



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

EXPEDIENTE N° : 3129-2000  
INTERESADO : **ENGELHARD PERÚ S.A.**  
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas  
PROCEDENCIA : Lima  
FECHA : Lima, 21 de junio de 2002

**VISTA** la apelación interpuesta por **ENGELHARD PERÚ S.A.**, contra la Resolución de Intendencia Nº 015-4-11682/SUNAT, emitida con fecha 31 de mayo de 2000 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declara improcedente los recursos de reclamación formulados contra las Resoluciones de Determinación Nºs. 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 contra las Resoluciones de Intendencia Nºs. 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.

### **CONSIDERANDO:**

#### **QUE LA RECURRENTE SOSTIENE LO SIGUIENTE:**

1. Las operaciones que sustentan el crédito fiscal reparado son reales de modo que no es aplicable el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya que la Administración no ha probado que las operaciones sean falsas, ni la vinculación de la empresa con los proveedores y grupos económicos, ni que ésta haya actuado con mala fe.

El mencionado artículo 44º presupone la realización de un acto simulado entre comprador y vendedor, criterio compartido por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nº 583-3-98. Sin embargo, no se ha probado la participación de Engelhard Perú S.A. en un acto jurídico simulado. Más aún, la variante que señala la Administración no está comprendida dentro de la definición de simulación ni de operación no real, pues los actos jurídicos celebrados por Engelhard Perú S.A. con sus proveedores son válidos y eficaces, al haberse producido la transferencia real de los bienes y fijado un valor de mercado, el cual fue efectivamente pagado conforme lo admite la propia Administración.

La veracidad de las operaciones ha sido probada ampliamente, exhibiendo los registros contables, facturas de compra y de venta, guías de remisión, órdenes de compra, cheques, actas de recepción del oro, análisis de laboratorios, certificados de los resultados de los aforos físicos, declaraciones únicas de exportación y otros documentos con los que se ha acreditado, mes por mes, la realidad de las adquisiciones y la existencia física del oro. Además, los pagos nunca se realizaron en efectivo ni con personas naturales, sino siempre a través de entidades bancarias o entregando cheque a personas jurídicas registradas en la Administración.

*P. B. C. C.*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Una prueba irrefutable de la realidad de las operaciones y de la buena fe de Engelhard Perú S.A. es el otorgamiento de cartas fianza, prorrogadas sucesivamente, no obstante que la Ley del Impuesto General a las Ventas no obliga a presentar carta fianza al momento de solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas. De existir mala fe tampoco se hubiera sometido a una fiscalización de aproximadamente 12 meses, ni habría ofrecido y entregado toda la documentación solicitada a través de los 11 requerimientos emitidos a lo largo de la etapa de fiscalización. Asimismo, Price Waterhouse Coopers ha comprobado la realidad de las operaciones efectuadas, mediante la revisión a la documentación contable y comercial vinculada al oro adquirido y exportado entre agosto de 1997 y enero de 1999, no habiendo encontrando ninguna irregularidad.

2. Respecto de la relación con Jorge Becerra Díaz y el grupo de sus empresas (JB Alhajas S.A. y Afimetal S.R.Ltda., entre otras), ésta es solamente comercial, careciendo de sustento lo señalado por la Administración en el sentido que dichas empresas dependen económica y financieramente de Engelhard Corporation Inc., ya que la deuda de ese grupo con la casa matriz constituye el 32.2% del total de sus adeudos, mientras que el restante 67.8% corresponde a acreencias del sistema financiero peruano. Más aún, la casa matriz le ha iniciado un proceso judicial sobre ejecución de garantías por el incumplimiento de obligaciones.

De otro lado, el préstamo otorgado por Engelhard Corporation Inc. a JB Alhajas S.A. sirvió para refinanciar un préstamo otorgado originalmente por el Banco Interandino S.A., habiéndose procedido a iniciar un proceso judicial de ejecución de garantías debido a la falta de pago de las obligaciones contraídas; y Jaime Gálvez Villarroel, gerente general de Engelhard Perú S.A., también fue gerente general de Afimetal S.R.Ltda. debido a que esta última se creó con la finalidad de celebrar un joint venture entre ambas empresas, por lo que su participación era una garantía para la operación, la que sin embargo, nunca se llegó a concretar.

3. Las manifestaciones obtenidas por la Administración al amparo del Decreto Legislativo Nº 815, en ningún caso involucran a Engelhard Perú S.A. en las supuestas actividades ilícitas denunciadas por los declarantes, lo que demuestra que no formaba parte ni conocía la existencia de la supuesta cadena de comercialización fraudulenta del oro. Dichas declaraciones constituyen confesiones de los declarantes, siendo preciso indicar que el hecho que consten en un acta no les da el carácter de prueba instrumental. La confesión no es admitida por el Código Tributario como medio probatorio.
4. En cuanto al incremento de las adquisiciones de oro en 1998, ello se debió a que el sistema financiero nacional suprimió el otorgamiento de créditos por lo que los proveedores se dirigieron a su empresa, que al tener financiamiento externo no se vio perjudicada por ello. Sin embargo, el único financiamiento fue el otorgado al Grupo Becerra y, si bien no se descarta que los proveedores de cada nivel de comercialización obtengan los fondos necesarios para comprar el oro de su cliente en el siguiente nivel de comercialización, ello no implica que su empresa financie a toda la cadena de comercialización.

Los datos del Ministerio de Energía y Minas sobre la producción de oro aluvial en los que se basa la Administración para señalar que la cantidad de oro exportado es falsa, son estimados, pues se basan en las declaraciones de los titulares de la actividad minera sin considerar a la minería informal. El hecho que las empresas del Grupo Becerra y de sus principales proveedores se encuentren en el rubro de "Lavaderos y Artesanales" del Anuario Minero 1998, y no dentro del rubro "Gran, Mediana y Pequeña Minería" no implica, como señala la Administración, que el origen del oro sea ilegal.

*VB*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

5. En la resolución apelada, aún cuando se indique que los reparos se sustentan en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se ha aplicado el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, transfiriendo de manera ilegal e inconstitucional la presunta responsabilidad penal de terceros, haciendo responsable a la recurrente de las irregularidades de la cadena de comercialización. Dicho Decreto fue dictado expresamente para el caso de Engelhard Perú S.A., siendo inconstitucional por violar los principios de legalidad, no confiscatoriedad, retroactividad y derecho de defensa, así como otras normas del Código Tributario referidas a la transmisión de la obligación tributaria y a la responsabilidad solidaria; destacando que el Tribunal Fiscal, en resoluciones tal como la Nº 669-4-97, ha señalado que denegar el derecho al uso del crédito fiscal en base a lo dispuesto por normas de rango inferior al de la Ley, que no desarrollan limitaciones previstas en la misma, implica una alteración en la naturaleza del tributo.

No obstante lo señalado, se deduce la nulidad de las Resoluciones de Intendencia que declararon procedente en parte las solicitudes de devolución y ordenaron la ejecución de las cartas fianza, debido a que conforme con el artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables modificado por el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, la Administración se encontraba facultada para ello siempre que se comprobaran los hechos ilícitos que configuran delito de evasión tributaria o cualquier otro delito tributario cometidos por el solicitante o cualquiera de los agentes que participen en la cadena de comercialización del bien materia de exportación, aspecto éste último que le compete en forma exclusiva al Poder Judicial.

### **QUE LA ADMINISTRACIÓN SEÑALA:**

1. La resolución apelada ha sido emitida como consecuencia de los reparos efectuados al saldo a favor materia de beneficio de los períodos de enero a diciembre de 1998, al haberse constatado que el Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago por adquisiciones, corresponde a operaciones no reales y no fehacientes, precisando que dichos reparos fueron formulados al amparo de lo dispuesto por los artículos 18º, 34º y 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, Decreto Legislativo Nº 821.
2. La mayoría de proveedores de la recurrente no pertenecían a la Gran, Mediana y Pequeña Minería, por lo que se desprende de ello que se trataban de productores artesanales. En forma complementaria al proceso de fiscalización iniciado a la recurrente, se procedió a realizar auditorías a sus proveedores directos y a los proveedores de éstos, obteniendo en cada uno de los proveedores directos que se mencionan a continuación, los siguientes resultados:
  - (i) **Afimetel S.R.Ltda.**, empresa del Grupo Becerra, creada con la finalidad de formar parte de la cadena de comercialización y funcionar como una empresa "limpiadora", la cual transfirió crédito fiscal amparado en comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales. Asimismo, de la fiscalización efectuada a JB Procesadores de Metales S.R.Ltda., empresa perteneciente al mismo grupo económico, se tiene que Afimetel S.R.Ltda. simuló el empleo de servicios de refinación con la finalidad de formalizar la comercialización de oro de origen ilegal.
  - (ii) **Negociaciones y Representaciones S.R.Ltda.**, empresa del Grupo Becerra, la cual sólo aparentaba cobrar la suma pagada por la venta de oro, ya que volvía a depositar el importe cobrado, detrayendo una comisión.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

- (iii) **Inversiones Trinidad S.A.**, empresa del Grupo Martorell, muestra un comportamiento totalmente irregular, obteniendo y transfiriendo crédito fiscal que no tiene sustento en operaciones reales, participando incluso en exportaciones falsas utilizando la razón social de otra empresa. Adicionalmente, se determinaron elementos que permitieron deducir que el oro no existía o era de procedencia ilegal: 1) al reelaborar el kardex, se determinaron saldos negativos de stock de oro no sustentados; 2) si bien el oro aluvial no tiene más del 90% de pureza, el oro comercializado tenía el 99.98% de grado de pureza, pero ni Inversiones Trinidad S.A. ni sus proveedores realizaron procesos de refinación ni exhibieron comprobantes que sustentaran la prestación de estos servicios; y 3) por manifestaciones de representantes legales y terceros.
- (iv) **Metales y Agregados del Perú S.A.**, esta empresa no presentó la documentación sustentatoria que respaldara la compra de oro, exhibió facturas falsas por operaciones no reales, no sustentó los pagos efectuados a proveedores y no presentó un control documentario que demuestre la transferencia física del oro.
- (v) **South Traders S.A.**, empresa del Grupo Martorell, sus proveedores no pudieron acreditar la existencia del oro enajenado y en algunos casos sólo eran intermediarios en la comercialización de oro.
- (vi) **Empresa Minera Tambopata E.I.R.L.**, de los resultados de la fiscalización a esta empresa, se determinó que el inmueble declarado como domicilio fiscal en el Cusco nunca fue ocupado por ésta o por su representante legal. A partir del levantamiento del secreto bancario, se observó que la Cuenta Nº 285-1047994-083 del Banco de Crédito perteneciente a esta empresa, no refleja el ingreso de los cheques girados por la recurrente para la cancelación de la Factura Nº 001-0001, emitida por la Empresa Minera Tambopata E.I.R.L. Se concluye que esta empresa es una "empresa fantasma", que otorgó comprobantes por operaciones no reales.

Por otro lado, se determinó que los comprobantes de pago que sustentan crédito fiscal, proporcionados por los proveedores de los proveedores antes mencionados así como de las empresas Inversiones Mineras JHA S.A.C. e International Metal Trading S.A., también proveedores directos de la recurrente, no reflejan la adquisición de los bienes que en ellos se consigna, pues fueron emitidos bajo diversas modalidades de evasión, entre otras: empresas fantasmas, facturas de favor a cambio de una comisión, proveedores que no exhiben documentación sustentatoria, proveedores que no cuentan con el sustento de la extracción de oro, proveedores que señalan no haber realizado la operación ni emitido los comprobantes de pago o haber dejado éstos en poder de un tercero, doble emisión de facturas y guías de remisión, existencia de vínculos amicales, familiares, comerciales, económicos, laborales, personas que prestaron su nombre para la creación de una empresa y que nunca intervinieron en la comercialización de oro.

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Respecto a las empresas Importaciones y Exportaciones Fram S.R.Ltda. (empresa del Grupo Becerra), Princeton Dover Corp. Sucursal del Perú, y Vegydson y Cía S.A., proveedores directos de la recurrente, se determinó que las facturas de venta emitidas por estas empresas no corresponden a operaciones reales, al detectarse que no tenían capacidad económica para solventar sus adquisiciones y ser sujetos de crédito, al no poseer bienes ni activos fijos. En el caso de la primera de las nombradas, tampoco, demostró tener la infraestructura adecuada para salvaguardar el material que comercializaba, el personal idóneo y suficiente para su transporte, ni contaba con medidas de seguridad para la entrega del oro. En el caso de la segunda empresa, se observó que la utilidad obtenida era muy baja en relación con la inversión realizada y tratándose de la última empresa, se detectó que tenía como fuente de financiamiento los adelantos que le proporcionaba Engelhard Perú S.A.

3. Además, se detectaron otras irregularidades, tales como: (i) supuestas compras y ventas de oro en la cadena de comercialización del oro (operaciones no reales), detectadas durante la fiscalización en las manifestaciones tomadas al amparo del Decreto Legislativo Nº 815, (ii) el cliente o comprador era el responsable de llenar las facturas, pues los proveedores de segundo y tercer nivel entregaban en blanco las facturas al proveedor de primer nivel quien con conocimiento del procedimiento, recopilaba el oro irregularmente adquirido y el comprobante de pago respectivo, (iii) incongruencias al relacionar la ley del oro (nivel de pureza del mineral) que comercializaron los proveedores en las distintas cadenas de comercialización con la ley que era propia del oro aluvial, (iv) en el año 1998, la cantidad de oro proveniente del estrato aluvial (oro de lavaderos y/o artesanales) producido a nivel nacional y reportado al Ministerio de Energía y Minas fue de 22,560 Kgs., cifra que comparada a la cantidad de oro exportado por Engelhard Perú S.A. y otras empresas que comercializaron oro del mismo origen, llevó a considerar que este último superó la cifra oficial, (v) comportamientos irregulares de las empresas y personas que participan en las cadenas de comercialización, habiéndose identificado 3 tipos de comportamientos: empresas limpiadoras, comisionistas y/o intermediarias y fantasmas.
4. Mediante un análisis jurídico de las operaciones realizadas por Engelhard Perú S.A., se evaluó si en esta empresa existe buena fe respecto de sus adquisiciones, indicándose que a partir del Decreto Legislativo Nº 821, la legislación estableció un estándar de comportamiento razonable que justifica las adquisiciones de buena fe, habiéndose establecido un supuesto permisivo para el pago con cheque, en atención al cuidado que requiere la emisión del mismo. La condición indispensable para tener derecho al crédito fiscal es que el comprobante de pago respalde una operación real, por ello el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas desconoce el crédito fiscal cuando existe un acto simulatorio entre comprador y vendedor, criterio compartido por el Tribunal Fiscal (Resolución Nº 583-3-98).

En el caso de Engelhard Perú S.A., ésta pretende haber realizado operaciones reales con empresas del primer nivel, las que junto con las de segundo nivel actúan con un ropaje formal a fin de distraer la verdadera operación de transferencia de oro que se produce entre Engelhard Perú S.A. y los acopiadores directos, encargados de introducir al circuito de comercialización, el oro adquirido irregularmente. No es aplicable a Engelhard Perú S.A. la presunción de legitimidad de los bienes debido a que conocía que el poseedor no era el propietario, descartándose la buena fe. El hecho que realmente haya exportado oro resulta irrelevante, ya que éste no fue adquirido de quien aparece en el comprobante de pago.

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Teóricamente, la devolución del Impuesto General a las Ventas a los exportadores implica que previamente haya ingresado al fisco el dinero a devolver en las fases previas a la exportación. En el caso de autos se solicitó la devolución de un impuesto que no ingresó al fisco.

5. Además de las irregularidades resultantes al investigar la operatividad de las empresas en las distintas cadenas de comercialización del oro, existen los denominados indicios que se señalan a continuación, que prueban la participación de Engelhard Perú S.A. en las citadas cadenas: (i) participación de Jaime Gálvez Villarroel en los negocios de Jorge Becerra Díaz, y (ii) financiamiento de las cadenas de comercialización.

De otro lado, se ha comprobado la existencia de un contrato de crédito revolviente suscrito entre la casa matriz de la recurrente, Engelhard Corporation Inc., con JB Alhajas S.A., empresa del Grupo Becerra, participando como garantes cinco empresas del mismo grupo económico (Inka Gold S.A., JB Procesadora de Metales S.A., JB Intermediarios S.R.Ltda., Negociaciones y Representaciones S.R.Ltda. e Inmobiliaria y Promotora Giselle S.A.), préstamo que aún no ha sido pagado en su totalidad. Asimismo, entre 1997 y 1998, JB Alhajas S.A. efectuó diversos préstamos a las empresas de Jorge Becerra Díaz, sin cobrar intereses.

Asimismo, en agosto de 1996 Engelhard Corporation Inc. celebró un contrato de crédito revolviente con la recurrente por cinco millones de dólares, a fin que esta última contara con el capital de trabajo suficiente para incursionar en el mercado nacional de compra de oro. En 1998, dicho crédito fue incrementado a veinticinco millones de dólares.

6. Respecto al Decreto Supremo Nº 014-99-EF, la modificación del artículo 11º está referida a la ampliación del plazo para la fiscalización a efecto que la Administración pueda constatar la veracidad de los saldos a favor y no implica que sea sólo en función al mérito del citado dispositivo que se determine la deuda tributaria, se desconozca el saldo a favor, se determinen infracciones, se apliquen sanciones o se impute responsabilidad penal. Al tratarse de una norma procesal y según lo dispuesto por la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil, resultaba incluso de aplicación inmediata a los procedimientos en trámite, como la fiscalización especial que se efectuó.

El Decreto Supremo no vulnera el principio de legalidad ya que no establece un supuesto de responsabilidad solidaria ni establece infracciones y sanciones, sino sólo dispone nuevos supuestos para la realización de la fiscalización especial. Asimismo, no viola el principio de no confiscatoriedad al tratarse de una norma procesal y no sustantiva. Tampoco es en mérito a dicho dispositivo que se impute responsabilidad penal, pues ésta corresponderá cuando se compruebe la realización de conductas tipificadas como delitos de defraudación tributaria por el Decreto Legislativo Nº 813.

7. Finalmente, en cuanto a la ejecución indebida de las cartas fianza en base al Decreto Supremo Nº 014-99-EF, el Tribunal Fiscal mediante la Resolución Nº 982-2-99 declaró infundada la queja debido a que el procedimiento de ejecución estaba arreglado a ley.



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

## QUE DE LO ACTUADO SE TIENE:

### I. ANTECEDENTES

La recurrente solicita la devolución del saldo a favor del exportador materia de beneficio, correspondiente a los períodos de enero a diciembre de 1998 (mediante Formularios 4949 con N°s. de Orden 00181553, 00181555, 00223116, 00223117, 00223118, 00112987, 00112992, 00112993, 00112994, 00112995, 00276831 y 00278206), garantizando cada una de estas solicitudes mediante cartas fianza emitidas por entidades bancarias.

En atención a las mencionadas solicitudes, la Administración Tributaria emitió las Resoluciones de Intendencia N°s. 024-4-20380/SUNAT, 024-4-20714/SUNAT, 024-4-21146/SUNAT, 024-4-21343/SUNAT, 024-4-21895/SUNAT, 024-4-22158/SUNAT, 022-4-27931/SUNAT, 024-4-27974/SUNAT, 024-4-35818/SUNAT, 024-4-39541/SUNAT, 024-4-44669/SUNAT y 024-4-46736/SUNAT, las cuales autorizaban la emisión de cheques no negociables con relación a los saldos a favor correspondientes a los meses de enero a diciembre de 1998.

Para efecto de verificar los saldos a favor del exportador de los períodos de enero a abril de 1998, la Administración emitió el Requerimiento N° 137-98-NCN (folio 12,633) con fecha 25 de mayo de 1998. Durante la auditoría se efectuaron observaciones al crédito fiscal de los meses de marzo y abril de 1998, lo que posteriormente fue reparado en la Resolución de Determinación N° 012-03-0000381. No obstante, la Administración emite la **Resolución de Intendencia N° 024-4-21915/SUNAT** del 8 de julio de 1998, que declara la procedencia de las solicitudes de devolución del saldo a favor del exportador materia de beneficio de los meses de enero a abril de 1998.

En cuanto a los períodos de mayo, junio y julio de 1998, la Administración notificó el Requerimiento N° 253-98 (folio 12,672) con fecha 3 de setiembre de 1998, a fin de verificar el saldo a favor del exportador por dichos períodos. Conforme a las cédulas de "Determinación del Monto a Devolver – Exportadores", cuyas copias obran en los folios 12,675 a 12,677, no se efectuó observación alguna, emitiéndose la **Resolución de Intendencia N° 022-4-27958/SUNAT** de fecha 14 de setiembre de 1998 que declara la procedencia de las solicitudes de devolución del saldo a favor del exportador por los meses de mayo, junio y julio de 1998.

Para efecto de verificar los períodos de agosto y setiembre de 1998, la Administración emite el Requerimiento N° 314-98 (folio 12,711) con fecha 29 de octubre de 1998. Durante la auditoría se efectuaron reparos al saldo a favor del exportador que fueron reconocidos por la recurrente mediante la presentación de declaraciones rectificatorias (folios 12,710 y 18,982), por lo que se emitió la **Resolución de Intendencia N° 022-4-39561/SUNAT** del 26 de noviembre de 1998, que declara la procedencia de las solicitudes de devolución correspondientes a los períodos revisados.

Respecto al período octubre de 1998, a partir del detalle de los importes de crédito fiscal reparado existente en la cédula de "Resumen de Reparos al Crédito Fiscal - Utilización Común" (folio 18,969), se tiene que se efectuó una verificación inicial, observándose el saldo a favor de dicho período, lo cual fue reconocido por la recurrente al presentar la respectiva declaración rectificatoria (folio 18,957).

*[Firma manuscrita]*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Hasta este punto se tiene que la Administración efectuó una primera revisión de los períodos enero a octubre de 1998; sin embargo, del 21 de diciembre de 1998 al 23 de noviembre de 1999, realizó la fiscalización de los períodos tributarios de enero de 1997 a diciembre de 1998, mediante los Requerimientos numerados del 980021032890-1 al 980021032890-11.

Producto de ésta última fiscalización, se determina la existencia de operaciones no fehacientes y no reales, por lo que se repara el saldo a favor del exportador por los períodos de enero a diciembre de 1998, emitiéndose las **Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000381, 012-03-0000382 y 012-03-0000383**, las que establecieron los montos de los saldos a favor del exportador y las devoluciones en exceso de los mismos, correspondientes a los meses de enero a octubre, noviembre y diciembre de 1998, respectivamente.

Tomando en cuenta las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000382 (noviembre de 1998) y 012-03-0000383 (diciembre de 1998), la Administración con fecha 2 de diciembre de 1999 emite las **Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT**, que declaran procedente en parte la devolución correspondiente a los meses de noviembre y diciembre de 1998, y reconocen como deuda las devoluciones determinadas en exceso y ordenan la ejecución de las cartas fianza N°s. 019726-04 y CFR861000239-4, emitidas por el Banco Santander y el Banco STANDARD CHARTERED, respectivamente, presentadas para garantizar las sumas inicialmente devueltas mediante las Resoluciones de Intendencia N°s. 022-4-44669 y 022-4-46736.

Tanto las Resoluciones de Determinación N°s. 012-03-0000381, 012-03-0000382 y 012-03-0000383, como las Resoluciones de Intendencia N°s. 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT antes referidas, fueron materia de reclamación, habiéndose emitido la Resolución de Intendencia N° 015-4-11682 de fecha 31 de mayo de 2000, que declara improcedente la reclamación interpuesta y confirma los valores impugnados. Esta última resolución es materia de apelación por parte de la recurrente, lo que motiva la emisión del presente pronunciamiento por el Tribunal Fiscal.

## II. ASPECTOS CONTROVERTIDOS

De la revisión de los antecedentes antes enumerados, así como de los argumentos expuestos por las partes, se tiene que en el presente caso los aspectos materia de controversia son los siguientes: (i) el cuestionamiento por parte de la recurrente de la legalidad del Decreto Supremo N° 014-99-EF y (ii) los reparos por adquisiciones no reales y no fehacientes.

En cuanto a la legalidad del Decreto Supremo N° 014-99-EF y en aplicación de lo establecido en los artículos 102° y 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, para efecto de poder resolver el caso de autos, en el punto III de la presente resolución se desarrolla la posición del Tribunal Fiscal respecto a si la denegatoria del saldo a favor del exportador prevista por el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuya incorporación fue dispuesta por el artículo 1° del Decreto Supremo N° 014-99-EF, excede 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.

*[Firma manuscrita]*





## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Resuelto este extremo, en el punto IV se efectúa el análisis de los reparos antes señalados y que motivaron la emisión de los valores impugnados.

### III. POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL ACERCA DE LA DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 11º DEL REGLAMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO NEGOCIABLES, CUYA INCORPORACIÓN FUE DISPUESTA POR EL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO SUPREMO Nº 014-99-EF.

La legalidad del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuya incorporación fue dispuesta por el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 014-99-EF, es cuestionada por la recurrente, quien señala que la única forma que la Administración Tributaria tiene para vincularla con los hechos irregulares ocurridos en la cadena de comercialización del oro es mediante la aplicación de dicho dispositivo, el cual viola todos los principios constitucionales de legalidad, no confiscatoriedad, retroactividad de las leyes, derecho de defensa, así como las normas del Código Tributario referidas a la transmisión de la obligación tributaria y a la responsabilidad solidaria, al establecer la posibilidad de denegar la devolución del crédito fiscal (saldo a favor del exportador) proveniente de la compra de los exportadores. Indica que el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en el sentido que denegar el crédito fiscal (saldo a favor del exportador) en base a lo dispuesto en normas de inferior rango a la Ley que desarrollan limitaciones no previstas por la misma, implica una alteración en la naturaleza del tributo.

Teniendo en cuenta el cuestionamiento antes indicado y en mérito a que el artículo 102º del Código Tributario señala que "al resolver el Tribunal Fiscal debe aplicar la norma de mayor jerarquía", corresponde a esta instancia determinar si la denegatoria del saldo a favor del exportador prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, cuya incorporación fue dispuesta por el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821.

Por lo tanto, dicho tema fue sometido a la Sala Plena del Tribunal Fiscal, lo que motivó la suscripción del Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-08, en la que consta la adopción de los siguientes acuerdos:

***"Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en los artículos 18º, 19º, 34º y 35º del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo Nº 821, la exigencia que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo Nº 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, excede los alcances de los artículos del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidos".***

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

***“Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo N° 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18°, 19°, 34° y 35° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado.”***

***“Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo N° 014-99-EF.”***

Los fundamentos que sustentan tales acuerdos, se transcriben a continuación:

**(I) DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR POR COMPROBARSE INDICIOS DE EVASIÓN O ABRIRSE INSTRUCCIÓN A CUALQUIER ESLABÓN O EMPRESA DE LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN.**

En lo que respecta a la cadena de comercialización del bien materia de exportación, en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables que es materia de análisis, se dispone lo siguiente:

***“Si se detectase indicios de evasión tributaria (...) 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 (...) a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización,(...). De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado”.***

Para efecto de determinar si la denegatoria de la devolución dispuesta por el párrafo antes citado excede los alcances del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, cabe efectuar el siguiente análisis:

1. Por disposición expresa del artículo 34° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el monto del Impuesto consignado en las adquisiciones que efectúe el exportador, es el que dará derecho al saldo a favor.

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Dicha norma no condiciona el derecho al saldo a favor, a que sujetos distintos al exportador y que hubieren intervenido en la cadena de comercialización, no incurran en indicios de evasión o que no se les abra instrucción por delito tributario.

2. La remisión que el artículo 34º de la Ley del Impuesto General a las Ventas efectúa respecto de las disposiciones del crédito fiscal contenidas en los Capítulos VI y VII, es para efecto de establecer dicho saldo.

Las disposiciones del crédito fiscal contenidas en los Capítulos antes referidos, tampoco condicionan el derecho al crédito fiscal a la conducta de sujetos distintos al adquirente, en el sentido que se pierda el derecho al crédito si cualesquiera de los sujetos que intervienen en el ciclo de producción y distribución de bienes, incurre en indicios de evasión tributaria o se le abre instrucción por delito tributario.

En efecto, el artículo 18º exige el cumplimiento de requisitos sustantivos de cargo del propio adquirente, en cuanto dispone que las adquisiciones sólo otorgarán derecho al crédito fiscal, si son permitidas como gasto o costo de la empresa y si se destinan a operaciones por las que se deba pagar el impuesto.

El artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, por su parte, si bien exige el cumplimiento de requisitos formales que, entre otros, están referidos a los comprobantes de pago que emite el transferente, éstos son comprobables por parte del adquirente, con excepción que se trate de un comprobante que hubiere sido otorgado por personas que no resulten ser contribuyentes del Impuesto o cuya inclusión en algún régimen no los habilite para ello, supuestos en que no se tiene derecho al crédito fiscal, tal como expresamente lo señala el citado artículo 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

3. De las normas de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidas, debe notarse que el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 014-99-EF, al desconocer la devolución del saldo a favor del exportador en caso de indicios de evasión tributaria 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 a cualquiera de las empresas que hayan intervenido en la referida cadena de comercialización, está regulando casos no contemplados en dicha Ley para desconocer el crédito fiscal y por ende el saldo a favor del exportador, en tanto se sustenta en la conducta de sujetos distintos al exportador.

En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º antes citado, excede los alcances de los artículos 18º, 19º y 34º de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

4. Respecto a lo antes señalado, el Tribunal Fiscal ha emitido diversos pronunciamientos en el sentido que la validez del crédito fiscal no se condiciona a situaciones de hecho atribuibles al emisor del comprobante de pago, tales como:

*V B O 2*



# *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

- **RTF Nº 86-5-98 (10.02.98)**  
*"De los artículos 18º y 19º citados (la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por Decreto Legislativo No. 775) no se infiere que la recurrente debía, en su calidad de adquirente, verificar la conformidad de los Registros de las facturas de Cadex S.A. y Joyas Mollicentro S.A., ni que el uso del crédito fiscal estuviese supeditado a que dichos proveedores cumplieran con exhibir tal documentación ante la Administración, por lo que mal puede ésta, basándose en este único hecho, desconocer crédito fiscal por el incumplimiento de aquellos proveedores".*
- **RTF Nº 252-4-97 (20.02.97)**  
*"La existencia de un mismo representante legal para dos empresas, hecho que ha sido considerado por la Administración como prueba de vinculación económica entre las mismas y causal para desconocer el crédito fiscal, carece de sustento legal (....) no existía regulación legal específica que estableciera criterios para calificar la vinculación económica entre sujetos, ni ésta constituía causal para desconocer el crédito fiscal; (....) La legislación del Impuesto General a las Ventas vigente entonces (Decreto Ley Nº 25748), tampoco estableció el requisito de tener licencia de funcionamiento para efectos de considerar como válida la emisión de un comprobante de pago, ni para que el adquirente pueda hacer uso del crédito fiscal correspondiente, por tanto, ésta tampoco constituye causal para reparar el crédito fiscal".*
- **RTF Nº 395-2-96 (06.11.96)**  
*"Respecto de la inexistencia del proveedor, determinada en la instancia de reclamación mediante los requerimientos de cruce de información respectivos, cabe señalar que los dispositivos legales antes citados no condicionan el derecho al crédito fiscal al hecho que el emisor de la factura haya cumplido con sus obligaciones tributarias, es decir, que el débito que originó el referido crédito haya sido empozado al fisco y, más aún, no existe ningún dispositivo que obligue a la recurrente a verificar si su proveedor ha cumplido con registrar la factura que le hubiere emitido y, en su caso, con el pago del impuesto respectivo, criterio establecido mediante Resolución 129-2-96".*
- **RTF Nº 694-2-00 (16.08.00)**  
*"Respecto al reparo al crédito fiscal (....) cabe señalar que ni la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobada por el Decreto Legislativo Nº 775, ni su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo Nº 29-94-EF, así como tampoco el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente en ese momento, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 035-95/SUNAT, restringen el uso del crédito fiscal a que el vendedor sea ubicado al efectuarse la verificación y cruce de información, por lo que el hecho que el proveedor no sea habido no es atribuible al comprador y no da lugar a la pérdida del derecho al crédito fiscal, criterio que ha sido recogido de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nºs. 2071-4-96, 32-4-97 y 256-3-99".*

*Pagoe*



## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

▪ **RTF Nº 1154-3-00 (17.11.00)**

*"Situaciones como las que una determinada factura haya sido dada de baja o que la empresa que la emitió iniciara sus actividades en un período distinto al que se consigna en dicho comprobante, escapan al conocimiento del comprador o usuario que solicita la emisión de un comprobante de pago, habida cuenta que éste compra y actúa de buena fe (...). La responsabilidad de verificar que los comprobantes de pago cumplan con los requisitos exigidos por ley o que estos comprobantes adolezcan de alguna causal que los inhabilite, corresponde a quien los manda imprimir y emite posteriormente; esta afirmación tiene su correlato en el hecho que no existe ley ni norma alguna que obligue al comprador a verificar que la factura cumpla todos los requisitos de ley, por tanto, carece de sustento desconocer el crédito fiscal a favor del recurrente".*

▪ **RTF Nº 957-1-99 (26.11.99)**

*"No se puede imputar al adquirente una responsabilidad que no se encuentra establecida en la norma aplicable, más aún si se tiene en cuenta que no tenía forma de comprobar si el crédito fiscal transferido era verdadero o procedente al no tener acceso a los libros y registros contables del cedente, criterio que ha sido establecido por este Tribunal a través de las Resoluciones N.ºs. 045-1-96, 1378-5-96 y 669-5-97, por lo que procede revocar la apelada en ese sentido".*

En conclusión, para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y por ende su posterior devolución, no constituye un requisito previsto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, específicamente en el artículo 34º que regula el derecho al saldo a favor y en los artículos 18º y 19º que establecen los requisitos para tener derecho al crédito fiscal y que resultan de aplicación al exportador, la exigencia de que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, excede los alcances de los artículos de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidos.

**(II) DENEGATORIA DE LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR POR COMPROBARSE INDICIOS DE EVASIÓN O ABRIRSE INSTRUCCIÓN AL SOLICITANTE (EXPORTADOR)**

El exportador es a quien la Ley del Impuesto General a las Ventas, en sus artículos 34º y 35º, le reconoce el derecho al saldo a favor del exportador y a solicitar la devolución del mismo. Por ello, cuando el Reglamento de Notas de Crédito Negociables utiliza el término solicitante, debemos entender que se refiere al exportador.

Efectuada tal precisión, cabe citar nuevamente la parte pertinente del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, que ha sido incorporado por el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, que dispone lo siguiente:

*P. E. C. E.*



## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

*“Si se detectase indicios de evasión tributaria por parte del solicitante, (...) o si se hubiera abierto instrucción por delito tributario al solicitante (...). De comprobarse los hechos referidos, la SUNAT denegará la devolución solicitada, hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado”.*

Para efecto de determinar si la denegatoria de la devolución dispuesta por el párrafo antes citado reglamenta o excede los alcances de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cabe efectuar el siguiente análisis:

1. La Ley del Impuesto General a las Ventas, en su artículo 34° que regula el derecho al saldo a favor y en sus artículos 18° y 19° que establecen los requisitos para tener derecho al crédito fiscal y que resultan de aplicación al exportador, se limita a exigir el cumplimiento de requisitos sustanciales y formales respecto de las adquisiciones que realiza el exportador.

En efecto, el artículo 18° exige el cumplimiento de requisitos sustanciales referidos a las adquisiciones del exportador, y el artículo 19° el cumplimiento de requisitos formales referidos al comprobante de pago que respalda la adquisición del exportador, lo que incluye la exigencia de que dicho comprobante no sea falso – lo que significa, entre otros supuestos, que corresponda a una operación real, conforme lo dispone el numeral 2.2 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Este último, concuerda con lo previsto por el artículo 44° de la citada Ley, dispositivo que niega el derecho al crédito fiscal en el caso de comprobantes de pago que no correspondan a una operación real.

2. La norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables y que es materia del presente análisis, permite a la SUNAT denegar la devolución del saldo a favor, siempre que: (i) compruebe indicios de evasión o se le abra instrucción por delito tributario al solicitante (exportador) y (ii) hasta por el monto cuyo abono al fisco no haya sido debidamente acreditado.

El primer requisito está referido al solicitante, mientras que el segundo corresponde al cumplimiento del pago del Impuesto General a las Ventas de cargo de sujetos distintos al exportador, tal como pasaremos a explicar.

### **2.1 Comprobación de indicios de evasión o que se le abra instrucción por delito tributario al solicitante (exportador)**

Los exportadores que cumplan con todos los requisitos exigidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, tal como lo dispone el artículo 34° de la misma, tienen derecho al saldo a favor y, ello implica que, sus adquisiciones corresponden a operaciones reales, tal como se explicó en el punto 1. del presente acápite.

*R. J. C.*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

En tales casos, el delito tributario o la conducta evasiva que la SUNAT le tendría que atribuir al exportador para denegar la devolución de su saldo a favor al amparo de lo establecido en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, tendría que estar referido a conductas contrarias a derecho que sean distintas al incumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 18º y 19º antes referidos.

Siendo ello así, la denegatoria del saldo a favor de tales exportadores al amparo de lo establecido en el último párrafo del artículo 11º materia de análisis, excedería los alcances de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

De otro lado, cabe señalar que si el delito o el indicio de evasión que se atribuye al exportador estuviera referido a sus adquisiciones, podríamos estar frente al caso de operaciones no reales en que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aspecto este último que desarrollaremos más adelante, en el punto 3. del presente acápite.

### **2.2 Abono al fisco del monto del saldo a favor cuya devolución se solicita**

La exportación no es una operación afecta con el Impuesto General a las Ventas, tal como lo dispone expresamente el artículo 33º de la Ley de dicho impuesto. La obligación de abonar el Impuesto al fisco corresponde al proveedor del exportador, así como a todos aquellos que han intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación, por cuanto han realizado los supuestos de hecho previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas como operaciones gravadas y, por tanto, son los sujetos del Impuesto –incidido jurídico del tributo- que tienen a su cargo la obligación de abonar al fisco el monto del tributo generado.

Los exportadores son incididos económicamente con el impuesto al haber soportado su traslado en sus adquisiciones. Por ello y a fin de evitar efectos acumulativos del impuesto y conforme al principio de imposición en el país de destino la legislación del impuesto prevé su recuperación, reconociéndole al exportador el derecho a solicitar su devolución.

Consecuentemente, cuando el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables se refiere a la denegatoria de la devolución por el ***“monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado”***, éste sólo puede corresponder al importe del Impuesto de cargo de cualesquiera de los sujetos del impuesto que hubieren intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación –distintos al exportador- y que no hubiera sido abonado al fisco por la conducta evasiva o el delito tributario por el cual se le abre instrucción.

Imaginemos el siguiente ejemplo, en que el exportador cumple con todos los requisitos previstos en los artículos 18º y 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas:



# Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

	Fabricante	Mayorista	Minorista / exportador
Vende	100	200	Exporta 300
IB	18	36	Adquisición
P.V.	118	236	IGV de S/. 36

Diagrama de flujo:

- Desde el fabricante (100) y el mayorista (200) se arroja una flecha hacia un recuadro que contiene:  
**IGV: 18**  
**IGV: 18**
- Desde el minorista/exportador (300) se arroja una flecha hacia el texto:  
**PIDE DEVOLUCIÓN**  
**S/. 36**

IB (impuesto bruto)  
CF (crédito fiscal)  
PV (precio de venta)

Si en este caso, el fabricante o el mayorista no hubieran cumplido con abonar el Impuesto General a las Ventas a su cargo, y la SUNAT denegara la devolución del saldo a favor en aplicación del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, ello sin lugar a dudas excedería los alcances de la Ley del Impuesto General a las Ventas, toda vez que en ella no se ha previsto dispositivo alguno que condicione el reconocimiento del derecho al saldo a favor del exportador, al cumplimiento de obligaciones tributarias de cargo de sujetos distintos al exportador, como es el pago del Impuesto General a las Ventas.<sup>1</sup>

Consecuentemente nos encontraríamos frente a la misma situación descrita en el punto (I) del presente, esto es, que el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables regula también en este caso supuestos no contemplados en la Ley del Impuesto General a las Ventas para desconocer el crédito fiscal que se sustentan en la conducta de sujetos distintos al exportador; siendo por tanto también de aplicación en este punto lo previsto, entre otras, en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 359-2-96, en la que se precisa que los dispositivos legales que regulan el Impuesto General a las Ventas no condicionan el derecho al crédito fiscal al hecho que el emisor de la factura haya cumplido con sus obligaciones tributarias.

<sup>1</sup> Nótese, que los dos únicos supuestos legales en que se exige el pago del Impuesto para tener derecho al crédito fiscal son los siguientes: 1) "cuando la adquisición corresponda a una importación de bienes o servicios (utilización en el país de servicios prestado por no domiciliados). En este caso, el importador tiene la condición de sujeto del Impuesto y a su vez aplica como crédito fiscal el impuesto pagado por la importación. 2) En el caso de las retenciones del Impuesto General a las Ventas que debe hacer el comprador a su vendedor, tratándose de adquisiciones por las cuales corresponda expedir liquidaciones de compra.

*[Firma manuscrita]*





## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

3. Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, es de aplicación lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo pertinente efectuar un análisis distinto al desarrollado en el punto 2.

El artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, 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"*.

En otras palabras, dicho dispositivo regula el caso en que habiéndose emitido el comprobante de pago éste no corresponda a una operación real, sancionándose al transferente con el pago del impuesto, y desconociéndose al adquirente el derecho al crédito fiscal.

En el entendido que el supuesto del artículo 44º (operación no real) califica como una conducta contraria a derecho que podría dar lugar a que se le atribuya al exportador indicios de evasión o que se le abra instrucción por delito tributario, dicho exportador, en principio, también estaría incurso en los alcances del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables.

No obstante, consideramos que ello no es así, toda vez que el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se aplica con exclusión del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, por lo siguiente:

- El artículo 44º exige el pago del Impuesto, aun cuando la operación no sea real y, expresamente, le deniega el derecho al crédito fiscal a quien reciba el comprobante de pago. En tal sentido, si al exportador le resulta de aplicación el citado artículo 44º, no se requiere norma reglamentaria alguna para desconocer el impuesto consignado en el comprobante de pago emitido que respalda una operación no real y, por ende, denegar la devolución del saldo a favor.
- En el supuesto que se considere pertinente recurrir a la norma reglamentaria contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, es de resaltar que este último dispositivo contiene una regulación distinta a la contenida en el citado artículo 44º. Ello se sustenta, en lo siguiente:
  - El artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas exige el pago del impuesto respecto de una operación no real, y no obstante ello, niega el derecho al crédito fiscal aún cuando el íntegro del impuesto haya sido cancelado, en tanto dicha disposición constituye una sanción por un aprovechamiento de la técnica del valor agregado en perjuicio del fisco.

*[Firma manuscrita]*



## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

- El artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables dispone que se deniegue la devolución solicitada, hasta por el monto del impuesto no pagado, por lo que basándose en una interpretación en contrario, procedería que se reconozca el derecho a la devolución por la parte del impuesto cuyo abono al Fisco si haya sido debidamente acreditado, es decir, no estamos frente a una sanción sino a condicionar el derecho del exportador al ingreso del impuesto al fisco.

Esta última interpretación, en el caso de operaciones no reales, implicaría desconocer la prohibición expresa del artículo 44º de reconocer el derecho al crédito fiscal.

De lo expuesto, puede concluirse que **en el caso de operaciones no reales, la sola aplicación del artículo 44º sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, pues excede la Ley del Impuesto General a las Ventas.**

### III. ANALISIS DE LOS REPAROS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN

La recurrente en sus recursos de reclamación y apelación, así como en sus escritos ampliatorios y en los que solicita la nulidad, señala en forma reiterada que las observaciones de la Administración contenidas en las resoluciones impugnadas que llevaron al desconocimiento del saldo a favor del exportador del ejercicio 1998, sólo encuentra sustento en la aplicación del Decreto Supremo Nº 014-99-EF.

En efecto, en folios 40,463 y 40464 señala que la Administración *"pretende hacerla responsable de las irregularidades de la cadena de comercialización del oro, pretendiendo transferir de manera ilegal e inconstitucional la presunta responsabilidad penal de terceros a EPSA. En este intento SUNAT aplica el Decreto Supremo Nº 014-99-EF y no el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas – IGV como expresamente menciona."*

Por su parte, la Administración Tributaria señala que la naturaleza del Decreto Supremo Nº 014-99-EF es constituir una norma de carácter procesal y en mérito a la Segunda Disposición Final del Código Procesal Civil resulta de aplicación incluso a los procesos en trámite, como el caso de Engelhard Perú S.A.. Agrega, que la recurrente no tiene en cuenta que en el presente caso existen reparos al crédito fiscal de Engelhard Perú S.A., recogidos en las resoluciones de determinación impugnadas, *"...cuyos fundamentos se sustentan en lo señalado en el artículo 18º y en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas y que ocasionaron se tenga por indebido el saldo a favor devuelto al contribuyente con las Resoluciones de Intendencia Nº 022-4-44669/SUNAT y 022-4-46736/SUNAT."*

De lo indicado por las partes, corresponde ante todo analizar si al denegar la devolución del saldo a favor del exportador por formular reparos al crédito fiscal de la recurrente, la Administración lo hizo al amparo de lo dispuesto por los artículos 18º y 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas como señala, o aplicó el Decreto Supremo Nº 014-99-EF, como indica la recurrente.



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Para tal efecto, de la revisión de la resolución apelada y demás documentación que obra en autos, cabe destacar lo siguiente:

1. Del Informe N° 002-2000-SUNAT-NA300-SMS que sustenta la resolución apelada, se desprende que la Administración Tributaria, una vez realizada la fiscalización en forma complementaria al proceso de fiscalización especial efectuado según lo dispuesto por el Reglamento de Notas de Crédito Negociables, procedió a realizar diversas acciones tendentes a verificar la fehaciencia de las operaciones realizadas por la recurrente. Entre otras, efectuó los procedimientos y diligencias siguientes:
  - a) Realización de auditorías a los proveedores directos de Engelhard Perú S.A.
  - b) Realización de auditorías a los proveedores de los proveedores directos de Engelhard Perú S.A.
  - c) Cruces de información con terceros vinculados a la empresa Engelhard Perú S.A., tales como las intervenciones realizadas a las empresas del grupo Becerra: JB Alhajas S.A., JB Intermediadores S.R.Ltda. y otras empresas vinculadas a la recurrente, como JVC Interconsult S.R.Ltda.
  - d) Solicitud de comparecencia de los representantes del deudor tributario y de terceros intervinientes en las cadenas de comercialización del oro, cuyas operaciones incidieron finalmente en la exportación de dicho mineral por parte de Engelhard Perú S.A.
  - e) Levantamiento del secreto bancario en el caso de proveedores directos de Engelhard Perú S.A. y diversos proveedores de los proveedores directos de la mencionada empresa, cuya información sirvió de sustento para realizar el análisis de las cadenas de pago desde Engelhard Perú S.A. hasta el último proveedor de la cadena de comercialización.

La Administración Tributaria señala que el contexto en el cual se desarrollaron las operaciones de compra y venta de oro, estuvo dominado por diversas cadenas de comercialización, agrupadas en un número significativo de empresas y personas naturales con negocio, vinculadas a grupos económicos. Dichas empresas conformaban una compleja estructura de cadenas de comercialización cuyo objetivo era transferir al exportador elevados montos de crédito fiscal amparados en comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales, favoreciéndolo con un saldo a favor materia del beneficio que es solicitado en vía de devolución (folio 20,482).

Para ello, refiere que debe entenderse por "cadenas de comercialización" a cada uno de los proveedores directos de Engelhard Perú S.A. (proveedores de primer nivel), así como a los proveedores de cada uno de ellos (proveedores de segundo nivel) y a los proveedores de estos últimos (proveedores de tercer nivel), que durante el año 1998 le generaron un crédito fiscal (folio 41 de la resolución apelada).

Si bien a efecto de corroborar las operaciones realizadas por Engelhard Perú S.A., la Administración Tributaria inició un proceso de auditorías a las empresas del primer nivel de la cadena de comercialización de oro materia de exportación (folio 43 de la resolución apelada), de autos se aprecia que también fiscalizó a las empresas ubicadas en el segundo y tercer nivel así como a terceros intervinientes en la cadena de comercialización del oro exportado (folios 43 al 82 de la resolución apelada).

*[Firma manuscrita]*



# Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

Se desprende del expediente que en el caso de los proveedores directos de la recurrente, como Afimetal S.R.Ltda., Negociaciones y Representaciones S.R.L. e Importaciones y Exportaciones Fram S.R.L., entre otros, la Administración solicitó la programación de cruces de información a los proveedores y a los proveedores de los proveedores de esos contribuyentes, determinándose que los comprobantes proporcionados por todos éstos no refleja la adquisición de bienes que en ellos se consigna, al ser emitidos bajo diversas modalidades de evasión: adquisición de facturas de favor a cambio de una comisión sin que exista una operación real de venta ni transferencia física de oro, proveedores sin capacidad económica, proveedores no habidos, representantes no habidos, etc.

Concluye la Administración Tributaria respecto de cada uno de los proveedores directos de Engelhard Perú S.A., que como consecuencia de la fiscalización realizada y de los cruces de información efectuados así como de las tomas de manifestación respectivas, se determinó que tanto los comprobantes de pago emitidos como los utilizados por los proveedores del primer nivel correspondían a operaciones falsas, "no reales". Agrega que dichos proveedores han utilizado indebidamente crédito fiscal o solicitado saldo a favor, de ser el caso, al haber obtenido un crédito fiscal indebido de sus proveedores, habiendo trasladado a su vez crédito fiscal indebido a favor de sus clientes -léase Engelhard Perú S.A. (folios 47 y 48, 51, 54, 57, 61, 63, 65, 70, 73 y 76 de la resolución apelada).

2. La Administración, en el citado Informe Nº 002-2000-SUNAT-NA300-SMS (folios 95 al 115 de la resolución apelada), señala además otras irregularidades encontradas:
  - a) Las supuestas operaciones de compra y venta de oro (operaciones no reales, ficticias), efectuadas por los integrantes de las diversas cadenas de comercialización de oro, según la manifestación de terceros, acogidos o no al beneficio de la Ley de exclusión o reducción de pena, denuncias y recompensas en los casos de delito o infracción tributaria, Decreto Legislativo Nº 815.
  - b) La emisión de comprobantes de pago de muchos proveedores de tercer y segundo nivel que consistía en llevar a los clientes (empresas de primer nivel) las facturas en blanco, firmadas y con el sello de canceladas, con la finalidad que estos últimos pudieran hacer coincidir el contenido de los comprobantes de pago con el oro que les ingresaba a los depósitos de la empresa compradora. Para la Administración Tributaria "*...el proveedor del primer nivel, proveedor directo de Engelhard Perú S.A., con conocimiento de este procedimiento, recopilaba por un lado, el oro irregularmente adquirido y por otro lado, el comprobante de pago con el que sustentaría su adquisición y luego ese mismo mineral era transferido en venta a Engelhard Perú S.A.*" (folio 109 de la resolución apelada).
  - c) Según datos oficiales del Sector Minería, la producción de oro proveniente de lavaderos y/o artesanales en 1998, fue de 22,560 kilos. Sin embargo, la cantidad de oro exportado en dicho año proveniente de esas fuentes, fue de 51,690.14 kilos, de los cuales Engelhard Perú S.A. exportó 22,171.03 kilos. Este hecho lleva a la Administración a afirmar que la diferencia (29,130.14 kilos de oro) sólo podía provenir de oro de contrabando (folios 164 y 167 de la resolución apelada).

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

- d) Inconsistencias entre la ley (grado de pureza del mineral) del oro exportado, que era de un alto grado de pureza, y la ley del oro comercializado por los proveedores de las distintas cadenas de comercialización, cuya ley propia del oro aluvial (oro proveniente de lavaderos y/o artesanales), era más baja. Según la información del Ministerio de Energía y Minas, el oro que se comercializa en el país, cuya ley es igual o superior a las 995 partes por mil (oro de alta pureza), es aquel que se ha producido después de haber sido sometido a un proceso de refinación.

Es por esta razón que la Administración afirma que parte del oro exportado era de contrabando, pues el oro obtenido de yacimientos aluviales (oro comercializado en todas las cadenas de comercialización de oro y que fuera finalmente exportado por la recurrente), no contiene por sí solo ese alto grado de pureza, sino requiere ser refinado para mejorar la calidad del mineral. Agrega, que de la fiscalización realizada a las diversas cadenas de comercialización de oro, se determinó que los insumos utilizados para prestar el servicio de refinación del oro aluvial, han sido menores a los que se requería para refinar la cantidad de oro de alta ley exportado (folios 109 a 113 de la resolución apelada).

- e) Se identificó tres tipos de comportamientos irregulares en las empresas participantes en las cadenas de comercialización de oro (proveedores de los distintos niveles), aun cuando entre algunas de estas cadenas no existió un aparente nexo de comunicación:
- Empresas limpiadoras, destinadas a formalizar las operaciones de compra de oro de procedencia informal o de contrabando. Estas empresas se caracterizaron por tener domicilio fiscal y representantes legales habidos, llevar contabilidad completa con sus respectivos registros contables, sus ventas eran cobradas mediante cheques o transferencias bancarias y sus pagos a proveedores eran efectuados con cheque o efectivo según se alargue o no la cadena de comercialización de oro.
  - Empresas comisionistas y/o intermediarias, creadas con el único fin de entregar comprobantes de pago en blanco, previamente firmados y con el sello de cancelados, a cambio de un beneficio económico (comisión). El objetivo era dejar constancia de la recepción del precio de venta de una operación de compra y venta de oro que realmente no había ocurrido.
  - Empresas fantasmas, no tenían capacidad económica para realizar las operaciones que aparecen consignadas en las facturas que emitieron, no declararon, son no habidas, han sido creadas con documentos falsos por un solo sujeto, y no realizaron operaciones.

*D E C E*



## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

3. Como resultado de la fiscalización a los proveedores de los distintos niveles, la Administración Tributaria concluye que *"...que los representantes legales de las empresas de primer nivel participaron y propiciaron – a través de la realización de negocios, constitución de empresas y administraciones comunes dirigidas al interior de cada grupo económico – la creación y desarrollo de operaciones de compra y venta de oro cuyo origen no ha sido acreditado y que, inexplicablemente, excede la producción nacional, según cifras oficiales emitidas por el Ministerio de Energía y Minas. De ello puede colegirse que, tanto las empresas de primer nivel como las de segundo y tercero, se encontraron completamente involucradas en la comercialización de oro adquirido sin respaldo y para legalizar dichas operaciones, se valieron de la creación de empresas, simulación de operaciones y tráfico de facturas que pretendieron sustentar operaciones inexistentes"*. Afirmando a continuación la Administración, que *"...hasta este extremo no se visualiza la participación de ENGELHARD PERÚ S.A. en el desarrollo de estas operaciones..."* (folios 114 y 115 de la resolución apelada).

Sin embargo, más adelante la Administración afirma que la recurrente tiene participación en las cadenas de comercialización de oro, efectuando para ello un análisis sobre la "simulación" llegando a la conclusión que en el caso de Engelhard Perú S.A. nos encontramos ante operaciones simuladas, es decir, ante operaciones no reales de acuerdo con el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en tanto *"no existe identidad entre el proveedor del comprobante de pago y el proveedor del bien o servicio en su existencia real; (...) esto es, existe una adquisición de por medio, pero los comprobantes de pago entregados han sido emitidos por una persona distinta a la que realiza efectivamente la venta o prestó el servicio."* (folio 123 de la resolución apelada).

Señala a continuación la Administración que una modalidad de lo antes indicado, *"...ocurre cuando se recurre al mercado informal para la adquisición de bienes y/o servicios, los cuales son efectuados sin la cancelación de impuesto alguno y paralelamente, se recurre a proveedores de facturas que servirán para sustentar tales adquisiciones. Igualmente, una variante de tal modalidad ocurre cuando la misma empresa, potencial beneficiaria del acto simulatorio, participa en la creación, propicia o, por último, permite la intervención de empresas que le provean de comprobantes de pago con los que formalmente respaldará adquisiciones de bienes o servicios, obtenidos de personas distintas a los que emiten tales comprobantes; variante en la que se puede ubicar el comportamiento de la empresa Engelhard Perú S.A...."* (folio 123 de la resolución apelada).

4. La Administración sustenta la simulación de la recurrente en la falta de buena fe, apoyándose en los siguientes hechos que la propia Administración califica como indicios:
- a) Incremento entre 1997 y 1998 de las solicitudes de devolución de saldos a favor del exportador de empresas comercializadoras de oro que provenía de lavaderos y/o artesanales, siendo los más representativos, el de AFIMETAL S.R.Ltda. (empresa del grupo Becerra, principal proveedor de oro a la recurrente) que elevó sus solicitudes de devolución en un 3,966.87% y Engelhard Perú S.A. cuyas solicitudes tramitadas en 1997 por S/. 4'720,000 pasaron a ser en 1998 equivalentes a 120'598,200, es decir, se incrementaron en 2,455.05% (folio 127 de la resolución apelada).

*Handwritten signature*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Del análisis que efectúa la Administración del Cuadro Nº 10, referido a la "Relación del Crédito Fiscal Recibido - I.G.V. Pagado por la Cadena de Proveedores" y del Cuadro Nº 11, sobre "Resumen de Pagos de I.G.V. en la Cadena de Proveedores" (folios 130 y 131 de la resolución apelada), observa que respecto del monto devuelto a 10 empresas exportadoras de oro, el fisco sólo recibió como efectivo ingreso, el 5.25% (S/. 13'952,433.00) del total devuelto (S/. 265'538,661.00).

Asimismo, del análisis de esos cuadros, la Administración señala que Engelhard Perú S.A. representó dentro de las empresas a nivel nacional, comercializadoras de oro proveniente de lavaderos y artesanales, la principal exportadora de mineral en el país, siendo a su vez, la principal beneficiada con las devoluciones de impuestos.

- b) La participación de Engelhard Perú S.A. en la cadena de comercialización de oro, sustentando en:
- i) La participación de Jaime Gálvez Villarroel, en los negocios de Jorge Becerra Díaz. La Administración hace un recuento de las relaciones comerciales que existían desde 1994 entre Jaime Gálvez Villarroel, gerente general de la recurrente, y Jorge Becerra Díaz, principal proveedor de la recurrente, cuando el primero era consultor de Engelhard Corporation Inc. y el segundo uno de los principales acopiadores de oro del país, con la finalidad de lograr la exclusividad de dicho proveedor en el suministro de mineral a favor de la empresa extranjera. Tales relaciones continúan con la creación de la empresa JGV Interconsult S.R.Ltda., de propiedad de Jaime Gálvez Villarroel, a través de la cual se brindaba servicios de asesoría y consultoría a favor de empresas del Grupo Becerra (Negociaciones y Representaciones S.R.Ltda. y Afimetal S.R.Ltda.).

Según la Administración, esas relaciones se dan en mayor medida cuando se crea Afimetal S.R.Ltda. (empresa principal del Grupo Becerra), al asumir Jaime Gálvez Villarroel el cargo de gerente general de la misma entre el 26 de abril de 1996 y el 6 de mayo de 1997, teniendo facultades de representación y de gestión necesarias para administrar la sociedad. Entre el 20 de agosto de 1996, fecha de constitución de la recurrente, y el 6 de mayo de 1997, Jaime Gálvez Villarroel, desempeñó paralelamente el cargo de gerente general tanto de Engelhard Perú S.A. como de Afimetal S.R.Ltda.

En esta parte, la Administración destaca lo siguiente: las facturas de venta emitidas por Afimetal S.R.Ltda. en el período 1996-1997, cuentan con el visto bueno de un trabajador de la recurrente, José Luis Calderón. Asimismo, los pagos recibidos por Afimetal S.R.Ltda. provenientes de Oroamérica Inc. eran canalizados a través de la empresa de Jaime Gálvez Villarroel (JGV Interconsult S.R.Ltda.) y en las facturas emitidas por Afimetal S.R.Ltda. a Oroamérica Inc., aparece la firma de Jaime Gálvez Salcedo (gerente comercial de la recurrente) y las siglas de José Luis Calderón, trabajador de la recurrente antes nombrado.

*R. B. C. J.*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

Por otra parte, en noviembre de 1996, se suscribió un contrato de joint venture, celebrado entre la recurrente, cuyo gerente general era Jaime Gálvez Villarroel, Afimetal S.R.Ltda. y Jorge Becerra Díaz. El objeto de ese contrato era establecer en forma conjunta entre Engelhard Perú S.A. y Jorge Becerra Díaz, una empresa peruana dedicada a la extracción y refinación de oro y la provisión de suministros para minas de oro, siendo Afimetal S.R.Ltda. la empresa a través de la cual se implementaría el negocio común. En este contrato, se estipuló que Jorge Becerra Díaz debía contribuir en Afimetal S.R.Ltda. con derechos, activos (maquinaria, equipo, herramientas, partes, reparaciones, vehículos) y propiedad intelectual, derechos de tecnología y conocimiento de dicha propiedad, valorizados en \$ 950,000,00. Asimismo, Jorge Becerra Díaz debía transferir a la recurrente, el 70% de sus intereses en Afimetal S.R.Ltda., entregándole a cambio la suma de \$1'500,000.00 (folio 137 de la resolución apelada).

En mérito a lo expuesto, la Administración considera que Jaime Gálvez Villarroel conoció de la modalidad que empleaba Jorge Becerra Díaz para adquirir oro, *"...esto es de manera informal y sin pago previo de impuestos, y paralelamente para adquirir facturas en blanco para sustentar dichas operaciones."* (folio 139 de la resolución apelada).

- ii) El financiamiento de las cadenas de comercialización de oro por parte de Engelhard Perú S.A. La Administración señala que producto del análisis de la contabilidad y documentos de los proveedores de la recurrente, se constató que cuando Engelhard Perú S.A. entrega el dinero a las empresas del primer nivel (proveedores directos), en ese mismo momento se cancelan las supuestas operaciones de venta de oro que habrían realizado los proveedores de segundo y tercer nivel. Asimismo, constata que ello ocurre en las empresas del primer nivel, verificándose como una constante la inyección de dinero a las cadenas de comercialización existentes.

El dinero de Engelhard Perú S.A., según la Administración, era el único capital con el que funcionaron los diversos proveedores intervinientes en la cadena de comercialización del oro. Esta situación lleva a la Administración a afirmar *"...que existió una sola operación de compra de oro, originada entre ENGELHARD PERÚ S.A. y el proveedor que adquirió informalmente el oro; proveedor que era manejado por los diversos grupos económicos existentes."* (folio 164 de la resolución apelada).

Cabe destacar que además de los indicios antes mencionados, la Administración toma en consideración la incongruencia que se presenta entre la ley del oro aluvial proveniente de lavaderos y/o artesanales, adquirido por la recurrente a través de sus proveedores y el oro que finalmente exporta, así como aquella que se presenta entre la producción nacional y el monto exportado por la recurrente.





## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

La Administración termina afirmando que el análisis de los indicios antes señalados, así como "...los resultados arrojados al analizar la operatividad de las empresas de las diversas cadenas de comercialización de oro, (...) han llevado a que en esta instancia (etapa de reclamación) se pruebe la participación dolosa de la empresa ENGELHARD PERÚ S.A. en el acto simulatorio que llevó al área acotadora a reparar parte de su crédito fiscal." (folio 127 de la resolución apelada).

Luego de evaluar lo expuesto en los puntos anteriores, consideramos que de lo actuado por la Administración no fluye claramente que ésta se haya limitado a aplicar exclusivamente el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dispositivo este último que permite desconocer el crédito fiscal del adquirente por operaciones no reales siempre que éstas sean atribuibles al adquirente. En cambio, el último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo Nº 014-99-EF y que no resulta aplicable al caso de autos según lo explicado en el punto III de la presente resolución, sí permitía a la Administración desconocer al adquirente su derecho al crédito fiscal por la existencia de hechos sólo atribuibles a terceros (cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de comercialización del bien materia de exportación).

En efecto, la Administración por un lado señala que la recurrente tiene un crédito fiscal indebido como consecuencia de las operaciones irregulares de la cadena al haber desconocido al proveedor directo de la recurrente el crédito fiscal obtenido a su vez de sus proveedores, tal como se detalla en los acápites 1 y 2 de este punto. Por otra parte, la Administración señala que la recurrente ha participado directamente en la conformación de la cadena mediante operaciones simuladas, sustentando su afirmación en los hechos que ella misma califica como indicios y que han sido señalados anteriormente, así como en los resultados del análisis de la operatividad de las empresas de las diversas cadenas de comercialización de oro (acápites 3 y 4 de este punto).

Lo expuesto evidencia que la Administración ha aplicado el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas conjuntamente con el último párrafo del artículo 11º antes referido, lo que también se aprecia en los valores impugnados que señalan como base legal tanto el Decreto Supremo Nº 014-99-EF como el artículo 44º antes citado.

La aplicación conjunta de ambos dispositivos no procede, pues conforme al criterio adoptado por este Tribunal en la presente resolución y que ha sido ampliamente desarrollado en el punto III, tratándose de operaciones no reales la sola aplicación del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo aplicable la norma reglamentaria antes referida por cuanto excede la Ley del Impuesto General a las Ventas.

No obstante lo señalado, cabe indicar que el artículo 44º antes citado sí prevé el desconocimiento del saldo a favor del exportador si estamos ante operaciones no reales, en cuyo caso al no existir un impuesto que efectivamente se ha trasladado no podría reconocerse derecho al crédito fiscal o saldo a favor respecto de aquellas operaciones.

En tal sentido, para determinar la procedencia del reparo por operaciones no reales y que motiva la presente controversia, corresponde en esta instancia que el análisis se centre en establecer si la recurrente se encuentra dentro de los alcances del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas tal como lo invoca la Administración, esto es, si sus adquisiciones no corresponden a operaciones reales.

*[Firma manuscrita]*



## *Tribunal Fiscal*

Nº 03294-2-2002

En el caso de autos, la Administración Tributaria si bien ha sustentado la resolución apelada en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ha tomado en cuenta hechos de terceros a través de la cadena de comercialización y también ha considerado la existencia de otros elementos que califica como indicios y que si bien son relevantes, en principio cabría entender que se los atribuye a la recurrente al amparo del último párrafo del artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, incorporado por el Decreto Supremo No. 014-99-EF, toda vez que en el pronunciamiento de la Administración no se desarrolla en forma clara y con la amplitud requerida como es que las adquisiciones de la recurrente, en el marco del artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, no corresponden a operaciones reales.

En consecuencia, procede declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada a fin de reponer el procedimiento a la instancia de reclamación, debiendo la Administración, en aplicación de la presente resolución, emitir un nuevo pronunciamiento de conformidad con el marco legal que, de ser el caso, corresponda.

De otro lado, en cuanto a la ejecución de las cartas fianzas cuya nulidad se deduce en esta instancia, cabe señalar que anteriormente a ello la recurrente interpuso una queja contra la Administración Tributaria, sobre la que recayó la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 982-2-99 de fecha 29 de diciembre de 1999, que la declaró infundada. En dicha resolución, este Tribunal señaló que al haberse determinado que no correspondía realizar dicha devolución por los reparos formulados al crédito fiscal producto de la fiscalización, se ordenó la ejecución de las cartas fianza por el monto devuelto en exceso, pues justamente éstas garantizaban a la Administración que en caso no procediera la misma, se realizaría una pronta recuperación del importe entregado inicialmente.

En mérito a dicho criterio y dado que en el presente caso se declara la nulidad e insubsistencia de la apelada, debe entenderse que aún existe un procedimiento contencioso tributario en trámite, en el cual se determinará la procedencia de los reparos al crédito fiscal y con ello la existencia y, de ser el caso, el importe del saldo a favor materia de devolución, por lo que no procede atender lo solicitado por la recurrente en este extremo.

Finalmente, debe dejarse constancia que con fecha 6 de junio de 2002, se llevó a cabo la diligencia de informe oral con la asistencia de ambas partes, conforme a la constancia que obra a folio 40,524 del expediente.

Con las vocales Zelaya Vidal y Caller Ferreyros, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente la vocal Espinoza Bassino.

### **RESUELVE:**

1. **DECLARAR NULA E INSUBSISTENTE** la Resolución de Intendencia Nº 015-4-11682/SUNAT del 31 de mayo de 2000, debiendo la Administración emitir un nuevo pronunciamiento conforme a lo señalado en la presente resolución.

*[Firma manuscrita]*



## Tribunal Fiscal

Nº 03294-2-2002

2. **DECLARAR** de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el Diario Oficial El Peruano, en cuanto establece el siguiente criterio:

*"Para efecto de reconocer el derecho al saldo a favor del exportador y proceder a su devolución, no constituye un requisito previsto en 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, la exigencia que cualquier eslabón o empresa que haya intervenido en la cadena de producción y comercialización del bien materia de exportación, no le sean atribuibles indicios de evasión tributaria o no se le haya abierto instrucción. En tal sentido, la denegatoria del saldo a favor prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo N° 014-99-EF, excede los alcances de los artículos del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes referidos".*

*"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones correspondan a operaciones reales y que cumplan con todos los requisitos establecidos en los artículos 18° y 19° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, la denegatoria del saldo a favor hasta por el monto cuyo abono al Fisco no haya sido debidamente acreditado, prevista en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, y que ha sido incorporado por el Decreto Supremo N° 014-99-EF, excede los alcances de los artículos 18°, 19°, 34° y 35° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas antes citado."*

*"Tratándose de exportadores cuyas adquisiciones no correspondan a operaciones reales, la sola aplicación del artículo 44° del Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, sustenta la denegatoria de la devolución, no siendo de aplicación la norma contenida en el último párrafo del artículo 11° del Reglamento de Notas de Crédito Negociables, aprobado por Decreto Supremo N° 126-94-EF, y que ha sido incorporada por el Decreto Supremo N° 014-99-EF."*

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

ZELAYA VIDAL  
VOCAL PRESIDENTE

ESPINOZA BASSINO  
VOCAL

CALLER FERREYROS  
VOCAL

Huertas Lizarzaburu  
Secretaria Relatora  
EB/HL/jcs.