



UNIVERSIDAD
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**El Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minero
aplicado a empresas que se dedican a la elaboración de
cemento**

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de
Abogado

Raúl Antonio Flores Rodríguez

Revisor(es):
Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre

Piura, mayo de 2022



Aprobación

El Trabajo de Suficiencia Profesional titulado “El Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minero aplicado a empresas que se dedican a la elaboración de cemento”, presentado por el bachiller Raúl Antonio Flores Rodríguez en cumplimiento con los requisitos para obtener el título de Abogado, fue aprobado por el Director Mgtr. Percy Orlando Mogollón Pacherre.



Director de Trabajo de Suficiencia Profesional





Resumen

El presente trabajo tiene por objeto exponer el cobro del Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS) por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), sobre aquellas empresas que se dedican a la producción y venta de cemento.

Para ello, en el presente trabajo se ha analizado el Aporte al FCJMMS desde la perspectiva del Derecho Tributario, considerando que su naturaleza es esencialmente la de un tributo, específicamente un impuesto.

A fin de lograr entender el correcto ámbito de aplicación del referido tributo, se ha hecho un repaso por el expediente legislativo que antecedió la emisión de la Ley N° 29741, Ley que crea el FCJMMS, considerando las opiniones y motivos que legitimaron su promulgación.

Posteriormente, se ha verificado si la normativa que estableció y reguló el Aporte al FCJMMS ha contemplado todos los elementos que componen la estructura de un tributo, si dichos elementos concurren en el caso de las empresas cementeras y si su aplicación en dicho caso infringe de forma alguna los límites establecidos en la Constitución Política del Perú.

Por último, en base al análisis realizado, se concluye que la SUNAT no ha realizado una correcta interpretación de la Ley N° 29741, resultando indebido el cobro efectuado a empresas cementeras, toda vez que el Aporte al FCJMMS establecido en la referida norma se encuentra dirigido a gravar las ganancias obtenidas por empresas mineras.

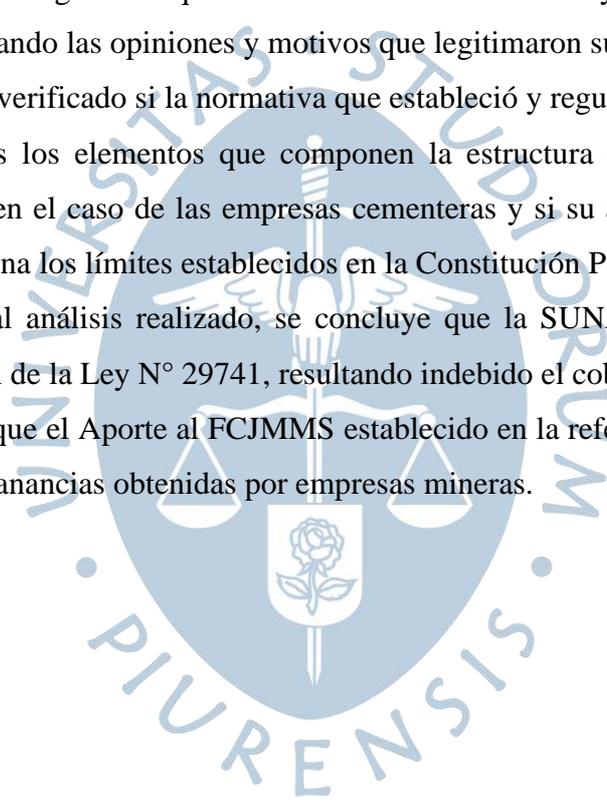




Tabla de contenido

| | |
|--|-----------|
| Introducción..... | 11 |
| Capítulo 1 Descripción de las labores efectuadas en Leche Gloria S.A. | 13 |
| Capítulo 2 Aplicación de la Ley N° 29741 sobre empresas cementeras | 15 |
| 2.1. Antecedentes normativos | 15 |
| 2.1.1 Regulación vigente | 15 |
| 2.1.2 Desarrollo de la Ley N° 29741 | 17 |
| 2.1.3 Naturaleza tributaria del Aporte al FCJMMS de las Empresas..... | 20 |
| 2.2. Posición de la SUNAT respecto a la aplicación del Aporte al FCJMMS sobre empresas cementeras..... | 27 |
| 2.3. Posición del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación del aporte al FCJMMS sobre empresas cementeras..... | 29 |
| Capítulo 3 Defensa legal de las Empresas Cementeras frente a la SUNAT por la indebida aplicación de la Ley N° 29741..... | 31 |
| 3.1. Ámbito de aplicación del artículo 1 de la Ley N° 29741..... | 31 |
| 3.2. Las empresas cementeras no cumplen con el aspecto material del Aporte al FCJMMS de las Empresas | 32 |
| 3.3. Las Empresas Cementeras no cumplen con el aspecto subjetivo del Aporte al FCJMMS de las Empresas..... | 36 |
| 3.3.1 La correcta interpretación del término “empresa minera” recogido en el artículo 1 de la Ley N° 29741 | 36 |
| 3.3.2 La correcta interpretación del artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741 | 42 |
| 3.4. La interpretación de la SUNAT vulnera los principios tributarios reconocidos en la Constitución | 44 |
| 3.4.1 La interpretación de la SUNAT vulnera el Principio de Reserva de Ley | 44 |
| 3.4.2 La interpretación de la SUNAT vulnera los Principios de No Confiscatoriedad, Igualdad y Capacidad Contributiva..... | 49 |
| Conclusiones | 57 |
| Lista de referencias | 59 |
| Anexos | 63 |
| Anexo 1. Resolución de Intendencia emitida por la División de Reclamaciones de la Intendencia Regional de Arequipa de la SUNAT. | 65 |



Lista de tablas

| | |
|--|----|
| Tabla 1 Comparativo de tributos | 35 |
| Tabla 2 Comparativo de tributos, respecto a la base imponible..... | 36 |
| Tabla 3 Comparativo de fórmulas normativas | 46 |
| Tabla 4 Ejemplo comparativo entre empresa cementera y empresa minera | 53 |





Introducción

A través de la Ley N° 29741, publicada en el diario oficial “El Peruano” el 9 de julio de 2011, se creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), mediante el cual se busca brindar a los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos el derecho a percibir un beneficio pensionario complementario como compensación a las labores de riesgo que éstos realizan. En lo que respecta al financiamiento de este fondo, el artículo 1 de la Ley N° 29741, establece que las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas se encuentran obligadas a realizar el pago de un aporte anual al FCJMMS, el cual está constituido por el cero coma cinco por ciento (0,5%) de la renta neta anual de dichas empresas.

La Ley N° 29741 facultó a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) para recaudar el aporte de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, en atención a la naturaleza tributaria que detenta dicha obligación. No obstante, existen muchos cuestionamientos al trabajo de la SUNAT en lo que respecta a la aplicación de la Ley N° 29741, en la medida que se viene exigiendo este tributo no sólo a empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, sino también a empresas industriales que se dedican a la manufactura de productos finales como el cemento. Esta posición de la SUNAT se ampara en una equivocada interpretación del artículo 1 de la Ley, así como de una extralimitada aplicación de la definición de empresa minera que recoge su reglamento. De acuerdo con esta definición, las empresas mineras son aquellas que realicen cualquiera de las actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM.

En atención a esta problemática, el presente Trabajo de Suficiencia Profesional tiene por objeto exponer la defensa legal desarrollada por el exponente en favor de empresas dedicadas a la elaboración de cemento (a quienes en adelante denominaremos “empresas cementeras”). Para ello, previamente se analizará la posición que viene sustentando la SUNAT al aplicar la Ley N° 29741 sobre empresas cementeras; asimismo, se analizarán los argumentos presentados por el Tribunal Fiscal en instancias impugnatorias. Posteriormente, se analizará el aporte de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas establecido en la Ley N° 29741, considerando para ello su naturaleza tributaria, a fin de poder determinar su correcto ámbito de aplicación, el cual debería tener concordancia con los límites establecidos en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2003-EF (en adelante, Código Tributario), y en la Constitución Política del Perú.



Capítulo 1

Descripción de las labores efectuadas en Leche Gloria S.A.

Como es de conocimiento público, la empresa Leche Gloria S.A. es una de las compañías más reconocidas a nivel nacional, por su trayectoria y desempeño en el mercado de los productos lácteos. Esta empresa pertenece al conglomerado conocido como “Grupo Gloria”, cuyas unidades de negocio no solo destacan en el rubro alimenticio, sino que también en el ámbito de la comercialización de empaques, cementos, productos agroindustriales, entre otros¹.

En el marco de mis labores en Leche Gloria S.A., he podido brindar asesoría legal relacionada con temas de la materia del Derecho Tributario a todas las unidades del conglomerado, participando en diversas prestaciones como la absolución de consultas, la elaboración de defensa legal tributaria frente a la Administración Tributaria o el patrocinio en diversos procedimientos administrativos llevados ante ésta.

A mayor detalle, el cargo de Asistente Legal Tributario, el cual he venido desempeñando en Leche Gloria S.A. desde mi ingreso en febrero del año 2019 hasta la actualidad, cuenta con las siguientes funciones:

- Elaboración de recursos impugnatorios en el ámbito de procedimientos contencioso tributarios.
- Elaboración y propuesta de estrategias de defensa legal tributaria frente a la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal.
- Seguimiento de litigios, a nivel administrativo y judicial, llevados por las empresas usuarias.
- Absolución de consultas emitidas por las empresas usuarias relacionadas con la materia tributaria.
- Reporte de normas o jurisprudencia relacionadas con la materia tributaria.

Tras el desempeño de estas funciones a lo largo de estos años, he podido adquirir esencial experiencia en el campo del Derecho Tributario, pudiendo conocer de primera mano los diversos asuntos tributarios que demarcan las actividades empresariales en variados mercados. Conforme crecía mi experiencia laboral en los temas tributarios del Grupo Gloria, se me fueron brindando mayores responsabilidades, pudiendo liderar los asuntos del equipo legal tributario cuando el Asesor Legal Tributario² no se encuentra disponible, liderar la elaboración de diversas estrategias de defensa legal que permitieran a las empresas usuarias

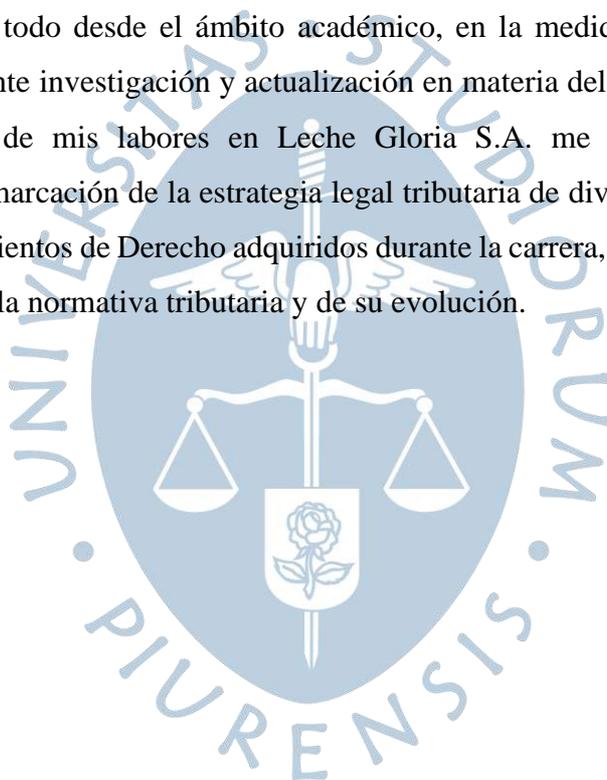
¹ <https://www.grupogloria.com/>

² Jefe del equipo legal tributario y superior inmediato a mi cargo.

marcar posición frente a las acotaciones de la Administración Tributaria, y en determinados casos, representarlas en instancias de audiencia ante el Tribunal Fiscal.

Es importante remarcar que entre los casos que he podido liderar destacan los relacionados a la indebida aplicación del Aporte al Fondo Complementario de las Empresas Mineras, Metalúrgicas y Siderúrgicas, por parte de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, sobre empresas usuarias cuya actividad industrial no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de dicho impuesto (casos que revisaremos en el presente trabajo).

En suma, mi paso por Leche Gloria S.A. es, sin lugar a dudas, un escalón importante en mi carrera como abogado, permitiéndome adquirir experiencia enriquecedora desde el ámbito operativo, pero sobre todo desde el ámbito académico, en la medida que mis funciones se sustentan en la constante investigación y actualización en materia del Derecho Tributario. En efecto, el desarrollo de mis labores en Leche Gloria S.A. me ha permitido participar directamente en la demarcación de la estrategia legal tributaria de diversas empresas usuarias, aplicando los conocimientos de Derecho adquiridos durante la carrera, y a su vez ampliándolos, a partir del estudio de la normativa tributaria y de su evolución.



Capítulo 2

Aplicación de la Ley N° 29741 sobre empresas cementeras

2.1. Antecedentes normativos

La controversia objeto del presente trabajo se centra en la indebida aplicación del impuesto establecido en el artículo 1 de la Ley N° 29741, Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), por el cual las empresas mineras se encuentran obligadas a realizar un aporte del cero coma cinco por ciento (0.5%) de su renta neta anual antes de impuestos, para efectos del financiamiento del FCJMMS. Como se podrá verificar en el presente trabajo, la Administración Tributaria viene exigiendo el aporte antes señalado, no solo a empresas mineras, sino también a empresas que se dedican a la comercialización de cemento, a las que equivocadamente incluye dentro del ámbito de aplicación del referido impuesto.

Corresponde en este primer acápite analizar la evolución de la normativa que ha dado origen a esta obligación tributaria, determinando con ello el verdadero objetivo de su disposición.

2.1.1 Regulación vigente

Con fecha 09 de julio de 2011, se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” la Ley N° 29741, mediante la cual el Congreso de la República dispuso la creación del FCJMMS, cuyo objeto es brindarle a los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos el derecho a percibir un beneficio pensionario complementario a la pensión que percibirían dichos trabajadores por su afiliación al Sistema Nacional de Pensiones o al Sistema Privado de Pensiones administrado por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP):

“Artículo 1. Creación del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS):

Créase el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), el mismo que se constituirá con el **aporte del cero coma cinco por ciento de la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos**; y con el aporte del cero coma cinco por ciento mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

El porcentaje de los aportes de empleadores y trabajadores podrá ampliarse, por decreto supremo, previo estudio actuarial.

El FCJMMS es intangible y sus recursos se aplican única y exclusivamente para pensiones.

Artículo 2. Ámbito de aplicación

Los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos afiliados al Sistema Nacional de Pensiones o al Sistema Privado de Pensiones Administrado por las Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones (AFP) que se jubilen de conformidad con lo dispuesto en la Ley 25009, Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros, y en la Ley 27252, Ley que Establece el Derecho de Jubilación Anticipada para Trabajadores Afiliados al Sistema Privado de Pensiones que Realizan Labores que Implican Riesgo para la Vida o la Salud, **tienen derecho a percibir el beneficio del fondo complementario creado en el artículo 1.** El beneficio se hará extensivo a los pensionistas mineros, metalúrgicos y siderúrgicos que se hayan jubilado bajo el régimen de la Ley 25009 y de la Ley 27252. (...). (Énfasis agregado)

Como puede verificarse del artículo 1 de la Ley N° 29741, el FCJMMS se encuentra constituido por: i) el aporte del cero coma cinco por ciento (0,5%) de la renta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos (en adelante, Aporte al FCJMMS de las Empresas); y, ii) el aporte del cero coma cinco por ciento (0,5%) mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico (en adelante, Aporte al FCJMMS del Trabajador).

Posteriormente, mediante el Decreto Supremo N° 006-2012-TR, publicado el 11 de mayo de 2012 en el Diario Oficial “El Peruano”, se aprobó el Reglamento de la Ley N° 29741, con el cual el Poder Ejecutivo brindó desarrollo normativo a determinados términos utilizados en la Ley, entre los cuales se destacó el término “empresa minera”:

“Artículo 1. De las Definiciones

Para los efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

(...) 6. Empresa: Para los efectos de la presente norma se define:

a. Empresa minera: Empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM.

b. Empresa metalúrgica: Empresa que realiza el conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químicos, requeridos para concentrar y/o extraer las sustancias valiosas de los minerales de acuerdo al numeral 2 del artículo 17 del Decreto Supremo N° 014-92-EM.

c. Empresa siderúrgica: Empresa que realiza el tratamiento del mineral de hierro hasta lograr diferentes tipos de éste o sus aleaciones, tales como: industrias básicas de hierro

y acero, fundición de metales, fundición de hierro y acero, y fundición de metales no ferrosos; de acuerdo a la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Revisión 4 (...). (Subrayado agregado)

Sumado a lo anterior, el Reglamento de la Ley N° 29741 dispuso que la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) sería la entidad encargada de recaudar los aportes de las empresas mineras y de los trabajadores:

“Artículo 3.- De la Administración del FCJMMS

La ONP [Oficina de Normalización Provisional] se encargará de la administración del Beneficio Complementario. En el caso de los pensionistas del SPP [Sistema Privado de Pensiones], las AFP deberán remitirle a la ONP, la información necesaria para el cálculo del beneficio complementario. Los recursos del FCJMMS serán administrados por el FCR [Fondo Consolidado de Reservas Previsionales]. Dichos recursos se contabilizarán en forma independiente de los demás recursos a cargo del FCR. La administración de los recursos se regirá por los lineamientos que para tal efecto establezca el Directorio del FCR.

La SUNAT administra los aportes a que se refiere la Ley, los cuales serán transferidos al FCR para integrar el FCJMMS, luego de deducir la comisión respectiva en favor de la SUNAT y la comisión correspondiente a la ONP para la atención del gasto de administración del beneficio complementario, calculada esta última en el equivalente al tope del porcentaje previsto en el inciso a. del numeral 3 del artículo 12 del Reglamento de la Ley N° 28532, aprobado por Decreto Supremo N° 118-2006-EF, aplicado sobre la suma de la recaudación, ingresos que constituyen Recursos Directamente Recaudados para la ONP”.

Con la publicación del reglamento, la obligación del pago del Aporte al FCJMMS de las Empresas comenzó a regir a partir del ejercicio fiscal 2012, disponiendo la SUNAT mediante la Resolución de Superintendencia N° 047-2013-SUNAT, publicada el 7 de febrero de 2013, que el cálculo de dicho aporte debe realizarse considerando el monto consignado en la casilla 110 de Renta Neta Imponible del Programa de Declaración Telemática (PDT) N° 682.

2.1.2 Desarrollo de la Ley N° 29741

La Ley N° 29741 tiene su origen en el Proyecto de Ley N° 00847/2006 presentado por el congresista Ubaldo Ordoñez Salazar el año 2006, cuyo objetivo en un primer momento era distinto al de crear el FCJMMS, siendo su principal fin el siguiente:

Restituir la Ley N° 25009, Ley de Jubilación Minera, a favor de los trabajadores a los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos con la finalidad de excluirlos de los

alcances de Decreto Ley N° 25967, Ley que modificó el goce de pensiones de jubilación que administra el Instituto Peruano de Seguridad Social – IPSS y estableció la pensión máxima mensual (tope pensionario), sin tener en consideración los efectos de esta actividad en la salud de los trabajadores (...) [así como] restituir la vigencia de la participación del 0.5% en la renta bruta que produce la explotación minera como ingreso suplementario para contribuir a financiar el Régimen de Jubilación Minera³. (Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR, 2008)

Tras la presentación del Proyecto de Ley N° 00847/2006, la Comisión de Seguridad Social del Congreso de la República tuvo oportunidad de evaluar la fórmula normativa propuesta. Mediante el Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR de fecha 13 de mayo de 2008, dicha comisión acuerda la recomendación de una nueva fórmula normativa, la cual incluye la creación del FCJMMS y su financiamiento:

“LEY DE JUBILACIÓN DE TRABAJADORES MINEROS, METALÚRGICOS Y SIDERÚRGICOS

Artículo 7°.- Constitución del Fondo Complementario de Jubilación Minero

Créase el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS). El FCJMMS está constituido con la participación mínima de 0.5% en la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica como ingresos para contribuir a financiar el régimen de jubilación de trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos; pudiendo ampliarse el porcentaje de acuerdo al resultado del estudio actuarial que se realizará cada cinco (5) años. La ampliación del porcentaje se hace por Decreto Supremo. Los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos contratados bajo cualquier modalidad, aportarán 0.5% de su remuneración bruta para contribuir a financiar el régimen de jubilación minero.

El Fondo Complementario de Jubilación Minera es intangible, sus recursos se aplican única y exclusivamente para pensiones”. (Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR, 2008). (Subrayado agregado).

Tras algunas modificaciones de forma y redacción, la presente fórmula es incluida en la nueva versión de la Autógrafa de Ley (Proyecto de Ley N° 00847/2006) que sería remitida al Poder Ejecutivo para su revisión y posterior promulgación.

No obstante, mediante Oficio N° 234-2009-PR de fecha 18 de setiembre de 2009, el Poder Ejecutivo presentó ante la Comisión de Seguridad Social del Congreso sendas

³ Disposición derogada de la Ley N° 25009 por el Decreto Ley N° 25988.

observaciones a la Autógrafa de Ley tras su revisión y evaluación, alegando graves problemas de inconstitucionalidad. En lo que respecta al Aporte al FCJMMS de las Empresas, el Poder Ejecutivo señaló lo siguiente:

En cuanto a la legalidad del FCJMMS, consideramos que establecer que el 0,5% de la renta bruta que produce la explotación será destinada a constituir un fondo y que este porcentaje puede incrementarse mediante decreto supremo, contraviene los artículos 74° y 79° de la Constitución Política del Perú.

En efecto, el citado artículo 74° señala que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo debiendo respetar los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Para ello es necesario tener en cuenta que todo tributo debe contener los elementos básicos y estructurales del mismo, esto es, los aspectos material, espacial, temporal, subjetivo y cuantitativo.

De otro lado, el artículo 79° prohíbe al Congreso la creación de tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo.

En línea con lo señalado, el artículo 7° de la Autógrafa de Ley vulneraría el principio de legalidad al no contemplar todos los aspectos antes indicados pues no describe la actividad que se pretende gravar (aspecto material); omite establecer el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal); y, considera como base de cálculo un resultado previo al de cierre del ejercicio (aspecto cuantitativo) el cual podría derivar en un tributo confiscatorio.

En efecto, en relación con la violación del principio de no confiscatoriedad debe indicarse que dicho principio se basa en que desde el momento en que la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, queda prohibida la confiscación, la que puede ser cuantitativa o cualitativa. Ello significa que los tributos no pueden extraer parte sustancial de la riqueza de los contribuyentes (capacidad contributiva), debiendo realizarse el análisis en cada caso en particular considerando la base imponible y la tasa o alícuota del tributo.

Siendo ello así, al gravarse con el 0.5% la renta bruta de una empresa minera, no considera el resultado final y real de la empresa al final del ejercicio, esto es, parte del supuesto equivocado que toda empresa tendrá un rendimiento positivo, situación que no puede ser garantizada bajo ningún punto de vista, lo que podría llevar a que el tributo, por más pequeña que sea su tasa o alícuota, resulte siendo confiscatorio.

Asimismo, la creación de esta obligación pecuniaria califica como impuesto, según lo establecido en el Código Tributario, ya que no implica la realización de una contraprestación por parte del Estado a favor de tales empresas ni un beneficio para éstas.

De otro lado, resulta conveniente precisar que de acuerdo a lo establecido por la Constitución no puede delegarse a un Decreto Supremo la posibilidad de incrementar la tasa o alícuota de un impuesto. (Subrayado agregado).

Estas observaciones efectuadas por el Poder Ejecutivo, las cuales fueron reiteradas posteriormente mediante Oficio N° 016-2010-DP/SCM de fecha 18 de enero de 2010, conllevaron a la modificación de la Autógrafa de Ley por parte de la Comisión de Seguridad Social del Congreso, la cual se tuvo que allanar ante el rechazo de la nueva formulación.

Siguiendo dichas observaciones, se realizaron cambios estructurales en el proyecto de norma, los cuales se pueden apreciar en la Ley N° 29741. Entre estos cambios destacamos los que se realizaron en su artículo 1 (artículo 7 en su anterior formulación):

- Se cambió el término “participaciones” por “aportes”.
- Se cambió el término “renta bruta” por “renta neta anual”.
- Se cambió el término “que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica” por “de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas”.

De esta manera, con fecha 07 de julio de 2011, el Presidente del Congreso de la República ordena se publique la Ley N° 29741, tras haber aceptado las observaciones realizadas por el Poder Ejecutivo y reconsiderado la formulación propuesta.

2.1.3 Naturaleza tributaria del Aporte al FCJMMS de las Empresas

Como preámbulo al desarrollo de este punto, debemos destacar que la naturaleza tributaria del Aporte de las Empresas al FCJMMS ha sido reconocida por el propio Poder Ejecutivo en oportunidad de revisar el proyecto de la Ley N° 29741, mediante los Oficios N° 234-2009-PR y 016-2010-DP/SCM. Dicha posición también se puede verificar en la Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 006-2012-TR, que aprobó el Reglamento de la Ley N° 29741, como veremos más adelante.

No obstante, en contraste con el Poder Ejecutivo, la Comisión de Seguridad Social del Congreso postuló durante el desarrollo de la Ley N° 29741, que el Aporte de las Empresas no calificaría como un tributo, alegando que esta figura jurídica corresponde a un aporte de naturaleza previsional, similar a las aportaciones al Seguro Social de Salud y al Sistema Nacional de Pensiones.

Así, en el Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR (2008), la Comisión de Seguridad Social cita la opinión emitida por Jorge Rendón Vasquez⁴ sobre el Proyecto de Ley No. 00847/2006, materia de dicho dictamen:

Respecto a las aportaciones o cotizaciones para la Seguridad Social considerada como tributos

(...) definitivamente no son tributos, su régimen surge del Art. 12° de la Constitución Política del Perú según el cual “Los fondos y reservas de la seguridad social son intangibles, los recursos se aplican en la forma y bajo responsabilidad que señala la ley”.

(1) su objetivo es específico: la cobertura de los riesgos sociales a cargo de las entidades de Seguridad Social, (2) que pueden ser creados por Ley, por lo tanto, los congresistas u otras facultadas por la Constitución disponen de iniciativa para presentar los proyectos de Ley pertinentes; y (3) que son intangibles, solo pueden ser gastados en forma que señala la Ley.

En cambio, los tributos tienen como fuente el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, y como tales, según el artículo 79° de ésta, carecen de fines determinados y van a una caja única contabilizada como ingresos del presupuesto del Estado.

La norma II del título preliminar del Código Tributario no incluye como tributos a las aportaciones al Seguro Social de Salud y el Sistema Nacional de Pensiones (...). Cuando esta norma dice que las aportaciones para la Seguridad Social “se rigen por las normas de este Código” no les atribuye calidad de tributos, sino que les da las reglas de tributos para efectos de cobranza y otros. El Código Tributario, que es una ley, no podría, por lo demás, darle esa categoría, infringiendo la Constitución.

En línea con lo anterior, Rendón Vasquez concluye lo siguiente en torno a la aportación al FCJMMS:

- a) Esta aportación no fue ni será tributo
- b) El Congreso de la República está facultado para dar la Ley correspondiente, así como para cualquier otro derecho a prestaciones de seguridad social y las aportaciones necesarias para financiarlas. El fundamento radica en la Constitución: Art. 12° (“El estado reconoce el derecho universal y progresivo de toda persona a la seguridad social, para su protección frente a las contingencias que prescribe la Ley...”) y 103° (“Pueden expedirse leyes especiales porque así lo exige la naturaleza de las cosas”).

⁴ Catedrático especialista en Derecho al Trabajo y de Derecho a la Seguridad Social en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

La Comisión de Seguridad Social del Congreso reitera su posición en el Dictamen N° 07/2009-2010 de fecha 16 de diciembre de 2009, mediante el cual responde a las observaciones realizadas por el Poder Ejecutivo mediante Oficio N° 234-2009-PR (2009):

Sobre la supuesta inconstitucionalidad del Fondo que crea la Autógrafa de Ley, con respecto a los artículos 74° y 79° de la Constitución Política del Perú, que señalan que los tributos se crean se modifican o derogan por Ley o por Decreto Legislativo y prohíbe a los representantes del Congreso crear o aumentar el gasto público, respectivamente. Debemos precisar que este Fondo Complementario de Jubilación Minera Metalúrgica y Siderúrgica se sustenta en el artículo 12° de la Carta Magna, se está creando un aporte de 0.5% de la remuneración bruta de los trabajadores y otro aporte de 0.5% de la producción bruta de las empresas para financiar una pensión complementaria. No se trata de un impuesto sino de un aporte a la Seguridad Social, por tanto, no puede ser confiscatorio.

De igual forma, en el Dictamen Sin Número de fecha 24 de noviembre de 2010, el Congreso responde a las observaciones realizadas por el Poder Ejecutivo mediante Oficio N° 016-2010-DP/SCM (2010):

Como se puede ver claramente la Autógrafa de Ley no crea un impuesto, sino que establece, en el contexto del artículo 12 de la Constitución, aportaciones a cargo de empleadores y trabajadores, para la seguridad social de los trabajadores.

De otro lado, debemos señalar que, conforme a la Norma II del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado mediante el Decreto Supremo No. 135-99-EF, modificada por el artículo 2° del Decreto Legislativo No. 953, las aportaciones NO SON tributos⁵.

(...) El Fondo tiene fines provisionales, ello resulta claro de la lectura de la Autógrafa de Ley y los beneficiarios son todos aquellos trabajadores del sector minero, metalúrgico y siderúrgico considerados en el texto de la misma.

Como denotan los pronunciamientos del Congreso antes citados, la posición del Poder Legislativo sobre el Aporte al FCJMMS de las Empresas es que esta figura no debería seguir los lineamientos del artículo 74 de la Constitución Política del Perú (1993), a los que todo

⁵ La Comisión hace referencia al último párrafo de la Norma II del Código Tributario en el que se señala lo siguiente: “Las aportaciones al Seguro Social de Salud – ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional – ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.”

tributo debe adherirse, dado que, a su criterio, tiene naturaleza previsional, semejante a al aporte que realizaría un afiliado del Sistema Nacional de Pensiones.

Al respecto, es oportuno señalar que el concepto de tributo no ha sido regulado en nuestro ordenamiento jurídico, por lo que, sin perjuicio del criterio que pueda haber considerado el Congreso para sustentar sus alegaciones, es oportuno revisar lo postulado por la doctrina cardinal del Derecho Tributario y por la jurisprudencia.

Entre los autores destacados en materia tributaria tenemos a Gerardo Ataliba (1987), quien define al tributo como aquella “obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”. (p. 37).

Dino Jarach (1971), por su parte, define al tributo de la siguiente manera:

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

Para Hector Villegas (2005), los tributos son “prestaciones en dinero [o especie] (...) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas”. (p. 152).

Por último, Jorge Bravo (2015) indica que el tributo puede ser definido desde dos perspectivas: estática y dinámica. Desde una perspectiva estática, el tributo “es una prestación de dar cuya naturaleza es definitivamente pecuniaria”, la cual “es el objeto de una relación jurídica obligatoria que se origina por el acaecimiento de una norma de incidencia tributaria en el mundo de ocurrencia de los fenómenos”. (p. 69). Desde una perspectiva dinámica, el tributo se define como “un fenómeno normativo” que “describe un hecho gravable (elemento decripto) ante cuya concurrencia prescribe que se generará una obligación con prestación de dar una suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo (elemento prescripto)”. (p. 74).

También es oportuno considerar el concepto de tributo que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha podido desarrollar. El pronunciamiento más relevante sobre ello recae en la Sentencia N° 3303-2003-AA/TC de fecha 28 de junio de 2004, en la que el Tribunal Constitucional considera la definición de tributo planteada por Gerardo Ataliba para poder determinar la naturaleza tributaria del “Aporte por Regulación” a favor del Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería - OSINERGMIN. A partir de dicha definición,

el Tribunal determinó como elementos esenciales de un tributo los siguientes: “a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en *ius imperium* del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito” (Sentencia No. 3303-2003-AA/TC, Tribunal Constitucional del Perú, 2004).

A nivel administrativo, el Tribunal Fiscal también ha tenido oportunidad de analizar el concepto de tributo, constituyendo jurisprudencia de gran relevancia. En la Resolución de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal N° 416-1-2009, emitida el 15 de enero de 2009, se determina la naturaleza tributaria del “Aporte al Sosténimiento de los Organismos Normativos, Reguladores y Fiscalizadores según Decreto Ley N° 25844, Ley de Concesiones Eléctricas”⁶:

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 es en principio una persona pública; y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley. 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”. En igual sentido, FERREIRO LAPATZA explica que el tributo es: “Una obligación de dar suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos”.

Como se había adelantado, la misma Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 006-2012-TR, que aprueba el Reglamento de la Ley N° 29741, respalda la naturaleza tributaria del Aporte de las Empresas, señalando, en total oposición a lo postulado por la Comisión de Seguridad Social del Congreso, lo siguiente:

Respecto de los aportes efectuados por la empresa y por los trabajadores, debe indicarse que éstos tienen naturaleza tributaria. En efecto, si bien el ordenamiento jurídico no prevé una definición de tributo, el Tribunal Constitucional [en sentencia recaída en el Expediente No. 3303-2003-AA/TC] ha señalado lo siguiente: “(...) 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.”

Asimismo, la doctrina señala que tributo es una obligación jurídica pecuniaria *ex lege*, que no constituye sanción por acto ilícito, cuyo sujeto activo es en principio una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley.

⁶ Similar pronunciamiento del Tribunal Fiscal encontramos en las Resolución N° 1438-5-2002 de fecha 15 de mayo de 2002.

En atención a la definición antes considerada, en la Exposición de Motivos se analiza la naturaleza de los aportes al FCJMMS establecidos en la Ley N° 29741:

Los aportes constituyen un pago obligatorio en dinero que no constituye sanción por acto ilícito, los que se cuantifican sobre la base de la renta neta anual en el caso de las empresas y de la remuneración bruta mensual en el caso de los trabajadores.

De lo señalado en la Ley N° 29741, se advierte que la obligación de dar (pagar los aportes) se supedita al acaecimiento del hecho imponible, esto es, en el caso del trabajador, basta que califique como trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico y que perciba remuneración para que se encuentre obligado al pago del Aporte; y, en el caso de la empresa, si ésta califica como minera, metalúrgica y siderúrgica y **obtiene renta neta anual como resultado de tales actividades**, se encontrará obligado al pago del Aporte, independientemente de la voluntad de las partes.

Asimismo, teniendo en cuenta la Ley, se advierte que la obligación de pago de los aportes, esto es, la coactividad, viene determinada por decisión unilateral del poder público de hacer que se cumpla el deber de contribuir, respecto del cual el Tribunal Constitucional ha señalado que está implícito en todo tributo, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política del Perú, que contiene la cláusula que reconoce al Estado de Derecho como un Estado Social de Derecho.

De otro lado, como se desprende de la Ley N° 29741, los sujetos pasivos son dos: de un lado los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos y de otro, las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

En cuanto al sujeto activo de los aportes, de la Ley No. 29741, se advierte que es el Estado, quien con los recursos que recaude constituye el Fondo, los cuales financiarán el pago del Beneficio Complementario a favor de los trabajadores que obtengan la calidad de pensionistas. (Énfasis agregado).

Tras el análisis citado, en la Exposición de Motivos se concluye lo siguiente en torno al Aporte al FCJMMS de las Empresas:

(...) En cuanto al aporte de la empresa, equivalente al cero coma cinco por ciento (0,5%) de la renta neta anual antes de impuestos, debe indicarse que teniendo en cuenta a la Ley N° 29741, los recursos obtenidos por los aportes están destinados a financiar el Beneficio Complementario a favor de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos y su pago no origina una contraprestación directa en favor del

contribuyente por parte del Estado, de lo que se concluye que califica como un impuesto.
(Subrayado agregado).

La naturaleza tributaria del Aporte al FCJMMS de las Empresas también ha sido respaldada por la SUNAT, no solo por el hecho de que para determinar el pago de dicha obligación (en instancia de fiscalización) aplica la normativa del Código Tributario, como si se tratara de cualquier otro tributo de su administración, sino que además se ha pronunciado en dos oportunidades a través de sus informes.

Así, en el Informe N° 089-2012-SUNAT/4B0000 de fecha 21 de setiembre de 2012, la SUNAT analiza si los aportes creados por el artículo 1 de la Ley N° 29741 cuentan con la naturaleza jurídica de un tributo, indicando al respecto lo siguiente:

Según se aprecia, los aportes de las empresas y de los trabajadores constituyen un tributo, toda vez que se trata de una prestación pecuniaria de carácter coactivo, fijada por ley (Ley N° 29741), de cargo de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, y de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos, a favor del Estado (la administración del concepto está a cargo de la SUNAT). Cabe destacar que en la exposición de motivos del Reglamento de la Ley N° 29741 también se reconoce la naturaleza tributaria de los aportes de las empresas y de los trabajadores.

En consecuencia, dado que de acuerdo a lo dispuesto por la Norma II del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, este rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, se puede afirmar que los aportes al FCJMMS que deben efectuar las empresas y los trabajadores se encuentran dentro del ámbito de aplicación de dicho TUO.

En ese sentido, los referidos aportes se rigen por el TUO del Código Tributario y, por ende, son de aplicación a las empresas y trabajadores obligados a efectuar tales aportes, sea como obligados o como agentes de retención, las infracciones y sanciones previstas en el citado TUO.

Igualmente, en el Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000 de fecha 21 de febrero de 2013, la SUNAT postula lo siguiente en torno al Aporte al FCJMMS de las Empresas:

Según se aprecia, el Aporte constituye un tributo, toda vez que se trata de una prestación pecuniaria de carácter coactivo, fijada por ley (Ley N° 29741), distinta a la sanción por acto ilícito. Ahora bien, como quiera que la prestación que efectúen las mencionadas empresas no les genera ninguna contraprestación por parte del Estado, se puede señalar que el Aporte constituye para aquéllas un Impuesto.

Asimismo, en cuanto a la periodicidad del Aporte, se puede afirmar que se trata de un impuesto de periodicidad anual, habida cuenta que se calcula sobre la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, determinada una vez transcurrido el ejercicio gravable, debiendo ser pagado dentro de los 12 primeros días hábiles del mes siguiente de presentada la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta que efectúa la empresa.

Por su parte, el Tribunal Fiscal también ha considerado al Aporte de las Empresas al FCJMMS como un tributo en las Resoluciones N° 05502-9-2019 de fecha 18 de junio de 2019, 012107-9-2019 de fecha 27 de diciembre de 2019 y 01741-3-2020 de fecha 18 de febrero de 2020, entre otras, si bien es cierto sin haber efectuado un análisis profundo de su naturaleza, pero considerando todas las normas tributarias aplicables en atención a sus características.

De lo anterior se puede colegir que la posición del Poder Ejecutivo, incluyendo en dicha posición al Ministerio de Economía y Finanzas y a la SUNAT, es la de calificar al Aporte de las Empresas al FCJMMS como un tributo, específicamente un impuesto, en evidente contraposición a lo alegado explícitamente por el Poder Legislativo en el desarrollo de la Ley N° 29741, calificando al referido aporte como uno de naturaleza previsional.

A pesar de la controversia que suscitan ambas posturas, cuya resolución podría ser materia de un estudio más profundo, lo cierto es que la SUNAT exige y recauda el pago del Aporte al FCJMMS de las Empresas, entendiendo éste como un impuesto y utilizando todas las normas tributarias que para ello resulten aplicables. En esa línea, considerando que el objeto del presente trabajo consiste en exponer la defensa legal que mi persona ha podido desarrollar ante la actuación de la SUNAT (en lo que respecta a la aplicación del Aporte al FCJMMS sobre empresas cementeras), para efectos del mismo, mi posición en torno a la naturaleza de esta obligación será similar a la de SUNAT; sin perjuicio de que, a mi opinión, dicha posición es la correcta, por ser coherente con la doctrina y jurisprudencia antes vista.

2.2. Posición de la SUNAT respecto a la aplicación del Aporte al FCJMMS sobre empresas cementeras

Como se puede inferir de la Ley N° 29741, el objetivo del FCJMMS es otorgar a los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos un beneficio complementario que compense la labor de alto riesgo que dichas personas han realizado. Para el financiamiento de dicho fondo, se obliga a las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas a realizar aportes conformados por el 0.5% de su renta neta anual, considerando que éstas generaron ingresos a costa de las labores de alto riesgo que realizan sus trabajadores, de ahí que las primeras propuestas de

formulación de la Ley N° 29741 se refieran de forma general a “la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica”⁷.

No obstante, la SUNAT viene aplicando este tributo sobre empresas ajenas a los sectores objeto del FCJMMS (minero, metalúrgico y siderúrgico), como es el caso de las empresas manufactureras pertenecientes al sector industrial, cuya principal actividad es la elaboración y venta de productos finales como el cemento o el concreto. Así, tenemos el caso de empresas dedicadas a la elaboración y venta de cemento, actividad industrial de la que generan el total de sus ingresos, pero que por decisiones de negocio optaron por integrar dentro de su esquema de producción la extracción de insumos principales como la caliza, para lo cual son titulares de concesiones mineras otorgadas por el Estado (en adelante, Empresas Cementeras).

Estas empresas no calificarían como mineras bajo ninguna percepción lógica, no solo por estar bajo el ámbito de regulación del Ministerio de la Producción, sino por el hecho de que éstas no generan rentabilidad a partir de la realización de su actividad de extracción de minerales. Sin embargo, a partir de una interpretación literal y aislada del Reglamento de la Ley N° 29741, la SUNAT considera la mera realización de actividades mineras como el hecho generador de la obligación tributaria, sin considerar el verdadero objetivo de la Ley: gravar a las empresas mineras.

Para poder entender el razonamiento de la SUNAT en torno a la aplicación del Aporte al FCJMMS de las Empresas, es oportuno revisar algunos pronunciamientos brindados por esta entidad al ejercer su facultad de resolver en instancia de reclamación del procedimiento contencioso tributario:

Al respecto, luego de la evaluación de la documentación obrante en el expediente de fiscalización; así como, del análisis de la legislación sobre la materia y los argumentos vertidos por la recurrente, se aprecia que el área acotadora concluyó que la recurrente califica como “empresa minera” para efectos del Fondo Complementario de Jubilación Minero Metalúrgico y Siderúrgico (FCJMMS), según lo establecido en el artículo 1° de la Ley N° 29741 y artículo 1° de su Reglamento, debido a que durante el ejercicio [...] realizó actividad de explotación minera de minerales no metálicos [...]; es decir, realizó la actividad de explotación bajo las regulaciones dadas por los artículos 7°, 8° y 13° de la Ley General de Minería.

Asimismo, se constata que presentó la Declaración Jurada Anual [...], a través del PDT 684 N° [...] del [...], y declaró en la casilla 110-Renta Imponible, el importe

⁷ Frase recogida del artículo 7 de la formulación propuesta mediante el Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR de la Comisión de Seguridad Social del Congreso de la República.

de [...], referido a la renta anual antes de impuestos, siendo que al calificar como empresa minera para efectos del FCJMMS y haber obtenido renta anual antes de impuestos, se encuentra obligada a efectuar el aporte al FCJMMS, de conformidad con la Ley N° 29741; por lo que, se encuentra omiso al pago del aporte al FCJMMS-Empresa correspondiente al Ejercicio [...], por el importe de [...]⁸.

Como se puede verificar del extracto citado, la SUNAT aplica el Aporte al FCJMMS de las Empresas, determinando el nacimiento de dicha obligación tributaria, de la siguiente manera:

- Premisa 1: Empresa Cementera realizó actividades mineras en el ejercicio X (artículo 1 numeral 6 del Reglamento de la Ley N° 29741).
- Premisa 2: Empresa Cementera consignó renta neta positiva en su Declaración de Impuesto a la Renta Anual del ejercicio X (artículo 1 de la Ley 29741).
- Conclusión: Empresa Cementera se encuentra obligada al pago del Aporte al FCJMMS.

En otro pronunciamiento, la SUNAT señala que “la norma no ha señalado distinción entre las empresas que se dedican exclusivamente a realizar actividades mineras y aquellas que además de realizar dichas actividades, realizan otros procesos de producción posteriores hasta la obtención de un producto comercial final”⁹. Como vemos, aquí la SUNAT solo considera la definición de empresa minera recogida en el Reglamento de la Ley N° 29741, sin atender al objetivo final del FCJMMS.

2.3. Posición del Tribunal Fiscal respecto a la aplicación del aporte al FCJMMS sobre empresas cementeras

El Tribunal Fiscal ha tenido oportunidad de pronunciarse respecto a la aplicación del Aporte al FCJMMS de las Empresas sobre compañías que se dedican enteramente a la fabricación de cemento, pero que cuentan con una concesión minera para la extracción de minerales no metálicos, los que son utilizados como agregados para dicha elaboración de cemento.

En la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01741-3-2020 de fecha 18 de febrero de 2020, la Sala confirmó la posición de la SUNAT, alegando que la recurrente había realizado explotación de minerales y, por lo tanto, le correspondía realizar el pago del Aporte al FCJMMS de las Empresas:

⁸ Extracto recogido de una Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT que resuelve el recurso de reclamación presentado por una empresa dedicada a la elaboración y venta de cemento. Resolución se encuentra adjunta en el Anexo 1 del presente trabajo.

⁹ Extracto recogido de una Resolución de Intendencia emitida por la SUNAT que resuelve el recurso de reclamación presentado por una empresa dedicada a la elaboración y venta de cemento. Anexo 1.

Que en tal sentido, se verifica que durante el ejercicio 2013 la recurrente contaba con la Unidad Económica Administrativa UNICON, habiendo explotado minerales no metálicos, por lo que realizó actividades de la industria minera conforme con el artículo IV del Título Preliminar de la Ley General de Minería; en consecuencia, se encuentra dentro de los alcances del artículo 1 de la Ley N° 29741 y el artículo 1 de su reglamento, estando afecto al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.

Vale indicar que la empresa cementera alegó en el correspondiente recurso de apelación de la resolución antes citada, que la renta neta anual que grava el Aporte al FCJMMS de las Empresas debe generarse a partir de la realización de actividades mineras, resultando confiscatorio la interpretación de la SUNAT al tomar como base del tributo renta neta que se origina por actividades industriales. No obstante, el Tribunal Fiscal señala lo siguiente:

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente en el sentido de que la renta neta utilizada como base de cálculo para el pago del aludido aporte debe ser obtenida producto de la realización de actividades mineras y que pretender que efectúe tal aporte resulta confiscatorio, cabe indicar que ello no resulta atendible, **debido a que este Tribunal no tiene facultades para emitir pronunciamiento al respecto**, ya que mediante el numeral 4 de la sentencia de 18 de marzo de 2014, emitida en el Expediente No. 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento 34, ha establecido que, en ningún caso, los Tribunales Administrativos tienen la competencia, facultad o potestad de ejercer el control difuso de normas respecto de las que se alegase violan la Constitución Política y **el principio que alega la recurrente que ha sido vulnerado es de rango constitucional, pretendiendo con ello la inaplicación de normas con rango de ley, lo que como se ha señalado no es competencia de este Tribunal.** (Énfasis agregado).

Al igual que en un fallo similar¹⁰, en el que se verificó un caso en el que se imputaba el pago del Aporte al FCJMMS a una Empresas Cementeras, el Tribunal Fiscal escapó de realizar un análisis exhaustivo de la aplicación del artículo 1 de la Ley N° 29741 y de su Reglamento, quedándose con la interpretación literal realizada por la SUNAT o, como en el extracto citado, evitando verificar si la aplicación de la ley vulnera los derechos fundamentales del administrado.

¹⁰ Resolución del Tribunal Fiscal No. 05740-4-2020 de fecha 16 de octubre de 2020.

Capítulo 3

Defensa legal de las Empresas Cementeras frente a la SUNAT por la indebida aplicación de la Ley N° 29741

3.1. Ámbito de aplicación del artículo 1 de la Ley N° 29741

Si entendemos que el Aporte al FCJMMS de las Empresas tiene la naturaleza de un tributo, para efectos de su aplicación debemos partir de la premisa que dicha obligación tributaria cuenta con todos sus elementos debidamente determinados por norma con rango de ley, por estricta aplicación del Principio de Reserva de Ley recogido por el artículo 74 de la Constitución Política del Perú¹¹ y por aplicación de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario¹².

Si bien puede existir una norma reglamentaria que desarrolle el ámbito de aplicación de la norma con rango de ley, sólo la última puede definir cuáles son los elementos que constituyen la hipótesis de incidencia del tributo: elemento material, elemento subjetivo, elemento cuantitativo y elemento temporal.

¹¹ De acuerdo con el artículo 74 de la Constitución Política del Perú:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

¹² Conforme con la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario:

“Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas.

En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

En el caso concreto, el artículo 1 de la Ley N° 29741 dispone la creación de una obligación tributaria sobre las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, constituyente en el aporte al FCJMMS del 0.5% sobre la renta neta anual, antes de impuestos, de dichas empresas. De la literalidad de dicho artículo 1, se pueden verificar los siguientes elementos:

Elemento subjetivo:

- Sujeto activo: el Estado, en cuya representación la SUNAT administra el tributo.
- Sujeto pasivo: las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas.

Elemento cuantitativo:

- Alícuota: 0.5%
- Base imponible: la renta anual, antes de impuestos.

Elemento temporal:

- Obligación tributaria de periodicidad anual.

No obstante, la referida disposición no hace referencia (al menos no de forma literal) al elemento material del tributo, el cual debería consistir en la actividad que genera el nacimiento de la obligación tributaria, que es en este caso, la obligación de pagar el Aporte al FCJMMS de las Empresas.

Sin perjuicio de que el elemento material debería estar especificado de forma explícita en la ley, se deduce a partir de los demás elementos que la actividad gravada es aquella que genera ingresos, costos y gastos que, en conjunto, conforman la renta neta de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, como analizaremos a profundidad en los siguientes acápite.

3.2. Las empresas cementeras no cumplen con el aspecto material del Aporte al FCJMMS de las Empresas

Como se había mencionado, el artículo 1 de la Ley N° 29741 no ha delimitado explícitamente cuál es la actividad que se encuentra gravada con el Aporte al FCJMMS de las Empresas. Para poder determinar el aspecto material de dicho impuesto se deberán considerar sus demás elementos, los cuales ya hemos resaltado líneas arriba.

En esa línea, es oportuno tener en cuenta lo señalado por Paulo De Barros Carvalho (2011), quien propone que la base imponible de los tributos puede brindar mayores luces en torno al elemento material, indicando que “la otra función de gran relevancia de la base de cálculo es confirmar o afirmar el verdadero criterio material de las hipótesis endonormativas tributarias; en este sentido, es de extraordinaria utilidad.” (p.135).

En el caso que nos atañe, la base de cálculo del Aporte al FCJMMS de las Empresas está conformada por la renta neta anual, antes de impuestos, de las empresas mineras,

metalúrgicas y siderúrgicas. Ahora bien, ¿cómo se configura dicha renta neta tributaria en el caso de las empresas mineras?

El artículo 37 de la Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante, Ley de Impuesto a la Renta), dispone lo siguiente respecto a la renta neta:

“La renta neta de tercera categoría está conformada por la renta bruta menos los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los gastos vinculados con la generación de ganancias de capital”.

Por su parte, el artículo 20 de la Ley de Impuesto a la Renta, establece lo siguiente en torno a la renta bruta:

“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto a la renta que se obtengan en el ejercicio gravable. Cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, tal renta bruta estará conformada por la diferencia entre el ingreso neto total y el costo computable de los bienes enajenados”.

Como se colige de ambas disposiciones, la renta neta del Impuesto a la Renta está conformada por la combinación de ingresos, costos y gastos de la empresa. Si la renta neta resulta positiva, la empresa que la obtuvo se encuentra potencialmente sujeta al pago del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Ahora bien, en el caso del Aporte al FCJMMS de las Empresas, si bien en la ley no se detalla la actividad que se encuentra sujeta al impuesto, no se podría dejar de considerar que dicho tributo se calcula en base a una magnitud como la renta neta tributaria, que mide los ingresos, costos y gastos propios de una empresa. Dicho ello, siendo las empresas mineras las obligadas a efectuar el pago del Aporte al FCJMMS, que se calcula sobre la base de la renta neta calculada según la norma tributaria, ello implica que los ingresos, costos y gastos que la conforman deberían ser propios de una empresa minera. Consecuentemente, para que se origine el Aporte al FCJMMS de las Empresas no bastaría con el solo hecho de que el sujeto obligado obtenga cualquier renta neta, dado que este impuesto no tiene la misma hipótesis de incidencia que el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Sobre lo último, la SUNAT se ha pronunciado al respecto en su Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000 (2013), por el cual se absuelven las siguientes consultas relacionadas al Aporte al FCJMMS:

1. Si el aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica creado por la Ley N° 29741, en la parte que corresponde a las empresas, tiene jurídicamente la naturaleza de un tributo, específicamente de un impuesto de

periodicidad anual que tiene como hecho imponible una expresión de capacidad contributiva constituida por la renta neta anual antes de impuestos, determinada conforme a las normas del Impuesto a la Renta.

2. Conforme al análisis y conclusión que se deriven de la pregunta anterior, si el aporte antes indicado resulta aplicable y exigible a las empresas que hubieran celebrado Contratos de Garantía y Promoción a la Inversión al amparo de la Ley General de Minería o Convenios de Estabilidad Jurídica al amparo de los Decretos Legislativos N° 662 y 757, modificados por el Decreto Legislativo N° 1011, previos a la expedición de la Ley N° 29741.

Respecto a la primera consulta, la SUNAT señala que el Aporte al FCJMMS en la parte que corresponde a las empresas, tiene la naturaleza jurídica de un tributo, específicamente, la de un impuesto de periodicidad anual.

Sobre la segunda consulta, la SUNAT indica que el Aporte al FCJMMS sí resulta aplicable y exigible a empresas receptoras de inversión con convenios de estabilidad jurídica celebrados al amparo del Decreto Legislativo N° 757, siendo el objeto de dichos convenios que estas empresas no se vean afectadas por la variación de las normas aplicables para la determinación del Impuesto a la Renta vigente al momento de la suscripción del convenio correspondiente, y por ende no les sea aplicable incluso cualquier modificación al régimen de determinación de dicho impuesto que implique una menor carga tributaria para la empresa, como la disminución de las alícuotas, una reducción de la materia imponible, o cualquier otra causa de efectos equivalentes. La SUNAT llega a esta conclusión alegando que el Aporte al FCJMMS califica como un nuevo impuesto, distinto al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría.

Si bien la SUNAT no expone los motivos por los cuales existen diferencias entre el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y el Aporte al FCJMMS de las Empresas, es importante señalar que dichas diferencias deberían ser de carácter sustancial para que se pueda legitimar la afirmación de que el Aporte al FCJMMS de las Empresas no califica como un impuesto que grava la renta de las empresas mineras. Esto supondría que la diferencia radicaría en la hipótesis de incidencia, en la medida que “cada hipótesis de incidencia sólo es igual a sí misma y, por lo tanto, es inconfundible con todas las demás”, siendo ésta lo que permite diferenciar a los tributos y poder clasificarlos en especies y subespecies. (Ataliba, 1987, p. 74).

Para determinar si el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría y el Aporte al FCJMMS de las Empresas cuentan con hipótesis de incidencia distintas, resulta necesario comparar los elementos constitutivos que conforman cada uno de estos impuestos:

Tabla 1*Comparativo de tributos*

| Tributo / Elementos | Impuesto a la Renta de Tercera Categoría | Aporte al FCJMMS de las Empresas |
|----------------------------|--|---|
| Base Imponible | Renta Neta | Renta Neta de las empresas mineras |
| Temporalidad | Anual | Anual |
| Sujeto Activo | Estado / SUNAT | Estado / SUNAT |
| Sujeto Pasivo | Empresa Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, entre otras empresas. | Empresa Minera, Metalúrgica y Siderúrgica |
| Alícuota | 29.50% | 0.50% |

Nota. Elaboración propia

Si partimos de un análisis preliminar, la hipótesis de incidencia del Aporte al FCJMMS de las Empresas contaría con los mismos elementos constitutivos que dispone el Impuesto a la Renta de Tercera Categoría; no obstante, si consideramos equivocadamente ello, el Aporte al FCJMMS de las Empresas supondría un simple aumento de la tasa del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría para las empresas mineras (de 29.5% a 30%), refutando su individualidad como impuesto y yendo en contra del criterio desarrollado por la SUNAT en su Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000. En efecto, la distinción alegada por la SUNAT no podría basarse solo en la alícuota de ambos impuestos, sino que debe implicar, indefectiblemente, una diferencia a nivel sustancial.

En esa línea, la diferencia radicaría en que la renta neta de las empresas mineras sujeta al cálculo del Aporte al FCJMMS, no podría ser igual a la de cualquier empresa, debiendo generarse ésta en base a la realización de las actividades mineras reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM, conforme con la definición de empresa minera que recoge el Reglamento de la Ley N° 29741.

Tabla 2*Comparativo de tributos, respecto a la base imponible*

| Tributo / Elementos | Impuesto a la Renta | Aporte al FCJMMS |
|----------------------------|----------------------------|---|
| Base Imponible | Renta Neta Empresarial | Renta Neta generada por actividades mineras |

Nota. Elaboración propia

Es oportuno mencionar que, conforme con el artículo 94 del Código Tributario, el pronunciamiento que se emite en cumplimiento de un procedimiento de consultas es de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria. En consecuencia, la SUNAT no podría aplicar el Aporte al FCJMMS de las Empresas sobre renta neta generada por otras actividades no mineras, pues indefectiblemente estaría yendo en contra del pronunciamiento vertido en el Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000 al no diferenciar la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría de la hipótesis de incidencia del referido aporte.

Por otro lado, habiendo delimitado el aspecto material del Aporte al FCJMMS de las Empresas, mal hace la SUNAT al considerar la simple realización de una actividad minera para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que dicha actividad debe generar renta neta positiva a las empresas pasivas de dicho impuesto.

En el caso de las Empresas Cementeras, si éstas no generan ingresos directamente relacionados con la actividad minera de explotación, no se estaría cumplimiento con la hipótesis de incidencia del Aporte al FCJMMS de las Empresas, no debiendo dichas compañías verse obligadas al pago de este impuesto.

3.3. Las Empresas Cementeras no cumplen con el aspecto subjetivo del Aporte al FCJMMS de las Empresas

3.3.1 La correcta interpretación del término “empresa minera” recogido en el artículo 1 de la Ley N° 29741

Para efectos de identificar cuál es el contenido que alude la Ley N° 29741 cuando se refiere a “empresa minera”, es necesario utilizar otros métodos de interpretación, además del literal. Así lo permite el primer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, cuyo texto señala que “al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los

métodos de interpretación admitidos por el Derecho”. Como es evidente, no resulta suficiente la interpretación literal de la ley en este caso, toda vez que de su texto no se puede dilucidar cuál es el contenido de “empresa minera”.

Entre los métodos de interpretación aplicables tenemos el método de la *ratio legis*, que busca la “razón de ser” de la norma jurídica, pero partiendo de las razones, causas o motivos connotados por la misma norma, mediante el análisis de sus antecedentes como su exposición de motivos, archivos de debates legislativos, propuestas legislativas precedentes, entre otros documentos.

Se entiende como fuente del derecho, la fuente donde reside el conocimiento previo a la dación de la normativa, por ejemplo, se considera como fuente de derecho a las actas, diario de debates, dictamen de comisiones, entre otros. Así, Francisco Berlín (1994) considera lo siguiente:

Se conocen como fuentes del derecho a los medios, formas y elementos de los cuales surgen las normas jurídicas, cuya distinta jerarquía, realidades sociales, antecedentes históricos e ideologías son en ocasiones la base para la creación de un cuerpo normativo. (p. 68).

Sobre el método de la *ratio legis*, Marcial Rubio (2017) considera lo siguiente:

La *ratio legis* no es la intención que tuvo el legislador al dar la norma. Esta debe buscarse en los documentos que van conformando la norma jurídica (fundamentaciones, antecedentes, etcétera) mediante el uso del método histórico (...) La *ratio legis* debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le corresponde. (p. 240).

Conforme a lo anterior, la interpretación jurídica se hace recurriendo a los antecedentes de la norma, documentos que sirven de fundamentación para delimitar su contenido. Ahora bien, para aplicar el método de la *ratio legis* a fin de darle contenido al término “empresa minera” recogido en el artículo 1 de la Ley N° 29741, resulta necesario analizar las razones, causas o motivos que objetivamente llevaron a los legisladores a la publicación de la presente ley. Sobre esto, Marcial Rubio (2017) indica que la fundamentación de la norma en sus antecedentes tendrá mayor fuerza si, por ejemplo, se cuenta con la unanimidad en una votación legislativa, con lo cual, el contenido de las Sesiones de Comisiones que hayan obtenido un voto de mayoría resultaría en una fuente idónea de derecho en vista que cuentan con mayor fiabilidad para el entendimiento del verdadero sentido de la norma jurídica en análisis. (p. 248).

Para dicho objetivo, a continuación, se realizará un repaso de los considerandos más relevantes que formaron parte de la que hoy conocemos como “Ley que Crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica”.

Como se pudo exponer en el segundo capítulo del presente trabajo, la creación de la Ley N° 29741, previamente propuesta como “Ley de Jubilación de Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Siderúrgicos”, se da como respuesta a la necesidad de crear un beneficio económico adicional a favor de los trabajadores mineros, en vista de que las actividades mineras generaban un riesgo muy alto contra la vida y la salud de dichos trabajadores. Así, se pudo exponer en los antecedentes a la norma que muchos trabajadores eran víctimas recurrentes de accidentes laborales y, en los peores casos, muertes a muy temprana edad, por lo que la actividad minera extractiva resultaba calificar como el trabajo más peligroso.¹³ (Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR, 2008).

En ese contexto, se determina someter a consideración la creación de la referida ley, a partir de la solicitud de un grupo de trabajadores mineros y siderúrgicos que presentan ante el Congreso la documentación que da soporte a su pedido, teniendo dentro de sus considerandos lo siguiente:

Consideramos que la justificación de la norma, es la más correcta, al manifestarse que la exposición y sobre exposición del trabajador minero a condiciones contaminantes, conduce a la adquisición de enfermedades profesionales irreversibles e incurables, con una disminución de la esperanza de vida. (Documentos presentados por Asociación de ex Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Siderúrgicos y otros afiliados al SPP, 2008)

En este documento se resalta la necesidad de crear una pensión complementaria para el trabajador minero, que compense la riesgosa actividad laboral que desarrolla y que pone en peligro la vida de muchos de ellos.

En atención a lo anterior, mediante la Sesión del miércoles 28 de mayo de 2008 de la Segunda Legislatura Ordinaria del 2007 presidida por la Comisión de Trabajo (2008), el congresista Mayorga Miranda explica lo siguiente:

De lo que se trata es que en la ley base, en la ley original cuando se establece el régimen especial de jubilación de los trabajadores obreros, esos podrían jubilarse dentro de los 40 y 45 años trabajando a nivel de su favor, así los que tenían otras actividades, entre los 45 y 50 años. Razón, que evidentemente, digamos, esto está justificado por la misma

13 En el Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR, la Comisión Seguridad Social cita lo previsto por la OIT en cuanto a que la minería extractiva en el Perú es una actividad en extremo riesgosa para el trabajador, tal como lo establece la OIT (2002), en su estudio sobre “Las condiciones de trabajo, seguridad y salud ocupacional en la minería en el Perú”, estableciendo que los trabajadores mineros están expuestos a: 1) Riesgos físicos, 2) Riesgos químicos, 3) Riesgos biológicos, 4) Radiaciones ionizantes, 5) Riesgos mecánicos e 6) Influencia del clima. A pesar de los importantes esfuerzos realizados en muchos países, la tasa mundial de víctimas mortales, lesiones y enfermedades entre los mineros demuestra que, en la mayoría de ellos, la minería sigue siendo el trabajo más peligroso.

naturaleza del trabajo que en el desempeño de esta labor tan difícil los trabajadores mineros siempre adquieren enfermedades de carácter pulmonar, respiratorios, falta de protección y cada vez peores cosas. Entonces la razón filosófica de valor radica precisamente en las condiciones de riesgo en que laboran estos trabajadores, condiciones de salud que permitieron el adelanto de jubilaciones. (p. 7).

Asimismo, mediante el Dictamen N° 22-2007-2008-CSSR-CR (2008), se expuso en la justificación de la norma lo siguiente:

El Régimen Especial tendrá como principal objetivo la protección de la vida y la salud, como derechos fundamentales protegidos, esto exige un régimen que reduzca significativamente la edad de jubilación con la finalidad de atenuar el impacto negativos de los riesgos de la esperanza de vida del trabajador (...).

La responsabilidad del régimen especial, recae directamente en el Estado y las Empresas; por cuanto el Estado otorga el marco legal apropiado para explotar los recursos mineros y las empresas sustraen el mineral, lo transforman en producto final y lo exportan por lo que obtienen pingues ganancias; y el trabajador que realiza la labor más sacrificada- al hacer posible la explotación de los recursos naturales y darle valor agregado al producto final- debería ser beneficiado con una remuneración acorde con su sacrificio y con una pensión suficiente para atender las contingencias de la vejez. (subrayado nuestro).

Como se puede verificar, la norma que propone el Congreso concibe necesario lograr que quien trabaja el insumo, el cual se comercializará posteriormente, debe también recibir un beneficio económico adicional. Como es claro, la elaboración de esta norma apunta a las empresas que realizan actividad extractiva y que comercializan de manera directa los insumos porque son éstas las que generan los réditos económicos, siendo entonces la fuente de riqueza de las empresas dedicadas al rubro minero. Bajo dicho enfoque, las empresas pertenecientes a otro rubro (como las Empresas Cementeras), cuyas actividades económicas no se basan en la extracción y comercialización de minerales, no estarían comprendidas en la norma en comentario.

Esto se puede corroborar en el propio Dictamen N° 22-2007-2008-CSSR-CR (2008), que recoge los comentarios de Jorge Rendón Vásquez, profesor emérito de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y profesor de Derecho al Trabajo y Derecho a la Seguridad Social:

La renta minera ha crecido a grandes pasos en los últimos cinco años. De ella se benefician las empresas mineras y el Estado. Los únicos dejados de lado son los

trabajadores mineros que contribuyen a producirla. Esto es algo completamente injusto. Resulta inadmisibles que esa renta creada con la actividad vital de los trabajadores no compense el tiempo de vida que ellos se ven obligados a ceder por la necesidad. Lo que se pide es 0.5% un porcentaje ínfimo, pero cuya significación será altamente beneficiosa para ellos. (subrayado nuestro).

Del citado comentario se logra apreciar que la iniciativa legislativa buscaba comprometer a las empresas mineras a repartir un porcentaje de las rentas que genera su actividad económica (de ahí que se haga referencia a “rentas mineras”), con el fin de lograr brindar un beneficio económico a favor de los trabajadores que se dedican a realizar las labores riesgosas que generan dichas rentas.

En tal sentido, resulta arbitrario que la SUNAT pretenda, a partir de una interpretación literal de la norma, obligar a empresas que no generan rentas mineras al pago del Aporte al FCJMMS, sin entender la real esencia de la propuesta legislativa convertida en ley.

Por otro lado, también es pasible de aplicación el método sistemático de las normas jurídicas, por el cual se interpreta a las normas en base a sus principios subyacentes, los cuales le dan sentido y contenido a las mismas. El método sistemático se puede utilizar considerando la ubicación de las normas en el Derecho, analizándolas en conjunto con otras normas que comparten la misma ubicación, de forma que se pueda verificar el campo de la realidad que éstas regulan (Rubio, 2003, pp. 147 y 148).

En base a este método de interpretación, resulta relevante la naturaleza tributaria de la norma que regula el Aporte al FCJMMS de las Empresas, pues de esta manera se pueden poner en consideración las principales características y principios que sustentan el Derecho Tributario y que lo diferencian de otras ramas. Así, la interpretación que se debe dar a la norma tributaria se diferencia de la interpretación que se le debe dar a normas de distinta naturaleza.

Atendiendo esas cualidades propias de las normas tributarias, para identificar al sujeto pasivo de un tributo, primero debe identificarse la conexión íntima que éste tiene con el núcleo del aspecto material del tributo, de manera tal que no se puede analizar el uno sin el otro. Así lo ha establecido la doctrina cardinal en Derecho Tributario representada por Geraldo Ataliba (2011), quien respecto de los tributos en general indica que “el sujeto pasivo, por regla, es una persona que está en conexión íntima (relación de hecho) con el núcleo (aspecto material) de la hipótesis de incidencia.” (pp. 108 y 109). En ese sentido, “tan íntima es la conexión entre el aspecto material y el personal –los dos más importantes- de la hipótesis de incidencia, que no se puede analizar uno, con abstracción del otro.” (pp. 137 y 138).

Con respecto al aspecto material del tributo, Ataliba (2011) indica que son los datos objetivos que dan cuenta de la sustancia esencial de la hipótesis de incidencia del tributo. Sobre ello, indica:

(...) Contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que ella (hipótesis de incidencia) consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia; es la descripción de los datos sustanciales que sirven de soporte a la hipótesis de incidencia. Este aspecto da, por así decir, la verdadera consistencia de la hipótesis de incidencia. Contiene la indicación de su sustancia esencial, que es lo más importante y decisivo que hay en su configuración. (pp. 136 y 137).

Una primera aproximación al artículo 1 de la Ley N° 29741 nos indica que el sujeto pasivo del tributo es la “empresa minera”; sin embargo, si es que se analiza el aspecto material del tributo se verifica que la “empresa minera” a la que alude la norma es aquella que genera ingresos de la actividad minera que conducen a una renta neta anual antes de impuestos.

En efecto, en el mismo artículo 1 de la Ley N° 29741 se señala que el FJCMMS se constituye con 0.5% “de la renta neta anual de las empresas mineras”, lo cual implica, como ya hemos visto en el acápite anterior, que deben existir ingresos, costos y gastos propios de una empresa minera y ello va de la mano con el correcto entendimiento de las normas sobre el Impuesto a la Renta que son aplicables. Como ya se ha indicado, para efectos de determinar el 0.5% de la renta neta anual de las empresas mineras se debe aplicar lo previsto en los artículos 20 y 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, pues de esa forma se determina la renta neta que viene a ser la expresión de riqueza sujeta al impuesto.

En ese sentido, en la medida que las Empresas Cementeras no generan ingresos que conduzcan a una renta neta a partir de la realización de actividades mineras, dichas compañías no podrían encontrarse dentro del ámbito de aplicación del Aporte al FCJMMS. Además, no podría calificar como empresa minera aquella que obtiene rentas netas por el desarrollo de actividades de un rubro económico diferente, por el solo hecho de que existe una pequeña porción de costos y/o gastos relacionados con la actividad minera.

De negarse esta interpretación se producirían fácilmente resultados claramente ilógicos, pues una empresa podría tener tantas naturalezas como tipos de actividades accesorias realice. Así, por ejemplo, una empresa que genera principalmente ingresos derivados de actividades industriales calificaría simultáneamente también como:

- Empresa de servicios alimenticios, por incurrir en gastos de la cafetería que se encuentra dentro de la planta industrial.

- Empresa de servicios de vigilancia, por incurrir en gastos de planilla de vigilantes de la planta industrial.
- Empresa de servicios médicos, por incurrir en gastos de médicos ocupacionales.
- Empresa de servicios de gestión, por incurrir en gastos administrativos.

Consecuentemente, siguiendo este mismo ejemplo, la renta neta anual de esta empresa podría calificar como: renta anual de empresa de servicios alimenticios, renta anual de empresa de servicios de vigilancia, renta anual de servicios médicos o renta anual de empresa de servicios de gestión. Tal razonamiento esbozado por la SUNAT no tiene asidero lógico.

Por tanto, es imperativo que para interpretar el sujeto pasivo “empresa minera” previsto en el artículo 1 de la Ley N° 29741, dicho término debe delimitarse a empresas que obtienen principalmente ingresos, costos y gastos propios de una empresa minera. En atención a lo anterior, las Empresas Cementeras no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Aporte al FCJMMS, en la medida que no generan rentas provenientes de la actividad minera.

3.3.2 La correcta interpretación del artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741

Habiendo verificado el ámbito de aplicación de la Ley N° 29741, resulta necesario interpretar correctamente los alcances del artículo 1 de su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2012-TR, el cual deberá limitarse al objeto de las normas con rango de Ley que dicha disposición pretende regular.

En efecto, no podría admitirse una interpretación del reglamento que deje sin contenido y sustancia a la disposición legal. Así lo ha dispuesto el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia, señalando que las normas reglamentarias deben ser interpretadas siempre en armonía con las disposiciones de las leyes que desarrollan. Dicho criterio puede apreciarse claramente en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 2434-4-1996 de fecha 21 de noviembre de 1996, en donde se indicó lo siguiente:

Que las normas reglamentarias deben interpretarse en armonía con la ley que reglamentan, esto es, sin transgredidas ni desnaturalizadas, conforme a ello, los artículos 142 y 143 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta deben aplicarse en concordancia con el artículo 81 y 71 de la Ley del mismo impuesto.

En atención a lo anterior, ¿cómo debe interpretarse la definición de empresa minera recogida en el artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741? Pues bien, la literalidad de tal disposición indica lo siguiente:

“Artículo 1.- De las definiciones

Para los efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

(...) 6. Empresa: Para los efectos de la presente norma se define:

a. Empresa minera: Empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM (...)."

Al respecto, la norma VI del Título Preliminar del Decreto Supremo N° 014-92-EM que aprobó el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería indica que "son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero".

Si seguimos lo indicado por el Tribunal Fiscal en la jurisprudencia citada e interpretamos la norma reglamentaria bajo dichas premisas, arribaremos a una sola conclusión:

Premisa 1: El sujeto pasivo "empresa minera" previsto en el artículo 1 de la Ley N° 29741 se delimita a empresas que obtienen principalmente ingresos, costos y gastos propios de una empresa minera, conforme a lo desarrollado en el acápite anterior del presente trabajo.

Premisa 2: El artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741 señala que es empresa minera la que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM, que comprende las actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero.

Conclusión: El artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741 interpretado en armonía con la Ley, lleva a concluir que las empresas mineras son las que obtienen principalmente ingresos, costos y gastos propios de una empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM, que comprende las actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero.

En ese sentido, de una correcta interpretación del texto del reglamento de la Ley N° 29741 con el texto legal, se advierte que es estrictamente necesario que, para calificar como sujeto pasivo del tributo, la empresa obtenga renta neta, preponderantemente producto de los ingresos, costos y gastos propios de actividades de la industria minera. Dicho de otra manera, la renta anual que es la base de cálculo del tributo en cuestión (Aporte al FCJMMS de las Empresas) es aquella renta neta obtenida directamente del ejercicio de las actividades de la industria minera reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM (actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero).

Esta conclusión es completamente respaldada por la misma Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley N° 29741, que al referirse a la naturaleza de los aportes al FCJMMS de los trabajadores y de las empresas, se indica lo siguiente:

De lo señalado en la Ley N° 29741, se advierte que la obligación de dar (pagar aportes) se supedita al acaecimiento del hecho imponible, esto es, en el caso del trabajador, basta

que califique como trabajador minero, metalúrgico o siderúrgico y que perciba remuneración para que se encuentre obligado al pago del Aporte; y, **en el caso de la empresa, si ésta califica como minera, metalúrgica y siderúrgica y obtiene renta neta anual como resultado de tales actividades**, se encontrará obligado al pago del Aporte, independientemente de la voluntad de las partes. (Énfasis agregado).

Como se evidencia de la Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley N° 29741, para que exista subsunción del hecho imponible en la hipótesis de incidencia del Aporte al FCJMMS correspondiente a las empresas, y con ello se dé el nacimiento de la obligación tributaria, resulta imprescindible que la empresa obtenga renta neta anual como resultado de “tales actividades”, que no son otras que las actividades reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM, las actividades mineras (actividades de exploración, explotación, beneficio, labor general y transporte minero).

En tal sentido, si la empresa tiene ingresos, costos y gastos que provienen de actividades diferentes a la minería (como por ejemplo las actividades industriales), no quedará comprendida en el ámbito de aplicación del tributo creado por la Ley N° 29741. Una interpretación diferente, que pretenda ampliar los alcances del Aporte al FCJMMS sobre empresas que desarrollan primordialmente actividades industriales y que obtienen sus rentas a partir de dichas labores, debe ser descartada de plano porque vulneraría el contenido esencial de la Ley N° 29741.

Más aun, considerando que para la propia Exposición de Motivos del Reglamento de la Ley N° 29741 resulta ilógico e inconcebible que el sujeto pasivo (“empresa minera”) pueda ser interpretado de forma aislada del aspecto material (“renta anual”). En esa línea, concluye que el aporte al FCJMMS aplica a empresas mineras que obtengan una renta anual como resultado de dichas actividades.

Consecuentemente, una interpretación correcta del Reglamento, que no desnaturalice la *ratio legis* de la Ley N° 29741 no podría estar acorde a la pretensión de la SUNAT, dado que la mera ejecución de actividades mineras no determinaría que una empresa se defina como minera en el marco de la referida ley, siendo requisito esencial para tal condición que dichas actividades generen directamente su renta neta anual.

3.4. La interpretación de la SUNAT vulnera los principios tributarios reconocidos en la Constitución

3.4.1 La interpretación de la SUNAT vulnera el Principio de Reserva de Ley

Como se pudo exponer en el segundo capítulo, el Aporte al FCJMMS de las Empresas ya ha sido objeto de severos cuestionamientos por parte del Poder Ejecutivo, en instancia previa a la promulgación de la Ley N° 29741.

En efecto, mediante Oficio N° 234-2009-PR (2009), el Presidente de la República, Alan García Pérez, en conjunto con el Presidente del Consejo de Ministros, Javier Velásquez Quesquén, observaron la primera formulación del artículo 1 de la Ley N° 29741, contenida en el Proyecto de Ley N° 847/2006-CR, alegando graves problemas de inconstitucionalidad por vicios en la estructura de dicho impuesto.

En dicho documento, el Poder Ejecutivo señala que el artículo 7 de la Autógrafa de Ley (ahora, artículo 1 de la Ley N° 29741) vulneraría el principio de legalidad al no contemplarse, entre otros, el aspecto material, pues no se describe la actividad que se pretende gravar:

En línea con lo señalado, el artículo 7° de la Autógrafa de Ley vulneraría el principio de legalidad al no contemplar todos los aspectos antes indicados pues no describe la actividad que se pretende gravar (aspecto material); omite establecer el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal); y, considera como base de cálculo un resultado previo al de cierre del ejercicio (aspecto cuantitativo) el cual podría derivar en un tributo confiscatorio. (Oficio N° 234-2009-PR, 2009). (Énfasis agregado).

Vale indicar que la presente observación hace referencia a la primera formulación del Aporte al FCJMMS, cuyo tenor establecía lo siguiente:

“Artículo 7°.- Constitución del Fondo Complementario de Jubilación Minero

Créase el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS). El FCJMMS está constituido con la participación mínima de 0.5% en la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica como ingresos para contribuir a financiar el régimen de jubilación de trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos; pudiendo ampliarse el porcentaje de acuerdo al resultado del estudio actuarial que se realizará cada cinco (5) años. La ampliación del porcentaje se hace por Decreto Supremo.

Los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos contratados bajo cualquier modalidad, aportarán 0.5% de su remuneración bruta para contribuir a financiar el régimen de jubilación minero.

El Fondo Complementario de Jubilación Minera es intangible, sus recursos se aplican única y exclusivamente para pensiones”. (Énfasis agregado).

Si bien en dicha formulación se establecía el pago del 0.5% de la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica, resulta evidente que con el cambio de formulación al actual tenor del artículo 1 de la Ley N° 29741 no se solucionó el problema del aspecto material advertido por el Poder Ejecutivo:

Tabla 3*Comparativo de fórmulas normativas*

| 1era Fórmula – Proyecto de Ley N° 847/2006-CR | Fórmula Final – Ley N° 29741 |
|---|---|
| “(…) participación mínima del cero coma cinco por ciento (0,5%) de la renta bruta que produce la explotación minera, metalúrgica y siderúrgica (...)” | “(…) aporte del cero coma cinco por ciento de la renta neta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos (...)” |

Nota. Elaboración propia

Como se puede verificar, con la nueva formulación recogida en la Ley N° 29741 se sigue sin describir la actividad que se pretende gravar.

Ahora bien, como se sabe, dada la naturaleza tributaria del Aporte al FCJMMS de las Empresas, resulta estrictamente necesario que su aplicación respete los límites establecidos por la Constitución, como lo es el Principio de Legalidad - Reserva de Ley que su artículo 74 reconoce:

“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades (...)”.

Por su parte, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario también recoge el principio de Legalidad – Reserva de Ley:

“Sólo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; **señalar el hecho generador de la obligación tributaria**, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción (...)”. (Énfasis agregado)

De las disposiciones citadas se puede concluir que el Principio de Legalidad - Reserva de Ley busca que los elementos fundamentales del tributo, entendiéndose aspecto material, aspecto subjetivo, aspecto temporal y aspecto cuantitativo, sólo puedan ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo.

Si se diera el caso que uno de dichos elementos no se encontrara estipulado por norma con rango de ley, el tributo resultaría inaplicable por vulnerarse el principio de Legalidad – Reserva de Ley. En el presente caso, la Ley N° 29741 no cuenta con una descripción de la actividad que pretende gravar el Aporte al FCJMMS de las Empresas, dado que solo se limita

a indicar que se tomará como base imponible la Renta Neta obtenida por las “empresas mineras”.

Sin perjuicio de que la Ley N° 29741 presenta un evidente vicio en su estructura, como ya hemos mencionado en el acápite anterior, se podría realizar una interpretación que permita llegar a la *ratio legis* del artículo 1 de la Ley N° 29741. Reiterando lo indicado líneas arriba, la obtención de la renta neta de las empresas mineras implica la generación de ingresos, costos y gastos propios de una empresa minera, siendo la actividad que produce tal renta neta la que se encuentra tácitamente gravada por el Aporte al FCJMMS de las Empresas.

Sin atender la falla estructural que presenta la literalidad de la Ley N° 29741, la SUNAT viene aplicando el Aporte al FCJMMS de las Empresas, no solo a empresa mineras, sino que también a Empresas Cementeras, producto del poco o nulo análisis de la norma realizado esta entidad. Reiteramos el razonamiento aplicado por la SUNAT para determinar el nacimiento de la referida obligación tributaria:

Premisa 1: Empresa Cementera realizó actividades mineras en el ejercicio X (artículo 1 numeral 6 del Reglamento de la Ley No. 29741)

Premisa 2: Empresa Cementera consignó renta neta positiva en su Declaración de Impuesto a la Renta Anual del ejercicio X (artículo 1 de la Ley 29741)

Conclusión: Empresa Cementera se encuentra obligada al pago del Aporte al FCJMMS.

De dicha aplicación errónea de la Ley N° 29741 y de su reglamento se podría concluir preliminarmente que el aspecto material del Aporte al FCJMMS de las Empresas contaría con dos elementos: i) la realización de la actividad minera; y ii) la obtención de renta neta positiva en el ejercicio. Si dichos elementos son interpretados de forma aislada, es decir, ignorando que la norma reglamentaria solo cumple la función de desarrollar lo establecido en la ley (tal como erróneamente viene realizando la SUNAT), llegaríamos a la inevitable conclusión de que el aspecto material del tributo no ha sido establecido por norma con rango legal y que dicho elemento ha sido determinado por norma reglamentaria, incumplándose con el Principio de Legalidad-Reserva de Ley.

Por el contrario, si se realiza una interpretación del reglamento acorde con la *ratio legis* del artículo 1 de la Ley N° 29741, que no es otra que gravar la renta neta obtenida por las empresas mineras, no se estaría incumpliendo con el Principio de Legalidad-Reserva de Ley, toda vez que la simple realización de actividades mineras no originaría el Aporte al FCJMMS de las Empresas, sino que sería necesario que dichas actividades generen renta neta. A partir de esta interpretación, el artículo 1 numeral 6 del Reglamento de la Ley N° 29741 no estaría constituyendo un elemento más al aspecto material (que debe ser estrictamente establecido por

norma con rango de ley), sino que estaría desarrollando cuál es esa renta neta obtenida por empresas mineras que establece la Ley N° 29741: la producida por la realización de actividades mineras.

Es preciso señalar que la SUNAT no ha interpretado correctamente el artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741, al postular que el solo hecho de realizar alguna de las actividades del sector minero reguladas en el Decreto Supremo N° 014-92-EM origina la obligación de efectuar el pago del Aporte al FCJMMS de las Empresas. Es decir, la SUNAT no considera relevante que las actividades mineras deban producir ingresos que se reflejen en la renta neta anual de las empresas, siendo estos ingresos el punto más importante del aspecto material y subjetivo de la hipótesis de incidencia del Aporte al FCJMMS de las Empresas, como ya hemos visto anteriormente.

Tal interpretación equivocada del artículo 1 del Reglamento de la Ley N° 29741, da como resultado la extensión de la norma reglamentaria por sobre los alcances de la misma ley, pues no se está considerando el aspecto material establecido en la norma legal (la obtención de renta neta producto de la realización de actividades mineras). En línea con los anterior, la aplicación de la SUNAT del Aporte al FCJMMS de las Empresas estaría vulnerando el Principio de Legalidad-Reserva de Ley, pues estaría extendiendo, a través de una norma reglamentaria: i) el hecho generador de la obligación tributaria; y ii) el deudor tributario del Aporte al FCJMMS de las Empresas.

Por otro lado, si seguimos la interpretación postulada por la SUNAT, para la aplicación del Aporte al FCJMMS de las Empresas existirían dos hipótesis de incidencia diferentes y excluyentes entre sí:

Por un lado, tenemos el artículo 1 de la Ley N° 29741, el cual determina que sólo las empresas mineras que obtengan ingresos a razón de sus actividades mineras se encuentran obligadas al pago del Aporte al FCJMMS de las Empresas. Por otro lado, el artículo 1 numeral 6 del Reglamento, interpretado por la SUNAT, establecería que cualquier empresa que hubiere realizado alguna actividad minera, sin que medie la obtención de rentas producto de ellas, se encontrarían sujetas al pago del referido aporte.

Esta interpretación equivocada del Reglamento supone un aspecto material y subjetivo distinto, y, por tanto, opuesto al que indica la Ley, resultando necesario determinar, en dicho escenario, cuál de estas dos disposiciones prevalecería al momento de aplicar tal impuesto, en atención al cumplimiento del Principio de Legalidad - Reserva de Ley.

Es oportuno recordar que del Principio de Legalidad – Reserva de Ley se recoge lo que en la Doctrina se conoce como el Principio de Preferencia de Ley, cuya finalidad es derivada

del Principio de Jerarquía de las Normas¹⁴: evitar que las normas reglamentarias puedan regular las materias amparadas por la preferencia, sin que exista una previa deslegalización. Es decir, si una norma con rango de ley no habilita a las normas reglamentarias a regular sobre materia tributaria, estas últimas no podrán señalar los elementos esenciales del tributo, como por ejemplo el deudor tributario o el aspecto material del tributo.

En el presente caso, la SUNAT no sólo ha tomado preferencia por la aplicación literal de la norma reglamentaria, sino que ha desconocido que la Ley N° 29741 limita el ámbito de aplicación a las empresas mineras, no pudiendo considerar a cualquier empresa indistintamente para determinar el deudor tributario del Aporte al FCJMMS de las Empresas pues se contravendría el Principio de Jerarquía de las Normas y el Principio de Preferencia de Ley.

Es preciso indicar que ante antinomias como la descrita, el Tribunal Fiscal tuvo la facultad de hacer prevalecer el artículo 1 de la Ley N° 29741 por sobre la interpretación equivocada del Reglamento realizada por la SUNAT. Así lo dispone el artículo 102 del Código Tributario cuyo texto es el siguiente:

“Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154.”

A pesar de tener a disposición esta herramienta, el Tribunal Fiscal no ha asumido la responsabilidad que supone ser el máximo ente administrativo en materia tributaria, analizando con mayor detalle la inevitable conclusión a la que nos lleva la interpretación errónea de la SUNAT: el Reglamento de la Ley N° 29741 estaría regulando un elemento del tributo que no se ha previsto en la norma con rango legal.

3.4.2 *La interpretación de la SUNAT vulnera los Principios de No Confiscatoriedad, Igualdad y Capacidad Contributiva*

La interpretación que realiza la SUNAT para la aplicación del Aporte al FCJMMS de las Empresas sobre el total de la renta neta anual de las Empresas Cementeras, incluyendo aquella renta generada por actividades industriales (no mineras), importa una gravísima e insostenible vulneración al Principio de No Confiscatoriedad, al Principio de Igualdad y, por ende, al Principio de Capacidad Contributiva.

Dichos principios han sido recogidos y reconocidos por nuestra Constitución Política en su artículo 74°, cuyo tenor es el siguiente:

¹⁴ Recogido por el artículo 51 de la Constitución: “La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.”

“(…) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de **igualdad** y respeto de los derechos fundamentales de la persona. **Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.** (…). No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.” (Énfasis agregado).

Como lo reconoce de forma unánime la doctrina y la jurisprudencia, dicho artículo reconoce y otorga reconocimiento a nivel constitucional a los Principios de No Confiscatoriedad, Igualdad y de Capacidad Contributiva.

3.4.2.1. Principio de No Confiscatoriedad. Respecto al Principio de No Confiscatoriedad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

(…) Se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2727-2002-AA/TC, 2003).

Su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple en nuestro Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad.

Asimismo, en la Sentencia N° 2302-2003-AA/TC (2005), el Tribunal Constitucional señala:

Para que pueda apreciarse una relación de compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad, es necesario que las afectaciones a la última sean razonables y proporcionadas, de modo tal, que no constituyan una apropiación indebida de la propiedad privada. Ahora bien, las afectaciones a la propiedad son razonables cuando tienen por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, para lo cual, necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa.

Así lo señalamos en la STC 033-2004-AI/TC cuando sostuvimos que la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, que siempre se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la actividad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar (...).

Es cierto que se excede el límite de la capacidad contributiva y, por ende, un tributo se vuelve confiscatorio, sea a consecuencia de un solo tributo exorbitante, o por vía de diversas cargas tributarias que siendo moderadas, en su conjunto traen el mismo efecto y presión sobre el contribuyente.

Finalmente, en la Sentencia recaída en los Expedientes Nos. 001 y 002-2004-AI/TC del 27 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional destaca la relevancia del Principio de No Confiscatoriedad como parámetro ineludible del Poder Tributario:

El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley no afecte irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas (...).

En el presente caso, avalar la posición de SUNAT aplicando la Ley N° 29741 respecto del total de la renta anual de las empresas cementeras importaría una directa y grave vulneración al Principio de No Confiscatoriedad, en la medida que se estaría aplicando una hipótesis de incidencia ajena a aquella que la norma ha previsto como causa del tributo: las rentas netas obtenidas por la realización de actividades mineras.

En efecto, la renta neta obtenida por las Empresas Cementeras no se origina en las actividades mineras que realiza (explotación de caliza, por ejemplo) sino, únicamente, en la comercialización de concreto, con lo cual, la SUNAT estaría aplicando el Aporte al FCJMMS de las Empresas sobre rentas inherentes a actividades industriales, cuya propiedad recae estrictamente en las Empresas Cementeras.

3.4.2.2. Principio de igualdad. Respecto al principio de igualdad en materia tributaria, la Doctrina ha señalado que representa un límite constitucional, cuyo objeto es la aplicación simétrica y equitativa de la carga tributaria entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y de forma asimétrica o desigual frente a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.

Según Bravo Cucci (2015), el principio de igualdad “supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.” (p. 126).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha indicado que el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa, siempre y en todos los casos, un trato legal y uniforme hacia los ciudadanos; el derecho a la igualdad supone tratar “igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos”. (Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0016-2002-AI/TC, 2003).

En consideración de lo anterior, resulta alarmante que las Empresas Cementeras sean equiparadas con empresas mineras por la SUNAT, teniendo en cuenta que las Empresas Cementeras, cuya renta neta se genera a partir de la realización de actividades industriales (como lo es la venta de concreto), realizan la actividad de explotación sólo para obtener un insumo de su proceso productivo, para lo cual dispone de un número ínfimo de trabajadores, mientras que las empresas mineras obtienen toda su renta neta a partir de la realización de actividades mineras, para lo cual disponen de toda su planilla.

Es necesario recordar que conforme al artículo 2 de la Ley N° 29741, el FCJMMS tiene por objeto otorgar un beneficio complementario a la pensión que reciben aquellos trabajadores que realizaron actividades mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, toda vez que dicho beneficio compensará los riesgos a la salud asumidos por dichos trabajadores al momento de realizar tales actividades. Así, el artículo 1 de la Ley N° 29741, que establece el Aporte al FCJMMS de las Empresas, no puede ser interpretado de forma aislada al objeto de la creación del FCJMMS.

Dicho esto, la aplicación arbitraria del Aporte al FCJMMS de las Empresas por parte de la SUNAT puede generar escenarios tan incongruentes como que una empresa que cuenta con dos o tres trabajadores realizando explotación de minerales en una cantera pague más Aporte al FCJMMS que una empresa minera que dispone de todos sus trabajadores realizando actividades mineras, todo ello a razón de que la primera empresa obtiene mayor renta neta que la empresa minera producto de sus actividades industriales (u otras que no generan riesgo alguno para la salud). A continuación, se puede verificar el ejemplo planteado:

Tabla 4*Ejemplo comparativo entre empresa cementera y empresa minera*

| | EMPRESA CEMENTERA | OTRA MINERA | EMPRESA |
|---|--------------------------|------------------------|-----------------|
| Trabajadores realizando actividad minera | | 3 | 250 |
| Renta Neta Positiva | S/ 10,000,000.00 | | S/ 5,000,000.00 |
| Aporte al FCJMMS (0.5%) | S/ 50,000.00 | | S/ 25,000.00 |

Nota. Elaboración propia

Como se puede apreciar, el Aporte al FCJMMS de las Empresas aplicado de forma irrestricta, sin seguir la *ratio legis* del artículo 1 de la Ley N° 29741, puede vulnerar el principio de igualdad, que busca proteger al contribuyente diferenciándolo de aquellos que son distintos a él, como lo es una empresa industrial de una empresa minera.

Todo ello aunado al hecho de que el objeto de la Ley N° 29741 es involucrar a las empresas mineras en la compensación del trabajo que sus trabajadores han realizado para ella. En base a dicho objeto, nos preguntamos ¿bajo qué criterio arbitrario una empresa industrial debería aportar más al FCJMMS que una empresa que dedica todo su personal a la realización de las actividades mineras?

3.4.2.3. Principio de Capacidad Contributiva. Por último, el principio de Capacidad Contributiva, que constituye un principio implícito en la Constitución Política del Perú, el cual se deriva del Principio de Igualdad y que es uno de los principios fundamentales para alcanzar la justicia tributaria al partir de que solo pueden ser objeto de imposición de determinado tributo, circunstancias reveladoras de capacidad contributiva.

Así pues, señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 4014-2005-AA/TC emitida el 20 de julio de 2005, que la capacidad contributiva es “(...) la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza”.

Adicionalmente, en la Sentencia N° 0033-2004-AI/TC emitida el 28 de setiembre de 2004, el Tribunal Constitucional manifiesta lo siguiente:

La capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, éste deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que sólo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, sólo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria. De modo que, cuando el Tribunal Constitucional reconoce que todo tributo que establezca el legislador debe sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva (STC N° 2727-2002- AA/TC), lo que hace es confirmar que la relación entre capacidad económica y tributo constituye el marco que, en términos generales, legitima la existencia de capacidad contributiva como principio tributario implícito dentro del texto constitucional (...).

En el caso del tributo precitado, solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; demás está decir que, en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente (...).

Como se verifica, es indiscutible que, en base al Principio de Capacidad Contributiva, los tributos, ya sea en su creación o aplicación, no pueden afectar en forma irrazonable y desproporcionada la propiedad y la capacidad contributiva del contribuyente. Conforme este principio, el establecimiento de las cargas tributarias tiene su justificación en la existencia de riqueza que puede ser gravada (capacidad contributiva), por lo que todo exceso es inconstitucional. Sólo corresponde aplicar determinado tributo a aquel sujeto que cumple con determinado supuesto de hecho relevador de riqueza conforme a los fines del tributo en cuestión.

En suma, avalar la posición de SUNAT aplicando la Ley N° 29741 respecto del total de la renta anual de Empresas Cementeras, importaría una directa y grave vulneración a los principios antes mencionados, pues lo cierto es que se estaría aplicando en su totalidad a una hipótesis de incidencia ajena a aquel que la norma ha dispuesto como hecho generador de la

obligación tributaria. Y es que, como lo hemos explicado a lo largo del presente trabajo, la renta obtenida por las Empresas Cementeras no se origina en las actividades mineras que realiza (explotación de caliza, por ejemplo) sino, únicamente, en la comercialización de concreto.

Siendo así, al aplicar la Ley N° 29741 sin discriminación alguna del tipo de renta, pasando por alto el hecho de que fue creada y pensada sobre la base de rentas provenientes de actividades mineras, en realidad lo que estaría haciéndose es aplicar este impuesto sobre rentas mineras inexistentes. Qué duda cabe de que ello supondría una transgresión directa al Principio de Capacidad Contributiva, al exigir a las Empresas Cementeras un impuesto respecto de una capacidad económica que no posee, dado que las actividades que realiza para generar su renta neta anual no se encuentran dentro del supuesto de hecho de la norma tributaria.





Conclusiones

El presente trabajo de sustentación profesional ha tenido por objeto exponer el criterio que viene siguiendo la SUNAT y el Tribunal Fiscal, en la instancia que le corresponde, al aplicar el Aporte al FCJMMS de las Empresas, exigiendo este impuesto a compañías que a todas luces no se encuentran dentro de su ámbito de aplicación, todo ello a partir de una deficiente interpretación de la norma tributaria.

En atención a esta problemática, se revisó la Ley N° 29741 que estableció la creación del FCJMMS, así como sus antecedentes y desarrollo a través del Proyecto de Ley N° 00847/2006, con el fin de poder esbozar los límites del Aporte al FCJMMS de las Empresas, a partir de las motivaciones del legislador al disponer su creación, de las observaciones que fue objeto la norma y de su naturaleza tributaria. Esta revisión nos deja como conclusión que las observaciones vertidas por el Poder Ejecutivo en torno a la estructura del impuesto no llegaron a ser subsanadas al momento de la publicación de la Ley N° 29741, existiendo evidentes fallas en el texto que describe la hipótesis de incidencia de este tributo. Esto se debe a que el Congreso de la República no llegó a respaldar la naturaleza tributaria del Aporte al FCJMMS de las Empresas, lo que dio como consecuencia una redacción deficiente del artículo 1 de la Ley N° 29741, contrapuesta, incluso, al texto que dispuso el Poder Ejecutivo para el Reglamento.

Por otro lado, se analizó el ámbito de aplicación del Aporte al FCJMMS de las Empresas, determinando en previamente sus elementos estructurales, para después interpretar correctamente sus alcances, lo cual implica indefectiblemente que su aplicación debe darse en armonía con los principios que recoge el artículo 74 de la Constitución. Habiendo hecho este ejercicio, se llegó a la conclusión de que la SUNAT no ha hecho un correcto análisis de la Ley N° 29741, lo que supone una mala acotación a Empresas Cementeras que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Aporte al FCJMMS.



Lista de referencias

- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. (5ª ed.). Lima: Jurista Editores.
- De Barros, P. (2011). *Teoría de la Norma Tributaria*. Lima: Ara Editores.
- Dictamen N° 22-2007-2008-CSS-CR. (2008). Lima, Poder Legislativo. Expediente Virtual del Proyecto de Ley N° 847/2006-CR. Recuperado de <https://www2.congreso.gob.pe>
- Documentos presentados por Asociación de ex Trabajadores Mineros, Metalúrgicos y Siderúrgicos y otros afiliados al SPP. (2008). Expediente Virtual del Proyecto de Ley N° 847/2006-CR. Recuperado de <https://www2.congreso.gob.pe>
- Exposición de Motivos del Decreto Supremo N° 006-2012-TR (2012). Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2012/Mayo/11/EXP-DS-006-2012-TR.PDF>
- Informe N° 089-2012-SUNAT/4B0000, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2012). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2012/informe-oficios/i089-2012.pdf>
- Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (2013). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2013/informe-oficios/i024-2013.pdf>
- Jarach, D. (1971). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. (2ª ed.) Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Ley N° 29741. Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica. (7 de julio de 2011). <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-crea-el-fondo-complementario-de-jubilacion-minera-m-ley-n-29741-663445-2>
- Oficio N° 234-2009/PR. (18 de setiembre de 2009). Lima, Poder Ejecutivo. Expediente Virtual del Proyecto de Ley N° 847/2006-CR. Recuperado de <https://www2.congreso.gob.pe>
- Oficio N° 016-2010/PR. (18 de enero de 2010). Lima, Poder Ejecutivo. Expediente Virtual del Proyecto de Ley N° 847/2006-CR. Recuperado de <https://www2.congreso.gob.pe>
- Resolución de Superintendencia N° 047-2013-SUNAT. Establecen la forma y condiciones en que las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas realizarán el pago de sus aportes al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica correspondiente al Período 2012 (6 de febrero de 2013). <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1072881>

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00416-1-2009 (2009).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/1/2009_1_00416.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05502-9-2019 (2019).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_05502.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 12107-9-2019 (2019).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/9/2019_9_12107.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 01741-3-2020 (2020).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/3/2020_3_01741.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 05740-4-2020 (2020).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_05740.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 2434-4-1996 (1996).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1996/4/1996_4_2434.pdf
- Rubio, M. (2003). *Interpretación de las Normas Tributarias*. Lima: ARA Editores.
- Rubio, M. (2017) *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. (11^a ed.) Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sentencia N° 0016-2002-AI/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2003).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- Sentencia N° 2727-2002-AA/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2003).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>
- Sentencia N° 3303-2003-AA/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2004).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.pdf>
- Sentencia del Exp. 001 y 002-2004-AI/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2004).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>
- Sentencia N° 0033-2004-AI/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2004).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>
- Sentencia N° 2302-2003-AA/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2005).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

Sentencia N° 4014-2005-AA/TC, Tribunal Constitucional del Perú (2005).

<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04014-2005-AA.html>

Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (9ª ed.) Buenos Aires: Editorial Astrea.

Urquía, F. (2017). El aporte a cargo de las empresas al fondo complementario de jubilación minera, metalúrgica y siderúrgica: naturaleza y constitucionalidad (trabajo investigación para optar el grado académico de Maestro en Tributación y Política Fiscal). Universidad de Lima. Repositorio Institucional Universidad de Lima. <http://repositorio-anterior.ulima.edu.pe/handle/ulima/6068>





Anexos





Anexo 1. Resolución de Intendencia emitida por la División de Reclamaciones de la Intendencia Regional de Arequipa de la SUNAT.



Resolución de Intendencia

INTENDENCIA REGIONAL AREQUIPA
██████████/SUNAT

Arequipa, ██████████

VISTO, el Expediente de Reclamación N° ██████████ del ██████████
 interpuesto por ██████████

contra la siguiente Resolución de Determinación:

| N° | RESOLUCIÓN | PERIODO | CODIGO | TRIBUTO O MULTA | INTERÉS | TOTAL |
|----|------------|------------|------------|-----------------|------------|------------|
| 1 | ██████████ | ██████████ | ██████████ | ██████████ | ██████████ | ██████████ |

CONSIDERANDO:



Que, la recurrente manifiesta que según lo observado por la Administración Tributaria, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del artículo 1° de la Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS) – Ley N° 29741, el cual indica que las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas estarán obligadas a realizar el aporte al FCJMMS constituido por el 0.5% de su renta metal anual. Asimismo, según el área acotadora, el Reglamento de la Ley N° 29741 señala que se entiende por empresas mineras aquellas que realizan actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería.



Que, sobre ello, refiere que la Administración Tributaria no ha previsto que para la aplicación del FCJMMS, existen dos hipótesis de incidencia diferentes y excluyentes entre sí, lo que resulta evidente si se compara los alcances del aspecto subjetivo de cada una de las disposiciones normativas, ley y reglamento.

| Artículo 1° de la Ley N° 29741 : Empresa Minera | Inciso a) del numeral 6 del artículo 1° del Reglamento de la Ley N° 29741 : Empresa que realiza actividades indicadas en la Ley General de Minería |
|--|--|
| 1. La exposición de motivos señala lo siguiente: "(...) De lo señalado por la Ley N° 29741 se advierte que la obligación de dar (pagar los aportes) se supedita al acaecimiento del hecho imponible , esto es, (...) en el caso de la empresa, si esta califica como minera, metalúrgica y siderúrgica y obtiene renta neta | 1. Entre las actividades mineras según el artículo 7° de la Ley General de Minería se encuentra la explotación . 2. El artículo 8° de la Ley General de Minería indica que la explotación es aquella actividad de extracción de minerales contenidos en un yacimiento . |

| Artículo 1° de la Ley N° 29741 : Empresa Minera | Inciso a) del numeral 6 del artículo 1° del Reglamento de la Ley N° 29741 : Empresa que realiza actividades indicadas en la Ley General de Minería |
|---|---|
| <p><i>anual como resultado de tales actividades, se encontrará obligado al pago del Aporte (...)” resultado del recurrente.</i></p> <p>2. De la literalidad de la Ley y de lo indicado en la Exposición de motivos deduce que la calificación de empresa minera es global y no se supedita a la realización de una determinada actividad.</p> <p>3. En ese sentido, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del aporte al FCJMMS, si su actividad principal es la minería.</p> | <p>3. En esa línea, se realiza una actividad de explotación, consecuentemente se encontraría dentro del ámbito de aplicación del aporte al FCJMMS</p> |



Que, alega que habiéndose evidenciado que el reglamento recoge un aspecto subjetivo distinto y por tanto, opuesto, al que indica la ley, es necesario que la Administración determine cuál de estas dos disposiciones prevalece al momento de aplicar el impuesto. En tal sentido, sostiene que el área de reclamaciones deberá aplicar el Principio de Reserva de la Ley, recogido por la Norma IV del Código Tributario, el cual establece que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa) sólo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo; estableciendo que *“Solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación, se puede a) crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota, el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción (...) el énfasis es de la recurrente.*



Que, agrega, que esta disposición recoge lo que en la doctrina se conoce como Principio de Preferencia de Ley, cuya finalidad es derivada del Principio de Jerarquía de las Normas; por lo que, una norma con rango de ley, no habilita a las normas reglamentarias a regular sobre materia tributaria, éstas últimas no podrán señalar los elementos esenciales del tributo, como por ejemplo el deudor tributario.

Que, refiere que en el caso materia de autos, se dieron dos situaciones mediante las cuales se infringió el Principio de Reserva de la Ley: i) Para determinar el deudor tributario, el Poder Ejecutivo ha hecho una remisión, mediante norma reglamentaria, a definiciones establecidas en una norma con rango legal, la Ley General de Minería, siendo que en el caso de haberse cumplido con la Norma IV del Código Tributario, tal remisión se debió de efectuar mediante el artículo 1° de la ley bajo comentario; es decir, de norma con rango de ley a una de similar jerarquía; ii) el área acotadora prefirió la aplicación del reglamento, en lo que respecta a la determinación del sujeto deudor tributario para la aplicación del FCJMMS, contraviniendo el Principio de Jerarquía de las Normas, recogido en el artículo 51° de la Constitución Política del Perú y el artículo 102° del Código Tributario y el de Principio de Preferencia de la Ley, recogido en la Norma IV del Código Tributario; por lo tanto, corresponde a la Administración Tributaria aplicar la Norma IV detallada con anterioridad, y con ello hacer prevalecer el artículo 1° de la Ley N° 29741 por encima de las disposiciones del reglamento, que son opuestas al mencionado artículo.

Que, en tal sentido, sostiene que se debe aplicar el control de legalidad, que es de obligatorio cumplimiento por la Administración Tributaria; siendo así, el área acotadora no podrá alegar lo indicado en la STC N° 04293-2012-PA/TC, toda vez que no sé está exigiendo el cumplimiento de una disposición constitucional, sino el cumplimiento de una disposición con rango de ley, dado que la Norma IV aludida es una disposición que se encuentra alojada en el Código Tributario, cuerpo normativo que es de obligatorio cumplimiento por la Administración Tributaria.

Que, asevera que la actividad que desarrolla no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del aporte al FCJMMS; agregando, que a pesar que la explotación de minas y canteras se encuentra comprendida en la Sección B de la CIU Rev. 4, vigente en el Perú e incluye, entre otras, las actividades de extracción, trituración y fragmentación de piedra caliza; así como, la extracción de yeso, anhidrita, fragmentación y trituración de piedra, gravilla y arena, extracción de arcillas, arcillas refractarias y caolín, la fabricación de concreto es calificada como una industria manufacturera en la división CIU, División 26: "2695 Fabricación de artículos de hormigón,

cemento y yeso" que comprende la fabricación de materiales y artículos prefabricados de hormigón, cemento, yeso o piedra artificial utilizados en la construcción como losetas, losas, baldosas, ladrillos, planchas, láminas, tableros, tubos, postes; y, componentes, estructuras, prefabricados para obras de construcción o de ingeniería civil, de cemento, hormigón o piedra artificial.

Que, si bien es cierto, señala que cuenta con la titularidad de concesiones mineras, es esencial considerar que las actividades que desarrolla corresponden al propio proceso productivo de fabricación de concreto; así, alega que de la manufactura de los productos que comercializa, se tiene como insumos principales el agregado, cemento, aditivos, agua y otros suministros, los mismos que son adquiridos en su mayoría de terceros y en el caso de algunos insumos, como los agregados, son obtenidos de fuentes directas como las canteras. En tal sentido, la extracción de mineral tiene por objeto obtener un producto distinto al material extraído; y, por tanto, no concentra las partes valiosas del material agregado; por lo que, no es posible obtener algún tipo de beneficio económico directo sobre el agregado mineral, puesto que el mismo es agotado íntegramente durante el proceso de fabricación del concreto; por tanto, su único ingreso proviene de la comercialización del producto final; es decir, el concreto y claramente no de los minerales valiosos obtenidos en la extracción y exploración.



Que, indica que la actividad de extracción del mineral no es lo esencial, siendo únicamente una parte integrante de todo el proceso productivo de fabricación de concreto, dado que en estricto la actividad de producción de cemento de la empresa es una actividad manufacturera distinta a la actividad minera, aun cuando el mineral no metálico es uno de los insumos para la fabricación del producto final; precisando, que el concreto no es producto derivado de una actividad minera no metálica, siendo el resultado de una actividad industrial, toda vez que dicha precisión está hecha en el CIU que forma parte del cuerpo normativo peruano; por ello, sostener que la actividad industrial es un proceso complementario a la actividad minera resulta contrario a la verdad y afronta la razón y la lógica prevista en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es absolutamente inverso ya que la actividad principal resulta ser la industrial, siendo que por ella se obtiene el producto final.



Que, sin perjuicio de lo manifestado con anterioridad, aduce que la calificación del objeto social de una empresa debe ser entendida en su totalidad y bajo una interpretación integral, tal es así que, la actividad que realiza no puede tratarse de manera aislada según diferentes etapas, sino en conjunto. Adicionalmente indica, que otro punto que denota que no es una empresa minera se ve reflejado en el hecho de que la misma no cuenta con autorización de concesión de beneficio, de conformidad con lo establecido por el artículo 17° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, el mismo que se define como sigue: "Artículo 17°.- *Beneficio es el conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químico que se realizan para extraer o concentrar las partes valiosas de un agregado de minerales y/o para purificar, fundir o refinar metales (...)*".

Que, en ese orden de ideas, refiere que la purificación, fundición o refinación de metales no forma parte de su actividad; por lo que, aun cuando extrae, tritura y homogeniza minerales no metálicos para su posterior procesamiento en su planta de producción, ninguno de estos minerales es sometido a un proceso de beneficio, por ello, es que no se encuentra sujeta a contar con dicha autorización, siendo esta posición la seguida por OSINERGMIN. Es así, que la actividad de producción de concreto que realiza tiene como finalidad utilizar la totalidad de la materia prima extraída como un insumo para obtener un producto final que es el concreto y el prefabricado, pero no para extraer de ella ni para concentrar las partes valiosas que en dicho insumo se encuentren, motivo por el cual su sector competente es el Ministerio de la Producción.

Que, a mayor abundamiento, pone a disposición el Informe N° 021-2017/PRODUCE/DVMYPE-I/DGPAR/DN-evasqueza, mediante el cual el Ministerio de la Producción, opinó lo que se resume a continuación: "(...) *la fabricación de cemento es una actividad propia de la industria manufacturera clasificada en la Clase 2394 de la CIU, Revisión 4, bajo competencia de la producción. En consecuencia, las empresas cementeras no califican como empresas mineras, por lo que no sería exigible el aporte establecido en la Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica*".

Que, sostiene que en relación con los argumentos expuestos por el Ministerio de la Producción, un elemento importante en el análisis, es determinar si las empresas productoras de cemento, entendiéndose a su vez de cal y concreto, por semejanza, califican como empresas mineras en atención a la naturaleza de sus actividades; siendo que, el Reporte Financiero del Sector Cementero del Perú señala que el proceso productivo de la fabricación de cemento consta de las siguientes etapas:

- a) Extracción de la caliza en la cantera.
- b) Reducción del tamaño de la caliza.
- c) Molienda y homogeneización.
- d) Obtención del Clinker.
- e) Obtención del cemento.
- f) Envase y despacho del cemento.

Que, sobre ello, indica que el Informe de Produce, señala que si bien es cierto que en la primera y segunda etapa, se necesitará de una concesión minera, no es menos cierto que dichas actividades tienen por objeto conseguir una mezcla homogénea que sirva de materia prima para la obtención de un producto distinto al material extraído y en ningún caso se concentran las partes valiosas de un agregado mineral. Agrega, que es importante notar que como quiera que la referida extracción y exploración, primera y segunda etapa, tienen por objeto obtener un producto distinto al material extraído, y por tanto no se concentra las partes valiosas del agregado material, no es posible obtener algún tipo de beneficio económico directo sobre el agregado mineral, puesto que el mismo es agotado íntegramente durante el proceso de fabricación del cemento; por lo tanto, el único ingreso de las empresas cementeras proviene de la comercialización del producto final; es decir, el cemento, cal y/o concreto, según sea el caso; y, claramente no de los minerales valiosos obtenidos en la extracción y exploración.



Que asimismo, sostiene que otro de los argumentos expuestos por el Ministerio de la Producción, y que en definitiva sustentan que la fabricación de cemento, cal y/o yeso, así como derivados y similares, califican como una actividad de la industria manufacturera son las disposiciones recogidas por la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), de acuerdo al Artículo II del Título Preliminar de la Ley N° 23407, Ley General de Industria; es así, que tal como se puede apreciar en el Informe del Ministerio de la Producción, a partir de la CIIU se puede aseverar válidamente que las empresas constituidas para la fabricación de cemento, cal y/o yeso, forman parte del sector de industria manufacturera, lo que también es validado por la CIIU vigente, revisión 4.



Que, a mayor abundamiento, refiere que el Informe del Ministerio de la Producción, hace referencia a la opinión del propio Ministerio de Energía y Minas en el Informe N° 1189-2015-MEM-DGM/DMN, que adjunta, en el cual se concluye: *"La fabricación de cemento es una actividad de la industria manufacturera, por lo que compete al sector industria"*. Al respecto, argumenta que cualquier cambio de opinión, criterio y/o conclusión por parte del Ministerio de Energía y Minas originaría una violación directa al Principio de Predictibilidad y Confianza, establecido en el numeral 1.15 del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 y; por ende, ocasionaría una afectación directa a la seguridad jurídica de los administrados. Sobre este extremo, cita como argumento legal lo señalado en la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 0016-2002-AI-TC.

Que, agrega, que es claro que el Principio de Seguridad Jurídica impone a todos los poderes públicos la obligación de enmarcar el ejercicio de sus competencias de modo coherente, ordenado y previsible a fin de brindar las seguridades necesarias a los particulares que pudieran ser afectados con dichas decisiones, con el fin de que los administrados puedan ordenar su actuar de acuerdo a lo permitido por derecho; por lo expuesto, aduce que no se encontraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 1° de la Ley N° 29741; correspondiendo a la Administración revocar la Resolución de Determinación impugnada.

Que, de otra parte, señala que el FCJMMS en la parte que corresponde a las empresas, tiene la naturaleza de un tributo, específicamente un impuesto de periodicidad anual, de acuerdo con el Informe N° 024-2013-SUNAT/4B0000; es por ello, que éste no escapa de ser susceptible al control

de los principios recogidos por el artículo 74° de la Constitución y las disposiciones legales del Código Tributario; en este contexto, alega que el artículo 1° de la Ley N° 29741, debe someterse a la aplicación de todos los métodos de interpretación recogidos en la Norma VIII del Código Tributario; así, haciendo una interpretación teleológica del aporte al FCJMMS, se puede determinar que el referido impuesto se encuentra abocado a mejorar las pensiones de los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos; por lo que, a diferencia del Impuesto a la Renta, dicho aporte no tiene como fin o propósito el sustento del gasto público, sino el de beneficiar a los trabajadores de un determinado sector, siendo así, la estructura del referido impuesto ha generado las siguientes infracciones:

1. **Vulneración al Principio de Capacidad Contributiva**, alega que de acuerdo con este principio solo pueden ser objeto de imposición circunstancias reveladores de capacidad contributiva, la cual conforme con el Tribunal Constitucional es "(...) la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza"; cita, como argumento legal la STC N° 033-2004-AI/TC referida al Anticipo del Impuesto a la Renta, mediante la cual el Tribunal Constitucional declaró su inconstitucionalidad. En tal sentido, cuestiona cuál es el indicador de capacidad contributiva manifestada en dicho aporte, sería la generación de rentas a partir de la calificación de empresa minera o la generación de rentas a partir de la realización de actividades mineras. Sobre ello, aduce que en el caso de encontrarse en el primer supuesto planteado, las razones por las que no califica como empresa minera las desarrolló ampliamente en los párrafos precedentes; sin perjuicio de ello, en el caso negado de encontrarse en el segundo supuesto, la actividad de extracción, calificada como actividad minera por la Ley General de Minería, implica sólo una porción del costo correspondiente a las rentas netas generadas; por lo que, si la Administración Tributaria pretende aplicar el aporte al FCJMMS sobre la base de la renta neta total generada, se estaría vulnerando el Principio de Capacidad Contributiva.
2. **Vulneración al Principio de No Confiscatoriedad**, señala que dicho principio parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria, y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado; al respecto, refiere que un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipta; sobre ello, cita lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00001-2004-AI/TC. Asimismo, sostiene que la Administración Tributaria no puede negar que el ámbito de aplicación del aporte al FCJMMS al considerar la renta neta total, estaría confiscando parte de su propiedad, toda vez que se estaría gravando conceptos que evidentemente escapan al gasto intrínsecamente relacionado con la actividad de extracción de minerales; es decir, que considerando que la extracción de minerales representa sólo una porción del costo de venta de cemento, es desproporcionado que se aplique el impuesto sobre todas sus rentas; así, señalar que la base imponible es el total de la renta neta anual, sin que existan rentas netas por actividades mineras, propiamente dichas, sería una interpretación arbitraria, puesto que no obtiene rentas netas por actividades mineras; por lo que, se estaría vulnerando el Principio de No Confiscatoriedad.

Que, por lo expuesto, habiendo demostrado que no califica como una empresa minera, no se encuentra dentro del ámbito del hecho imponible del aporte al FCJMMS; y habiendo sustentado la vulneración de los principios de reserva de la ley, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, corresponde revocar la Resolución de Determinación recurrida.

Que, señala que adjunta los siguientes documentos:

- Copia del DNI del apoderado de la empresa.
- Copia de la vigencia de poder del apoderado.
- Informe N° 021-2017/PRODUCE/DVMYPE-I/DGPAR/DN-evasquezq.
- Informe N° 1189-2015-MEM-DGM/DMN.
- Informe N° 043-2017/PRODUCE/DVMYPE-I/DGPAR/DN-evasquezq.



Que, al amparo de lo dispuesto en los artículos 135°, 137° y 139° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF¹, se admite a trámite la reclamación interpuesta.

Que, la Administración Tributaria en mérito a la Orden de Fiscalización [REDACTED], notifica a la contribuyente la Carta de Presentación [REDACTED] y Requerimiento [REDACTED] solicitando la exhibición de la documentación correspondiente al periodo comprendido entre enero y diciembre [REDACTED] con la finalidad de efectuar una fiscalización definitiva referida al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica – Ley N° 29741.

Que, durante la auditoría practicada, el área acotadora emitió y notificó a la recurrente los siguientes requerimientos, solicitándole diversa información y documentación:



| Requerimiento N° | Fecha de Notificación | Fecha de Cierre | Fojas |
|------------------|-----------------------|-----------------|------------|
| [REDACTED] | [REDACTED] | [REDACTED] | [REDACTED] |

Que, como resultado de la fiscalización citada, la Administración Tributaria notificó a la recurrente la Resolución de Determinación materia de impugnación, la misma que se analiza a continuación, teniendo en cuenta cada uno de los planteamientos expuestos por la recurrente.

Que, al respecto, conforme se aprecia del Anexo 1 de la resolución recurrida (foja 409 vuelta) la Administración Tributaria emitió la resolución de determinación materia de la presente impugnación (fojas 409 y 410), por el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica – Ley N° 29741 del ejercicio gravable [REDACTED] al haberse determinado el reparo que se detalla a continuación:



| Determinación de la Deuda Tributaria | Ejercicio gravable |
|--|--------------------|
| Renta Neta Imponible declarada según PDT 684 N° [REDACTED] | [REDACTED] |
| Reparo según Fiscalización: | |
| Tasa | |
| Base legal.- Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica – Ley N° 29741 | 0,50% |
| Aporte al FCJMMS S/ | [REDACTED] |
| Deuda total aporte al FCJMMS (1) S/ | [REDACTED] |
| Fecha de vencimiento [REDACTED], según artículo 4° de la R.S. N° 20-2014/SUNAT | [REDACTED] |

(1) Importe por el que se emitió la Resolución de Determinación N° [REDACTED]

Que, atendiendo al hecho que la recurrente manifiesta su disconformidad con el reparo formulado, corresponde en esta instancia analizar la procedencia del mismo, a la luz de los dispositivos legales pertinentes.

Aporte al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica

Que, como resultado de la fiscalización efectuada a la recurrente, la Administración Tributaria concluyó que se encontraba obligada al pago del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), correspondiente al ejercicio [REDACTED] en calidad de empresa minera, por el importe de [REDACTED] determinado en base a la Renta Neta Imponible, consignada en la casilla 110 de la Declaración Jurada Anual [REDACTED], presentada a través del PDT 684 N° [REDACTED], al comprobarse que realizó la actividad de explotación de minerales no metálicos en la concesión [REDACTED] de acuerdo a lo precisado en los Resultados de los Requerimientos [REDACTED] y [REDACTED] del expediente.

¹ En adelante, Código Tributario.

Que, al respecto, se observa que mediante el artículo 1° de la Ley N° 29741², se creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), el mismo que se constituirá con el aporte del cero coma cinco por ciento de la renta anual de las empresas mineras, metalúrgicas y siderúrgicas, antes de impuestos; y con el aporte del cero coma cinco por ciento mensual de la remuneración bruta mensual de cada trabajador minero, metalúrgico y siderúrgico; el mismo que constituirá un fondo de seguridad social para sus beneficiarios.

Que, el artículo 2° de la Ley N° 29741, señala como beneficiarios, entre otros, a los trabajadores mineros, metalúrgicos y siderúrgicos afiliados al Sistema Nacional de Pensiones (SNP) o al Sistema Privado de Pensiones (SPP) que se jubilen de conformidad con lo dispuesto en la Ley 25009, Ley de Jubilación de los Trabajadores Mineros, y en la Ley 27252, Ley que Establece el Derecho de Jubilación Anticipada para Trabajadores afiliados al Sistema Privado de Pensiones que Realizan Labores que Implican Riesgo para la Vida o Salud.



Que, a su vez, mediante el numeral 6 del artículo 1° del Reglamento de la Ley N° 29741, aprobado por Decreto Supremo 006-2012-TR, se definió a la empresa minera como aquella que realiza actividades de la industria minera reguladas en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM.

Que, por su parte, el artículo VI del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería³, señala que son actividades de la industria minera, las siguientes: cateo, prospección, exploración, explotación, labor general, beneficio, comercialización y transporte minero, disponiendo su artículo 7° que las actividades de exploración, explotación, labor general, beneficio y transporte minero son ejecutadas por personas naturales y jurídicas nacionales o extranjeras, a través del sistema de concesiones.



Que, asimismo, el artículo VII del Título Preliminar citado establece que el ejercicio de las actividades mineras, excepto el cateo, la prospección y la comercialización, se realizan exclusivamente bajo el sistema de concesiones, al que se accede bajo procedimientos que son de orden público. Las concesiones se otorgan tanto para la acción empresarial del Estado, como para la actividad de los particulares, sin distinción ni privilegio alguno.

Que, según el artículo 17° de la ley referida, la actividad de beneficio es el conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químico que se realizan para extraer o concentrar las partes valiosas de un agregado de minerales y/o para purificar, fundir o refinar metales; y, comprende las siguientes etapas: 1) Preparación Mecánica, proceso por el cual se reduce de tamaño, se clasifica y/o lava un mineral; 2). Metalurgia, conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químico que se realizan para concentrar y/o extraer las sustancias valiosas de los minerales; 3). Refinación, proceso para purificar los metales de los productos obtenidos de los procedimientos metalúrgicos anteriores.

Que, el artículo 18°, establece que la concesión de beneficio otorga a su titular el derecho a extraer o concentrar la parte valiosa de un agregado de minerales desarraigados y/o a fundir, purificar o refinar metales, ya sea mediante un conjunto de procesos físicos, químicos y/o físico-químicos.

Que, de la revisión del expediente del procedimiento de fiscalización se aprecia que mediante el

se solicitó a la contribuyente sustentar las observaciones detalladas en el Anexo N° 01 adjunto al citado Requerimiento; requiriéndole, para tal efecto, explicar por escrito, con la base legal respectiva y sustentar con la documentación fehaciente, los motivos por los cuales no efectuó el pago al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica correspondiente al ejercicio [REDACTED] por el importe de [REDACTED], de conformidad con lo establecido por el artículo 1° de la Ley N° 29741 y el artículo 1° de su Reglamento.

² Publicada el 09 de julio del 2011

³ Aprobado por Decreto Supremo N° 014-92-EM.

Que, en respuesta a lo solicitado, tal como se observa en el Punto 1 del Anexo N° 01 del Resultado del Requerimiento N° [REDACTED], la recurrente presentó el escrito que obra a fojas 125 a 132 del expediente, mediante el cual esgrime sus alegatos. Al respecto, luego de la evaluación de la documentación obrante en el expediente de fiscalización; así como, del análisis de la legislación sobre la materia y los argumentos vertidos por la recurrente, se aprecia que el área acotadora concluyó que la recurrente califica como "empresa minera" para efectos del Fondo Complementario de Jubilación Minero Metalúrgico y Siderúrgico (FCJMMS), según lo establecido en el artículo 1° de la Ley N° 29741 y artículo 1° de su Reglamento, debido a que durante el ejercicio [REDACTED] realizó actividad de explotación minera de minerales no metálicos en la [REDACTED] es decir, realizó la actividad de explotación bajo las regulaciones dadas por los artículos 7°, 8° y 13° de la Ley General de Minería. Asimismo, se constata que presentó la Declaración Jurada Anual 2013, a través del PDT 684 [REDACTED], y declaró en la casilla 110-Renta Imponible, el importe de [REDACTED], referido a la renta anual antes de impuestos, siendo que al calificar como empresa minera para efectos del FCJMMS y haber obtenido renta anual antes de impuesto, se encuentra obligada a efectuar el aporte al FCJMMS, de conformidad con la Ley N° 29741; por lo que, se encuentra omiso al pago del aporte al FCJMMS-Empresa correspondiente al Ejercicio [REDACTED] por el importe de [REDACTED].



Que, asimismo, se advierte que mediante Requerimiento N° [REDACTED], en aplicación del artículo 75° del Código Tributario se puso en conocimiento de la recurrente, los resultados y conclusiones de la fiscalización realizada. Al vencimiento del plazo otorgado, la recurrente presentó el escrito que obra a fojas 240 a 248 del expediente; observándose, que luego de meritados los argumentos vertidos por la recurrente, el área acotadora procedió a mantener los reparos formulados materia de análisis, tal como se aprecia en el Punto 1 de su Resultado (fojas 278 a 284).



Que, ahora bien, en relación a los argumentos esbozados por la recurrente en su escrito de reclamación, se advierte de los papeles de trabajo de la fiscalización practicada, en el rubro [REDACTED], que se acordó ampliar el Objeto Social de la Partida N° [REDACTED] modificando el artículo 2° con el siguiente texto: [REDACTED]

Que, a su vez, se aprecia en el Punto 7 del escrito de fecha [REDACTED], que la reclamante indica que cuenta con concesiones mineras a su nombre y realiza la actividad minera de explotación de minerales no metálicos en algunas de las concesiones mineras otorgadas y en el Punto 2 "Actividad económica" de su Memoria Anual [REDACTED], indica que *..se tiene como insumos principales el agregado, cemento, aditivos, agua, otros suministros. Los referidos insumos son adquiridos en su mayoría de terceros; y en el caso de algunos insumos, como los agregados, son obtenidos de fuentes directas [REDACTED] (el énfasis es nuestro).*

Que, asimismo, se observa del escrito del [REDACTED] que obra a fojas 121 a 124, que señala que no requiere de autorización como explotadora, debido a que pertenece al sector producción y sus instrumentos de Gestión Ambiental han sido aprobados por el Ministerio de la Producción. Y que, si bien extrae agregados, dicha actividad no es la esencial, sino parte de su proceso productivo de fabricación de concreto y prefabricado; es decir, una actividad manufacturera distinta a la minera. Precisa que aún cuando extrae, tritura y homogeniza minerales no metálicos para luego procesarlos, ninguno es sometido a un proceso de beneficio, por lo que no se encuentra sujeta a contar con dicha autorización.

Que, de otra parte, se advierte que según las Constancias de Vigencia emitidas por el Instituto Geológico Minero Metalúrgico – INGEMMET (fojas 263 a 265), la recurrente tiene concesiones mineras metálicas y no metálicas; siendo que, la etapa de producción se inicia con la extracción de

agregados, materia prima para la elaboración del concreto y premezclado, la misma que se obtiene a partir de las actividades mineras de explotación en las canteras localizadas al interior de concesiones mineras no metálicas; apreciándose, que en el caso materia de autos, entre otras, la concesión minera no metálica según Inscripción de Propiedad Inmueble Libro de Derechos Mineros en la Partida N° [REDACTED]; es decir, que la producción de la recurrente se inicia con la ejecución de actividades mineras de explotación de concesiones mineras no metálicas, para posteriormente pasar por procesos de chancado, transporte, triturado, homogenización y etapa de premezclado, hasta obtener el producto final, el concreto. Por tanto, la actividad de explotación como la de transformación se encuentran vinculados, siendo la parte extractiva la parte primaria.

Que, a mayor abundamiento, de la verificación de la documentación que obra en el expediente, se observa lo siguiente:



- ✓ La extracción de minerales no metálicos durante el año [REDACTED] se realizó de la concesión [REDACTED], que inicialmente fue de propiedad de la empresa [REDACTED] habiéndose regularizado la adquisición de la concesión a favor de la reclamante [REDACTED] a través de la [REDACTED]. Por otra parte, se tiene que el mineral no metálico explotado fue el Hormigón de cantera, siendo tal elemento una de las principales materias primas para la obtención de su producto final.
- ✓ Asimismo, se constata del informe [REDACTED] PRODUCE/DVMYPE-I-DIGGAM-DIEVAL (fojas 201 a 230) que forma parte de la Resolución Directoral [REDACTED] PRODUCE/DVMYPE-I-DIGGAM (fojas 231 y 232), mediante la cual se aprueba la Declaración de Impacto Ambiental, que el objetivo del proyecto se realizó en la concesión minera [REDACTED], siendo uno de los objetivos la explotación de materiales no metálicos de sus canteras.
- ✓ De la información del personal de la empresa proporcionada por la recurrente, se aprecia que existe personal asignado al centro de costos de "Extracción" relacionado con la planta en [REDACTED], dato que está relacionado con la actividad de extracción de minerales no metálicos durante el año [REDACTED].



Que, en tal sentido, del análisis de dichos documentos, se tiene que la recurrente durante el ejercicio [REDACTED], efectuó actividad minera de explotación de minerales no metálicos en la [REDACTED]. Sobre ello, es pertinente señalar que la Ley N° 29741 y su Reglamento, señalan que el FCJMMS está constituido, entre otros, con el aporte del cero coma cinco por ciento de la renta anual antes de impuestos de las empresas mineras, y que la norma no ha señalado distinción entre las empresas que se dedican exclusivamente a realizar actividades mineras y aquellas que además de realizar dichas actividades, realizan otros procesos de producción posteriores hasta la obtención de un producto comercial final.

Que, en ese orden de ideas, se evidencia que en el ejercicio acotado, la recurrente realizó actividad minera, de conformidad con lo establecido en los artículos VI y VII del Título Preliminar y artículos 7°, 8° y 13° de la Ley General de Minería, encontrándose dentro el alcance del Artículo 1° de la Ley N° 29741 y el artículo 1° del Reglamento de la Ley N° 29741; por lo que, se encuentra afecta al Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica.

Que, a mayor abundamiento, se tiene que mediante el inciso a) del numeral 6 del artículo 1° del Reglamento citado, se establece que para los efectos del FCJMMS, se entenderá por "Empresa minera" a la empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en la Ley General de Minería. Así, de las normas citadas se puede observar que la impugnante efectuó actividad minera de explotación en la [REDACTED]; por lo tanto, califica como "empresa minera" para efectos de la Ley N° 29741; sin perjuicio que realice

otras actividades económicas, como la actividad industrial, ya que la mencionada norma legal no ha señalado distinción entre las empresas que se dedican exclusivamente a realizar actividades mineras y aquellas que además de realizar dicha actividad, realizan otros procesos de producción posterior hasta la obtención de un producto comercial final.

Que, asimismo, de acuerdo con el Título Preliminar de la Ley General de Minería, es actividad de la industria minera, "la explotación", la cual es definida en su artículo 8°, como la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. De otra parte, cabe señalar que "el beneficio" también es considerado como actividad de la industria minera, de acuerdo a la Ley citada; no obstante, dicha actividad referida principalmente a minerales metálicos no es materia de observación en la fiscalización practicada, ni sustenta la calificación de la reclamante como "empresa minera" para efectos del FCJMMS; por lo tanto, lo argumentado por la recurrente no desvirtúa su calificación como empresa minera para efectos del FCJMMS.



Que, al respecto, cabe acotar que las actividades que desarrolla la recurrente, pertenecen entre otros, al sector minero y al sector producción, siendo que el artículo 50° del Decreto Legislativo N° 757, Ley Marco para el Crecimiento de la Inversión Privada y el artículo 17° del Decreto Supremo N° 019-2009-MINAM, Reglamento de la Ley del Sistema Nacional de Evaluación del Impacto Ambiental, disponen que la autoridad competente a quien corresponde solicitar la Certificación Ambiental en caso de que el titular del proyecto desarrolle dos o más actividades de competencia de distintos sectores, es aquella del sector correspondiente a la actividad del titular por la que éste obtiene sus mayores ingresos brutos anuales, lo cual no desvirtúa la calificación del contribuyente como "empresa minera" para efectos del FCJMMS.



Que, respecto a lo señalado por la recurrente en su escrito de reclamación, sobre la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) – Revisión 4; precisando, que la fabricación de concreto y premezclado califica como industria manufacturera; cabe señalar, que la Ley N° 23407, Ley General de Industrias, en el segundo párrafo del artículo II del Título Preliminar, indica que "No están comprendidas en esta Ley las actividades de transformación primaria de productos naturales, que se regirán por las leyes que regulan la actividad extractiva que les da origen"; por su parte, el último párrafo del artículo 8° de la referida Ley General de Industrias se señala que "Para los efectos de lo dispuesto en el segundo párrafo del Artículo II del Título Preliminar, entiéndase por transformación primaria la realizada en forma inicial de los productos naturales".

Que, de otra parte, se verifica que la recurrente declara en la Ficha RUC como actividad económica Principal el CIIU 26957 - FABRICACIÓN DE HORMIGON, CEMENTO YESO (foja 406); no obstante, de la evaluación efectuada se reitera que durante el ejercicio acotado, la recurrente efectuó actividad minera de explotación de minerales no metálicos; por tanto, lo alegado no desvirtúa la calificación de "empresa minera" para efectos del FCJMMS; siendo que, la recurrente al calificar como "empresa minera" para efectos del FCJMMS y haber obtenido renta anual antes de impuestos, se encuentra obligada a efectuar el aporte al FCJMMS de conformidad con la Ley N° 29741, Ley que crea el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica y su reglamento.

Que, en cuanto a lo alegado respecto al Informe N° 021-2017/PRODUCE/DVMYPE-I/DGPAR/DN del 23 de junio del 2017 que obra a fojas 364 a 367 vuelta, que establece que las empresas cementeras, tienen como actividad principal la fabricación de cemento y cal, la misma que es una actividad propia de la industria manufacturera clasificada en la Clase 2394 de la CIIU - Revisión 4, bajo competencia del Ministerio de la Producción; es preciso informar, que lo señalado no ha sido objetado por el área acotadora. No obstante, dicho informe no desvirtúa el hecho concreto que la impugnante realizó actividad minera de explotación de minerales no metálicos en la [REDACTED]; actividad por la cual no es competente el Ministerio de la Producción, sino el ente rector que es en este caso el Ministerio de Energía y Minas; por lo que, la conclusión expuesta en dicho Informe, en el sentido que las empresas cementeras no califican como "empresas mineras" excedería las materias de competencia del Ministerio de la Producción al emitir pronunciamiento sobre actividades que son competencia del Ministerio de Energía y Minas.

Que, cabe añadir que la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas, CIIU Revisión 4, disponible en la página Web del Instituto Nacional de Estadística e Informática - INEI⁶, indica que el CIIU tiene un propósito estadístico, que una empresa puede tener actividad económica principal y secundaria, y que las empresas grandes y complejas que realizan muchas actividades pertenecientes a diferentes industrias de la CIIU estarán compuestas de más de un establecimiento, por lo cual el hecho de que el contribuyente tenga como actividad principal el CIIU 26957 - FABRICACIÓN DE HORMIGÓN, CEMENTO YESO, no se contradice a la efectiva realización de actividades de explotación de minerales no metálicos en la [REDACTED] durante el ejercicio [REDACTED] actividades que son reguladas en la Ley General de Minería y de competencia del Ministerio de Energía y Minas.

Que, asimismo, en lo concerniente a que la fabricación de concreto es una actividad propia de la industria manufacturera, y que pertenece al sector producción regula la Ley General de Industrias aprobada por la Ley N° 23407 y las empresas mineras reguladas por la Ley General de Minería, cabe indicar que dicho argumento resulta contradictorio a la normatividad legal, ya que la contribuyente en tanto realice actividades mineras e industriales se encuentra sujeta al cumplimiento de las disposiciones señaladas -entre otras- en la Ley General de Minería y Ley General de Industrias que le sean aplicables.



Que, en cuanto al Informe N° 1189-2015-MEM-DGM/DNM, que concluye que las actividades que desarrolla la recurrente, en su planta de fabricación de cemento, son actividades propias de la industria manufacturera, bajo la competencia del Ministerio de la Producción. Cabe señalar, que el Ministerio de Energía y Minas es competente respecto a las actividades mineras como la extractiva, así como otorgar las concesiones mineras.



Que, adicionalmente, cabe acotar que la Ley N° 29741, que creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica, no ha hecho distinción entre las empresas que se dedican exclusivamente a realizar actividades mineras y aquellas que además de realizar dichas actividades realizan actividades industriales; por lo tanto, no corresponde amparar lo indicado por la recurrente en el sentido de que "...la actividad económica principal resulta ser la industrial pues es por la cual se obtiene el producto final.", debido a que no se está cuestionando la actividad industrial de la contribuyente, sea actividad principal o no, debido a que tal y como consta en la documentación proporcionada en el procedimiento de fiscalización, se constató que la recurrente sí efectuó labores mineras de explotación de minerales no metálicos en la [REDACTED].

Que, en relación a lo alegado sobre que existen dos hipótesis de incidencia diferentes y excluyentes entre sí, lo que resulta evidente si se compara los alcances del aspecto subjetivo de cada una de las disposiciones normativas, ley y reglamento; cabe señalar, que no es amparable su argumento, dado que del tenor de lo establecido por el artículo 1° de la Ley N° 29741 y de lo dispuesto por el artículo 1° de su Reglamento, no se evidencia que existan las dos hipótesis de incidencia aludidas, verificándose, en todo caso, que el artículo 1° del Reglamento y demás normas sobre la materia, son normas concordantes con lo establecido en el artículo 1° de la ley materia de análisis.

Que, asimismo, cabe precisar que en el caso materia de autos, no se está observando que la recurrente realice actividad de beneficio minero, tampoco es fundamento de la observación formulada el artículo 17° de la Ley General de Minería, sino más bien el Título Preliminar y artículo 7° de la Ley General de Minería, que señala las actividades de la industria minera, entre ellas la explotación que es definida en el artículo 8° de la Ley General de Minería como la actividad de extracción de los minerales contenidos en un yacimiento. Es de recalcar también que la contribuyente en el ejercicio acotado no tiene planta de beneficio y es por ello que no se está argumentando en base a dicha actividad para efectos de calificar como empresa minera, pero si se confirmó que la recurrente realizó la actividad de explotación y que por ello tiene la concesión minera [REDACTED].

⁶ Consultado en: [REDACTED]

Que, bajo este contexto, es preciso informar que la Ley N° 29741, que creó el Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica y su Reglamento, señala en forma expresa que se entenderá por "empresa minera" a la empresa que realiza actividades de la industria minera reguladas en la Ley General de Minería, sin hacer distinción si dicha actividad minera es la principal, secundaria o complementaria de otra actividad, ya que, en tanto sea una actividad minera, estará sujeta a lo indicado en la Ley General de Minería, tal y como sucede con la recurrente; por lo que, lo argumentado por la recurrente que sostiene que no califica como empresa minera, y que por tanto no se encuentra en el supuesto de hecho, porque no obtiene rentas de la actividad minera sino de la actividad industrial, carece de fundamento.

Que, en relación a lo argumentado respecto a que la Administración Tributaria vulneró los Principios de Reserva de la Ley, Seguridad Jurídica o Predictibilidad, Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad; cabe señalar, que como puede observarse, las normas que disponen la afectación al FCJMMS, han establecido claramente la definición para considerar a una empresa como minera la cual está dada únicamente por las actividades que realiza, haciendo una remisión directa a la Ley General de Minería, siendo que la actividad de explotación que realizó la recurrente en el ejercicio acotado, encaja en la definición alcanzada por el ámbito de aplicación respecto al FCJMMS. Asimismo, cabe reiterar que la normatividad mencionada en los párrafos precedentes, no señalan distinción entre las empresas que se dedican exclusivamente a realizar actividades mineras y aquellas que además de realizar dichas actividades realizan otros procesos de producción posteriores hasta la obtención de un producto comercial final; por lo que, se concluye que el área acotadora no vulneró los principios de Reserva de la Ley y Seguridad Jurídica, ni transgredió los principios de Capacidad Contributiva y No Confiscatoriedad, desvirtuando lo alegado por la recurrente sobre este extremo.



Que, en tal sentido, se concluye que la recurrente califica como "empresa minera" para efectos del Fondo Complementario de Jubilación Minero Metalúrgico y Siderúrgico (FCJMMS), según lo establecido en el artículo 1° de la Ley N° 29741 y artículo 1° de su Reglamento, debido a que durante el ejercicio [REDACTED] realizó actividad de explotación minera de minerales no metálicos en la [REDACTED]; realizando, la actividad de explotación de conformidad con lo establecido por los artículos 7°, 8° y 13° de la Ley General de Minería. Asimismo, se verifica que presentó la Declaración Jurada Anual [REDACTED], a través del PDT 684 N° [REDACTED]; declarando, en la casilla 110-Renta Imponible el importe de [REDACTED], referido a la renta anual antes de impuestos, siendo que al calificar como empresa minera para efectos del FCJMMS y haber obtenido renta anual antes de impuesto, se encuentra obligada al pago de dicho aporte, de conformidad con lo establecido en la Ley N° 29741; encontrándose, omisa al pago del aporte al FCJMMS-Empresa correspondiente al ejercicio gravable [REDACTED]; por lo que, se ha verificado que la determinación realizada por la Administración Tributaria se encuentra arreglada a ley.



Que, en consecuencia, al haberse confirmado el reparo determinado en el procedimiento de fiscalización efectuado, al comprobarse que realizó la actividad de explotación de minerales no metálicos en la concesión [REDACTED]; se tiene que se encontraba obligada al pago del Fondo Complementario de Jubilación Minera, Metalúrgica y Siderúrgica (FCJMMS), correspondiente al ejercicio [REDACTED]; por lo que, **corresponde mantener la Resolución de Determinación N° [REDACTED]**.

En uso de las facultades conferidas por el Decreto Legislativo N° 501 – Ley General de la SUNAT; concordante con los artículos 518° y 527° del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, aprobado por la Resolución de Superintendencia N° 122-2014/SUNAT.

**SE RESUELVE:**

Artículo Único.- Declarar **INFUNDADA** la reclamación interpuesta por [REDACTED], en consecuencia, **CONFIRMAR Y PROSEGUIR** con la cobranza de la deuda tributaria contenida en la Resolución de Determinación N° [REDACTED], previa actualización de la deuda hasta la fecha de pago.

Regístrese, Notifíquese y Comuníquese.



 PAUL ERNESTO RODRIGUEZ JARA
 Intendente Regional (e)
 INTENDENCIA REGIONAL AREQUIPA

CEG/3581

Contra la presente resolución, podrá interponerse recurso de apelación dentro del plazo de quince (15) días hábiles contados desde el día siguiente al de su notificación, debiendo cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 146° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF.