly. *Impuesto al Patrimonio Vehicular*. En: *Materiales de enseñanza del curso de Legislación Tributaria*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2008, pp. 68 y 69.

(17) A veces, también se aplica el Impuesto Selectivo al Consumo. En el literal A del Apéndice IV de la Ley que regula al Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo 55-99-EF del 15 de abril de 1999, se establece la relación de vehículos importados cuya primera venta en el país se encuentra gravada con el ISC.

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

vehículo. Los impuestos al consumo no forman parte del valor del vehículo. Estos tributos más bien constituyen obligaciones de pago para financiar la actividad estatal.

Por su parte el Reglamento (RIPV) hace entender que -en el procedimiento para determinar la base imponible que corresponde al IPV- se deben incluir los impuestos al consumo, de tal manera que, dentro de la estructura del precio, hay que estar al precio de venta (US\$ 23,800); el mismo que comprende el valor del vehículo más los impuestos al consumo.

Desde el punto de vista de la estructura técnica de un impuesto que grava el patrimonio (vehículo), no se justifica que los impuestos al consumo formen parte del procedimiento para determinar la correspondiente base imponible. Además, queda resentido el principio de capacidad contributiva, en la medida que la riqueza económica del contribuyente es solamente US\$ 20,000.

También cabe advertir que el RIPV parece exceder los alcances de la LTM, en la medida que el RIPV introduce elementos no previstos expresamente en la LTM (impuestos al consumo), para determinar la base imponible del IPV.

Por tanto, desde nuestro punto de vista, se debería modificar el RIPV, eliminando la regla que señala que en el procedimiento para determinar la base imponible del IPV se deben tomar en cuenta los impuestos al consumo que afectan la compra del vehículo.

Quizás, desde una perspectiva de gestión privada, exista una explicación sobre el texto de la norma reglamentaria que venimos analizando. Existen muchos casos donde la empresa X vende autos nuevos a personas naturales (consumidores finales), de tal modo que este vendedor debe expedir y entregar un comprobante de pago especial denominado Boleta de Venta. De conformidad con el artículo 8.3.8 del Reglamento de Comprobantes de Pago (RCP)⁽¹⁸⁾, en la Boleta de Venta tiene que aparecer solamente el precio de venta (US\$ 23,800), sin detallar por separado los montos de cada uno de los impuestos al consumo que resulten aplicables. A partir de este monto total, es difícil que una persona natural común y corriente pueda determinar tanto los montos de los impuestos al consumo que han sido aplicados, como el valor de venta (US\$ 20,000).

Entonces, por razones de simplicidad, el RIPV ha considerado conveniente que, en el procedimiento para determinar la base imponible del IPV, se considere el valor del vehículo más los respectivos impuestos al consumo.

En la medida de que hay un número cada vez más creciente de municipalidades provinciales o SAT que recurren a sus equipos de cómputo para determinar la base imponible del IPV, entonces -a partir del precio de venta que aparece en la Boleta de Venta- aumenta la viabilidad de poder calcular tanto los impuestos al consumo que se aplican en las adquisiciones de vehículos, como el respectivo valor de adquisición.

También es verdad que si, en el procedimiento para determinar la base imponible del IPV, se excluyen los impuestos al consumo, entonces se puede generar una importante caída en la recaudación de las Municipalidades. Esta es una de las razones por las que creemos que va a ser difícil la exclusión que venimos proponiendo.

10.2. Tabla de Valores Referenciales

El segundo paso para determinar la base imponible del IPV consiste en aplicar la Tabla de Valores Referenciales que, en enero de cada año, es publicada en el Diario Oficial *El Peruano* por parte del Ministerio de Economía y Finanzas, según lo establece el artículo 32 de la LTM.

El valor del vehículo que aparece en esta Tabla tiene que ser comparado con el valor de adquisición. El monto que resulte mayor pasa a constituir la base imponible para el IPV.

La existencia de esta Tabla se justifica porque constituye un instrumento para luchar

(18) Aprobado por la Resolución de Superintendencia 007-99/SUNAT del 24 de enero de 1999.

contra la evasión tributaria. En sociedades con altos índices de pobreza como el Perú, se encuentra muy extendida la comercialización de autos de segunda mano, existiendo el riesgo de la subvaluación.

Pedro compra un vehículo nuevo en el año 1, por un valor de US\$ 20,000, más impuestos al consumo. Pedro paga el IPV correspondiente al año 2 y año 3. En octubre del año 3, Pedro vende este vehículo a Carolina. El primero de enero del año 4 nace el correspondiente IPV, cuyo contribuyente es Carolina. ¿Cuál es el valor del vehículo para efectos de la determinación de la base imponible del IPV?

Podría ser que, en octubre del año 3, el valor de mercado del vehículo es US\$ 10,000, de tal manera que este es el monto acordado verbalmente entre los contratantes y además constituye la cantidad efectivamente pagada por el comprador al contado y en efectivo.

Sin embargo, vamos a asumir que en el texto escrito del contrato de compraventa aparece como valor de venta la suma de US\$ 3,000. Se trataría de un caso de subvaluación que perjudica el interés del fisco.

La detección individual de cada uno de estos casos de subvaluación, así como la exacta determinación del valor de mercado resultaría una labor compleja y costosa para la Administración Tributaria. Además, se generarían grandes cantidades de impugnaciones administrativas e importantes volúmenes de carga procesal para los Gobiernos Locales de nivel provincial, SAT y Tribunal Fiscal.

Por estas razones, el Estado, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, ha establecido un patrón de referencia objetivo para establecer la base mínima para la determinación de la base imponible del IPV. En el caso planteado, si la Tabla dice que el valor del vehículo es US\$ 10,000, entonces esta es la base imponible para el IPV que corresponde al año 4.

Esta tabla se actualiza cada año e incluso se aplica en los casos de venta de autos nuevos. Por ejemplo, si en el año 1 la empresa X vende a Pedro un auto nuevo por un precio de US\$ 23,800 y la Tabla señala que, en este caso, el valor referencial del vehículo es US\$ 25,000, entonces la base imponible es US\$ 25,000.

10.3. Recibo mecanizado

En la práctica, la Municipalidad Provincial o SAT determina la base imponible del IPV, sobre la base de la información que le suministran las empresas y personas naturales que venden autos; así como teniendo en cuenta la Tabla de Valores Referenciales que publica cada año el Ministerio de Economía y Finanzas.

La determinación de la base imponible e IPV anual consta en los llamados Recibos Mecanizados que la Municipalidad Provincial o SAT notifica a los contribuyentes durante las primeras semanas de cada ejercicio gravable.

11. Tasa

Según el artículo 33 de la LTM, la alícuota del IPV es 1%. Se trata de una tasa de tipo proporcional, toda vez que se mantiene una proporción o relación constante entre la cuantía de la carga tributaria (monto del tributo calculado) y el valor de la riqueza gravada (base imponible).

En este sentido, tanto un auto que pertenece a la marca Toyota, generalmente adquirido por los sectores sociales de ingresos medios, cuyo precio de venta es US\$ 23,800, como un auto de la marca Mercedes-Benz, versión de lujo, únicamente adquirido por el sector social de ingresos altos, cuyo precio de venta es US\$ 100,000; van a estar sometidos a una carga tributaria uniforme del 1%.

¿Se respeta el principio de igualdad, consagrado en el artículo 74 de la Constitución de 1993? En virtud del principio de igualdad vertical, los sujetos que poseen menor riqueza económica deben soportar menos carga tributaria, mientras que las personas que poseen mayor riqueza económica tienen que asumir una mayor carga tributaria. A mayor abundamiento, debemos recordar que el Impuesto Predial, concebido como un tributo que también grava

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

un elemento del patrimonio (predio), utiliza el sistema de tasa progresiva. En efecto, de conformidad con el artículo 13 de la LTM⁽¹⁹⁾, existen tres tramos de base imponible y, conforme aumenta la cuantía de cada uno de estos tramos, la tasa nominal del impuesto también se incrementa.

Por todas estas consideraciones, nos parece que el sistema de tasa progresiva para el IPV resiente el principio constitucional de igualdad. ¿Por qué el legislador ha optado por no utilizar el sistema de tasas progresivas para determinar el IPV? Aldo Chaparro Luy⁽²⁰⁾ nos recuerda que el IPV se creó en diciembre de 1983 y se dirigía a un mercado donde solo se permitía la importación y venta en el país de vehículos nuevos. En esta época, se lograron niveles aceptables de rendimiento del IPV para las arcas municipales.

Lo que pasó es que, en la década del noventa, se liberalizó la economía peruana y se permitió la importación y venta en el país de vehículos usados. Esta clase de vehículos comenzó a copar el mercado nacional. La presencia de vehículos nuevos fue quedando reducida a su mínima expresión.

Por esta razón, el parque automotor aumentó de modo considerable, pero la base imponible era cada vez menor; debido a que el valor gravable de los vehículos usados era más reducida en comparación con la base imponible que correspondía a los vehículos nuevos. Este cambio en la composición del parque automotor produjo una importante reducción de la recaudación del IPV.

Con relación al tema específico de los sistemas de tasas para determinar el IPV, Mario Alva Mateucci⁽²¹⁾ destaca que la Ley 23724, publicada el 14 de diciembre de 1983, creó el IPV y estableció un sistema de tasas proporcionales múltiples. Al respecto, se establecieron tres tipos de vehículos sobre la base de ciertas características técnicas. Para

cada clase de vehículos se fijó una tasa proporcional⁽²²⁾, lográndose de este modo niveles de recaudación aceptables.

No es casualidad que -en los tiempos de liberalización de nuestra economía- el texto inicial de la LTM, publicada en diciembre de 1993, introdujo el sistema de tasa proporcional única, porque se consideró que esta era la opción más adecuada para sostener los niveles iniciales de recaudación del IPV. Dentro de este orden de ideas, no se consideró aconsejable la introducción del sistema de tasas del tipo progresivo-acumulativo porque se hubiese fortalecido la tendencia decreciente de la recaudación.

En efecto, la gran mayoría de vehículos usados -por tener valores de mínima cuantía- habrían pasado al primer tramo de la escala del impuesto, de tal modo que el rendimiento del IPV quedaba reducido, perjudicando a las arcas municipales.

En cambio, con el sistema de tasa proporcional única, que se mantiene hasta la actualidad, se evita -hasta cierto punto- esta caída de la recaudación, toda vez que, para el caso de vehículos de segunda mano, de valor reducido, no existe la posibilidad de una disminución especial de la tasa nominal del impuesto.

12. Pago

Según el artículo 15 de la LTM, el IPV se puede pagar al contado, hasta el último día hábil de

(19) A continuación, se presenta la escala progresiva acumulativa de las tasas del Impuesto Predial:

Base imponible	Alicuota
Hasta 15 UIT	0.2%
Más de 15 UIT y hasta 60 UIT	0.6%
Más de 60 UIT	1.0%

(20) CHAPARRO LUY, Aldo. *Op. cit.*; pp. 22 y 23.

(21) ALVA MATEUCCI, Mario. *Reflexiones sobre el Impuesto Vehicular. Primera Parte*. En: *Análisis Tributario*. Lima: marzo 2002. p. 35.

(22) Para los vehículos que se ubicaban en las categorías A1, A2 y A3, la tasa era 1%. Tratándose de vehículos que se encontraban en la categoría C, la tasa era 2%. Finalmente, para los vehículos que se hallaban en la Categoría A4, la tasa era 3%.

febrero de cada año. Por ejemplo, si el 1° de enero del año 2 nace el IPV, el plazo para el pago al contado de este tributo vence el último día hábil de febrero del año 2.

Desde el punto de vista de las finanzas privadas, ocurre que, en los primeros meses de cada año, los contribuyentes suelen tener problemas de liquidez para poder cumplir con el pago al contado de los tributos a su cargo, dentro del plazo establecido por la ley. Esta afectación a la capacidad de pago de los tributos, por parte de los contribuyentes, se debe a que -en el caso de las personas naturales- los gastos de educación escolar o universitaria de sus hijos suelen ser especialmente elevados a inicios del año.

En el caso de las empresas, el pago de regularización del Impuesto a la Renta compromete gran parte de su liquidez monetaria que tienen a inicios del año.

Por estas razones, en el artículo 15 inciso b de la LTM, se establece la opción del pago fraccionado del impuesto. En este caso, el contribuyente puede cancelar el impuesto mediante el pago de cuatro cuotas, cuyo plazo de vencimiento es el último día hábil de febrero, mayo, agosto y noviembre de cada año.

En el caso de la segunda, tercera y cuarta cuota, se realiza un ajuste por inflación en función de la variación acumulada del Índice de Precios al por Mayor, por el período comprendido entre el mes de vencimiento de pago de la primera cuota y el mes precedente al pago.©

NOTARIO

Dr. Jaime A. Murguía Cavero

Horario de Atención

De Lunes a Viernes 9:00 am. - 6:30 pm.
Sábados 10:00 am. - 1:00 pm.

Av. Juan de Arona 707 San Isidro - Lima 27 (a una cuadra del puente Corpac)
Telf.: (511) 442-0300 Fax: 442-0850
email: murguia@notariamurguia.com