



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

EXPEDIENTES N° : 18370-2015 y 18686-2015
INTERESADO : ANDINA DE RADIODIFUSIÓN S.A.C.
ASUNTO : Queja
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 11 de agosto de 2016

VISTAS las quejas presentadas por **ANDINA DE RADIODIFUSIÓN S.A.C.**, contra el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, por no elevar su recurso de apelación.

CONSIDERANDO:

Que la quejosa señala que la Administración no ha elevado la apelación interpuesta el 30 de octubre de 2015, contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación interpuesto contra el Oficio N° 4511-2014-MTC/28, mediante la cual se determinó una supuesta deuda por concepto de "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión", habiendo emitido la Resolución Vice Ministerial N° 837-2015-MTC/03 declarando improcedente la referida apelación, y firme administrativamente dicho acto, por lo que solicita se exija al Ministerio de Transportes y Comunicaciones que eleve su recurso de apelación al Tribunal Fiscal.

Que el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido, entre otros, en dicho código.

Que como antecedente cabe indicar que mediante Oficio N° 5868-2015-MTC/07 (fojas 44 a 50 del Expediente N° 18686-2015¹), el Ministerio de Transportes y Comunicaciones solicitó a la Presidencia del Consejo de Ministros, que al amparo del numeral 86.2 del artículo 86° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444², dirimiera el conflicto de competencia suscitado con este Tribunal en relación con la "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión", al considerar que carecía de naturaleza tributaria.

Que en atención a la citada contienda de competencia, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00849-Q-2016 de 8 de marzo de 2016 (fojas 52 y 53), se dispuso suspender el conocimiento de la queja hasta que la Presidencia del Consejo de Ministros resolviera el mencionado conflicto dirimiendo la competencia³.

Que con fecha 11 de abril de 2016 se puso en conocimiento de este Tribunal el Oficio Múltiple N° 235-2016-PCM/SG de 29 de marzo de 2016 (fojas 58 y 60), mediante el cual la Secretaría General de la Presidencia del Consejo de Ministros comunicaba al Ministerio de Economía y Finanzas la opinión técnica de su Secretaría de Gestión Pública⁴, quien concluye que no existe un conflicto de competencia⁵.

¹ En adelante, toda referencia a fojas se entiende referido a las del Expediente N° 18686-2015.

² Esta norma establece que "Los conflictos de competencia entre autoridades de un mismo Sector son resueltos por el responsable de éste, y los conflictos entre otras autoridades del Poder Ejecutivo son resueltos por la Presidencia del Consejo de Ministros, mediante decisión inmotivada (...)".

³ Asimismo, mediante esta resolución se dispuso la acumulación de los procedimientos tramitados en los Expedientes N° 18370-2015 y 18686-2015.

⁴ De conformidad con numeral 37.10 del artículo 37° del Reglamento de Organización y Funciones de la Presidencia del Consejo de Ministros, aprobado por Decreto Supremo N° 063-2007-PCM, es función de la Secretaría de Gestión Pública el "Emitir opinión respecto a los conflictos de competencia entre autoridades del Poder Ejecutivo que son puestos en consideración de la Presidencia del Consejo de Ministros".

⁵ Opinión que se encuentra plasmada en el Informe N° 003-2016-PCM-SGP/AAM y el Memorandum N° 278-2016-PCM/SGP (fojas 54 a 57).



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que de acuerdo con lo expuesto, corresponde emitir pronunciamiento sobre las quejas presentadas⁶, teniendo en consideración además que en atención al numeral 1.2 del artículo IV y el numeral 76.1 del artículo 76° de la Ley N° 27444, los administrados tienen derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, siendo deber de las autoridades en los procedimientos administrativos el resolver explícitamente todas las solicitudes presentadas.

Que ahora bien, a fin de determinar si la "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" tiene naturaleza tributaria, y por consiguiente, si el Tribunal Fiscal es competente para conocer dichos casos, al amparo a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 98° y el artículo 154° del Código Tributario⁷, se sometió este tema a consideración de la Sala Plena, habiéndose considerado la siguiente propuesta: "La denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" tiene naturaleza tributaria, y por consiguiente, el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre los casos relacionados con dicho concepto". Esta propuesta a su vez contaba con dos sub propuestas:

- i) El tributo denominado "Tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" califica como una contribución.
- ii) El tributo denominado "Tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" califica como un impuesto.

Que la citada propuesta así como la sub propuesta ii) fue aprobada por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-05 de 3 de marzo de 2016. Este acuerdo se sustenta en los siguientes fundamentos:

"La Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, dispone que éste rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Asimismo, sin definir el concepto de tributo, prevé que este término genérico comprende a los impuestos, contribuciones y tasas (las mismas que a su vez incluyen, entre otros, a los arbitrios, derechos y licencias).

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009, que constituye precedente de observancia obligatoria⁸, se ha señalado que: "Considerando que nuestro ordenamiento no contiene una definición de tributo, resulta conveniente acudir a la doctrina, según la cual, el tributo es una obligación jurídica pecuniaria ex lege, que no constituye sanción por un acto ilícito, cuyo sujeto activo

⁶ En similar sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 07102-2-2016 y 07189-10-2016.

⁷ El numeral 2 del artículo 98° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30264, señala lo siguiente:

"La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas.

La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las Salas (...).

Asimismo, el Presidente del Tribunal Fiscal podrá convocar a Sala Plena, de oficio o a petición de los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de competencia de éstos. Los Acuerdos de Sala Plena vinculados a estos temas que se ajusten a lo establecido en el Artículo 154 serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas".

Por su parte, el artículo 154° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30264, señala lo siguiente:

"Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano (...)"

⁸ Publicada el 23 de enero de 2009.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

es en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley⁹. Asimismo, se le define como "una prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos"¹⁰. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que el tributo es "una obligación de dar una suma de dinero establecida por ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos"¹¹.

Atendiendo a dichos conceptos, en la citada Resolución se concluyó que el aporte a los organismos normativos y reguladores establecido por el inciso g) del artículo 31° del Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas, constituye un tributo pues es una obligación pecuniaria creada por ley que no califica como sanción por ilícito alguno y cuyo sujeto activo es una persona pública, siendo que el obligado al pago ha sido designado por dicha norma.

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha señalado que aun cuando en nuestra legislación de modo expreso no se haya recogido una definición de tributo, ello no obsta para tener un acercamiento a ella, en base a lo desarrollado por la doctrina, y a partir de ello, establece que los elementos esenciales de un tributo son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito (Sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA/TC).

Por otro lado, GARCÍA NOVOA explica que en diversas legislaciones las constituciones no han definido al tributo, concepto que se viene canalizando a través de la clasificación tripartita (como la recogida por la Norma II antes citada). Señala asimismo que la jurisprudencia ha consagrado la libertad del legislador de configurar categorías tributarias y dada la falta de un concepto constitucional y legal, acude al expuesto por SAINZ DE BUJANDA, quien indica que es tributo el ingreso de Derecho Público, consistente en una prestación pecuniaria coactiva y contributiva, que se formaliza en una obligación jurídica entre el ente público acreedor y el sujeto obligado al pago y que se exige porque este último ha manifestado una cierta capacidad económica¹².

Agrega que el tributo tiene una estructura coactiva formalizada en una obligación ex lege, lo que supone excluir del ámbito tributario a las tarifas que se perciben en régimen de derecho privado, de forma que para el citado autor, la diferencia entre tarifa y tasa estará en la existencia de una verdadera coactividad en el surgimiento de la obligación. Asimismo, explica que la definición del tributo debe basarse también, entre otros aspectos, en su naturaleza de obligación legal y no contractual y en que consiste en una adquisición definitiva de riqueza a través de un título que permita su plena disponibilidad para su aplicación al gasto público¹³.

Ahora bien, en cuanto a la característica de coactividad, el anotado autor señala que ésta implica ausencia de voluntariedad, lo cual no está referido a la forma en la que se percibe el ingreso público sino al proceso de surgimiento de la obligación. En tal sentido, sostiene que una prestación es coactiva cuando viene determinada por la decisión unilateral de poderes públicos. Y para poder distinguir si un hecho es voluntario o coactivo, diferencia a los tributos en cuyo presupuesto no existe

⁹ Al respecto, véase: ATALIBA, G.: *La Hipótesis de incidencia tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1985, Lima, p. 37.

¹⁰ Sobre este punto, véase: PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, 2000, Madrid, p.33. En similar sentido, véase PLAZAS VEGA, M.: *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Temis, 2000, Santa Fe de Bogotá, p. 572.

¹¹ Sobre el particular, véase: FERREIRO LAPATZA, José, *Curso De Derecho Financiero Español*, Vol. I, Marcial Pons, 2003, Madrid, pp. 182 y ss.

¹² En este sentido, véase: GARCÍA NOVOA, César, *El Concepto de Tributo*, Tax Editor, 2009, Lima, pp. 377 y ss.

¹³ Al respecto, véase: GARCÍA NOVOA, César, *Op. Cit.*, pp. 383 y ss.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

actividad administrativa¹⁴ de aquellos en cuyo hecho imponible se encuentra alguna actividad o servicio que se refiere, afecta o beneficia al obligado tributario¹⁵.

En el presente caso, considerando este marco doctrinario así como el normativo, se analizará si la "tasa por explotación comercial del servicio de radiodifusión" tiene naturaleza tributaria.

El artículo 3° de la Ley N° 28278, Ley de Radio y Televisión¹⁶, señala que los servicios de radiodifusión son: "servicios privados de interés público, prestados por una persona natural o jurídica, privada o pública, cuyas emisiones se destinan a ser recibidas directamente por el público en general". Por su parte, el artículo 4° de la citada ley señala que los servicios de radiodifusión tienen por finalidad satisfacer las necesidades de las personas en el campo de la información, el conocimiento, la cultura, la educación y el entretenimiento, en un marco de respeto de los deberes y derechos fundamentales, así como de promoción de los valores humanos y de la identidad nacional.

Conforme con el artículo 9° de la mencionada ley, los servicios de radiodifusión, en razón de los fines que persiguen y del contenido de su programación, se clasifican en:

- a) **Servicios de Radiodifusión Comercial:** Son aquellos cuya programación está destinada al entretenimiento y recreación del público, así como a abordar temas informativos, noticiosos y de orientación a la comunidad, dentro del marco de los fines y principios que orientan el servicio.
- b) **Servicios de Radiodifusión Educativa:** Son aquellos cuya programación está destinada predominantemente al fomento de la educación, la cultura y el deporte, así como la formación integral de las personas. En sus códigos de ética incluyen los principios y fines de la educación peruana.
- c) **Radiodifusión Comunitaria:** Es aquella cuyas estaciones están ubicadas en comunidades campesinas, nativas e indígenas, áreas rurales o de preferente interés social. Su programación está destinada principalmente a fomentar la identidad y costumbres de la comunidad en la que se presta el servicio, fortaleciendo la integración nacional.

Según lo previsto por los artículos 14° a 16° de la citada ley, para la prestación de los servicios de radiodifusión, en cualquiera de sus modalidades, se requiere contar previamente, con autorización otorgada por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), siendo el plazo máximo de vigencia de la autorización de 10 años. Dicha autorización se otorga a solicitud de parte o por concurso público, siendo este último obligatorio cuando la cantidad de frecuencias o canales disponibles en una banda es menor al número de solicitudes presentadas.

De conformidad con el artículo 63° de la referida ley, los titulares del servicio de radiodifusión están obligados al pago de, entre otros, una tasa por explotación de servicio. Respecto a este concepto, el artículo 66° de la misma ley señala que: "Los titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión pagarán una tasa anual por concepto de explotación comercial de los servicios de radiodifusión", y agrega que "Los servicios de radiodifusión educativa y los servicios de radiodifusión comunitaria se encuentran inafectos a dicho pago".

Por su parte, el Reglamento de la Ley de Radio y Televisión, aprobado por Decreto Supremo N° 005-2005-MTC¹⁷, señala en su artículo 122° que la mencionada tasa es "la obligación de pago a

¹⁴ En estos casos, la coactividad se justificaría por la existencia de una manifestación de capacidad contributiva que se configura como presupuesto de una obligación legal. En este sentido, véase: GARCÍA NOVOA, César, *Op. Cit.*, p. 176.

¹⁵ En este sentido, véase: *Ibidem*.

¹⁶ Publicada el 16 de julio de 2004.

¹⁷ Publicado el 15 de febrero de 2005.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

la que están sujetos los titulares de autorizaciones por concepto de explotación comercial del servicio de radiodifusión”, y que su pago es anual.

Según lo previsto por los artículos 123° y 124° del citado Reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 029-2010-MTC¹⁸, la tasa anual es el equivalente a medio por ciento (0.5%) de sus ingresos brutos declarados por la prestación de los servicios, estando obligados los titulares de autorizaciones a abonar con carácter de pago a cuenta, cuotas mensuales equivalentes al citado porcentaje aplicado sobre los ingresos brutos declarados durante el mes inmediato anterior al pago.

Agrega el mencionado artículo 124° que en el mes de abril de cada año se efectuará la liquidación final, considerando para ello la declaración anual presentada, debiéndose abonar la cuota de regularización respectiva, de ser el caso, y si quedara “saldo a favor del contribuyente”, podrá aplicarlo a los respectivos pagos a cuenta de los meses siguientes o alternativamente podrá hacer uso de los mecanismos que determine oportunamente el MTC. Asimismo, este artículo señala que el incumplimiento de los pagos a cuenta y el pago de regularización correspondiente en los plazos establecidos, dará lugar a la aplicación por cada mes de retraso y de manera acumulativa, de la tasa de interés moratorio (TIM), establecida por el artículo 120° del citado reglamento.

Conforme con el artículo 124°-A del referido Reglamento¹⁹, la Dirección General de Autorizaciones en Telecomunicaciones es el órgano competente para efectuar acciones de fiscalización, verificación, revisión, evaluación y determinación con respecto a los pagos que por concepto de tasa por explotación comercial del servicio corresponde abonar a los titulares de autorización para la prestación de servicios de radiodifusión, pudiendo para ello solicitar a los referidos titulares la documentación que considere pertinente, así como realizar visitas de fiscalización con facultades de revisión de estados financieros, libros contables, facturación y otros actos relacionados para la verificación y determinación de los ingresos obtenidos por la explotación comercial del servicio de radiodifusión.

Asimismo, el artículo 125° del mencionado Reglamento establece que el órgano competente del MTC requerirá el pago, entre otros, de las tasas, pago que se debe efectuar en las fechas y lugares establecidos por el MTC, y de no efectuarse los pagos correspondientes en los plazos previstos, se procederá a la cobranza coactiva.

Agrega el artículo 126° del mismo Reglamento que el MTC puede otorgar el beneficio de fraccionamiento del pago de deudas por dicho concepto así como por multas relacionadas con los servicios de radiodifusión. Lo establecido en esta norma reglamentaria guarda relación con el artículo 69° de la Ley de Radio y Televisión, que establece que el MTC puede dictar medidas orientadas a establecer facilidades para el pago de las obligaciones económicas derivadas de la prestación del servicio de radiodifusión.

De las normas de la Ley de Radio y Televisión y de su Reglamento antes expuestas se desprende que la denominada “tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” constituye un tributo dado que:

i) Es una obligación pecuniaria creada por ley: la “tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” ha sido establecida en los artículos 63° y 66° de la Ley de Radio y Televisión.

¹⁸ Publicado el 11 de julio de 2010.

¹⁹ Artículo incorporado por el Decreto Supremo N° 029-2010-MTC.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

- ii) *Es una obligación pecuniaria que no califica como sanción por ilícito alguno: esta obligación pecuniaria se paga por concepto de explotación comercial de los servicios de radiodifusión, y no como consecuencia de alguna infracción.*
- iii) *El sujeto activo es una persona pública: el acreedor de esta obligación pecuniaria es el MTC.*
- iv) *El sujeto pasivo ha sido puesto en esta situación por voluntad de la ley: de conformidad con los artículos 63° y 66° de la Ley de Radio y Televisión, los obligados al pago son los titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión.*
- v) *La obligación pecuniaria bajo análisis es de carácter coactivo pues ha sido determinada por decisión unilateral de los poderes públicos, sustentada en que el sujeto obligado ha manifestado una capacidad económica plasmada en la explotación comercial del servicio de radiodifusión. Además, en caso de incumplirse con el pago de la "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión", el MTC puede exigir su pago a través de la vía del procedimiento coactivo.*

La naturaleza tributaria de la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" se corrobora además con lo señalado en las propias normas de la Ley de Radio y Televisión y de su Reglamento. Así, en el artículo 66° de la citada ley se señala qué servicios se encuentran "inafectos" a la referida tasa, esto es, servicios que se encuentran fuera de su ámbito de aplicación, y por ende, no gravados²⁰; asimismo, el artículo 124° del mencionado Reglamento considera como "contribuyentes" a los titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión.

Ahora bien, habiéndose concluido que la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" constituye un tributo, corresponde analizar a qué clase pertenece, para lo cual debe considerarse lo establecido por la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, debiendo precisarse que si bien el concepto bajo análisis se denomina "tasa", se considera que el nombre no determina su naturaleza²¹, para lo cual, deben analizarse sus características.

Al respecto, la citada Norma II dispone que el término genérico tributo comprende a los impuestos, a las contribuciones y a las tasas. Asimismo, precisa que la tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente²². Agrega dicha norma que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Respecto a las tasas, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009 antes indicada, se señala que: "según sostiene GIULIANI FONROUGE, en el caso de las tasas, existe una actividad

²⁰ Sobre la inafectación cabe señalar que "La ley establece el ámbito de aplicación del tributo. Aquí se encuentra el conjunto de hechos que son capaces de generar el nacimiento de la obligación tributaria. Cualquier hecho —económico o no— que se encuentre fuera del referido ámbito, califica como inafecto; en el sentido que no va a soportar la carga tributaria". Ver: RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios. En: Revista del Foro jurídico, Año 10, N° 12 (Oct. 2011), Lima, p. 140.

²¹ Así por ejemplo, en la Resolución N° 523-4-97 se determinó que la contribución al FONAVI (cuenta propia) calificaba como un impuesto, y que si bien se le había denominado "contribución", ello no modificaba su esencia de impuesto. De otro lado, ATALIBA señala que es correcta la afirmación de que "un tributo no sigue la suerte del nombre que se le quiere dar", y en ese sentido, sostiene que no será tasa tan sólo porque así se le haya denominado. Al respecto, véase: ATALIBA, Geraldo, *Op. Cit.*, p. 164.

²² La mencionada Norma II establece que las tasas, entre otras, pueden ser: arbitrios, derechos y licencias. Los arbitrios se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público, los derechos se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos y las licencias gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

estatal que afecta especialmente al obligado²³, actividad que en el caso del ordenamiento peruano, consiste en la prestación de un servicio público". En igual sentido, ATALIBA explica que en el caso de los tributos vinculados, lo primordial es que siempre existe una actuación estatal referida al obligado, siendo que la tasa tiene por hipótesis de incidencia "la prestación de un servicio por el Estado, la realización de una obra, la expedición de un certificado, el otorgamiento de una licencia, autorizaciones, etc., que se vinculan a alguien, que es puesto por la ley en la situación de sujeto pasivo. A ello agrega que para que se configure la tasa, basta que la actuación estatal tenga referibilidad, esto es, que se refiera concretamente a alguien²⁴.

En el mismo sentido, en las XV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, se concluyó que: "es de la esencia de la tasa que el servicio estatal que constituye su presupuesto de hecho sea prestado efectivamente por la Administración al contribuyente, aún cuando éste se resista a recibirlo"²⁵.

Como se desprende de lo expuesto, las tasas solo pueden ser establecidas cuando medie la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente, esto es, cuando existe una actividad estatal que se presta al sujeto obligado de manera individual.

Atendiendo a ello, se puede concluir que el tributo denominado "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" no califica como una tasa, pues no existe una actividad estatal individualizada en el contribuyente que condicione su pago, esto es, no se presta un servicio al sujeto, sino que el pago de dicho concepto se genera por el hecho de explotar comercialmente el servicio de radiodifusión²⁶.

Ahora bien, como se ha señalado, la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario establece una clasificación tripartita de los tributos (impuestos, contribuciones y tasas), y habiéndose concluido que la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" no califica como tasa, corresponde determinar si califica como una contribución o como un impuesto.

La Norma II del Título Preliminar del Código Tributario señala que el impuesto es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Agrega esta norma que el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

ATALIBA define al impuesto como un tributo no vinculado, pues su hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal, hecho de contenido económico. Agrega que los impuestos se identifican por exclusión, esto es, que siempre que la hipótesis de incidencia no consista en una actuación estatal, se tendrá un impuesto²⁷.

Por su parte VILLEGAS define al impuesto como "el tributo exigido por el Estado a quienes se

²³ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 1075. De igual modo, véase: JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, 1996, Buenos Aires, p. 234 y FERREIRO LAPATZA, José, "Tasas Y Precios. Los Precios Públicos", en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 21, IPDT, 1991, Lima, p.89.

²⁴ Al respecto, véase: ATALIBA, Gerardo, *Op. Cit.*, pp. 177 y ss.

²⁵ En este sentido, véase la Resolución referida al tema "Tasas y Precios" en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 21, IPDT, Lima, pp. 133 a 135.

²⁶ Más aún cuando el artículo 3° de la Ley N° 28278 define a los servicios de radiodifusión como servicios privados de interés público, prestados por una persona natural o jurídica, privada o pública, cuyas emisiones se destinan a ser recibidas directamente por el público en general, por lo que no puede sostenerse que su explotación comercial implica que el Estado está prestando algún tipo de servicio que pudiera dar lugar al pago de alguna tasa.

²⁷ Al respecto, véase: ATALIBA, GERALDO, *Op. Cit.*, pp. 162 y ss.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado". Señala este autor que el hecho generador es totalmente ajeno a una actividad estatal determinada, siendo que el impuesto se adeuda pura y simplemente por el acaecimiento del hecho previsto en la norma que se refiere a una situación relativa al contribuyente²⁸.

Al respecto, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009 antes indicada se señala que: "según sostiene GIULIANI FONROUGE, en el caso de las tasas, existe una actividad estatal que afecta especialmente al obligado²⁹, actividad que en el caso del ordenamiento peruano, consiste en la prestación de un servicio público. Asimismo, el citado autor señala que las contribuciones son prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado".

De otro lado, el Tribunal Constitucional ha señalado que "La apelación a la capacidad contributiva como sustento de la imposición es innegable en el caso de impuestos, pues estos tributos no están vinculados a una actividad estatal directa a favor del contribuyente, sino más bien, básicamente, a una concreta manifestación de capacidad económica para contribuir con los gastos estatales. Lo recaudado por estos tributos va a una caja fiscal única para luego destinarse a financiar servicios generales e indivisibles". Agrega que "A diferencia de los impuestos, las tasas y contribuciones, son tributos cuya motivación de pago, no se fundamenta en la constatación de una determinada capacidad contributiva, sino como consecuencia de la prestación de un servicio público divisible por parte del Estado en beneficio del contribuyente" (Expediente N° 0053-2004-AI/TC).

Como se desprende de lo expuesto, mientras que para el pago de una contribución debe mediar un beneficio derivado de la realización de obras públicas o de actividades estatales, en el caso de la tasa, éstas solo pueden ser establecidas cuando medie la prestación efectiva de un servicio público individualizado en el contribuyente, pero en el caso de ambas clases de tributos, existe una actividad estatal que beneficia al sujeto obligado.

Sin embargo, la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" no está vinculada a una actividad estatal directa a favor de los administrados (titulares de autorizaciones para la prestación del servicio de radiodifusión), sino que por el contrario, su cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor de éstos por parte del MTC, de lo que se advierte que el sustento de dicho tributo es una manifestación de capacidad económica de los administrados, como es la renta que perciben los titulares de autorizaciones por prestar los servicios de radiodifusión, de lo que se concluye que se trata de un impuesto.

En efecto, la capacidad económica se aprecia en la forma en que grava la norma, la que recae sobre los ingresos brutos obtenidos por los citados titulares por la prestación de los servicios de radiodifusión, sin que para ello se tenga en consideración el costo de los servicios o actividades que lleve a cabo el MTC en el ámbito de los servicios de radiodifusión, siendo además importante precisar que el cumplimiento del pago de la "tasa" por los mencionados titulares de autorizaciones no origina una contraprestación directa en favor de éstos por parte del MTC.

Más aún, cabe mencionar que el elemento diferenciador de una especie de tributo se aprecia en la hipótesis de incidencia establecida por el legislador, apreciándose que en el caso bajo

²⁸ Al respecto, véase VILLEGAS, HÉCTOR, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Depalma, 1997, Buenos Aires, p.72.

²⁹ En este sentido, véase: GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho Financiero*, Depalma, 2001, Buenos Aires, p. 1075. De igual modo, véase: JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Abeledo Perrot, 1996, Buenos Aires, p. 234 y FERREIRO LAPATZA, José, "Tasas Y Precios. Los Precios Públicos", en: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 21, IPDT, 1991, Lima, p.89.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

análisis, la hipótesis de incidencia ha sido establecida con claridad respecto a una manifestación de capacidad económica de los sujetos incididos y no con relación a una actividad estatal, ello sin perjuicio de lo que establezcan las disposiciones relativas al destino de la recaudación producto de este cobro, como se verá a continuación.

Al respecto, cabe precisar que si bien el artículo 101° del Texto Único Ordenado de la Ley de Telecomunicaciones, aprobado por Decreto Supremo N° 013-93-TCC, prevé que los ingresos recaudados por concepto de derechos, tasas, canon y multas, luego de la aplicación a los fines de la citada ley, son destinados al desarrollo de las telecomunicaciones, al control y monitoreo del espectro radioeléctrico y a sufragar las obligaciones contraídas con los organismos internacionales, se advierte que ello no implica que haya una actividad estatal que beneficie a los titulares de las autorizaciones del servicio de radiodifusión en forma diferenciada.

De igual manera, lo señalado en el artículo 62° de la Ley de Radio y Televisión, respecto a que para el cumplimiento de los fines que se encarga al Consejo Consultivo de Radio y Televisión, se empleará parte de los ingresos recaudados por concepto de derechos, tasas, canon y multas a que se refiere el citado artículo 101° de la Ley de Telecomunicaciones³⁰ y ³¹, tampoco permite concluir que por el pago de la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" el Estado realice alguna actividad que beneficie de manera diferenciada a quienes realizan dicho pago, pues lo que señala el citado artículo 62° es que parte de los ingresos sean destinados para que pueda funcionar un órgano adscrito al MTC, esto es, para que dicho Consejo pueda ejercer las funciones y atribuciones que se le han encargado. En ese sentido, lo que pagan los titulares de autorizaciones del servicio de radiodifusión no revierte en beneficio de éstos, por lo que no se puede afirmar que el concepto bajo análisis constituya una contribución.

De las normas que regulan la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" se tiene que, con independencia del destino que el Estado haya dispuesto dar a los ingresos obtenidos por dicho concepto, estamos frente a un impuesto, pues el hecho gravado es la explotación comercial del servicio, esto es, el tributo es pagado por el solo hecho de explotar el servicio de radiodifusión sin que exista alguna actuación estatal que produzca algún beneficio a los titulares que realizan dicha explotación ni una relación de contraprestatividad entre cobro y servicio estatal alguno.

La naturaleza impositiva del concepto bajo análisis se corrobora además con la forma en que se ha regulado su determinación y pago, pues ha sido estructurada técnicamente en forma similar al Impuesto a la Renta.

En efecto, como se indicó anteriormente, y de conformidad con lo dispuesto en los artículos 122° a 124° del Reglamento de la Ley de Radio y Televisión, la denominada "tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión" se determina de manera anual, para lo

³⁰ Según lo previsto en el artículo 109° del Reglamento de la Ley de Radio y Televisión, para la aplicación de lo dispuesto en el artículo 62° de esta ley, los ingresos recaudados por concepto de derechos, tasas, canon y multas a que se refiere el artículo 101° de la Ley de Telecomunicaciones, corresponden únicamente a los obtenidos del servicio de radiodifusión, en un porcentaje que no excederá del 30% de dicho monto.

³¹ Entre las funciones y atribuciones del citado Consejo, el artículo 58° de la Ley de Radio y Televisión prevé, entre otras, las de actuar como veedor en los concursos públicos para el otorgamiento de las autorizaciones de los servicios de radiodifusión, establecer y administrar un sistema de otorgamiento anual de premios y reconocimientos a las personas naturales y jurídicas que contribuyan al desarrollo integral y cultural del país, mediante su trabajo en la radiodifusión, propiciar investigaciones académicas que promuevan el mejoramiento de la radiodifusión, apoyar iniciativas con fines académicos, destinadas a la preservación y archivo de los programas de producción nacional transmitidos por los servicios de radiodifusión, emitir opinión no vinculante dentro del procedimiento administrativo sancionador, y proponer al MTC la celebración de convenios nacionales e internacionales que permitan el desarrollo de la radiodifusión.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

cual debe presentarse una declaración anual en el mes de abril siendo el importe de este tributo el 0.5% de los ingresos brutos declarados por la prestación de los servicios de radiodifusión. No obstante, de manera mensual corresponde que se realicen pagos a cuenta equivalentes al 0.5% de los ingresos brutos declarados en el mes anterior, por lo que al presentarse la declaración anual, solo corresponderá se pague únicamente la cuota de regularización. En caso se determine un saldo a favor de los titulares de autorizaciones del servicio de radiodifusión, se permite que dicho saldo a favor se aplique a los pagos a cuenta futuros.

En este punto cabe recordar que el propio Reglamento de la Ley de Radio y Televisión en su artículo 124° reconoce que los titulares de autorizaciones del servicio de radiodifusión son contribuyentes”, lo que reafirma la naturaleza tributaria del concepto bajo análisis, y dada la naturaleza de éste, su calificación como impuesto.

De otro lado, según lo previsto por la citada Norma II, si se tratase de una contribución, el rendimiento de los ingresos no podría tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación, no obstante, ello no se cumple en el presente caso, pues la cuantificación de la denominada “tasa por explotación comercial del servicio de radiodifusión” se determina en función de los ingresos brutos de los titulares de las autorizaciones para prestar este servicio y no en función al costo de alguna obra o servicio que preste el Estado, ni en función a algún beneficio que reciban dichos titulares.

En ese sentido, no puede considerarse que el tributo bajo análisis califique como una contribución. Por consiguiente, se concluye que el tributo denominado “Tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” califica como un impuesto”.

Que el citado acuerdo tiene carácter vinculante, según lo establecido por los acuerdos recogidos en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002 y N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-05 de 3 de marzo de 2016, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial “El Peruano”, de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, modificado por la Ley N° 30264³².

Que en el presente caso, la quejosa cuestiona que el Ministerio de Transportes y Comunicaciones no haya elevado al Tribunal Fiscal el recurso de apelación que interpuso el 30 de octubre de 2015 contra la denegatoria ficta del recurso de reclamación interpuesto contra el Oficio N° 4511-2014-MTC/28 que determinó una deuda por “tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” de los años 2012 y 2013, habiendo incluso emitido la Resolución Vice Ministerial N° 837-2015-MTC/03.

Que la queja es un remedio procesal que, ante la afectación de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido por las normas correspondientes, en los casos en que no exista otra vía idónea, motivo por el cual en reiteradas resoluciones este Tribunal ha establecido que la queja no es la vía pertinente para analizar asuntos de fondo ni cuestionar actos de la Administración que son susceptibles de ser impugnados en otra vía.

³² En concordancia con el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-25 de 11 de diciembre de 2014, que señala que una vez establecido por acuerdo del Pleno que el tema que se sometió a votación se encuentra dentro de los alcances del artículo 154° del Código Tributario, el Resolutor – Secretario que tenga asignado el expediente que motivó la presentación del tema debe emitir una resolución que recoja el criterio aprobado, constituyendo precedente de observancia obligatoria, la que conforme con la citada norma, será publicada en el diario oficial “El Peruano”.



Tribunal Fiscal

N° 02862-Q-2016

OFICINA DE ATENCIÓN DE QUEJAS

Que ahora bien, mediante la Resolución Vice Ministerial N° 837-2015-MTC/03 de 14 de diciembre de 2015³³, emitida por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (fojas 1 a 5), se declaró improcedente la apelación interpuesta contra la denegatoria ficta, al considerar que el recurso de reconsideración (considerado así por la Administración y no como reclamación) fue interpuesto de forma extemporánea, según la Ley del Procedimiento Administrativo General, y asimismo, se declaró firme administrativamente el acto administrativo contenido en el Oficio N° 4511-2014-MTC/28.

Que al haber sido la quejosa notificada con la resolución viceministerial antes mencionada, a través de la cual el Ministerio de Transportes y Comunicaciones se pronunció sobre la citada apelación, el pedido de la quejosa para que se eleve la apelación resulta improcedente, pues aun cuando el acto emitido no hubiese respetado el procedimiento legal establecido, lo que corresponde es cuestionarlo a través de los recursos correspondientes. Criterio similar recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03392-Q-2014, 05838-Q-2014, entre otras.

Con el Resolutor – Secretario Cerdeña Stromsdorfer.

RESUELVE:

1. Declarar **IMPROCEDENTES** las quejas presentadas.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

“La denominada “tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” tiene naturaleza tributaria, y por consiguiente, el Tribunal Fiscal es competente para emitir pronunciamiento sobre los casos relacionados con dicho concepto.

El tributo denominado “Tasa por explotación comercial de los servicios de radiodifusión” califica como un impuesto”.

Regístrese, comuníquese y remítase al Ministerio de Transportes y Comunicaciones, para sus efectos.

CERDEÑA STROMSDORFER
Resolutor - Secretario
Oficina de Atención de Quejas
CS/gys

³³ Adjuntada por la quejosa.