



Tribunal Fiscal

Nº 00590-2-2003

EXPEDIENTES N°s. : 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de febrero de 2003

VISTA la apelación interpuesta por _____, contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15576, 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580, emitidas el 10 y 13 de setiembre de 2002, por la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declararon infundados los recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-000381 a 012-03-000383 y 012-03-000640 a 012-03-000642, sobre el saldo a favor del exportador del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de enero a octubre, noviembre y diciembre de 1998, enero, febrero y marzo de 1999, respectivamente; contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001809, 012-02-0001807 y 012-02-0001808 por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178º del Código Tributario; y contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT, sobre devolución del saldo a favor materia del beneficio de los períodos de noviembre y diciembre de 1998; y fundada en parte la reclamación interpuesta contra la Resolución Ficta Denegatoria de la solicitud de devolución del saldo a favor del mes de enero de 1999.

CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 149º de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, procede la acumulación de los Expedientes N°s. 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002, al guardar conexión entre sí;

Que de los argumentos expuestos por las partes se tiene que los aspectos materia de controversia son los siguientes: (i) Determinar si las resoluciones apeladas se ajustan a lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002, y (ii) Determinar si los reparos formulados por la Administración por adquisiciones no reales se encuentran arreglados a ley;

Que con relación al primer asunto controvertido, cabe señalar que la Resolución N° 03294-2-2002 declaró la inaplicabilidad de la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF e incorporado por el Decreto Supremo N° 014-99-EF, dispositivo que permitía a la Administración Tributaria desconocer el saldo a favor del exportador por hechos que pudieran constituir indicios de evasión tributaria y que fueran atribuibles a terceros, esto es, cualquier eslabón o empresa que hubiera intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación;

Que como consecuencia de ello se repuso el procedimiento a la instancia de reclamación a efecto que emitiera nuevo pronunciamiento, de conformidad con el marco legal que, de ser el caso, correspondiera¹;

Que lo resuelto por el Tribunal implicaba que era a la Administración a quien por ley le correspondía evaluar como debía ejercer las facultades que le han sido conferidas por el Código Tributario, para efecto de resolver la controversia suscitada, más aun cuando el pronunciamiento del Tribunal Fiscal, conforme con lo señalado anteriormente, no estableció restricción alguna a la actuación de la Administración, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración estaba obligada a restringir su pronunciamiento al artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y a actuar pruebas adicionales toda vez que las obrantes en autos no habían creado convicción al Tribunal Fiscal;

¹ En el mismo sentido este Tribunal emitió las Resoluciones N°s. 03608-3-2002 y 03832-1-2002, atendiendo a que los reparos materia de controversia eran los mismos y a que la Administración los había sustentado en igual forma.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 00590-2-2003

Que la Administración Tributaria para emitir las resoluciones apeladas, optó por revisar los hechos que originaron los reparos del saldo a favor del exportador, en el marco de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo Nº 135-99-EF y del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, sin actuar prueba adicional alguna ni efectuar nuevos requerimientos a la recurrente, lo que no es contrario a lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002;

Que con relación al segundo aspecto materia de controversia, corresponde analizar si los reparos efectuados al saldo a favor del exportador en el marco de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentran arreglados a ley;

Que la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario establece que *"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios (...)"*;

Que si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes;

Que conforme se desprende de lo antes expuesto, la aplicación de la referida Norma VIII es una facultad que exclusivamente ha sido conferida a la SUNAT, y que en el caso de autos ha sido ejercida al emitirse las resoluciones materia de apelación, por lo que es recién en esta oportunidad que la Administración al amparo de la citada Norma VIII califica los hechos económicos (actos, situaciones y relaciones) que efectivamente han realizado la recurrente y los proveedores de primer y segundo nivel, dejando de lado las formas jurídicas que daban cobertura a los mismos, a fin de determinar si efectivamente hubo real transferencia de oro a la recurrente, por lo que procede que se emita pronunciamiento al respecto;

Que por su parte, el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821, dispone lo siguiente: *"El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal"*;

Que dicho artículo regula el caso en que existiendo un comprobante de pago emitido conforme a ley, éste no corresponde a una operación real, es decir, no refleja lo sucedido en la realidad económica, y en consecuencia procede desconocer el crédito fiscal y sancionar al transferente con el pago del impuesto;

Que por su parte, la mencionada Norma VIII permite dejar de lado la apariencia jurídica de la operación sustentada con el comprobante de pago, conforme con lo señalado anteriormente, con la finalidad de determinar la operación económica que realmente ocurrió y su imposición, de ser el caso;

Que en atención a lo expuesto, procede la aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que si al amparo de la Norma VIII se determina la inexistencia de la operación que sustenta el comprobante de pago, nos encontraremos ante el supuesto regulado por el artículo 44º antes citado, que permite desconocer el crédito fiscal y, de ser el caso, sancionar al contribuyente con el pago del Impuesto General a las Ventas;



Tribunal Fiscal

Nº 00590-2-2003

Que en el caso de autos, la Administración atendiendo a la realidad económica y al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario dejó de lado la forma jurídica que daba cobertura a las operaciones de compraventa, estableciendo que los comprobantes de pago que sustentaban las "adquisiciones" del oro no correspondían a su entrega física (falta de identidad entre el comprobante de pago y la transferencia física del oro), llegando a establecer que las operaciones no eran reales, y de conformidad con el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, desconoció el saldo a favor del exportador;

Que de la información proporcionada por el Ministerio de Energía y Minas así como del Informe Nº 004-99-EM/MAPEN, se tiene que el oro proveniente de lavaderos y/o artesanales es el oro producido bajo relativas condiciones de técnica extractiva y que por su ubicación provienen mayormente de yacimientos auríferos aluviales;

Que de acuerdo con la información del Anuario Minero de 1998 del Ministerio de Energía y Minas, el oro producido proveniente de lavaderos y artesanales en 1998, fue de 22,560 Kg., habiendo la recurrente exportado, según la Administración, 23,013.70 Kg. de oro (22,174.70 Kg. proveniente de lavaderos y artesanales, 746.33 Kg. de la gran minería y 92.69 Kg. de bienes de oro exportado como medallas, tiradores para muebles, alambres, etc.), cifra que coincide con la consignada en el reporte remitido por el Internal Revenue Service (IRS) del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos;

Que si bien la recurrente cuestiona la cifra señalada por la Administración, alegando que en 1998, el oro exportado fue de 22,863 Kg. y que adquirió de la gran minería, 743.68 Kg., no discute que la mayor parte del oro que exporta corresponde al oro proveniente de lavaderos y artesanales;

Que asimismo, la recurrente señala que las cifras del Anuario Minero de 1998 en los que se basa la Administración son cifras estimadas, habiendo en esta instancia presentado un informe pericial realizado por la Sociedad de Auditoría Bravo de Rueda & Asociados S.R.Ltda. referido al análisis de las estadísticas de producción aurífera (1996 a agosto de 2002) y exportación de oro del Perú correspondiente a los ejercicios 1996 a 2001;

Que es preciso señalar que el citado informe no desvirtúa los datos en que se sustenta la Administración Tributaria en atención a que éstos han sido emitidos por el órgano competente para ello, es decir, la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, que cuenta entre sus atribuciones con la de recopilar y evaluar la información estadística relacionada con el ámbito de competencia, de acuerdo con lo establecido por el inciso i) del artículo 41º del Decreto Supremo Nº 027-93-EM que aprueba la Estructura Orgánica y el Reglamento de Organización y Funciones del citado Ministerio;

Que de acuerdo con el citado Informe Nº 004-99-EM/MAPEN, el oro aluvial, que generalmente proviene de lavaderos y artesanales, tiene una ley variable según la zona de producción, así, en caso provenga de Madre de Dios, la ley promedio está entre 980 a 985 milésimas, si en cambio proviene de la Selva Norte y Central, la ley promedio está entre 700 a 800 milésimas y tratándose de Puno, la ley promedio es de 920 a 960 milésimas;

Que de otro lado, en el Oficio Nº 922-99-EM/DGM la Dirección General de Minería señala que en el Perú es posible producir, mediante refinación, oro de alta pureza, es decir con ley superior a 995 milésimas (oro refinado), por ello para que el oro proveniente de lavaderos y artesanales alcance una alta pureza debe ser sometido a un proceso de refinación;

Que de la mayor parte de las facturas emitidas por los proveedores directos de la recurrente, se tiene que el oro facturado es de alta pureza, y que del total de oro exportado (23,013.70 Kg.) en 1998, la mayoría corresponde a oro de alta ley;



Tribunal Fiscal

Nº 00590-2-2003

Que respecto de las empresas Afimetal S.R.Ltda., Negociaciones y Representaciones S.R.Ltda., e Importadora y Exportadora Framá S.R.Ltda., principales proveedores de la recurrente, la Administración señala que durante la fiscalización a la empresa J.B. Procesadora de Metales S.R.Ltda., única empresa que supuestamente habría brindado los servicios de refinación del oro comercializado, la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería, realizó un peritaje en el cual concluyó que del análisis de los procesos de refinación de dicha empresa durante el año 1998, el bisulfito de sodio consumido por ésta, reactivo utilizado exclusivamente para la precipitación del oro, no guardaba relación con el oro producido;

Que de otro lado, según se aprecia del expediente, al realizarse el cruce de información con la empresa C.H. Plenge & Cía. S. A., dedicada a la realización de ensayos y análisis técnico mineros, se obtuvo un listado de los análisis de pureza del oro realizados a las muestras entregadas por Inversiones Trinidad S.A., proveedora de la recurrente, en el cual se verificó que la pureza del oro objeto de muestra superaba, en su mayoría, las 995 partes por mil, lo que a juicio de la empresa C.H. Plenge & Cía. S.A. no era propio del oro proveniente de aluviales, cuya pureza no excede el máximo de 900 milésimas, señalando la Administración que ni la empresa Inversiones Trinidad S.A. ni sus proveedores exhibieron durante las fiscalizaciones realizadas, documentación que acredite que incurrieron en gastos de refinación;

Que en el caso de autos, el oro adquirido por la recurrente era en su mayoría oro de alto grado de pureza, cuyo origen era oro aluvial proveniente de lavaderos y artesanales, aspecto que no fue negado ni discutido por la recurrente;

Que el oro aluvial para lograr el grado de pureza con el cual fue transferido a la recurrente, requería ser previamente refinado, sin embargo, ni sus proveedores directos ni los proveedores de éstos, han acreditado que el oro de origen aluvial haya sido refinado, o en su caso, que el servicio de refinación brindado, guardara relación con el monto de oro transferido, en consecuencia, dichos proveedores no pudieron transferir oro de origen aluvial con alto grado de pureza;

Que la realidad económica expuesta, apreciada con un criterio de razonabilidad, resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la recurrente consignado en las facturas emitidas por sus proveedores directos, con el oro que éstos pudieron transferir, por lo que en este caso en particular procede la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;

Que en tal sentido, el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación, permite determinar la existencia de falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro, y en consecuencia calificar como no reales a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el saldo a favor del exportador, por lo que procede confirmar las resoluciones apeladas;

Que es preciso anotar que en el presente caso, en forma paralela al procedimiento administrativo se encuentra en trámite un proceso penal ante el Juzgado Penal Especializado en Delitos Tributarios y Aduaneros, contra los representantes legales y demás personas involucradas, por el delito tributario de Defraudación Tributaria y delito contra la Fe Pública en la modalidad de falsificación y uso de documentos falsos, en agravio del Estado Peruano, no siendo de aplicación la excepción contemplada por la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, toda vez que el pronunciamiento en esta instancia se limita a determinar la deuda tributaria en mérito a lo señalado en la presente resolución, sin requerir que previamente se determine la participación dolosa de la recurrente en el proceso penal respectivo;



Tribunal Fiscal

Nº 00590-2-2003

Que lo expuesto concuerda con lo alegado por la recurrente, en el sentido que el Tribunal cuenta con todos los elementos para emitir pronunciamiento, y que el procedimiento contencioso tributario y el proceso penal al ser de naturaleza jurídica diversa pueden tramitarse en forma paralela, de conformidad con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 192º del Código Tributario;

Que en la presente resolución no cabe emitir pronunciamiento sobre la apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15577, toda vez que de la revisión del recurso de fecha 1 de octubre de 2002 y de la Hoja de Información Sumaria respectiva, se aprecia que el mismo está referido únicamente a la Resolución de Intendencia Nº 015-4-15576;

De acuerdo con el dictamen de la vocal Espinoza Bassino, cuyos fundamentos se reproduce;


Con las vocales Zelaya Vidal, Espinoza Bassino y Caller Ferreyros, a quien llamaron para completar Sala.

RESUELVE:

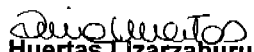
1. **ACUMULAR** los Expedientes Nºs. 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002
2. **CONFIRMAR** las Resoluciones de Intendencia Nºs. 015-4-15576, 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580 del 10 y 13 de setiembre de 2002, conforme con lo expuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y devuélvase a la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.


ZÉLAYA VIDAL
VOCAL PRESIDENTA


ESPIÑOZA BASSINO
VOCAL


CALLER FERREYROS
VOCAL


Huertas Lizarzaburu
Secretaria Relatora
EB/HL/MK/NG/jcs.

TRIBUNAL FISCAL

EXPEDIENTES N°s. : 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002
DICTAMEN : Vocal Espinoza Bassino
INTERESADO : **ENGELHARD PERÚ S.A.C. - EN LIQUIDACIÓN**
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 4 de febrero de 2003

Señor:

ENGELHARD PERÚ S.A.C. - EN LIQUIDACIÓN, interpone apelación contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15576, 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580, emitidas el 10 y 13 de setiembre de 2002, por la Intendencia Nacional de Principales Contribuyentes de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declararon infundados los recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-000381 a 012-03-000383 y 012-03-000640 a 012-03-000642, sobre el saldo a favor del exportador del Impuesto General a las Ventas correspondiente a los meses de enero a octubre, noviembre y diciembre de 1998, enero, febrero y marzo de 1999, respectivamente; contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001809, 012-02-0001807 y 012-02-0001808 por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario; y contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT, sobre devolución del saldo a favor materia del beneficio de los períodos de noviembre y diciembre de 1998; y fundada en parte la reclamación interpuesta contra la Resolución Ficta Denegatoria de la solicitud de devolución del saldo a favor del mes de enero de 1999.

ARGUMENTOS DE LA RECURRENTE

1. El Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002 estableció que los hechos de terceros y otros elementos que la Administración calificó como indicios no eran suficientes para declarar la irrealdad de sus operaciones; sin embargo, la Administración en lugar de aplicar el artículo 44° de la Ley de Impuesto General a las Ventas sin la presunción que sustenta los hechos de terceros, realizó una interpretación ilegal de la citada resolución.

Para aplicar el citado artículo 44° a efecto de denegar la devolución del saldo a favor del exportador, la Administración necesitaba constatar con los medios probatorios admitidos por el artículo 125° del Código Tributario, que la operación no era real. El artículo 44° se refiere a operaciones no reales y no a operaciones que se presumen no reales, por lo que incluir dicha condición violaría el principio de legalidad y con ello el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

La Administración Tributaria además de evaluar los "otros elementos" que califica como indicios, utiliza hechos de terceros, evidenciando que el sustento legal sigue siendo el Decreto Supremo N° 014-99-EF; no obstante que el Tribunal ha señalado que el artículo 44° de la Ley de Impuesto General a las Ventas debe ser vinculado exclusivamente a operaciones del adquirente y no a operaciones de terceros, y que la existencia de hechos atribuibles sólo a terceros no permiten desconocer el crédito fiscal del adquirente.

Los hechos atribuibles exclusivamente al adquirente (el incremento de las solicitudes de devolución de saldos a favor del exportador de empresas comercializadoras, y su participación en la cadena de comercialización de oro) no son calificados como indicios por el Tribunal, sino como "hechos" y como "otros elementos", los que si bien pueden coadyuvar a determinar la realidad de sus adquisiciones, no son suficientes por sí mismos para determinar si la operación es real o no, por lo que la Administración Tributaria debió proporcionar evidencia sustancial que pudiera producir convicción en el Tribunal respecto de la irrealdad de sus operaciones.

En tanto los hechos de terceros como los otros elementos le han sido atribuidos al amparo de un decreto ilegal, en la resolución de cumplimiento la Administración debió eliminar todos los hechos de terceros basados en el Decreto Supremo N° 014-99-EF y no mantenerlos al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, toda vez que ésta fue invocada en la resolución que fue declarada nula. El Tribunal Fiscal ordenó a la Administración que establezca si las operaciones eran reales o no al amparo del artículo 44°, lo que obviamente requiere evidencia fehaciente y no un simple cambio legal, pretendiendo la Administración seguir aplicando la norma declarada ilegal sin aportar prueba alguna.

R.T.F. N° 00590-2-2003



2. Respecto de los hechos propios, señala que el incremento de las solicitudes de devolución se debió a un incrementó de las adquisiciones de oro con motivo de un alza en el volumen de las exportaciones realizadas al grupo Engelhard en el exterior. Asimismo, respecto del financiamiento de la cadena de comercialización, indica que carece de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que simuló la entrega de dinero a sus proveedores.
3. En cuanto a los hechos de terceros señala lo siguiente: (i) No existe un solo acto irregular que le sea atribuible respecto de sus proveedores de primer y segundo nivel, (ii) La Administración extiende el presupuesto de hecho del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que para reconocer el derecho al crédito fiscal, el comprador no tiene forma alguna de conocer si las adquisiciones realizadas por su proveedor fueron reales o no, (iii) La Administración no ha acreditado su participación en las operaciones llevadas a cabo por las empresas que conformaban diversos grupos económicos, (iv) La Administración al analizar el servicio de refinación utiliza pruebas correspondientes a una empresa que no le prestó tales servicios, (v) Las manifestaciones en que se basa la apelada no involucran a Engelhard Perú S.A.C., lo que demuestra la renuencia de la Administración para apreciar objetivamente los hechos, (vi) Las adquisiciones de oro constituyen actos regulares de comercio que no pueden originar que la Administración presuma sin evidencia alguna que se compró oro al sector informal, asimismo, las cifras que cita la Administración con relación a la producción de oro aluvial y de lavaderos que constan en el Anuario Minero de 1998 publicado por el Ministerio de Energía y Minas se basan únicamente en declaraciones de particulares, constituyendo un simple estimado de la producción, tal como lo reconoce dicho Ministerio, y (vii) Sus proveedores no actuaron con la finalidad de legitimar la compra de oro de origen irregular pues su desaparición del mercado se ha debido a las acotaciones tributarias efectuadas, y a la falta de pago del Impuesto a la Renta, hecho que no puede serle atribuido.
4. Con relación a los argumentos de derecho de la Administración señala que: (i) El nuevo pronunciamiento de la Administración conforme con el fallo del Tribunal Fiscal debió limitarse a establecer si la operación era real o no, luego de lo cual debía establecer si se había cumplido con lo dispuesto por los artículos 18º y 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, (ii) El artículo 44º hace referencia a la constatación de una operación no real y no a una presunta operación no real, de lo que se desprende que la Administración debe probar la inexistencia de la operación y no presumirla en base a hechos de terceros y pretendidos indicios, agregando que en este caso los medios probatorios presentados no han sido desvirtuados, y (iii) La falta de identidad del emisor del comprobante y el proveedor real de oro tiene su origen en la resolución nula en la cual se indicaba que existía una relación real entre Engelhard Perú S.A.C. y los acopiadores, sin embargo, en la apelada se omite señalar quien es el proveedor real del oro, pretendiendo subsanar dicha deficiencia mencionando que se crearon empresas para justificar la transferencia de oro de origen irregular, lo que evidencia que la Administración se sustenta en un análisis teórico de la simulación sin haber acreditado los requisitos esenciales de la simulación, como son el acuerdo de voluntades para la existencia de una operación simulada y el beneficio que se debe obtener como consecuencia del propósito de engañar.
5. Con relación a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala que en tanto norma jurídica, la norma tributaria debe ser interpretada únicamente por los métodos reconocidos por la ciencia jurídica, desconociéndose así la presunta existencia del denominado método de interpretación económica.

La Administración Tributaria bajo la premisa que los proveedores de la cadena realizaron operaciones inexistentes, presume la irrealidad de las operaciones de Engelhard Perú S.A.C, violando así la prohibición que contiene el tercer párrafo de la Norma VIII, esto es la imposibilidad que en vía de interpretación, entre otros, se establezcan sanciones o se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.
6. Las manifestaciones no tienen la calidad de medios probatorios ni de indicios para comprobar si las operaciones de Engelhard Perú S.A.C. son reales, más aún si ninguna de ellas señala la participación directa o indirecta de la empresa o de sus funcionarios en hechos ilícitos. Además, la Administración Tributaria pretende justificar que las declaraciones tomadas durante 1999 constituyen medios probatorios aplicables al presente caso, cuando recién en julio de 2000, se ha introducido en el Código Tributario a las declaraciones como sucedáneos de los medios probatorios.

R.T.F. Nº 00590-2-2003



7. Mediante escrito de fecha 18 de octubre de 2002 cumple con adjuntar copia simple de la partida donde consta la ratificación del Gerente General y su facultad de representación, indicándose expresamente: *"Que el 01 de octubre de 2002 hemos presentado recurso de apelación contra las Resoluciones de Intendencia N° 015-4-15576 y N° 015-4-15577, el mismo que corre en el expediente de la referencia"*.¹
8. En los escritos ampliatorios de fechas 15, 28 y 29 de noviembre de 2002, indica que en la resolución apelada la Administración ha introducido un argumento nuevo referido al análisis económico de las operaciones de Engelhard Perú S.A.C. y la cadena de proveedores, comparando así la producción de oro durante los ejercicios 1997, 1998 y parte de 1999, con los ejercicios posteriores en los que dejó de operar; y por tanto presenta como medio probatorio el informe pericial realizado por la Sociedad de Auditoría Bravo de Rueda & Asociados S.C.R.Ltda. referido al análisis de las estadísticas de producción aurífera (1996 - agosto de 2002) y exportación de oro del Perú correspondiente a los ejercicios 1996 a 2001.

El citado informe confirma que las estadísticas anuales de producción de oro del Ministerio de Energía y Minas y las estadísticas de exportación de Aduanas utilizadas por la Administración Tributaria durante el período analizado no reflejan la realidad de oro producido y exportado durante el mismo.

9. Mediante escrito de fecha 12 de diciembre de 2002, señala que el Tribunal Fiscal en reiteradas resoluciones ha dejado establecido que cuando la Administración pretende aplicar el artículo 44° corresponde que ésta pruebe la inexistencia de la operación, haciendo que la realidad de la operación prevalezca sobre indicios que no son más que presunciones formales, rescatando así el derecho legítimo del contribuyente a gozar del crédito fiscal.

De otro lado, indica que el Tribunal luego de evaluar los argumentos presentados por las partes deberá resolver poniendo fin al procedimiento en sede administrativa, por ser el órgano competente para resolver el procedimiento contencioso tributario. Si bien la Administración ha denunciado a su Gerente General y Comercial por el delito de defraudación tributaria, dicho proceso judicial es independiente del procedimiento contencioso tributario, toda vez que el segundo párrafo del artículo 192° del Código Tributario establece que pueden tramitarse en forma paralela el proceso penal y el procedimiento administrativo.

Agrega que no es de aplicación al presente caso el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial que establece que ninguna autoridad fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial puede avocarse al conocimiento de causas pendientes, debido a que no existe causa pendiente que impida al Tribunal Fiscal resolver, ya que el procedimiento contencioso tributario tiene por finalidad determinar la procedencia o no de crédito fiscal mientras que el proceso penal establece la responsabilidad por la comisión del delito de defraudación tributaria. En consecuencia, al ser de naturaleza jurídica diversa el procedimiento contencioso tributario y el proceso penal, no existe identidad de causa y por ende no existe causa pendiente en el Poder Judicial que deba ser resuelta en forma previa a la causa del Tribunal Fiscal.

No es aplicable el artículo 13° de la ley Orgánica del Poder Judicial, tal como lo establece la Cuarta Disposición Final del Código Tributario, y como se aprecia de ello, el Código Tributario establece la independencia del procedimiento contencioso respecto de cualquier proceso que se conozca en la vía judicial, recogiendo como única excepción el supuesto que el pronunciamiento del Tribunal se encuentre condicionado a lo que se resuelva en sede judicial, cuando exista un litigio que de no ser resuelto impediría al Tribunal tener los elementos necesarios para emitir una resolución. En el presente caso, aun cuando el proceso penal es posterior al inicio del procedimiento contencioso administrativo, a la fecha el Tribunal cuenta con todos los elementos para emitir un pronunciamiento, además el hecho que luego de formulada la denuncia penal y emitido el auto apertorio, el Tribunal haya emitido diversos actos administrativos confirma la tramitación paralela de ambos procesos, y la inaplicación de los artículos 4° y 13° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

R.T.F. N° 00590-2-2003

¹ Nótese que en el escrito de fecha 18 de octubre de 2002, se consigna como expediente de referencia el signado con el número 015350004738, el cual corresponde al registrado por SUNAT en la hoja de información sumaria del recurso de apelación presentado el 1 de octubre de 2002 que obra en el folio 40833 del Expediente N° 5861-2002.



ARGUMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN

1. Los reparos que sustentan las resoluciones de determinación impugnadas así como las resoluciones de intendencia que deniegan las solicitudes de devolución de los saldos a favor, se encuentran amparados en lo dispuesto por los artículos 18º, 34º y 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821.
2. Teniendo en cuenta que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal en las Resoluciones N°s. 03294-2-2002, 03832-1-2002 y 03608-3-2002, no desestima los fundamentos de hecho esgrimidos como sustento de los reparos al saldo a favor materia de beneficio, señala que en el marco de lo dispuesto por el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, evaluó si las operaciones que involucraban a la recurrente (compraventas, exportaciones), al margen de las formas jurídicas adoptadas, tuvieron o no un contenido económico del cual deriven consecuencias tributarias (saldo a favor).
3. En cuanto al análisis jurídico, señala que el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas requiere de la participación consciente de los sujetos involucrados en la operación, esto es, vendedor y comprador, lo que evidentemente conlleva un conocimiento y acuerdo previo de ambas partes en un hecho intelectual (mala fe subjetiva) que se traduce en una conducta desleal objetiva (mala fe objetiva), en la que se simula un hecho imponible con el fin de beneficiarse de los efectos jurídicos de éste; de tal forma que sólo generará crédito fiscal aquel impuesto que corresponda a una operación real de compra y que se haya generado por el sujeto que realizó la venta.
4. Con relación a la figura de la simulación, indica que se usa para ocultar bienes o ciertas actividades, para escapar a prohibiciones u obligaciones legales, para burlar a los acreedores, para evadir impuestos, para obtener indebidamente beneficios, etc. En el ámbito tributario, mediante la simulación se puede desconocer los efectos económicos del acto simulado al amparo de la autonomía del derecho tributario y en aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.
5. En cuanto a la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario refiere que ésta consagra la primacía de la realidad económica sobre las formas jurídicas adoptadas, es decir, frente a las formas legales empleadas por los contribuyentes hay que atender a los hechos acaecidos. Agrega que, el empleo de este método pretende impedir el uso abusivo de las formas jurídicas sin sustento económico real, que permita al contribuyente evitar la aplicación del impuesto u obtener indebidamente alguna ventaja fiscal no prevista por la ley.

La aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII implica establecer la realización de un hecho imponible oculto por la apariencia legal adoptada por las partes a fin de evitar la imposición fiscal o disminuirla, o establecer un "hecho simulado" dotado de una apariencia legal a fin de obtener una ventaja fiscal.

6. De conformidad con los numerales 3 y 4 del artículo 62º del Código Tributario, la Administración Tributaria tiene la facultad de requerir a terceros diverso tipo de información, solicitando la comparecencia de los deudores tributarios o de los terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria y que las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios.

En las fiscalizaciones practicadas a las empresas vinculadas a las cadenas de comercialización de oro de origen aluvial o de lavaderos, ejerció su potestad de solicitar información, recurriendo a todos los medios legalmente habilitados, entre ellos, las manifestaciones, las que deben ser valoradas conforme con el artículo 125º del Código Tributario, modificado por la Ley N° 27335.

7. En el marco del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala que el análisis está orientado a demostrar lo siguiente: (i) la simulación mediante formas jurídicas de transferencias de oro entre la recurrente y sus proveedores directos, (ii) La finalidad perseguida es la obtención indebida de un beneficio (saldo a favor del exportador) mediante la introducción del oro de procedencia desconocida y/o irregular en el circuito formal de comercialización de este metal, (iii) La devolución del saldo a favor del exportador amparada en comprobantes de pago falsos que sustentan operaciones simuladas desnaturalizando los alcances de los artículos 18º, 19º, 34º y 35º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y (iv) El pago mediante cheque de una operación simulada no convalida el uso del crédito fiscal.

R.T.F. N° 00590-2-2003



8. En primer lugar analiza la relación de la recurrente con sus proveedores de primer y segundo nivel, concluyendo que sólo dos proveedores corresponden al estrato de empresas de la Gran Minería, según se desprende del Cuadro de Producción Minera Metálica de Oro del Anuario Minero de 1998, siendo el resto de empresas conforme con la documentación presentada, comercializadoras de oro de lavaderos y artesanales.

Asimismo, realizó auditorías a los proveedores que transmitieron el crédito fiscal reparado y a los proveedores de éstos, determinándose simulación de operaciones de compra para efecto de transmitir crédito fiscal y la obtención del beneficio del saldo a favor del exportador, a través de la utilización de diversas modalidades de evasión como facturas de favor a cambio de una comisión, proveedores no habidos, suplantación y falsificación de identidades, creación de empresas fantasmas, proveedores que no exhiben documentación sustentatoria, proveedores que no cuentan con el sustento de la extracción de oro o que no tienen capacidad económica para la comercialización del mineral, proveedores que señalan no haber realizado la operación, doble emisión de facturas y guías de remisión, existencia de vínculos amicales, laborales, familiares, comerciales y económicos.

La relación existente entre Jaime Gálvez Villarroel y las empresas de Jorge Becerra Díaz se materializó a través de la prestación de servicios de asesoría y consultoría realizados por JGV Interconsult S.R.L., de propiedad del primero de los nombrados, a favor de las empresas del segundo y cuando Jaime Gálvez asumió la Gerencia General de AFIMETAL S.R.L., participando en distintos actos celebrados por esta empresa perteneciente al grupo Becerra.

9. Respecto de la fehaciencia de las operaciones de la recurrente se ha demostrado que: (i) La recurrente conocía y participaba de los actos simulatorios de adquisición de oro con sus proveedores de primer nivel, por lo que no puede alegar buena fe en su accionar, (ii) La recurrente en connivencia con sus proveedores creó las cadenas de comercialización de proveedores ficticios a los que dotó de aparente capacidad económica para simular operaciones de compraventa de oro, (iii) Se determina la participación de personal directivo de la recurrente en empresas del grupo Becerra, y (iv) Se determina la participación de Jaime Galvez Villarroel (Gerente General de la recurrente hasta mayo de 1997) a través de la empresa JGV Interconsult S.R.L. en la prestación de servicios de asesoría y consultoría durante 1996, a las empresas del grupo Becerra, las que transfirieron a la recurrente el 78% del crédito fiscal durante 1998.
10. Refiere que en las empresas que conforman los distintos niveles de comercialización se detectó la existencia de vínculos económicos, administrativos, gerenciales y familiares, constituyendo una serie de grupos económicos que han dirigido las operaciones de las empresas bajo su ámbito de control. Dentro de cada grupo económico clasifica a las empresas de la siguiente manera: empresas comercializadoras, empresas que otorgaban financiamiento, empresas acopiadoras, empresas prestadoras de servicios contables, empresas de servicios de refinación y fundición.

De otro lado, de la contabilidad de los proveedores del primer nivel y de los proveedores de éstos, se constató que cuando Engelhard Perú S.A.C. simula la entrega de dinero a los proveedores directos, en ese mismo momento se cancelan las supuestas operaciones de venta de oro que habrían realizado sus proveedores de niveles posteriores. Asimismo se tiene que Engelhard Perú S.A.C. celebró con Engelhard Corporation contratos de crédito que sirvieron para crear las distintas cadenas de comercialización y dotar de aparente capacidad económica a los proveedores de oro.

11. El área acotadora también identificó la realización de servicios de refinación ficticios con los cuales se pretendió justificar la pureza del oro materia de comercialización y aparentar que la alta pureza del mineral había sido lograda después de aplicar métodos de refinación. De acuerdo con el cruce de información realizado a la empresa JB PROCESADORA DE METALES S.R.LTDA., se detectaron diferencias de oro, previa deducción de las mermas propias del proceso de refinación. En este caso, la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería informó, respecto al análisis de los procesos de refinación de la citada empresa, que durante 1998, el bisulfito de sodio consumido, reactivo utilizado exclusivamente para la precipitación del oro, no guardaba relación con el oro producido.

R.T.F. N° 00590-2-2003



12. En cuanto al proceso de comercialización del oro, y a efecto de precisar el origen del mismo, delimita las zonas de extracción de oro y los principales yacimientos existentes en el país de la siguiente manera: (i) Diseminado: yacimientos de baja ley que se explotan mediante minado o tajo abierto y en grandes volúmenes, (ii) Filoneano: yacimientos también denominados vetas, que se explotan mediante minado subterráneo, y (iii) Aluviales: yacimientos que pueden encontrarse en forma de placeres de llanura aluvial y placeres en las terrazas de piedemonte; asimismo, señala que la denominación "artesanal" identifica al proceso extractivo o productivo de oro, caracterizado por la relativa o inexistente industrialización del proceso, el que es propio de las explotaciones auríferas aluviales.

Asimismo refiere que uno de los hechos irregulares detectados estuvo referido al análisis de la cantidad de oro producido a nivel nacional en 1998, cuyo origen es del estrato aluvial y que reportado al Ministerio de Energía y Minas en su Anuario Minero de 1998, arrojaba la cifra de 22,560 Kg., y que la cantidad de oro exportado por la recurrente y otras empresas que comercializaron oro de origen aluvial en dicho año, ascendía a 51,690 Kg., cifra mayor a la cantidad de oro aluvial producido en el país, lo que confirma la hipótesis que al interior de los circuitos de comercialización existía, por un lado, oro de origen informal que habría sido trasladado en los diferentes niveles de la cadena de comercialización, sin la factura y sin el pago de impuestos, y por otro lado, que también se introdujera al circuito de comercialización de oro, mineral cuyo origen era foráneo y que habría ingresado al país vía contrabando.

13. Adicionalmente el área acotadora consideró que al circuito de comercialización de oro se habría introducido oro cuyo origen provenía de proveedores informales que transfirieron el mineral sin el pago de impuestos, basándose en el análisis de las cifras de producción nacional de oro en el año 1998 de los estratos aluviales, equivalente a 22,560 Kg. de oro, y el total de oro exportado únicamente por la recurrente en dicho ejercicio equivalía a 23,013.70 Kg., señalando que si bien la cifra reportada por el Ministerio de Energía y Minas por concepto de producción nacional de oro de lavaderos y artesanales en el año 1998 (22,560 Kg.), es estimada, resulta inusitado el hecho que la cantidad exportada por la recurrente por el mismo concepto (22,174.67 Kg.) sea muy cercana a la antes indicada, más aun si en el mercado nacional existieron otras empresas que exportaron oro del mismo origen.
14. Se detectaron incongruencias al relacionar la ley de oro que comercializaron los proveedores en las distintas cadenas de comercialización con la ley que era propia del oro aluvial. La ley del oro identifica el grado de pureza hallado en el mineral, luego mediante el proceso de refinación, a través del cual se puede mejorar su pureza, puede obtenerse oro de alta pureza, así, el oro que se comercialice en el país, cuya ley sea igual o supere las 995 partes por mil, será oro que se haya comercializado después de haber sido sometido a un proceso de refinación, de esta forma, el oro obtenido de yacimientos aluviales en donde es típico el método de extracción por lavaderos, propio del supuesto oro comercializado en todas las cadenas de comercialización y que fue finalmente exportado por la recurrente, no contiene por sí sólo ese alto grado de pureza el cual sólo se puede obtener de la aplicación de procesos para mejorar la calidad del mineral.
15. Con relación a la continuidad empresarial de los proveedores de primer nivel, indica que al cese de operaciones de la recurrente, la situación de sus proveedores comparada con el año 1998, período en que operaban conjuntamente, es la siguiente: (i) Seis proveedores están en situación de no habidos, suspensión temporal o baja de oficio del RUC, (ii) Tres proveedores no presentaron la declaración Jurada del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría por el período 2001, (iii) Los ingresos brutos del año 2001 de nueve proveedores no superan el 1% del año 1998, y (iv) En total los ingresos del ejercicio 2001 representan sólo el 0.26% de los ingresos declarados en 1998. En cuanto a los proveedores de segundo nivel, 25 se encuentran en situación de no habidos, baja de oficio o suspensión temporal y sólo seis han declarado montos mayores a cero en el período 2001. Asimismo, señala que no obstante que la producción de oro en el año 1999 se incrementó en 36% con relación al año 1998, los proveedores del primer nivel de la recurrente disminuyeron sus ventas en 97% aproximadamente.
16. Si bien la normatividad vigente no condiciona el derecho del contribuyente al crédito fiscal al pago del Impuesto General a las Ventas por parte de sus proveedores, en el caso bajo análisis, un aspecto adicional que corrobora el argumento de que las operaciones son irreales y que su fin fue legitimar las adquisiciones irregulares de oro, es que la generalidad de los proveedores directos de la recurrente no declararon impuestos por pagar no obstante haber transferido S/. 119'000,000.00 en 1998.



17. La Administración concluye que la recurrente no pudo adquirir el oro consignado en los comprobantes de pago que sustentaron sus solicitudes de devolución, por cuanto no se produjeron transferencias físicas de dicho metal en los volúmenes y montos consignados en éstos y que le fueron emitidos por sus proveedores directos, existiendo únicamente entrega de documentación (facturas, cheques, guías).

ANALISIS

Acumulación de expedientes

1. Como consecuencia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03294-2-2002 del 21 de junio de 2002, la Administración emitió la Resolución de Intendencia N° 015-4-15576 (Expediente N° 5861-2002), que declaró infundado el recurso de reclamación formulado contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-000381 a 012-03-000383, emitidas por el saldo a favor del exportador del Impuesto General a las Ventas devuelto en exceso correspondiente a los meses de enero a octubre, noviembre y diciembre de 1998, respectivamente, y confirmó las Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT, sobre devolución del saldo a favor materia del beneficio de los períodos de noviembre y diciembre de 1998, dejando sin efecto la Resolución de Intendencia N° 015-4-11682/SUNAT.
2. Asimismo, de conformidad con las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 03608-3-2002 y 03832-1-2002 (Expedientes N°s. 5796-2002 y 5812-2002), se emitieron las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580, que declararon infundadas las reclamaciones interpuestas contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-000640 a 012-03-000642, giradas por reparos al saldo a favor del exportador del Impuesto General a las Ventas y al crédito fiscal, de enero, febrero y marzo de 1999, y contra las Resoluciones de Multa N°s. 012-02-0001807 a 012-02-0001809, emitidas por incurrir en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 178° del Código Tributario, correspondientes a los mismos períodos, y fundada en parte la reclamación formulada contra la resolución ficta denegatoria de la solicitud de devolución del saldo a favor materia de beneficio correspondiente a enero de 1999. De otro lado, estas resoluciones apeladas dejaron sin efecto las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-11440 y 015-4-12640.
3. Cabe señalar que si bien las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 03608-3-2002 (Expediente N° 5796-2002) y 03832-1-2002 (Expediente N° 5812-2002) estaban referidas a otros períodos, al tratarse de los mismos reparos que fueron materia de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03294-2-2002 (Expediente N° 5861-2002) y haber sido sustentados por la Administración Tributaria en igual forma, guardan conexión entre sí.

En tal sentido, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 149° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, procede la acumulación de los Expedientes N°s. 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002, debiendo resolverse en forma conjunta.

Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002

4. Mediante la Resolución N° 03294-2-2002², este Tribunal declaró nula e insubsistente la Resolución de Intendencia N° 015-4-11682/SUNAT, que declaró improcedentes los recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-000381 a 012-03-000383 por los períodos de enero a octubre de 1998, noviembre y diciembre de 1998, y contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT, correspondientes a noviembre y diciembre de 1998.

En la referida resolución se declaró la inaplicabilidad de la norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables aprobado por el Decreto Supremo N° 126-94-EF e incorporado por el Decreto Supremo N° 014-99-EF³, en tanto excedía los alcances de los artículos 18°, 19°, 34° y 35° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821.

R.T.F. N° 00590-2-2003

² Resolución publicada en el Diario Oficial "El Peruano" el 7 de julio de 2002, cuyo criterio constituye precedente de observancia obligatoria, según Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-08.

³ Dicho párrafo establece lo siguiente: "si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, o en cualquier eslabón de la cadena de comercialización del bien materia de exportación, incluso en la etapa de producción o extracción, o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante o a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, la SUNAT podrá extender en seis (6) meses el plazo para resolver las solicitudes de devolución. De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado."

Asimismo, la resolución en cuestión estableció que tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondieran a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas sustentaba la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º antes citado.

En mérito a lo expuesto, se repuso el procedimiento a la instancia de reclamación a fin que la Administración dentro de las facultades otorgadas por el Código Tributario, lo que implicaba la actuación o no de pruebas adicionales, aplicara el marco legal que según el caso correspondiera, emitiendo un nuevo pronunciamiento.

5. Por su parte, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03608-3-2002 del 5 de julio de 2002, referida al Impuesto General a las Ventas de los meses de enero a marzo de 1999, señaló que en tanto en el expediente se discutían los mismos reparos que fueron materia de análisis en la Resolución N° 03294-2-2002, los que habían sido sustentados de igual forma por la Administración Tributaria, correspondía aplicar lo dispuesto por esta última resolución, por lo que procedió también a declarar la nulidad e insubsistencia de la apelada a fin de reponer el procedimiento a la instancia de reclamación, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento de conformidad con el marco legal aplicable.

Asimismo, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03832-1-2002 del 16 de julio de 2002, referida a la solicitud de devolución del saldo a favor correspondiente al mes de enero de 1999 y que dio origen a la Resolución de Determinación N° 012-03-0000642 materia del expediente a que se refiere la Resolución N° 03608-3-2002, declaró la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada a fin que la Administración emitiera un nuevo pronunciamiento, teniendo en cuenta aquel que se expidiera con relación a los reparos al Impuesto General a las Ventas del mes de enero de 1999.

6. De acuerdo con lo expuesto, lo resuelto por el Tribunal implicaba que era a la Administración a quien por ley le correspondía evaluar como debía ejercer las facultades que le han sido conferidas por el Código Tributario, para efecto de resolver la controversia suscitada, más aun cuando no se estableció restricción alguna a la actuación de la Administración, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración estaba obligada a restringir su pronunciamiento al artículo 44º y a actuar pruebas adicionales toda vez que las obrantes en autos no habían creado convicción al Tribunal Fiscal.

Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15576, 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580

7. La Administración Tributaria para emitir las resoluciones apeladas, optó por revisar los hechos que originaron los reparos del saldo a favor del exportador, en el marco de la Norma VIII del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo N° 821, sin actuar prueba adicional alguna ni efectuar nuevos requerimientos a la recurrente, lo que no es contrario a lo dispuesto por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N°s. 03294-2-2002, 03608-3-2002 y 03832-1-2002.
8. En consecuencia procede a continuación analizar si los reparos efectuados al saldo a favor del exportador dentro del marco de la Norma VIII del Código Tributario y del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se encuentran arreglados a ley.

Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario

9. En cuanto a la argumentación jurídica del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, es necesario ante todo precisar los alcances de dicha disposición, a fin de establecer si su aplicación se justifica en el caso de autos y, además, si puede aplicarse conjuntamente con el artículo 44º de la Ley de Impuesto General a las Ventas.

Cabe anotar que el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, posteriormente modificado por la Ley N° 26663, introduce expresamente en nuestra legislación, en la Norma VIII del Título Preliminar, como segundo párrafo, lo siguiente: *"para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT- tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios"*. Es decir introduce dentro del citado Código lo que en la doctrina se conoce como el criterio de la realidad económica, denominado por algunos autores como Héctor Villegas, "realidad económica" y por otros como Dino Jarach, "consideración económica".

R.T.F. N° 00590-2-2003

Este criterio de la realidad o consideración económica tuvo su origen en Alemania a través del llamado método de "interpretación económica"⁴, siendo considerado como un método más de interpretación, originando una reacción contraria en la doctrina en tanto la misma suponía *"una dosis de incertidumbre incompatible con el principio de certeza en la aplicación de los tributos, (...) e incompatible, ya en términos de Derecho, con el principio de seguridad jurídica..."*⁵

En efecto, en un primer momento la doctrina entendió el criterio de la realidad económica como si fuera un método de interpretación más, con el cual debía comprenderse el sentido de las normas tributarias, dejando de lado el principio básico que las leyes y demás normas se interpretan jurídicamente, originando que parte de la doctrina rechazara el criterio de la realidad económica, en el entendido que con ello se ponía en riesgo la seguridad jurídica y que las administraciones tributarias podían caer en arbitrariedades al aplicar la interpretación económica. Dino Jarach y Héctor Villegas⁶ refiriéndose al criterio de la realidad económica hacen mención a esta confusión que se presenta en la doctrina, y ambos, defensores del citado criterio, coinciden en afirmar que las leyes, incluidas las tributarias, se interpretan siempre jurídicamente y el criterio de la realidad económica sólo permite captar el contenido económico que sustenta las leyes tributarias.

Esta reacción contraria de la doctrina respecto al criterio económico, llevó a que el mismo evolucionara en Alemania y en el resto de Europa, siendo tratada posteriormente como efectivamente correspondía: como una "calificación" de los hechos económicos contenidos en las leyes tributarias, dando sustento al hecho imponible, permitiendo de este modo su utilización como una herramienta para contrarrestar la elusión tributaria.

El criterio de la realidad económica no es más que la calificación del hecho económico contenido en las leyes tributarias, las que si bien exponen el diseño de dicho hecho a través de las figuras jurídicas utilizadas por el legislador, las mismas corresponden al logro de los fines y objetivos que persigue el legislador con ellas, es decir, toma en cuenta el hecho económico que se quiere alcanzar, de otro modo, dichas figuras carecerían de contenido.

No debe olvidarse que el legislador al establecer los impuestos, toma en consideración la valoración política de la capacidad contributiva⁷ según el objetivo de política económica que se ha establecido. Dicha capacidad es tomada justamente de la realidad económica para determinar el criterio que permita distribuir la carga tributaria entre aquellos a los cuales se está imponiendo un gravamen. Es decir, sólo tomando en cuenta el criterio de la realidad económica se podrá descubrir el sentido y alcance de las leyes tributarias.⁸

R.T.F. Nº 00590-2-2003

⁴ Según César García Novoa, esta interpretación económica *"...incluía la necesaria sumisión de la interpretación de las normas tributarias a su resultado económico y la evolución de las circunstancias"*.- GARCÍA NOVOA, César...El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria.- Madrid, 2000, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., pág. 256 y 257.

⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan...Curso de Derecho Financiero Español.- Madrid, 1999, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 21ª edición, pág. 141.

⁶ Señala Dino Jarach, *"hay quien dijo que en materia tributaria las leyes se interpretan económicamente y no jurídicamente. Esta aseveración es un verdadero desatino, porque las leyes tributarias, como todas las demás, siempre se interpretan jurídicamente. La consideración económica no es una interpretación opuesta a la jurídica, es un criterio jurídico que sugiere al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrados en las normas materiales"*.- JARACH, Dino... Finanzas Públicas y Derecho Tributario.- Buenos Aires, 1999, Abeledo-Perrot, tercera edición, pág. 395.

Por su parte, Héctor Villegas afirma que *"...lo dicho no debe llevar a confundir las cosas. La tarea de interpretación de normas jurídicas es siempre tarea jurídica. El procedimiento en estudio no es un "método económico" de interpretación con el sentido de que las reglas interpretativas dimanen de la economía. Esta ciencia no se ocupa de desentrañar el significado de la ley y no puede contener reglas o principios sobre el punto"*.- VILLEGAS, Héctor B. ...Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.- Buenos Aires, 1995, Ediciones Depalma, quinta edición, pág. 171.

⁷ O quizás otro principio sobre el cual soporta la obtención de los recursos fiscales.

⁸ Dino Jarach refiriéndose al "principio de la consideración económica", afirma que *"la consecuencia lógica de este principio es que la aplicación del impuesto de acuerdo con los fines y funciones de las instituciones perseguidos por el legislador no puede ser otra que la de interpretar los hechos imposables según su naturaleza económica, porque sólo ella es capaz de indicarnos cuál es la realidad que el legislador ha querido adoptar y valorar a los efectos tributarios"*.- JARACH, Dino... Op.cit., pág. 396.

Por su parte, Héctor Villegas señala que la realidad económica *"...se basa en que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, sólo se logrará descubrir el verdadero "sentido y alcance" de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender..."*.- VILLEGAS B., Héctor... Op.cit., pág. 170 y 171.

Esa calificación del hecho económico contenido en las leyes tributarias, permite según Héctor Villegas contar con un instrumento legal que faculta a investigar la operación económica que realizan las partes y su uso está justificado en derecho tributario, porque facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso de las formas jurídicas.⁹ Asimismo, Dino Jarach considera a la elusión tributaria como un caso de aplicación de la "consideración económica" en virtud de la cual en los hechos imposables creados por los particulares, interesa la intención empírica (intentio facti) y no la intención jurídica (intentio juris), es decir la operación económica realizada por los particulares y no las formas utilizadas.¹⁰

De lo expuesto, se puede concluir que la doctrina acepta la realidad económica, pudiendo ante el actuar de los particulares, entrar a calificar el presupuesto de hecho contenido en las leyes tributarias, que permite al Derecho Tributario exponer la operación económica real que efectúan las partes, lo que denomina Dino Jarach y Héctor Villegas como "la intentio facti", permitiendo de este modo dejar de lado la manifestación de voluntad de las partes (intentio juris), es decir, develar la cobertura jurídica que cubre el acto económico realizado por los particulares (sujetos pasivos de los tributos) y exponer la operación real efectuada por ellos. En términos actuales, es lo que la doctrina moderna señala como la confrontación entre "la forma" y "la sustancia"¹¹.

R.T.F. N° 00590-2-2003

⁹ Héctor Villegas sostiene que "el derecho tributario se interesa de la operación económica que hacen las partes, sin reconocer eficacia creadora de efectos jurídicos tributarios a la voluntad individual si las partes han distorsionado la realidad de la operación mediante una forma jurídica inapropiada que se busca al solo efecto de defraudar al fisco. Mediante la aplicación de este criterio (realidad económica), los jueces tienen entonces la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas y prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas engañosas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación." Concluye Villegas señalando que: i) este criterio de interpretación de las normas jurídicas tributarias según la realidad económica ha sido acogido en fórmulas diversas, pero con similar significado, por la legislación positiva argentina y de muchos países; ii) no tiene la entidad de "método interpretativo" tal como a éstos entiende la ciencia jurídica, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales (es decir, la búsqueda de la intentio facti de las partes); y, iii) su uso está justificado en derecho tributario, porque facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso en las formas jurídicas. - Ibidem., pág. 172 y 174.

¹⁰ Dino Jarach comentando el reconocimiento de la autonomía de la voluntad de las partes en la creación de actos y contratos y la relevancia exclusiva de la ley como fuente de las obligaciones tributarias respecto de los hechos imposables derivados de actos jurídicos, sostiene "...de todas las consecuencias jurídicas que las partes quieran obtener a través de su manifestación de voluntad, lo único que el Derecho Tributario reconoce es el aspecto empírico encuadrado en el régimen jurídico, que el derecho objetivo por sí solo asignaría a este fin práctico, si las partes nada dijeran, pero no sigue a las partes en lo referente al régimen jurídico al cual quieran someterse, porque esto significaría reconocer la voluntad creadora de aquéllas respecto al régimen tributario". - JARACH, Dino... Op.cit., pág. 397. Asimismo, en su obra sobre el "hecho imponible", Dino Jarach sostiene que "...la coordinación de la dogmática formal y substancial del presupuesto legal de la obligación impositiva conduce al resultado de trazar una distinción entre la voluntad privada que tiene importancia para el derecho impositivo y la que no la tiene. Es importante la que corresponde a la intentio facti, o sea la que está dirigida solamente a la finalidad empírica del negocio, a la relación económica que las partes se proponen crear; esto, porque el presupuesto de la obligación impositiva no es sino la relación económica, sobre la magnitud de la cual se mide el impuesto, según el principio de la capacidad contributiva. Carece de importancia, al contrario, la manifestación de voluntad que corresponde a la intentio juris, o sea que está dirigida a poner la relación económica bajo una determinada disciplina jurídica de derecho civil..." - JARACH, Dino... El Hecho Imponible.- Buenos Aires, 1982, Abeledo-Perrot, tercera edición. pág. 149.

De otro lado, para Dino Jarach la problemática de la interpretación de la ley tributaria material alcanza su cumbre con el fenómeno y el concepto de elusión tributaria, señalando que el problema "...consiste en la oposición entre el principio de la soberanía de la voluntad individual por un lado y el de la igualdad sustancial de las obligaciones tributarias en los casos de realizarse un mismo hecho imponible, en un caso según la intención empírica y en el otro según la intención jurídica de la voluntad individual." Plantea este autor como una solución al problema, "considerar la elusión tributaria como un caso de aplicación de la consideración económica en virtud de la cual en los hechos imposables creados por la voluntad negocial de los particulares, es decisiva la intención empírica y no la intención jurídica. Por consiguiente, la elección que las partes pueden buscar respecto del régimen fiscal al que quieren someter sus operaciones económicas es irrelevante, puesto que lo que interesa para la aplicación del impuesto es la operación económica que se ha realizado y no las formas." - JARACH, Dino... Finanzas Públicas y Derecho Tributario.- Buenos Aires, 1999, Abeledo-Perrot, tercera edición, pág. 400 y 401.

Incluso, autores como José Juan Ferreiro Lapatza, para quien las leyes tributarias se interpretan con criterios admitidos en Derecho y no con criterios especiales como la interpretación económica, admiten dentro de la teoría de fraude a la ley, el desconocimiento de aquellas normas que denominan "norma de cobertura" para encontrar la "norma defraudada" (norma jurídica encubierta) en la cual el legislador establece el presupuesto de hecho del tributo, hecho que según este autor, normalmente revela una cierta capacidad económica.- FERREIRO LAPATZA, José Juan...Ibidem. pág. 141 a 146.

¹¹ INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION...Congreso de Oslo 2002.

Sin embargo, si bien la doctrina manifiesta que debe dejarse de lado el "ropaje jurídico" o la norma jurídica que encubre la operación económica real de los particulares (intención fáctica de las partes), para poder llegar a esta última, aplicando el criterio de la realidad económica, también es cierto que la doctrina hace hincapié que dicho criterio debe ser aplicado tanto si el mismo favorece al fisco como a los contribuyentes¹², y sobre todo llamando la atención a la prudencia y cuidado de la Administración en su aplicación.

Dentro de la doctrina nacional, César Talledo¹³, comentando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, afirma que a fin de evitar abusos por parte de los contribuyentes y como un mecanismo de defensa, la operación debe ser definida en función de su sustrato económico y no de la forma jurídica.

De lo expuesto, vemos como la doctrina respalda la aplicación del criterio de la realidad económica en la calificación del hecho imponible, es decir, deja de lado las formas jurídicas que cubren la operación económica realizada por las partes, aplicando a dicha operación, la ley tributaria.

10. Respecto a nuestra legislación, la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, tal como lo indicáramos anteriormente, recoge el criterio de la realidad económica. Asimismo, dicha norma señala que en la interpretación de las normas tributarias "...podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho".

Del análisis de la norma comentada, queda claro que si bien nuestro Código Tributario señala expresamente que las normas tributarias se interpretan según los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, incorpora el criterio de la realidad económica no en el entendido de un método de interpretación, sino de una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes.

11. De lo expuesto, se desprende que la aplicación de la Norma VIII es una facultad que exclusivamente ha sido conferida a la SUNAT, y que en el caso de autos ha sido ejercida al emitirse las resoluciones materia de apelación, por lo que recién en esta oportunidad procede que se emita pronunciamiento al respecto.

En efecto de la revisión de la Resolución de Intendencia N° 015-4-11682/SUNAT, que motivó la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03294-2-2002, se puede apreciar que si bien en la página 122, la Administración mencionó a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ello no constituyó el fundamento de la acotación realizada.

Es recién con las resoluciones materia de autos que la Administración al amparo de la citada Norma VIII califica los hechos económicos (actos, situaciones y relaciones) que efectivamente han realizado la recurrente y los proveedores de primer y segundo nivel, dejando de lado las formas jurídicas que daban cobertura a los mismos, a fin de determinar si efectivamente hubo o no real transferencia de oro a la recurrente.

R.T.F. N° 00590-2-2003

¹² Dino Jarach en posición contraria a la sostenida por Blumenstein y aceptada por Giuliani Fonrouge, sostiene una igualdad de tratamiento entre el acreedor y el deudor del impuesto porque la consideración económica juega tanto a favor del Fisco como del contribuyente, "si la consideración económica y la prescindencia de las formas utilizadas por los contribuyentes conduce a la aplicación de un mayor impuesto, el principio jugará a favor de Fisco; pero si esta interpretación tiene como consecuencia un impuesto menor, no por esto la DGI o la Dirección de Rentas deben dejar de aplicar la interpretación económica".- JARACH, Dino... Op.cit., pág. 400 y 401. Por su parte, Héctor Villegas siguiendo a Jarach, sostiene que "por último y para que la utilización de la interpretación según la realidad económica sea realmente de estricta justicia, debe aplicarse aunque salga perjudicado el propio fisco..." No obstante admite que puede encerrar "...ciertos peligros para la seguridad jurídica, por lo cual requiere un cuidadoso manejo para que manos inexpertas o con designios preconcebidos no conviertan la utilización del método en abusivo".- VILLEGAS, Héctor... Op.cit., pág. 173.

¹³ César Talledo sostiene que "No son raros los casos en que a un hecho (operación, transacción, actividad, etc.) se le procura una determinada forma jurídica con el fin de eludir o atenuar su imposición. A fin de evitar abusos por los contribuyentes a este respecto y como un mecanismo de defensa del ordenamiento jurídico, se acepta en doctrina y en la legislación comparada que la suerte tributaria de la operación se defina en función de su sustrato económico y no de la forma jurídica que le fue asignada. Así acontece cuando esta última no se corresponde con el modo en que efectivamente se ha ejecutado la operación o con el fin práctico alcanzado. En otras palabras, cuando la adopción de la inadecuada forma jurídica no tiene otra explicación ni justificación que la de eludir o atenuar la imposición aplicable".- TALLEDO MAZÚ, César... Lima, Manual del Código Tributario.- Editorial Economía y Finanzas S.C.R.L.. pág. 18.1

Aplicación conjunta de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas

12. Respecto al artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, éste dispone lo siguiente: *“El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal”.*

Como se observa dicho artículo regula el caso en que habiéndose emitido el comprobante de pago y a pesar que éste cumple en principio con todos los requisitos formales exigidos, no corresponde a una operación real, es decir, no refleja lo sucedido en la realidad económica llevada a cabo por los sujetos pasivos del impuesto, por lo que procedería la aplicación conjunta del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas y de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, ya que al amparo de esta norma se deja de lado la apariencia jurídica de la operación sustentada con el comprobante de pago, para determinar la operación económica que realmente ocurrió y su imposición, de ser el caso.

Análisis de los reparos efectuados a la recurrente

13. Del análisis de las irregularidades encontradas a los proveedores del primer y segundo nivel, de los comportamientos irregulares en las empresas conformantes de la cadena de comercialización de oro (empresas limpiadoras, comisionistas y/o intermediarias, y fantasmas), de la dependencia económica de la cadena de comercialización, entre otros, la Administración concluyó que la recurrente simulaba operaciones de compraventa de oro con sus proveedores a fin de obtener el beneficio de la devolución del saldo a favor del exportador, habiendo incurrido en delito de defraudación tributaria por su presunta participación dolosa en el acto simulatorio, por lo que procedió a formular la respectiva denuncia penal.

La supuesta participación dolosa de la recurrente no puede ser materia de pronunciamiento en esta instancia, por cuanto constituye un aspecto a ser dilucidado en el respectivo proceso penal, limitándose el presente análisis a la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y a determinar si se está ante operaciones no reales en el marco del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

14. En el caso de autos, la Administración atendiendo a la realidad económica y al amparo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario dejó de lado la forma jurídica que daba cobertura a las operaciones de compraventa, estableciendo que los comprobantes de pago que sustentaban las “adquisiciones” del oro no correspondían a su entrega física (falta de identidad entre el comprobante de pago y la transferencia física del oro), llegando a establecer que las operaciones de la recurrente no eran reales. En consecuencia, de conformidad con el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la Administración desconoció el saldo a favor del exportador.
15. De la revisión de la documentación que obra en el expediente, es importante analizar los siguientes aspectos:

a) Oro proveniente de lavaderos y artesanales

De acuerdo con la información proporcionada por el Ministerio de Energía y Minas a la Administración, así como del Informe N° 004-99-EM/MAPEM del citado ministerio que obra en autos, se desprende que en la extracción del oro en Perú, existen diversos tipos de yacimientos, siendo los principales: diseminado, filoneano (vetas) y aluvial.

Por cada tipo de yacimiento se crean distintos sistemas extractivos, siendo uno de ellos el sistema de extracción de lavaderos, en el cual las gravas auríferas son sometidas a un proceso de selección granulométrica y lavado. Asimismo, se señala que la denominación artesanal identifica el proceso extractivo o productivo de oro, caracterizado por la relativa o inexistente industrialización del proceso, el que es propio de las explotaciones auríferas aluviales.

R.T.F. N° 00590-2-2003



En tal sentido, se concluye que el oro proveniente de lavaderos y/o artesanales es el oro producido bajo relativas condiciones de técnica extractiva y que emplea básicamente métodos de extracción de lavado de las gravas auríferas encontradas, las que por su ubicación provienen mayormente de yacimientos auríferos aluviales.

De otro lado, cuando dicho ministerio se refiere a la producción de oro establece una separación entre lo producido por la Gran, Mediana y Pequeña Minería, y lo proveniente de lavaderos y artesanales.

b) Producción nacional de oro proveniente de lavaderos y artesanales

De acuerdo con la información del Anuario Minero de 1998 del Ministerio de Energía y Minas, el oro producido proveniente de lavaderos y artesanales en 1998, fue de 22,560 Kg.

Por su parte, la Administración señala que la recurrente exportó 23, 013.70 Kg. de oro, de los cuales 22,174.70 Kg. provienen de lavaderos y artesanales, 746.33 Kg. de la gran minería y 92.69 Kg. de bienes de oro exportado como medallas, tiradores para muebles, alambres, etc.. Asimismo, señala la Administración que en 1998, 14 empresas, incluida la recurrente, exportaron 51,690.14 Kg. de oro proveniente de lavaderos y artesanales, de los cuales corresponde a la recurrente, 22,174.70.

Cabe indicar que la cantidad de 23,013.70 Kg., que según la Administración exportó la recurrente, coincide con la cifra que recibió la casa matriz, Engelhard Corporation, de su sucursal en Perú, tal como consta en el reporte remitido por el Internal Revenue Service (IRS) del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, solicitado a Engelhard Corporation, a pedido de la SUNAT.

Por su parte, si bien la recurrente cuestiona la cifra señalada por la Administración, alegando que en 1998, el oro exportado fue de 22,863 Kg. y que además, adquirió a la gran minería 743.68 Kg., en ningún momento discute que la mayor parte del oro que exportó correspondía al oro proveniente de lavaderos y artesanales.

Asimismo, la recurrente señala que las cifras presentadas por la Administración son cifras estimadas, pues se basan en información incompleta ya que los mineros podían no declarar su producción o reportarla parcialmente, habiendo en esta instancia presentado un informe pericial realizado por la Sociedad de Auditoría Bravo de Rueda & Asociados S.R.Ltda. referido al análisis de las estadísticas de producción aurífera (1996 a agosto de 2002) y exportación de oro del Perú correspondiente a los ejercicios 1996 a 2001, mediante la cual pretende acreditar que la información sobre la producción de oro consignada en el Anuario Minero es incompleta.

Al respecto, es preciso señalar que el citado informe no desvirtúa los datos en que se sustenta la Administración Tributaria en atención a que éstos han sido emitidos por el órgano competente para ello, es decir, la Dirección General de Minería del Ministerio de Energía y Minas, que cuenta entre sus atribuciones con la de recopilar y evaluar la información estadística relacionada con el ámbito de competencia, de acuerdo con lo establecido por el inciso i) del artículo 41º del Decreto Supremo Nº 027-93-EM que aprueba la Estructura Orgánica y el Reglamento de Organización y Funciones del citado Ministerio.

c) Ley del oro proveniente de lavaderos y artesanales

De acuerdo con el Informe Nº 004-99-EM/MAPEN del Ministerio de Energía y Minas, la ley del oro puede variar, así, tratándose del yacimiento diseminado, el oro es de baja ley, siendo en el caso del filoneano (vetas), variable. Por su parte, en el yacimiento aluvial, generalmente proveniente de lavaderos y artesanales, la ley del oro varía de acuerdo a la zona de producción, si proviene de yacimientos aluviales del Departamento de Madre de Dios, en donde existe la mayor producción de oro aluvial, la ley referencial promedio se encuentra entre 980 a 985 milésimas, si en cambio proviene de la Selva Norte y Selva Central, la ley promedio está entre 700 a 800 milésimas y tratándose de Puno, la ley promedio es de 920 a 960 milésimas.

R.T.F. Nº 00590-2-2003

Además, dicho informe refiere que el oro que no alcanza la ley mínima de 995 milésimas se denomina Oro Dore, lo que significa que aún contiene plata o impurezas de aproximadamente 5 milésimas, pudiendo mediante la utilización de procesos de refinación ser purificados hasta llegar a leyes superiores a 995 milésimas.

De otro lado, mediante el Oficio N° 922-99-EM/DGM la Dirección General de Minería señala que en el Perú es posible producir, mediante refinación, oro de alta pureza, equivalente a 24 kilates, es decir con ley superior a 995 milésimas, que es la ley mínima para considerarlo como oro refinado. Por lo tanto, para que el oro proveniente de lavaderos y artesanales alcance una alta pureza, es decir una ley igual o mayor a 995 milésimas, debe ser sometido a un proceso de refinación.

En el caso de autos, consta en la mayoría de las facturas emitidas por los proveedores directos a la recurrente, que el oro facturado es de alta pureza, señalando en algunos casos que se trata de "oro refinado" y en otros, que la ley es igual o superior a 995 milésimas. Asimismo, existe otro grupo de facturas que no indica la ley del oro ni menciona que características tiene el oro que se vende. Cabe indicar que del informe elaborado por la misma casa matriz de la recurrente enviado por el Internal Revenue Service (IRS) del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, se aprecia que del total de oro remitido por su sucursal en Perú (23,013.70 Kg.) en 1998, el 90.32% corresponde a oro de alta ley (igual o mayor a 995 milésimas).

d) *Procesos de Refinación en el caso del oro proveniente de lavaderos y artesanales (oro aluvial)*

De la documentación que obra en el expediente, se aprecia que las empresas Afimetal S.R.Ltda., Negociaciones y Representaciones S.R.Ltda., e Importadora y Exportadora Frama S.R.Ltda., pertenecientes al grupo de Jorge Becerra Díaz (Grupo Becerra), representaron en 1998 los principales proveedores de la recurrente (en conjunto, el 78.16% del total del oro registrado por Engelhard Perú S.A.C.).

Respecto de este grupo, la Administración señala que durante la fiscalización a la empresa J.B. Procesadora de Metales S.R.Ltda., única empresa del Grupo Becerra que supuestamente habría brindado los servicios de refinación del oro comercializado por el grupo, se efectuaron inspecciones y peritajes, dentro de los que destaca el peritaje realizado por la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería, quien informó respecto del análisis de los procesos de refinación de dicha empresa, que durante el año 1998 el bisulfito de sodio consumido por la empresa, reactivo utilizado exclusivamente para la precipitación del oro, no guardaba relación con el oro producido.

De otro lado, según se aprecia del expediente, al realizarse el cruce de información con la empresa C.H. Plenge & Cía. S. A., dedicada a la realización de ensayos y análisis técnico mineros, quien efectuó durante el período comprendido entre agosto de 1998 a marzo de 1999, distintos análisis de determinación de pureza de oro para la empresa Inversiones Trinidad S. A., uno de los principales proveedores de la recurrente en 1998 (representó el 7.44% del total de oro registrado por Engelhard Perú S.A.C.), se obtuvo un listado de los análisis de pureza del oro realizados a las muestras entregadas por Inversiones Trinidad S. A. en el cual se verificó que la pureza del oro objeto de muestra superaba, en su mayoría, la pureza de 995 partes por mil lo que a juicio de la empresa C.H. Plenge & Cía. S.A. no era propio del oro proveniente de aluviales, cuya pureza no excede nunca el máximo de 900 milésimas.

La Administración señala que ni la empresa Inversiones Trinidad S.A. ni sus proveedores exhibieron durante las fiscalizaciones realizadas, documentación que acredite que incurrieron en gastos de refinación.

Asimismo, de los documentos que obran en el expediente, se aprecia que ni la recurrente ni los proveedores de primer y segundo nivel, habrían acreditado que el oro proveniente de lavaderos (en su mayoría oro de origen aluvial) y artesanales (propio del oro de origen aluvial), habría sido refinado para lograr el oro de alto grado de pureza que se transfirió a la recurrente.

R.T.F. N° 00590-2-2003



16. De los aspectos antes analizados, cabe concluir que el oro adquirido por la recurrente, según consta en sus facturas de adquisición, en su mayoría era oro de alto grado de pureza (igual o mayor a 995 milésimas). Asimismo, el oro que la recurrente adquirió y luego exportó tuvo como origen el oro aluvial, proveniente de los lavaderos y artesanales, situación que nunca fue negada ni discutida por la recurrente.

De otro lado, dicho oro requería ser previamente refinado para lograr el grado de pureza con el cual fue transferido a la recurrente. Sin embargo, sus proveedores directos (proveedores de primer nivel) y los proveedores de éstos (proveedores de segundo nivel), no han acreditado que el oro de origen aluvial haya sido refinado previamente antes de transferirlo, o en su caso, que el servicio de refinación brindado, guardara relación con el monto de oro transferido. En consecuencia, dichos proveedores no pudieron transferir un oro de origen aluvial, con alto grado de pureza.

De lo expuesto, se tiene que la realidad económica apreciada con un criterio de razonabilidad, resta certeza a la identidad entre el bien transferido a la recurrente consignado en las facturas emitidas por sus proveedores directos, con el oro que éstos pudieron transferir, por lo que en este caso en particular procede la aplicación de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

En tal sentido, el develamiento del ropaje jurídico utilizado por la recurrente a través de su documentación, permite determinar la existencia de falta de identidad entre el comprobante de pago y la entrega física del oro, y en consecuencia calificar como no reales a las operaciones materia de autos, desconociendo el crédito fiscal al amparo del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y en consecuencia el saldo a favor del exportador, por lo que procede confirmar las resoluciones apeladas.

Proceso penal a los representantes legales y vinculados de la recurrente

17. En el presente caso, en forma paralela al procedimiento administrativo se encuentra en trámite un proceso penal ante el Juzgado Penal Especializado en Delitos Tributarios y Aduaneros (Expediente N° 1846-00), contra los representantes legales y demás personas involucradas, por el delito tributario de Defraudación Tributaria y delito contra la Fe Pública en la modalidad de falsificación y uso de documentos falsos, en agravio del Estado Peruano.

Es de resaltar que en el caso de autos no es de aplicación la excepción contemplada por la Cuarta Disposición Final del Código Tributario¹⁴, toda vez que el pronunciamiento en esta instancia se limita a determinar la deuda tributaria en mérito a lo señalado en el presente dictamen, sin requerir para ello determinar la participación dolosa de la recurrente en el supuesto montaje de la cadena de comercialización de oro conjuntamente con sus proveedores, aspecto este último que constituye el sustento de la respectiva denuncia penal.

Lo expuesto concuerda con lo alegado por la recurrente en el sentido que el Tribunal cuenta con todos los elementos para emitir pronunciamiento, además que el procedimiento contencioso tributario y el proceso penal, en principio, son de naturaleza jurídica diversa, pudiendo tramitarse en forma paralela, de conformidad con lo establecido por el segundo párrafo del artículo 192º del Código Tributario.

Apelación contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-15577

18. La recurrente en su escrito del 18 de octubre de 2002 señala que con fecha 1 de octubre de 2002 presentó recurso de apelación contra las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15576 y 015-4-15577, sin embargo, de la revisión del indicado recurso y de la Hoja de Información Sumaria adjunta, se aprecia que dicha apelación está referida únicamente a la Resolución de Intendencia N° 015-4-15576, por lo que en esta instancia no cabe emitir pronunciamiento respecto del recurso interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° 015-4-15577, el cual forma parte del Expediente N° 171-2003, encontrándose en trámite ante esta instancia.

R.T.F. N° 00590-2-2003

¹⁴ Dicha disposición establece que a los procedimientos tributarios no se les aplica lo dispuesto por el artículo 13º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobado por el Decreto Supremo N° 017-93-JUS, excepto cuando surja una cuestión contenciosa que de no decidirse en la vía judicial, impida al órgano resolutor emitir un pronunciamiento en la vía administrativa.



Informe Oral

19. Finalmente, se deja constancia que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la presencia de ambas partes, conforme se aprecia de los folios 41,125 del Expediente N° 5861-2002, 7,429 del Expediente N° 5812-2002 y 817 del Expediente N° 5796-2002.

CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, soy de opinión que se **ACUMULEN** los Expedientes N°s. 5796-2002, 5812-2002 y 5861-2002, y se **CONFIRMEN** las Resoluciones de Intendencia N°s. 015-4-15576, 015-4-15578, 015-4-15579 y 015-4-15580, del 10 y 13 de setiembre de 2002, en los términos expuestos en el presente dictamen.

Salvo mejor parecer.

TRIBUNAL FISCAL


RENEE GEMMA AURELIA ESPINOZA BASSINO
Vocal Informante

R.T.F. N° 00590-2-2003
EB/MK/NG/jcs.