

Sumilla

Se señala que el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés (FJ 14-15).

EXP. N.º 8605-2005-AA/TC

LIMA

ENGELHARD PERÚ SAC

(EN LIQUIDACIÓN)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 14 días del mes de noviembre de 2005, el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los magistrados Alva Orlandini, Bardelli Lartirigoyen, Gonzales Ojeda, García Toma, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia, con el voto singular discrepante del magistrado Bardelli Lartirigoyen, adjunto.

ASUNTO

Recurso extraordinario interpuesto por ENGELHARD PERÚ SAC (en liquidación) contra la sentencia de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, de fojas 1553, su fecha 20 de julio de 2005, que declaró infundada la demanda de autos.

ANTECEDENTES

A) Argumentos de la Demanda

Con fecha 9 de mayo de 2003, ENGELHARD PERÚ SAC –EPSAC– (en liquidación) interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), con el objeto que se disponga:

- a) la reposición de las cosas al estado anterior de la vulneración de sus derechos constitucionales al debido proceso, legalidad, libertad de contratar, libertad y seguridad jurídica, propiedad, irretroactividad de la ley y a la aplicación arbitraria de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario;
- b) se declaren inaplicables las RTF 590-2-2003 y RTF 1217-2-2003 y, en consecuencia las Resoluciones de Intendencia que hayan sido materia de pronunciamiento y se deriven por conexión respecto a los periodos tributarios enero-diciembre 1998 y enero-marzo 1999 por desconocimiento de crédito fiscal del saldo a favor del exportador;

- c) la devolución de las sumas de S/. 28` 459, 118.00 y S/. 33`091,342.00, más los intereses respectivos, cobradas como consecuencia de la ejecución de cartas fianzas materializadas por las Resoluciones de Intendencia N.ºs 015-2-6213/SUNAT y 015-2-6214/SUNAT, correspondientes a la solicitud de devolución del crédito fiscal del IGV, por los periodos noviembre y diciembre 1998.

Respecto a los aspectos de forma, el demandante precisa que su petitorio no está sujeto a la actuación de material probatorio adicional al que se adjunta en la demanda, pues la violación de sus derechos constitucionales fue producto de la actuación arbitraria de la autoridad al analizar la prueba actuada en el proceso administrativo. Sostiene que la prueba aportada y/o actuada por la SUNAT en el procedimiento administrativo, no acredita su responsabilidad directa en las supuestas irregularidades detectadas en la cadena de comercialización de oro, y que a lo sumo determina indicios de responsabilidad de terceros; amén que dichas pruebas no obran en el expediente administrativo y, por tanto, no puede contradecirlas.

De otro lado, sobre las cuestiones de fondo, alega que la vulneración de sus derechos constitucionales se concretó en los siguientes actos:

- El desconocimiento del crédito fiscal de la empresa debido a que se le atribuye responsabilidad por hechos de terceros, esto es, responsabilidad solidaria por supuestos actos irregulares imputados a sus proveedores de oro y a los proveedores de estos en base al ilegal D.S. N.º 014-99-EF.
- Por la disposición arbitraria mediante Resoluciones de Intendencia de la ejecución de la cartas fianzas que garantizaban la solicitud de devolución del crédito fiscal por Saldo a Favor del Exportador (SFE) de los meses de noviembre y diciembre de 1998, en base al ilegal D.S. N.º 014-99-EF.
- Porque a pesar de disponerse mediante RTF 3294-3-2002 la inaplicación del DS N.º 014-99-EF por exceder lo dispuesto en la Ley del Impuesto General a las Ventas, el Tribunal Fiscal no dejó sin efecto las resoluciones de determinación, multas sustentadas en el mencionado Decreto Supremo, e incongruentemente validó la ejecución de las cartas fianzas con dicha base legal.
- Por cuanto al expedirse la Resolución de Intendencia 015-4-15576 , en cumplimiento de la RTF 3294-3-2002, no se variaron los hechos y pruebas, reiterándose la imputación a EPSAC *por hechos de terceros* y sustituyendo la inconstitucional aplicación del D.S. N.º 014-99-EF por una incorrecta aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Asimismo, por la aplicación retroactiva del artículo 125º del Código Tributario al otorgarle valor probatorio a las manifestaciones de personas vinculadas a los proveedores de EPSAC.
- Por cuanto al imponérsele sanciones por hechos de terceros, no tuvieron derecho de defensa porque al tratarse de pruebas ajenas no estuvieron en la capacidad de rebatir medios que desconocían.

- Por cuanto, al emitirse la RTF 590-2-2003 cuya inaplicación se solicita, se convalidó atribuirle responsabilidad por hechos de terceros en base al segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, desconociendo la autoridad de sus operaciones de compra y venta de oro pese a que, en la anterior RTF 3294, el propio Tribunal Fiscal descartó la posibilidad de atribuirle responsabilidad por hechos de terceros ya que inclusive sostuvo expresamente que el desconocimiento del crédito fiscal y del SFE debía estar sustentado en hechos propios del exportador.
- Porque la RTF 590-2-2003 se sustentó únicamente en dos elementos probatorios que no obran en el expediente administrativo; estos son el inexistente informe técnico de la UNI sobre las operaciones de refinación de JB procesadora de Metales SRL (que nunca fue refinadora o proveedora directa de EPSAC), y el informe de C.H Plenge & Cía., con el que no es posible determinar el nexo lógico que determine alguna responsabilidad de EPSAC en los presuntos actos de defraudación tributaria.

B) Contestación de la demanda

El Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas –MEF– contesta la demanda y plantea la excepción de incompetencia. Señala que la vía idónea para resolver el petitorio es la contencioso administrativa y no el amparo; que la fiscalización a la demandante y los cruces de información de sus proveedores y el resto de la cadena de comercialización, demostró que había incurrido en hechos que determinan una conducta tributaria irregular (simulación de compra y venta de oro), por lo que los actos de la administración a consecuencia de ello, no constituyen vulneración de derecho constitucional alguno; y que la acusada inexistencia de los informes de la UNI y de C.H Plengue no es cierta, pues dichos instrumentos obran en el expediente administrativo.

El representante legal de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT– contesta la demanda solicitando que sea declarada improcedente y/o infundada. Señala, en primer lugar, que la pretensión accesoria debe declararse improcedente por cuanto las devoluciones no resultan justiciables vía amparo, conforme lo establece reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional; y, en segundo lugar, que el petitorio de la demanda, debido a su complejidad, no puede tramitarse mediante el proceso de amparo, básicamente por la falta de estación probatoria. Al respecto, refiere que lo que se pretende someter a la justicia constitucional es el expediente administrativo que sustenta las Resoluciones del Tribunal Fiscal, el cual comprende más de 50,000 folios, siendo de imposible revisión en un proceso de naturaleza sumaria como el amparo.

Asimismo, aduce que los resultados de la auditoría realizada a la empresa, a solicitud de parte, por la auditora PriceWaterhouse Cooper –PWC–, no constituyen medio probatorio idóneo, pues sólo se limitó a la revisión del aspecto formal de la documentación contable de la empresa.

Respecto a la inexistencia del Informe Técnico elaborado por la Facultad de Ingeniería Geológica, Minera y Metalúrgica de la UNI y del cruce de información realizado con CH Plengue & Cía. S.A., señalan que se trata de una afirmación falsa, para lo cual adjunta copia de los referidos documentos que obran en autos.

En cuanto a la ejecución de las cartas fianzas y la supuesta violación del principio de legalidad, afirma que el Reglamento de Notas de Crédito Negociables (NCN) faculta a la SUNAT ejecutar las garantías otorgadas por los exportadores cuando estos han optado por el camino previsto en el artículo 12° del referido Reglamento. Precisa que no se trata de una sanción establecida en Reglamento y que no excede los límites de la ley, puesto que lo que en realidad representa es una consecuencia del hecho que la SUNAT haya devuelto indebidamente o en exceso un monto solicitado por la empresa exportadora; y que, justamente, las garantías se solicitan para asegurar que el Estado no se vea perjudicado por las devoluciones que pueda haber efectuado a aquellos exportadores que optaron por seguir el procedimiento sumario del artículo 12° del Reglamento de NCN.

En lo que se refiere a las alegaciones sobre la aplicación retroactiva del artículo 125° del Código Tributario modificado por Ley N.° 27335, el cual incluye a las manifestaciones como medios probatorios válidos, señala que la empresa demandante trata de inducir a error al juzgador, pues omite señalar que según la tercera disposición final y transitoria de la citada ley, se dispuso que las modificaciones introducidas son de aplicación inmediata incluso a los procesos en trámite.

Agrega que la Administración Tributaria cuenta con facultades para solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o de terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, la cual, habiendo sido obtenida en la etapa de fiscalización, puede ser utilizada en el procedimiento contencioso tributario, conforme al artículo 125° antes señalado.

De otro lado, aduce que para tener derecho al crédito fiscal es necesaria la verificación fáctica del hecho económico, de lo contrario resultaría irrelevante para efectos tributarios si la operación fue cancelada o no, incluso con cheque, de modo que, al existir falta de identidad entre el comprobante de pago emitido y la entrega física del oro; y, además, constatándose la actuación concertada de mala fe (simulación) del adquirente, corresponde desconocer el crédito fiscal según lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley de IGV y el criterio de la primacía de realidad económica sobre las fórmulas jurídicas adoptadas, conforme a la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Adicionalmente advierte que entre los hechos irregulares detectados por la División de Fiscalización, estuvo el análisis referido a la cantidad de oro producido a nivel nacional en el año 1998, cuyo origen es del estrato aluvial y que según el reporte del Ministerio de Energía y Minas en su Anuario Minero de 1998, arrojaba la cifra de 22,560 Kg; mientras que la cantidad de oro exportado por la demandante y otras empresas que comercializaban oro de origen aluvial ascendió a 51,690 Kg, cifra que es mayor a la cantidad de oro aluvial producido en el país, lo que a juicio de la Administración confirma la hipótesis de que en los circuitos de comercialización de oro existía, por un lado, oro de origen informal que habría sido trasladado en los diferentes niveles de la cadena de comercialización sin el pago de impuestos y, por otro lado, que también se introdujera en este circuito mineral cuyo origen era foráneo y que habría sido ingresado al país vía contrabando.

Finalmente, sostiene que para demostrar la simulación de las operaciones de ENGELHARD y sus proveedores, la SUNAT realizó diferentes acciones, entre ellas

auditorías a proveedores de la empresa, cruces de información con terceros vinculados, cruces de información con la Oficina Registral de Lima y Callao, levantamiento del secreto bancario a los proveedores directos de EPSAC, inspecciones en los locales ocupados por la empresa, solicitudes de comparecencia de los representantes legales de la demandante, solicitud a terceros de informes técnicos y peritajes, como la formulada al Ministerio de Energía y Minas sobre las zonas de extracción de oro en el país, descripción del proceso de extracción de oro aluvial y especificación de la pureza del oro obtenido en tales procesos. De igual forma, se solicitó el informe técnico a la Facultad de Ingeniería Minera y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería respecto de los procesos de refinación de oro.

Es así que, en las páginas 84 a 213 de su escrito de contestación de demanda, la SUNAT especifica y detalla los resultados de fiscalización a los (11) once proveedores de oro del primer nivel, en relación con sus propios proveedores del segundo nivel y siguientes. En términos generales, afirma que en la cadena de comercialización de oro se utilizaron diversas modalidades de evasión, como el caso de la compra de “facturas de favor” a cambio de una comisión; que se advierten proveedores que señalan no haber realizado operaciones de compraventa ni haber emitido facturas; que se detectaron facturas entregadas por empresas inexistentes y proveedores en la condición de no habidos o cuyo RUC esta dado de baja, entre otros. Asimismo, de los elementos actuados en el proceso de fiscalización, concluye que la empresa demandante, sus proveedores y los de estos, forman parte de una cadena de comercialización “aparente”; y, en consecuencia, las operaciones de adquisición de oro realizadas por la empresa no son reales.

Añade que pese a que la producción de oro en 1999 se incrementó en 36% en relación al año 1998, los proveedores del primer nivel de la recurrente disminuyeron sus ventas en 97%, aproximadamente, y que resulta extraño que siendo el oro un bien que tiene una demanda permanente en el mercado interno y externo, tales empresas hayan dejado de operar por la ausencia de EPSAC o en todo caso disminuyeron sus operaciones, concluyéndose que estos proveedores actuaron para legitimar la compra de oro de origen irregular por parte de EPSAC.

C) Fundamentos en Primera Instancia

El Tercer Juzgado Corporativo Especializado en lo Civil de Lima, con fecha 28 de abril del 2003, declara infundada la excepción de incompetencia y fundada, en parte, la demanda, por considerar que de las instrumentales actuadas no se demuestra irregularidad alguna en las operaciones de compra de oro por parte de la empresa ENGELHARD SAC a sus proveedores, por lo que no puede atribuirse a la accionante, por presunción, conductas irregulares de terceros; y porque la demandada no ha demostrado que los informes de la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería y de la empresa CH Plengue & Cía. S.A., formaron parte del procedimiento de fiscalización contemplado en el Código Tributario, lo que queda corroborado con el acta de presencia notarial de fojas 73 a 84.

De otro lado, declara la improcedencia de la pretensión accesoria referida a la devolución de dinero por no ser justiciable en la vía del amparo, pues el objeto de las acciones de garantía es la de restituir los derechos fundamentales, y no satisfacer las pretensiones de índole patrimonial.

D) Fundamentos en Segunda Instancia

La recurrida revoca la apelada en el extremo que declara fundada en parte la demanda, y que dispone la inaplicación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 0590-2-2003 y 01217-2-2003; y, reformándola, la declara infundada; confirmándola en lo demás que contiene.

Respecto a la excepción de incompetencia, la Sala sostiene que no comparte el criterio por el cual se afirma que la vía idónea para debatir actos de la administración en materia tributaria es sólo la acción contencioso administrativa, toda vez que el proceso de amparo tiene carácter alternativo.

En cuanto a las cuestiones de fondo, la Sala estima que la expedición de las Resoluciones de Intendencia sobre la ejecución de las cartas fianzas no incurrió en violación de derecho constitucional alguno, toda vez que dicha ejecución se realizó como consecuencia de haber sido otorgadas tales cartas para garantizar las solicitudes de devolución del saldo a favor materia del beneficio, en aplicación del artículo 12º del D.S. N.º 126-94-EF y no como consecuencia de haberse iniciado un proceso de cobranza coactiva por resolución de determinación alguna; por lo que, consecuentemente, dado que no se sometió a un procedimiento distinto al previamente establecido en el Código Tributario, las alegaciones de la empresa demandante no pueden ser amparables; tomando en cuenta, además, que mediante Resolución del Tribunal Fiscal 982-2-99 de fecha 29 de diciembre de 1999, la ejecución adquirió la calidad de la cosa decidida en el procedimiento por no haber sido impugnada por el demandante.

De otro lado, advierte que el sustento jurídico que fundamenta el pedido de las devoluciones y el proceso de fiscalización lo constituye disposiciones de carácter legal a las que se sometió el recurrente en sus operaciones de compra y venta de oro; que el sometimiento a tal régimen no puede implicar la titularización de derechos constitucionales desde que su imposición no proviene de la Constitución; y que, por tanto, la tutela de los derechos denunciados por la recurrente debió hacerse valer a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional.

Señala que, en resumen, de los medios aportados en el expediente –dejándose constancia que no obra el escrito de apelación interpuesto contra la RI 015-4-15576 , que dio origen a la cuestionada RTF 590-2-2003–, se llega a la conclusión de que no se han probado las violaciones a los derechos constitucionales alegadas.

FUNDAMENTOS

§ Delimitación del petitorio

1. Lo que la empresa demandante solicita es: a) Pretensión principal: que se declaren inaplicables las RTF 590-2-2003 y RTF 1217-2-2003; y, en consecuencia, las Resoluciones de Intendencia que hayan sido materia de pronunciamiento en las primeras, respecto a los periodos tributarios enero-diciembre 1998 y enero-marzo 1999 por desconocimiento de crédito fiscal del saldo a favor del exportador; b)

Pretensión accesoria: que se devuelva las sumas de S/. 28` 459, 118.00 y S/. 33`091,342.00, más los intereses respectivos, cobradas como consecuencia de la ejecución de cartas fianzas materializadas por las Resoluciones de Intendencia N.ºs 015-2-6213/SUNAT y 015-2-6214/SUNAT, correspondientes a la solicitud de devolución del crédito fiscal del IGV, por los periodos noviembre y diciembre 1998.

2. Sostiene que con la expedición de las Resoluciones cuestionadas, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal han vulnerado sus derechos constitucionales al debido proceso, a la seguridad jurídica y a la legalidad por la aplicación arbitraria de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, a la irretroactividad de la ley, a la libertad de contratar y a la propiedad.

§ Aspectos materia de pronunciamiento respecto de la pretensión principal

3. Tomando en cuenta los antecedentes del presente caso, que resumen los argumentos de hecho y derecho invocados por las partes, así como los alegatos expuestos en la vista de la causa de fecha 14 de noviembre del 2005, el Tribunal Constitucional considera que corresponde centrar su pronunciamientos en dos aspectos centrales, en función a los cuales la empresa demandante circunscribe la afectación de sus derechos constitucionales. Estos son:

3.1 La supuesta inexistencia de los informes de la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería, así como el de la firma CH Plengue & Cía. S.A. y la consiguiente afectación del debido proceso administrativo y del derecho de defensa de la recurrente.

3.2 La supuesta imputación de responsabilidad a la empresa demandante por hechos de terceros, en base a la aplicación arbitraria del Decreto Supremo N.º 014-99-EF, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y la aplicación retroactiva del artículo 125º del Código Tributario, modificado por Ley N.º 27335; y, en ese sentido, la afectación del principio de legalidad, del debido proceso, de la libertad contractual y de la propiedad.

Adicionalmente, obra la solicitud expresa de la demandante, conforme se aprecia a fojas 1135 de autos, en la cual afirma que “(...) no se impugna ni el contenido, ni la naturaleza de los reparos de las resoluciones administrativas sino la manipulación de medios probatorios inexistentes en el expediente y la imputación de hechos de terceros al amparo de la Norma VIII, situación que ha quedado acreditada y que fluye del simple análisis del fallo del Tribunal Fiscal y del escrito de contestación de demanda (...)” (sic).

Asimismo, a fojas 265 del cuadernillo del Tribunal obra el escrito de fecha 25 de noviembre de 2005, a través del cual la defensa de la empresa demandante precisa que “(...) la discusión habida en este expediente es un conjunto de hechos que nadie discute, pues todo esta probado. Lo que se discute es la normativa que se ha aplicado a estos hechos (...)” (sic).

§ Los informes de la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería y el de la firma CH Plengue & Cía S.A.

4. Uno de los puntos centrales para cuestionar la actuación de la Administración Tributaria en la determinación de valores, así como la motivación de las Resoluciones del Tribunal Fiscal, es que las mismas se basaron en pruebas que no obran en el expediente.
5. A fojas 483 y sgts. consta el alegato de la empresa según el cual, el Tribunal Fiscal sustenta el íntegro de la RTF 590-2-2003, cuya nulidad se solicita, única y exclusivamente en dos pruebas aparentes: a) el informe de la Universidad Nacional de Ingeniería que concluye que la empresa “JB Procesadora de Metales S.A.”, no pudo refinar 1,643.42 kg de oro, y que, en consecuencia, no se pudo transferir oro refinado a la recurrente; y, b) en el dicho de un auditor de SUNAT basado a su vez en un comentario de persona no identificada del laboratorio CH Plengue & Cía., según el cual el oro aluvial no era oro de alta ley y, por tanto, el oro proveído por Inversiones Trinidad S.A. no podía corresponder al adquirido por la demandante.

Afirma por ello que “(...) ni el supuesto informe de la UNI ni el aludido dicho atribuido a CH Plengue & Cía. existen en el expediente”. A tal efecto, adjunta como medio probatorio las actas de presencia notarial que obran a fojas 74 y siguientes, donde se concluye no haberse encontrado el informe de la Universidad Nacional de Ingeniería referente al análisis de los procesos de refinación de la empresa JB Procesadoras de Metales ni tampoco el de la empresa Plengue.

Añade que sólo obra el Memorando 6608-99-MD-0100, mediante el cual se remite a SUNAT un informe elaborado por la UNI y su conclusión (fjs. 81); y se advierte, asimismo, que no obra ningún informe elaborado por la empresa CH Plengue & Cía., sino más bien un documento denominado Informe hecho al contribuyente CH Plengue & Cía. S.A. sobre el programa de fiscalización “cruce de información” de los periodos comprendidos entre enero de 1997 a marzo de 1999.

6. Por su parte, los demandados contradicen el alegato de la empresa, señalando que tales argumentos resultan una maniobra para distraer la atención del juez respecto a la real materia controvertida (fjs. 720). En el mismo sentido, mediante los escritos de fechas 23 de setiembre y 16 de octubre de 2003, obrantes a fojas 1096 y 1618, respectivamente, afirman que la empresa tuvo pleno conocimiento del informe de la Universidad de Nacional de Ingeniería y de los resultados del cruce de información llevado a cabo por la empresa CH Plengue & Cía. S.A, demostrándose que no optó por contradecirlos.
7. En dichos escritos precisan, en primer lugar, que el laboratorio CH Plengue & Cía. no realizó ningún informe técnico como lo sostiene erróneamente la demandante, sino que sólo dio respuesta a los requerimientos que la SUNAT le notificó, los cuales forman parte del expediente administrativo N.º 5861-2002; y que, con la documentación enviada por el referido laboratorio dentro del proceso de fiscalización, el auditor encargado elaboró el informe sobre el cruce de información en dicho caso.

En segundo lugar que, mediante la Resolución de Intendencia 015-4-5576 (págs. 75 y 167) –que dio lugar a la RTF 590-2-2003–, pusieron en conocimiento de la empresa el cruce de información llevado a cabo con dicho laboratorio, para lo cual adjuntan como medios probatorios (fojas 1361 a 1597) los requerimientos

efectuados a CH Plengue y el Informe elaborado por el auditor tributario respecto al cruce de información, así como la copia certificada expedida por el Cuarto Juzgado Penal de Lima en el proceso que se le sigue a la empresa y otros por defraudación tributaria, donde también obran los referidos documentos.

8. Respecto al Informe de la Universidad de Ingeniería, sostienen que en los folios 14107 a 14136 del expediente administrativo, se encuentra el Informe General de la intervención a la empresa JB Procesadora de Metales, donde se hace referencia al Informe Técnico de dicha Universidad.
9. Por su parte, mediante escrito de fecha 17 de octubre del 2003 (fojas 1640), los demandados advierten que la propia empresa demandante hizo mención a los documentos cuyo inexistencia ahora alega, en sus escritos de apelación contra las Resoluciones de Intendencia N.ºs 015-4-15576 , 15578 y 11682, resueltos por el Tribunal Fiscal, con lo cual queda claro que ejercieron su derecho de defensa y, obviamente, conocían de su existencia.

El debido procedimiento administrativo y el derecho de defensa

10. Conforme a los argumentos expuestos en los fundamentos *supra*, la controversia constitucional en este punto radica en determinar si la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, al emitir las Resoluciones que se cuestionan en el presente proceso, vulneraron el debido proceso administrativo y el derecho de defensa de la empresa ENGELHARD SAC, por, aparentemente, sustentar su pronunciamiento en pruebas que no obran en autos.
11. El artículo 139° de la Norma Suprema establece los principios y derechos de la función jurisdiccional, consagrando en el inciso 3) la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Es decir, garantiza al justiciable, ante su pedido de tutela, el deber del órgano jurisdiccional de observar el debido proceso y de impartir justicia dentro de los estándares mínimos establecidos por los instrumentos internacionales.
12. Ese enunciado es recogido por el artículo 4° del Código Procesal Constitucional, que establece que “(...) se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos al libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.
13. Evidentemente, el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente

protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (STC 4289-2004-AA/TC).

14. Bajo esa premisa, el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como *principio de interdicción* para afrontar cualquier indefensión y como *principio de contradicción* de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés.
15. En el extremo que se discute de autos –donde se contraponen la actuación de oficio del Estado bajo la presunción de legalidad de sus actos (*iuris tantum*) frente a un particular–, la vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constatada si se comprobase que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones en base a pruebas inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por *sí mismas*, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia.
16. Dicho ello, cabe señalar que de la revisión de los actuados y las pruebas aportadas en el proceso, este Tribunal ha llegado a la convicción de lo siguiente: 1) hay pruebas suficientes que demuestran no sólo la existencia de los informes que la recurrente cuestiona, sino también, además, que tuvo conocimiento oportuno de ellos, conforme se advierte de la revisión de sus escritos de apelación en sede administrativa; 2) el Tribunal Fiscal en la RTF 590-2-2003, no basó su resolución única y exclusivamente en los referidos informes.
17. Efectivamente, a fojas 1036 y siguientes de autos obra el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 015-4-11682 que, entre otros, confirma las Resoluciones de Intendencia N.ºs 012-4-06213/SUNAT y 012-4-06214/SUNAT, cuestionadas en autos. En la página 32 de dicho recurso, la empresa contradice el Informe que sustenta dicha Resolución y, entre otros aspectos, rebate los resultados del informe de la Universidad de Ingeniería sobre servicios de refinación, en los siguientes términos: “(...) los resultados de la fiscalización de este proveedor de segundo nivel no tienen por qué tener efectos en nuestra empresa ni justificar algún tipo de responsabilidad de nuestra empresa (...) habida cuenta que nuestra empresa se encuentra imposibilitada de verificar la contabilidad de todos sus proveedores y de la veracidad de sus operaciones (...) El hecho que dicho proveedor no haya sustentado los servicios de refinación del oro, no implica que nuestra empresa no lo haya adquirido, pagado y recibido (...)”.
18. Asimismo, a fojas 1210 y siguientes obra el recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N.º 015-4-15578, cuestionada también en autos, donde ENGELHARD SAC hace referencia a las conclusiones de la SUNAT respecto al cruce de información con la empresa CH Plengue & Cía., dedicada a la realización de ensayos, señalando lo siguiente: “(...) la Administración vuelve a emplear dolosamente un argumento que no es aplicable. En efecto, la empresa

Inversiones Trinidad no interviene en ninguna de las operaciones acotadas en el presente caso (...) Por tal razón, la Administración no puede desconocer el crédito fiscal de los periodos febrero y marzo 1999, en base a supuestos servicios ficticios de refinación prestados a una empresa que no ha intervenido directa ni indirectamente en las operaciones materia de autos”.

19. Como quiera que el derecho de defensa implica asegurar a las partes la posibilidad de formular alegatos, probarlos y contradecir aquellos que se les opongan, en el presente caso no puede reputarse indefensión, pues de autos se evidencia no sólo que ENGELHARD SAC conoció la existencia de los documentos que cuestiona, sino que, además, tuvo expeditos los medios procesales para defenderse (recurso de reclamación y apelación), a través de los cuales cuestionó oportunamente su contenido. De modo que si en el procedimiento administrativo no recusó la existencia de los mismos, teniendo expeditos los mecanismos legales para ello, no resulta admisible que hoy lo haga mediante el amparo, más aún cuando no se ha demostrado un efectivo y real menoscabo de su derecho de defensa.
20. Así ocurre cuando, al afirmar literalmente que dichos informes “no existen”, la empresa pone en tela de juicio, inclusive, el propio hecho que los mismos hayan sido solicitados a la Universidad de Ingeniería o, en su caso, hayan servido para la conclusión de informes de cruce de información, lo cual ha quedado absolutamente desvirtuado en autos, conforme se aprecia de fojas 1361 a 1617.
21. De igual modo, este Tribunal considera que en la presente controversia tampoco puede alegarse vulneración del derecho a una decisión debidamente motivada, pues pese a que la recurrente aduce motivación *aparente* en lo resuelto por los vocales del Tribunal Fiscal –entendida como motivación inexistente o que no da cuenta de las razones mínimas para sustentar la decisión–, de la revisión de la RTF 590-2-2003 se advierte que los documentos que la recurrente cuestiona, además de existir, no fueron los únicos y exclusivos medios probatorios que sirvieron al Tribunal Fiscal para sustentar su Resolución.
22. En efecto, dicho Tribunal consideró otros elementos adicionales que en conjunto resultaron determinantes para el pronunciamiento administrativo del caso, como son el Informe del Ministerio de Energía y Minas –MEM N.º 004-99-EM/MAPEN–, el cual establece que el oro de los lavaderos y/o artesanales proviene mayormente de yacimientos auríferos aluviales y poseen una ley de pureza baja, así como el Oficio N.º 922-99-EM/DGM y las cifras de producción de oro según el anuario minero de 1998 del Ministerio de Energía y Minas.
23. Conforme ha señalado este Colegiado en la STC 1291-2000-AA, el debido proceso incluye dentro de su contenido el derecho de obtener de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, en cualquier clase de procesos. Debe considerarse, asimismo, que la Constitución en los términos del inciso 5) del artículo 139º –aplicable también al procedimiento administrativo– no garantiza una determinada extensión de la motivación, por lo que su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y que, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si ésta es breve o concisa o se presenta el supuesto de motivación por remisión.

24. Respecto al extremo cuestionado por ENGELHARD SAC, este Tribunal considera que en el caso de la RTF 590-2-2003, la garantía de la motivación suficiente ha sido respetada, tomando en cuenta además que “(...) la Administración puede cumplir la exigencia de la motivación, a través de la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también de la aceptación íntegra y exclusiva de los establecido en los dictámenes o informes previos emitidos (...)” (STC 4289-2004-AA/TC).
25. Por último, a fojas 1341 y siguientes obra el escrito de fecha 13 de octubre de 2003, mediante el cual la empresa rebate los informes referidos en el fundamento 22, *supra*, señalando que “(...) dichos documentos no pudieron ser valorados por sí solos para ser atribuidos como prueba plena y fehaciente en contra de la recurrente debido a que, sin perjuicio de contener cifras estimadas y generales, no aluden a irregularidades cometidas en las operaciones de compra y exportación de oro de EPSAC, sino que, por el contrario se refieren a datos estadísticos generales sobre la producción de oro aluvial”.
26. A ese respecto, de la revisión de los considerandos de la RTF 590-2-2003, resulta evidente para el Tribunal Constitucional que no sólo los Informes de la UNI y CH Plengue y Cía. contribuyeron a generar convicción sobre lo resuelto, sino que en la misma línea lo fueron las cifras estadísticas y reportes alcanzados por el Ministerio de Energía y Minas; de modo que, respecto al extremo que se discute, queda claro que el Tribunal Fiscal motivó suficientemente su decisión, en base a un *conjunto de elementos probatorios conexos*, sin los cuales, en su totalidad, no hubiese podido arribar a su decisión final.
27. En consecuencia, de lo expuesto en los fundamentos *supra*, el Tribunal Constitucional, considera infundado este extremo de la pretensión, al no haberse vulnerado el derecho de defensa de ENGELHARD SAC como manifestación del debido procedimiento administrativo.

§ La imputación de responsabilidad por hechos de terceros y la aplicación del Decreto Supremo N.º 014-99-EF, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 125º del Código Tributario, modificado por Ley N.º 27335.

28. El segundo aspecto cuestionado en el presente caso es el referido a la supuesta imputación de responsabilidad a ENGELHARD SAC *por hechos de terceros*, mediante la aplicación, en primer lugar, del Decreto Supremo N.º 014-99-EF y por virtud del segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, lo que habría afectado el principio de legalidad, los derechos al debido proceso, a la libertad contractual y a la propiedad. Ello por considerar que *la prueba aportada y/o actuada por la SUNAT* en el procedimiento administrativo no acredita la responsabilidad directa de la empresa en las supuestas irregularidades detectadas al interior de la cadena de comercialización de oro.
29. Los demandados contradicen dicho alegato señalando que en el caso de ENGELHARD SAC, se ha aplicado el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas debido a los *actos propios del contribuyente*, ya que no se ha desvirtuado la carencia de identidad entre el oro exportado y el oro adquirido de su proveedor

directo. Agregando que, al constituir *hechos propios*, ENGELHARD estaba obligada a probar que sus proveedores inmediatos –comprendidos en el rubro de proveedores artesanales y lavaderos– poseían oro de alta pureza, lo cual sólo era posible si el oro aluvial hubiese sido sometido a un proceso de refinación.

30. En primer lugar, debe advertirse que el Decreto Supremo N.º 014-99-EF fue declarado inaplicable al caso de la recurrente mediante RTF 03294-2-2002, por lo que no cabe emitir pronunciamiento al haberse producido la sustracción de la materia.
31. Ahora bien, cuando la recurrente alega la vulneración de derechos constitucionales por habersele imputado responsabilidad por *hechos de terceros* –cuestionando la interpretación de la SUNAT, así como la normativa aplicable al analizar las pruebas actuadas, esto es, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y el artículo 125º del Código Tributario, modificado por Ley N.º 27335, que incluye las manifestaciones como medio probatorio–, lo que en realidad pretende en esta sede es que el juez constitucional haga un control respecto de la argumentación de la administración y reevalúe el material probatorio actuado, a efectos de determinar si, de ello, pudo haberse concluido fehacientemente la participación de ENGELHARD SAC en la cadena de irregularidades de la comercialización de oro.
32. Evidentemente, atender este extremo del petitorio, es decir, reevaluar la argumentación de SUNAT y del Tribunal Fiscal, a fin de determinar si a la empresa se le imputa responsabilidad por hechos de terceros u hechos propios –que es lo que finalmente se discute en el caso– no resulta procedente en un proceso constitucional y sumario como el amparo.
33. Este Tribunal ha señalado, reiteradamente, que no es competencia de la justicia constitucional determinar la existencia de responsabilidad penal, pues ello supondría subrogarse en una función que corresponde a la justicia penal ordinaria (STC 1567-2002-HC, STC 0198-2005-HC, STC 2758-2004-HC/TC); y que dicho criterio debe aplicarse, *mutatis mutandis*, a la actividad administrativa respecto a la determinación de responsabilidades por la supuesta comisión de faltas que, como en el caso, corresponde evaluarse en el procedimiento contencioso tributario o en el contencioso administrativo.

Dicho de otro modo, la competencia del juez constitucional en los procesos constitucionales de la libertad se circunscribe a evaluar la eventual afectación de derechos fundamentales, siendo ajena a su función la reevaluación de hechos valorados por la administración o, en su caso, por la judicatura ordinaria, a efectos de determinar la aplicación de normas legales cuya constitucionalidad no se encuentra en entredicho.

34. En ese sentido, respecto al cuestionamiento de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, conviene precisar que la vulneración del principio de legalidad que la demandante alega no se evidencia por la sola invocación de dicha norma en la sustentación de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, sino que conllevaría necesariamente la evaluación de si la administración, en base a dicha norma, extendió y aplicó arbitrariamente a la recurrente sanciones no previstas en la ley. Para verificar ello, este Tribunal se vería obligado a realizar una labor que no es

viable en el proceso de amparo –conforme se ha señalado-, pues determinaría, *primera y necesariamente*, reevaluar los hechos y pruebas aportadas en el procedimiento administrativo tributario, a fin de determinar si de ello puede concluirse la responsabilidad de la empresa. Sólo así podría verificarse, luego, si se ha producido la extensión de una sanción a un supuesto de hecho no previsto en norma legal alguna.

35. Asimismo, debe considerarse que la valoración de pruebas corresponde, *prima facie*, al juez ordinario, no siendo tarea del juez constitucional analizar si ha quedado demostrada la responsabilidad –en este caso por operaciones no reales–. Claro está que ello no significa que la actividad probatoria se sustraiga del control de la justicia constitucional en todos los casos, pues ella debe ser realizada de acuerdo con los principios que la informan, y entre los cuales se encuentra la debida y suficiente motivación.

En los fundamentos *supra* se ha precisado que tal garantía fue respetada en el contenido de la RTF 00590-2-2003, lo que incluye también a las Resoluciones de Intendencia sobre las que esta se pronuncia, así como a aquellas que también se cuestionan en esta demanda. Reevaluar los hechos que sustentaron la interpretación de SUNAT implicaría la necesidad no sólo de revisar el voluminoso material probatorio actuado en el proceso de fiscalización, sino además, y lo más importante, de emitir un pronunciamiento respecto a la correcta aplicación de la ley en la determinación de responsabilidades administrativas, lo cual desnaturaliza la finalidad del proceso constitucional del amparo.

36. Conviene advertir que lo discutido en el presente caso está vinculado a la correcta interpretación y aplicación de normas de rango legal, de modo que no se encuentra referido en forma directa al *contenido constitucionalmente protegido* de los derechos que se cuestionan, por lo que resulta aplicable al caso el inciso 1) del artículo 5° y el artículo 38° del Código Procesal Constitucional.
37. Conforme se ha señalado en la STC 1417-2005-AA/TC, con los dispositivos antes mencionados el legislador del CPConst. no ha incorporado al ordenamiento jurídico una nueva regla de procedencia para los procesos constitucionales de la *libertad*; únicamente ha precisado legislativamente determinados presupuestos procesales que son inherentes a su naturaleza. En efecto, en tanto procesos constitucionales, el hábeas corpus, el amparo y el hábeas data sólo están habilitados para proteger derechos de origen constitucional, mas no de origen legal.
38. De modo que, si bien la defensa de ENGELHARD SAC sostiene que de la revisión de autos se evidencia claramente la vulneración de derechos, tal afirmación no solo no puede constatarse de la actuado en el expediente, sino que en realidad pretende la revisión de hechos y circunstancia de imposible verificación en esta vía, sea por la propia naturaleza del proceso o por estar referido a posiciones jurídicas derivadas de la ley y no directamente del contenido constitucionalmente protegido del derecho.
39. Este Tribunal concluye, entonces, en que la revisión de la supuesta vulneración de los derechos de la demandante a consecuencia de la imputación de responsabilidad por hechos de terceros, no es procedente en la vía del amparo, conforme a lo expuesto en los fundamentos precedentes.

§ Procedencia de la pretensión accesoria

40. La demandante solicita como pretensión accesoria que se le devuelva las sumas de S/. 28` 459, 118.00 y S/. 33`091,342.00, más los intereses respectivos, montos cobrados como consecuencia de la ejecución de cartas fianzas materializadas por las Resoluciones de Intendencia N.ºs 015-2-6213/SUNAT y 015-2-6214/SUNAT, y correspondientes a la solicitud de devolución del crédito fiscal del IGV, por los periodos noviembre y diciembre 1998.
41. Tratándose de una pretensión de índole patrimonial y estando directamente vinculada a la pretensión principal, referida a la supuesta imputación de responsabilidad a la empresa demandante por hechos de terceros, carece de sustento su revisión en esta vía.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda de amparo respecto de la pretensión basada en la supuesta inexistencia de los informes de la Facultad de Energía Minera, Geológica y Metalúrgica de la Universidad Nacional de Ingeniería, así como de la firma CH Plengue & Cía. S.A. y la consiguiente afectación al debido proceso administrativo y del derecho de defensa de la recurrente.
2. Declarar **IMPROCEDENTE** la propia demanda respecto de la pretensión que persigue, mediante la imputación de responsabilidad a la empresa demandante por hechos de terceros, en base a la aplicación del Decreto Supremo N.º 014-99-EF, la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario y la aplicación retroactiva del artículo 125º del Código Tributario, modificado por Ley N.º 27335, que el Tribunal Constitucional revalore la prueba ofrecida, actuada y aplicada por la administración (fundamento 31).

SS.

ALVA ORLANDINI

GONZALES OJEDA

GARCÍA TOMA

VERGARA GOTELLI

LANDA ARROYO

EXP. N.º 8605-2005-AA/TC
LIMA
ENGELHARD PERU SAC
(EN LIQUIDACION)

**VOTO EN DISCORDIA DEL MAGISTRADO JUAN BAUTISTA BARDELLI
LARTIRIGOYEN**

Sin perjuicio del respeto que me merece la opinión de mis honorables colegas confirmantes, emito el siguiente voto en discordia de acuerdo a los fundamentos que detallo a continuación:

1-) Conforme aparece de autos, la demandante, Engelhard Perú SAC (En liquidación) como empresa exportadora de oro, tenía derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas

Sin perjuicio del respeto que me merece la opinión de mis honorables colegas confirmantes, emito el siguiente voto en discordia de acuerdo a los fundamentos que detallo a continuación:

1-) Conforme aparece de autos, la demandante, Engelhard Perú SAC (En liquidación) como empresa exportadora de oro, tenía derecho a solicitar la devolución del Impuesto General a las Ventas – denominado saldo a favor del exportador- por ella abonado en la compra del oro que luego exportó, de acuerdo a lo señalado en el artículo 34º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, siendo regulado este procedimiento por el D.S N°124-94-EF.

2-) La actora acogiéndose a este beneficio y cumpliendo con el procedimiento establecido en el Decreto Supremo antes señalado, obtuvo la devolución por parte de la SUNAT del importe del impuesto general a las ventas (IGV), pagado en 1997 y de enero a octubre de 1998.

3-) Concluidos estos procesos de devolución se promulgó el Decreto Supremo N° 014-99-EF, de fecha 1 de febrero de 1999, que modificó el artículo 11º del Reglamento de Notas de Crédito, aprobado a su vez por el anterior D.S. N° 126-94-EF, por el que se extendió la responsabilidad solidaria al exportador por actos de evasión tributaria cometidos por terceros en cualquier eslabón de la cadena de comercialización, precisándose en su Disposición Transitoria su “aplicación a todas las solicitudes de devolución en trámite, incluso aquellas respecto de las cuales la SUNAT practique una fiscalización posterior, siempre que el plazo de las garantías aún no haya vencido”.

4-) Este Decreto Supremo N° 014-99-EF, es una disposición administrativa de rango reglamentario que vulnera el principio de reserva de la Ley señalado en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú, ya que solo se regulan por Decreto Supremo los aranceles y tasas, y en el presente caso, por Decreto Supremo se establece una obligación de carácter tributario por hechos de terceros, contraviniendo además lo

dispuesto por el literal d) del inciso 24) del artículo 2º de la acotada, al establecer sanciones, toda vez que sólo por ley se puede calificar un hecho como infracción sujeto a sanción (principio de legalidad).

5-) Como se advierte de autos, el D.S. N° 014-99-EF fue utilizado retroactivamente por la SUNAT para desconocer el derecho de la actora a que se le devolviera el impuesto general a las ventas durante los períodos anteriores a la vigencia de la norma e inclusive cuando los procedimientos administrativos que se iniciaron con tal fin ya habían concluido antes de su entrada en vigencia, vulnerándose lo dispuesto por el artículo 103º de la Constitución Política del Perú (principio de retroactividad).

6-) Las Resoluciones de Determinación y Multa materia de los literales h-) al o-) del escrito de demanda, tienen su origen en el proceso de fiscalización practicado por la administración tributaria en uso de la facultad que para ese efecto le confiere el artículo 62º del Código Tributario de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la norma IV del Título Preliminar de dicho Código, cuyo resultado se materializó de acuerdo al artículo 75º del acotado en las correspondientes Resoluciones de Determinación y Multa mencionadas.

7-) Los procedimientos de devolución iniciados por la demandante se regulan por el D.S. N° 126-94-EF, cuyo artículo 17 establece que la verificación que efectúe la SUNAT en tal procedimiento, se hace sin perjuicio del derecho de practicar una fiscalización posterior dentro de los plazos de prescripción previstos en el Código Tributario, advirtiéndose de dicha norma que la fiscalización no forma parte del trámite de ese procedimiento, lo cual no obsta para que paralelamente o con posterioridad al mismo, la administración ejerza su potestad fiscalizadora, como lo hizo en el caso materia de autos, dando lugar a las resoluciones citadas en el punto anterior, que establecieron deuda tributaria a cargo del contribuyente, las cuales son susceptibles de reclamación según el artículo 132º del Código Tributario, quedando por lo tanto suspendida su eficacia al formular reclamo contra ellas, en virtud de lo dispuesto por el artículo 115º del Código Tributario, según el cual la referida deuda sólo resulta exigible si no es reclamada dentro del plazo de ley.

8-) De lo anterior se aprecia que si bien la Fiscalización tiene conexión con el procedimiento de devolución, son en realidad procesos autónomos, regulándose por sus propias normas, de tal suerte que al contribuyente sujeto a la fiscalización prevista en el Código Tributario no puede aplicársele las normas de procedimiento normado por el D.S. N° 126-94-EF, por cuanto ello contraviene con lo dispuesto por el inciso 3) del artículo 139º de la Constitución que prohíbe someter a la persona a procedimiento distinto al previamente establecido.

9-)Que asimismo hago más las conclusiones señaladas en los puntos octavo y noveno del dictamen emitido por el profesor español Eduardo García de Enterría a fojas 600 a 602 del cuaderno formado ante este Tribunal.

10-) Por lo expuesto soy de opinión que debe declararse fundada en parte la demanda y en consecuencia inaplicables las resoluciones del Tribunal Fiscal N° 590-2-2003 y 1217-2-2003 e improcedente respecto de la pretensión de devolución de suma de dinero más los intereses respectivos, toda vez que el fin del presente proceso es la protección

de derechos constitucionales y no legales, los mismo que tiene en la vía ordinaria su campo de acción.

SS

BARDELLI LARTIRIGOYEN