



Tribunal Fiscal

Nº 09538-3-2008

EXPEDIENTE N° : 2058-2006
INTERESADO : **SOCIEDAD MINERA CAMBIOR PERÚ S.A.**
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 08 de agosto de 2008

VISTA la apelación interpuesta por **SOCIEDAD MINERA CAMBIOR PERÚ S.A.** contra la Resolución de Intendencia Nº 0150140004507, emitida el 27 de diciembre de 2005 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Multa Nº 011-002-0010074, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que de conformidad con el artículo 4º de la Resolución de Superintendencia Nº 071-2005/SUNAT, no estaba obligada a presentar la declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) por el periodo marzo de 2005, toda vez que al no haber iniciado operaciones productivas se encontraba exonerada de dicho impuesto, según lo previsto en el inciso a) del artículo 3º de la Ley Nº 28424.

Que alega que de acuerdo a una interpretación racional y lógica del inciso a) del artículo 3º de la citada ley, en concordancia con el inciso a) del artículo 3º de su reglamento, debe entenderse por inicio de operaciones productivas a la primera venta o prestación del servicio que constituye el objeto social de la empresa.

Que manifiesta que la intención del legislador al establecer la exoneración prevista en la referida ley, fue la de otorgar un beneficio liberatorio a las empresas en etapa pre-productiva, por ello la tesis de la Administración por la cual es suficiente realizar cualquier venta de bienes o prestación de servicios para que se consideren iniciadas las operaciones productivas, basada en una interpretación literal del reglamento aludido, es arbitraria e inconsistente.

Que agrega que es aplicable al caso materia de autos, el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 106-3-2000, en el que se indicó que para conocer cuando un contribuyente inicia operaciones debe tenerse en cuenta las particulares características de las actividades desarrolladas por éste.

Que la Administración refiere que de acuerdo al inciso a) del artículo 3º del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), una empresa inicia sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios en general, salvo el caso único y particular de las empresas que suscriben contratos con el Estado bajo el ámbito del Decreto Legislativo Nº 818, supuesto en el cual la transferencia de bienes y/o la prestación de servicios necesariamente debe tener relación con la actividad principal de dicho contrato; por lo que en ese sentido, dado que la recurrente no se encuentra comprendida en el indicado supuesto excepcional, debe entenderse que inició sus operaciones con la primera transferencia de activos que reconoció haber efectuado en el escrito de reclamación presentado el 4 de noviembre de 2005.

Que agrega que el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), grava el patrimonio y no las ganancias, por tal motivo es irrelevante el hecho que la contribuyente se encuentre en etapa pre-operativa.

Que en orden de ideas, sostiene que de acuerdo con los artículos 5º y 6º de la Resolución de Superintendencia Nº 071-2005/SUNAT, en concordancia con la Resolución de Superintendencia Nº 307-2004/SUNAT, la recurrente estaba obligada a presentar la declaración jurada del Impuesto Temporal a los



Tribunal Fiscal

Nº 09538-3-2008

Activos Netos (ITAN) correspondiente al periodo marzo de 2005, dentro de un plazo que venció el 22 de abril de 2005; no obstante habiendo transcurrido en exceso el indicado plazo, no cumplió con la referida obligación, incurriendo en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

Que la materia controvertida en el presente caso se centra en establecer si la recurrente se encontraba obligada a presentar la declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) por el periodo marzo de 2005, a fin de verificar si incurrió en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176º del Código Tributario.

Que de conformidad con el artículo 2º de la Ley Nº 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al Régimen General del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Que el inciso a) del artículo 3º de la ley en mención, establece que están exonerados del impuesto los sujetos que no hayan iniciado sus operaciones productivas, así como aquéllos que las hubieran iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio al que corresponde el pago. En este último caso, la obligación surgirá en el ejercicio siguiente al de dicho inicio.

Que según lo dispuesto por el inciso a) del artículo 3º del reglamento de la Ley Nº 28424, aprobado por Decreto Supremo Nº 025-2005-EF, para efecto de lo dispuesto en el artículo 3º de la referida ley, se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo Nº 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en el mismo.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 4º de la Resolución de Superintendencia Nº 071-2005/SUNAT, prescribe que no están obligados a presentar la declaración jurada del Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN), los sujetos exonerados conforme a lo dispuesto por el artículo 3º de la citada ley.

Que en el presente caso, la Administración considera que de conformidad con el inciso a) del artículo 3º del reglamento en mención, en el periodo marzo de 2005 la recurrente no se encontraba exonerada del Impuesto Temporal a los Activos Netos al haber efectuado venta de activos, y por consiguiente, debió presentar la declaración jurada correspondiente; en tanto que la recurrente sostiene que en virtud de una interpretación lógica e histórica de la norma reglamentaria en referencia, en su condición de empresa minera que no ha iniciado operaciones inherentes a su objeto social, se encontraba exonerada del citado impuesto y por tanto, en virtud de la Resolución de Superintendencia Nº 071-2005/SUNAT precitada, no se encontraba obligada a presentar la declaración jurada objeto de cuestionamiento.

Que en atención a lo expuesto, corresponde analizar el inciso a) del artículo 3º del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, a fin de deslindar cuándo se entiende que una empresa inicia operaciones productivas para efectos de la exoneración contemplada en el inciso a) del artículo 3º de la Ley Nº 28424.

Que sobre el particular, sometida a Sala Plena de este Tribunal la controversia en comentario, mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2008-20 del 10 de julio de 2008, se adoptó el criterio conforme al cual, debe interpretarse que cuando el inciso a) del artículo 3º del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por Decreto Supremo Nº 025-2005-EF, dispone que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, respecto de las empresas que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo Nº 818, el inicio de tales operaciones productivas se producirá con la primera

2



Tribunal Fiscal

N° 09538-3-2008

transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa, de conformidad con los fundamentos que a continuación se reproducen:

"El artículo 2° de la Ley N° 28424, Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos, publicada el 21 de diciembre de 2004, dispone que son sujetos del impuesto, en calidad de contribuyentes, los generadores de renta de tercera categoría sujetos al régimen general del Impuesto a la Renta, incluyendo las sucursales, agencias y demás establecimientos permanentes en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior.

Por su parte, el artículo 3° de la citada ley establece como sujetos exonerados del impuesto a aquéllos que no hayan iniciado sus operaciones productivas.





Mediante el inciso a) del artículo 3° del reglamento de la citada ley, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, publicado el 16 de febrero de 2005, se establece que "se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en el mismo". En tal sentido, es necesario determinar cuándo se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas, a efecto de establecer los alcances de la exoneración aludida.

El concepto de operaciones o actividades productivas, involucra a todas aquellas acciones tendientes a la transformación de unos bienes o servicios (factores de producción), en otros bienes o servicios (productos), y la creación o aumento de utilidad de bienes para satisfacer las necesidades humanas. En el caso que nos ocupa, no basta la mera transformación de bienes o servicios en otros, sino que además debe producirse la enajenación de los bienes producidos o la prestación de los mencionados servicios, como se señala en el reglamento de la ley que crea el tributo bajo comentario, cuando dispone que se entiende por inicio de operaciones productivas, la primera transferencia de bienes o primera prestación de servicios¹.

Ahora bien, cuando se alude al inicio de operaciones productivas debe entenderse que la norma se refiere a la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que realiza una empresa y que se encuentre relacionada a sus actividades productivas, es decir a aquellas que son parte del objeto o giro de negocio. La razón de ello radica en que precisamente el objeto social o el giro del negocio es lo que motiva la constitución de una sociedad o que se lleve a cabo una empresa, esto es, es la razón por la que los socios deciden participar en ella, aportar capitales y asumir el riesgo del negocio².

¹ En este sentido, CABANELLAS define al producto como toda cosa producida, creada o fabricada, como el beneficio que se obtiene al vender algo, así como el rédito, renta o ingresos y en lo industrial, como lo obtenido transformando o trabajando la materia prima. Asimismo, define a lo productivo como lo que produce y a la producción como el resultado de un conjunto de actos que sirven a la creación de la riqueza. Al respecto, véase: CABANELLAS, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo IV, Heliasta, 1989, Buenos Aires, pp. 444 y ss.

² Al respecto, véase: ELÍAS LAROZA, E., *Derecho Societario Peruano*, Tomo I, Normas Legales, 2000, Trujillo, p. 48. Por ello, es indudable que el inicio de las actividades productivas debe encontrar relación con el objeto social y el giro del negocio. Asimismo, se entiende como giro del negocio al conjunto de operaciones y negocios de un establecimiento mercantil o de una empresa industrial o de una compañía de comercio. Al respecto, véase: CABANELLAS, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo IV, Heliasta, 1989, Buenos Aires, p. 178.

    ³



Tribunal Fiscal

Nº 09538-3-2008

En consecuencia, no pueden entenderse iniciadas las referidas operaciones productivas cuando se realice cualquier transferencia de propiedad o prestación de servicios sino cuando se realice aquella primera operación que sea inherente a sus actividades productivas de acuerdo con el giro del negocio u objeto social³.

En ese orden de ideas, de la lectura del artículo 3º del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos ya glosado, se aprecia que a efectos de la exoneración del Impuesto Temporal a los Activos Netos, como regla general se entenderá que las empresas inician operaciones productivas cuando realicen la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, que según lo señalado precedentemente, deberá ser inherente a sus actividades productivas de acuerdo con el giro del negocio u objeto social, y tratándose del caso especial de las empresas que se encuentran en el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo Nº 818, se entenderán iniciadas las operaciones productivas cuando lleven a cabo las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo con lo señalado por éste.

El citado decreto legislativo precisa el inicio de las operaciones productivas de empresas que suscriban contratos con el Estado para la exploración, desarrollo y/o explotación de recursos naturales, a efecto de lo establecido por el Decreto Legislativo Nº 774 en relación con el Impuesto Mínimo a la Renta, así como para la cobertura del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas y el plazo del fraccionamiento arancelario aprobado por Decreto Supremo Nº 037-96-EF⁴. Así, dicha norma señala que "se considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato de acuerdo a lo que establece en el mismo".

En ese sentido, se aprecia que el reglamento de la ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, ha recogido una disposición que ya existía en nuestro ordenamiento para efecto de otras normas tributarias, prevista precisamente por la especialidad de este tipo de contratos. Ello con el fin de que no se interprete que para el caso del mencionado tributo, el inicio de

³ Para ello debe tomarse en cuenta las particulares características de las actividades desarrolladas por la empresa que es objeto de análisis, así como las disposiciones de carácter especial que definan el inicio de la etapa productiva. Tal criterio ha sido sostenido por este Tribunal en un caso similar en la Resolución Nº 106-2-2000 de 16 de febrero de 2000, referida al artículo 116º de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 64º de su reglamento.

⁴ Al respecto, el artículo 1º del Decreto Legislativo Nº 818, establece que: "Será de aplicación tanto para el efecto de lo dispuesto en el Artículo 2º del presente dispositivo así como para lo establecido en el inciso a) del Artículo 116º del Decreto Legislativo Nº 774 y modificatorias para:

- a) Las empresas que suscriban contratos con el Estado al amparo de las leyes sectoriales, para la exploración desarrollo y/o explotación de recursos naturales y cuya inversión requiera de un período mayor a cuatro (4) años, considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato de acuerdo a lo que establece en el mismo; o,
- b) Las empresas que suscriban contratos con el Estado, al amparo de las leyes sectoriales, para el desarrollo y/o explotación de recursos naturales, incluyendo a las que celebran contrato de estabilidad tributaria a las que se refiere la Ley General de Minería, y cuya inscripción requiera de un período igual o mayor a dos (años, siempre que no exceda de cuatro (4) años. En este caso, no estarán incluidas las empresas que se encuentren en la etapa de exploración.

Mediante Resolución Suprema refrendada por el Ministro de Economía y Finanzas y el titular del Sector correspondiente se aprobará a las empresas que califiquen así como los requisitos y características que deba cumplir cada contrato"

Asimismo, el artículo 2º del decreto legislativo mencionado establece que: "Para efecto de lo establecido en el artículo anterior, tanto la cobertura del Régimen de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, como el plazo del fraccionamiento arancelario aprobado por Decreto Supremo Nº 037-96-EF, serán determinados de acuerdo a las características de cada contrato y según se establezca en la norma legal correspondiente".



Tribunal Fiscal

N° 09538-3-2008

las operaciones productivas sería distinto a lo previsto por el citado Decreto Legislativo N° 818 tratándose de las empresas bajo su alcance⁵.

Por lo tanto, en el caso bajo análisis debe entenderse que al amparo del inciso a) del artículo 3° del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, la regla general, a efecto de la exoneración analizada, es que se consideren iniciadas las operaciones productivas cuando se realice la primera transferencia de propiedad o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro del negocio, siendo que para el caso de aquellas empresas que se encuentren en el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818, se entenderán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen la operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo establecido en éste."

Que el criterio recogido en el Acuerdo de Sala Plena antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena N° 2002-10 del 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena 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 Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que conforme se advierte de autos, en el presente caso la recurrente es una sociedad minera que no había iniciado operaciones de producción de minerales, y en este contexto, se encontraba exonerada del Impuesto Temporal a los Activos Netos, siendo irrelevante que hubiera realizado ocasionales ventas de activos fijos usados.

Que en consecuencia, no estaba obligada a presentar la declaración jurada respecto del período marzo de 2005, al amparo del inciso b) del artículo 4° de la Resolución de Superintendencia N° 071-2005/SUNAT, por lo que no ha incurrido en la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, sustituido por el Decreto Legislativo N° 953, consistente en no presentar declaración jurada que contenga la determinación de la deuda tributaria dentro del plazo establecido.

Que en tal virtud, al no estar acreditada en autos la comisión de la infracción materia de controversia, procede dejar sin efecto la sanción de multa impuesta a la recurrente.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme con la Constancia de Informe Oral N° 0014-2008-EF/TF (foja 117).

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Guarníz Cabell, a quien se llamó para completar sala, e interviniendo como ponente la vocal Casalino Mannarelli.

⁵ Al respecto, debe tenerse en cuenta que el objeto social de una empresa o su giro de negocio es distinto al objetivo de un contrato, pues una empresa que tiene un objeto social determinado, está en capacidad de celebrar diversos contratos y cada uno de ellos puede tener un objetivo distinto. Por tanto, en el caso de las empresas que se encuentren bajo el ámbito de aplicación del decreto legislativo antes citado, debe hacerse también la diferencia entre el objeto social de éstas y los objetivos de los contratos que celebren ya sea con el Estado o con otros particulares.



Tribunal Fiscal

N° 09538-3-2008

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 0150140004507/SUNAT del 27 de diciembre de 2005, dejándose sin efecto la Resolución de Multa N° 011-002-0010074.
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 154-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano", en cuanto establece el siguiente criterio:

"Cuando el inciso a) del artículo 3º del reglamento de la Ley del Impuesto Temporal a los Activos Netos, aprobado por Decreto Supremo N° 025-2005-EF, dispone que se entiende que una empresa ha iniciado sus operaciones productivas cuando realiza la primera transferencia de bienes o prestación de servicios, salvo el caso de las empresas que se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818 y modificatorias, las que considerarán iniciadas sus operaciones productivas cuando realicen las operaciones de explotación comercial referidas al objetivo principal del contrato, de acuerdo a lo que se establece en el mismo, debe interpretarse que, respecto de las empresas que no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 818, el inicio de las operaciones productivas se producirá con la primera transferencia de bienes o prestación de servicios que sea inherente al objeto social o giro de negocio de la empresa".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL

GUARNÍZ CABELL
VOCAL

Velásquez López Raygada
Secretario Relator
CM/VLR/FC/lt.