



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

EXPEDIENTE N° : 2017004839
INTERESADOS :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Gestión y Control Aduanero¹
FECHA : Lima, 23 de abril de 2019

VISTAS las apelaciones interpuestas por _____ con RUC N° _____ y _____ con RUC N° _____ contra la Resolución de Gerencia N° _____ emitida el 30 de noviembre de 2016 por la Intendencia de Gestión y Control Aduanero, que declaró infundados los recursos de reclamación interpuestos contra las Resoluciones de División N° _____ y _____ ambas de 29 de diciembre de 2015, que determinaron tributos dejados de pagar y sanción de multa para la _____ por la infracción tipificada en el inciso 5, inciso b) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, como consecuencia de haber asignado una Subpartida Nacional incorrecta a las mercancías amparadas en las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° _____ y _____.

CONSIDERANDO:

Que el asunto materia de controversia consiste en verificar si:

- (i) procede el cobro de los derechos dejados de pagar como consecuencia del cambio de la Subpartida Nacional asignada en las mercancías materia del presente caso y
- (ii) la sanción de multa impuesta a la agencia de aduana recurrente por una incorrecta asignación de subpartida nacional, por estar de acuerdo a ley;

Que en atención a la naturaleza de la materia analizada, como cuestión previa es menester establecer la clasificación arancelaria de las mercancías amparadas en las declaraciones de importación objeto del grado, denominadas comercialmente "*Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml*" y "*Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml*", marca Dow Corning;

Que en el presente caso la empresa _____ importó mediante las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° _____ y _____ (todas asignadas a canal verde y en las que actuó como despachador de aduana la agencia de aduana recurrente) los productos señalados en el considerando precedente, clasificándolos en la Subpartida Nacional 3910.00.90.00; sin embargo, la Administración Aduanera considera que las referidas mercancías se clasifican en la Subpartida Nacional 3214.10.10.00 correspondiente a masilla, cementos de resina y demás mástiques;

Que teniendo en cuenta lo antes señalado, se debe precisar que de acuerdo a reiterados fallos de esta Sala, el estudio técnico legal necesario para la clasificación arancelaria de una mercancía debe contener dos etapas claramente identificables, la primera referida al estudio merceológico o estudio que recoge las características, descripción y propiedades de las mercancías, el cual debe recoger sus características y describirlo lo más detalladamente posible (análisis técnico-científico), y una segunda etapa, referida a la clasificación arancelaria propiamente dicha, para cuyo efecto debe partirse de las conclusiones del estudio merceológico y ubicar la mercancía en cuestión dentro del Arancel de Aduanas debiéndose tomar en cuenta las Reglas de Clasificación (Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura) contenidas en el Arancel de Aduanas, así como los instrumentos auxiliares señalados en ellas (análisis técnico-jurídico);

¹ Hoy Intendencia Nacional de Control Aduanero.

1



Tribunal Fiscal

Nº 03729-A-2019

Que al respecto, Rohde Ponce² señala que la clasificación arancelaria es un procedimiento jurídico que implica un análisis material e intelectual que permite identificar las circunstancias fácticas reales y concretas y adecuarlas a una norma jurídica, conducta que se expresa objetivamente en examinar los bienes o mercancías de que se trate así como los demás elementos técnicos y documentales que lleven al interesado a la convicción de que se trate de cierta mercancía y, una vez alcanzado ese estadio, ubicar esta mercancía "fáctica" en el concepto o descripción de la mercancía "normativa" complementada en la nomenclatura, hecho lo cual arrojará su posición arancelaria y por consiguiente la tasa arancelaria o tributaria a la cual estará sometida su importación o exportación;

Que asimismo, Anabalón Ramírez³ considera que aduaneramente hablando, o mejor tributariamente hablando, clasificar es encontrar la exacta posición relativa a una mercancía o clase de mercadería o clase de mercaderías en determinado esquema de clasificación. Si bien el ejercicio de esta función es de naturaleza teóricamente sencilla, supone, sin embargo, perfecto conocimiento del sistema utilizado y previa identificación de las mercancías a clasificar, sobre la base del examen de sus características tecnológicas;

Que sin perjuicio de lo anterior, se debe precisar que la clasificación arancelaria se realiza sobre la base de la naturaleza merceológica de cada producto a clasificar y de la aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura y los elementos auxiliares contenidos en el Arancel de Aduanas, y no de consideraciones técnicas de otra naturaleza. En el mismo sentido, ha sido expresado por esta Sala en reiterados fallos, entre ellos, las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 05765-A-2016 y 06601-A-2010, entre otras;

Que en tal sentido, a fin de proceder a clasificar una mercancía se tiene como punto de partida su análisis merceológico, por lo que una vez que se cuenta con dicha evaluación se debe proceder a ubicarla dentro del Arancel de Aduanas vigente a la fecha de numeración. Esto es, el Decreto Supremo Nº 238-2011-EF en el presente caso, teniendo en cuenta que las declaraciones aduaneras fueron numeradas en los años 2013 y 2014;

Que con relación a las características merceológicas de las mercancías materia de clasificación arancelaria, según lo verificado en los Resultados de Requerimiento Nº (fojas 119-129) y (fojas 110-117), la Administración Aduanera se ampara en lo señalado en el Informe Nº (fojas 01-04), emitido el 21 de octubre de 2014 por la División de Arancel Integrado de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera⁴, que entre otros indica lo siguiente:

Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml y *"Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml"*, ambos de la marca Dow Corning se clasifican en la Subpartida Nacional 3214.10.10.00; siendo las descripciones tomadas en cuenta las siguientes:

Productos	Descripción	Composición	Usos
DOW CORNING GLASS AND ALUMINUM SEALANT BLACK 300 ML	Pasta de color negro, con olor característico a ácido acético, presentada en cartucho con tapa punta por 305 ml.	Sellador a base de silicona con agente de curado acético. Presenta en su composición: Etiltriacetoxisilano (1-5)% Metiltriacetoxisilano (1-5)%	Para vidrio y aluminio, como sellador para aparadores, ventanas, puertas, cubiertas de vidrio, etc.
DOW CORNING GLASS AND ALUMINUM SEALANT TRANSPARENT 300 ML	Pasta de color negro, con olor característico a ácido acético, presentada en cartucho con tapa punta por 305 ml.	Sellador a base de silicona con agente de curado acético. Presenta en su composición: Etiltriacetoxisilano (1-5)% Metiltriacetoxisilano (1-5)%	Para vidrio y aluminio, como sellador para aparadores, ventanas, puertas, cubiertas de vidrio, etc.

² ROHDE PONCE, Andrés. *Regímenes, contribuciones y procedimientos aduaneros*. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2000. pp. 317-318.

³ ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos. *Derecho Tributario Aduanero*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 80.

⁴ Hoy Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera (INDIA).



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

Que asimismo, la Aduana (fojas 113 vuelta, 112 y 122) señala que mediante Informe N° de 23 de junio de 2015, cuyos fundamentos se reproducen en el Resultado del Requerimiento, la División de Arancel Integrado ratifica lo señalado en el Informe N° pronunciándose respecto a la clasificación arancelaria de los mencionados productos, indicando que se clasifican en la Subpartida Nacional 3214.10.10.00 del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF y Decreto Supremo N° 238-2011-EF, de acuerdo al siguiente detalle:

Dow Corning (R) Glass and Aluminium Sealant Transparent				
Descripción	Composición			Usos
	Componentes	N° CAS	% Peso	
Elastómero de silicona en forma de pasta, de color incoloro y olor a ácido acético. El producto libera ácido acético (HOAc) cuando se expone al agua o aire húmedo	Dimetil Siloxano, Hidroxiterminal		70-90	Mastique, utilizado como sellador
	Dioxido de Silicio (Silice Amorfa)		7-13	
	Metiltriacetoxisilano		1-5	
	Etiltriacetoxisilano		1-5	
Dow Corning (R) Glass and Aluminium Sealant Black				
Descripción	Composición			Usos
	Componentes	N° CAS	% Peso	
Elastómero de silicona en forma de pasta, de color incoloro y olor a ácido acético. El producto libera ácido acético (HOAc) cuando se expone al agua o aire húmedo	Dimetil Siloxano, Hidroxiterminal		70-90	Mastique, utilizado como sellador
	Dioxido de Silicio (Silice Amorfa)		7-13	
	Polidimetilsiloxano		1-5	
	Metiltriacetoxisilano		1-5	
	Etiltriacetoxisilano		1-5	
	Negro de carbón		<1	

Que adicionalmente, en la resolución apelada (fojas 258 y 259 vuelta), la Aduana sostiene que para la mercancía del presente caso existe una Resolución de Clasificación Arancelaria, la Resolución de Intendencia Nacional N° vigente a la fecha de numeración de las declaraciones fiscalizadas (numeradas desde el 13 de marzo de 2013 al 13 de mayo de 2014), que clasificó a los selladores de polímeros de silicona conteniendo agentes de curado (compuesto acético), asignándoles la Subpartida Nacional 3214.10.10.00; precisando que dicho criterio de observancia obligatoria debió ser tomado en cuenta por los operadores de comercio exterior para efectuar la asignación de subpartida nacional de productos con características merceológicas equiparables. Dicha Resolución de Clasificación indica lo siguiente:

Descripción del producto	Composición química	Uso	Conclusión
Pasta ligera de color blanco, presentado en cartucho x 225 ml con aplicador	Químicamente está constituido por polímero de silicona y compuesto acético como agente de curado	Para adherir superficies de vidrio y metales	Preparación a base de polímeros de silicona y compuesto acético como agente de curado

Que en dicha resolución se concluye que el producto por estar compuesto por silicona (plástico) y un agente de curado (endurecedor), que se presenta acondicionado para la venta al por menor en envase de 225 ml y utilizado para adherir vidrios, se descarta clasificarlo en la partida 39.10 porque la partida 32.14 comprende a las preparaciones de composición muy variable (por ejemplo mástiques a base de silicona) que se caracterizan esencialmente por su utilización. Dicha partida clasifica únicamente a los productos que están íntegramente formulados para ser usados como mástiques (conseguir estanqueidad, efectuar reparaciones en el hogar o reparar artículos de vidrio o, en el caso de los selladores adhesivos, para mantener unidas varias piezas);



Tribunal Fiscal

Nº 03729-A-2019

Que asimismo en la referida resolución, se advierte que la mercancía comercialmente denominada "SILICONA PARA VIDRIO", es considerada como mástique, a base de polímeros de silicona y compuesto acético como agente de curado, siendo clasificada en la Subpartida Nacional 3214.10.10.00, dicha clasificación arancelaria, se sustentó en el hecho que el producto en estudio, es pasta a base de siliconas que ha sido formulado para ser utilizado como un adhesivo/sellador de uso múltiple y acción duradera para interiores, exteriores y uso automotriz;

Que como se puede apreciar, las mercancías materia de este caso (Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml" y "Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml), poseen las mismas características, pues son selladores en base a siliconas con agente de curado acético;

Que respecto de ubicar la mercancía en cuestión dentro del Arancel de Aduanas, empleando las Reglas de Clasificación señaladas en dicho instrumento y sus instrumentos auxiliares, se debe advertir que la Primera Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 238-2011-EF establece: "Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo ...";

Que en concordancia con lo anterior, la Sexta Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel en mención señala: "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de Subpartidas así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que solo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario";

Que las Notas Explicativas correspondientes a la Partida 3214 señalan lo siguiente:

"I. – MASILLA, CEMENTOS DE RESINA Y OTROS MASTIQUES

Los mástiques se utilizan principalmente para obturar fisuras, para conseguir la estanqueidad o, en ciertos casos, para fijar o adherir piezas. A diferencia de las colas u otros adhesivos, se aplican en capas gruesas. Conviene destacar, sin embargo, que este grupo de productos también comprende los mástiques utilizados sobre la piel de los pacientes alrededor de las estomías y de las fístulas.

Este grupo comprende entre otros: (...)

3. Los **cementos de resina** que están constituidos por resinas naturales (goma laca, domar o colofonia) o plástico (resinas alcídicas, poliésteres, resinas de cumarona-indeno, etc.) mezcladas entre sí y frecuentemente con otras materias, tales como ceras, aceite, betún, caucho, ladrillo molido, cal, cemento o cualquier otra carga mineral. Hay que precisar que algunos de estos mástiques están ya comprendidos entre los demás mástiques, principalmente entre los que son a base de plástico o de caucho. Los mástiques de esta categoría tienen múltiples aplicaciones: se utilizan como masas de relleno en la industria electrotécnica, el enmasillado del vidrio, el emplastecido de los metales o de artículos de porcelana. Se aplican generalmente después de haberse fluidificado por fusión.(...)

9. Los **mástiques a base de plástico** (por ejemplo, las resinas poliéster, poliuretánicas siliconas y epóxicas), con una proporción elevada (hasta el 80 %) de cargas muy diversas, tales como arcilla, arena u otros silicatos, dióxido de titanio o polvos metálicos. Algunos mástiques se utilizan después de añadirle un endurecedor. Algunos de estos mástiques no endurecen y siguen siendo flexibles una vez aplicados y adheridos (por ejemplo, selladores acústicos). Otros endurecen por la evaporación de solventes, enfriándose (mástiques termofusibles), por reacción después del contacto con la atmósfera o por reacción de diferentes compuestos mezclados (mástiques multicompuestos). Los mástiques pueden ser utilizados para sellar ciertas juntas en la industria, o para efectuar reparaciones en el hogar, para sellar o reparar artículos de vidrio, metal o porcelana, así como pastas para rellenar carrocerías, o como productos selladores adhesivos para fijar otras piezas de ensamble.";

4



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

Que la partida 3214 del Arancel de Aduana aprobado por el Decreto Supremo N° 238-2011-EF, vigente al momento que se realizaron las importaciones de este caso, comprende las siguientes mercancías:

32.14 MASILLA, CEMENTOS DE RESINA Y DEMAS MASTIQUES; PLASTES (ENDUIDOS) UTILIZADOS EN PINTURA; PLASTES (ENDUIDOS) NO REFRACTARIOS DE LOS TIPOS UTILIZADOS EN ALBAÑILERIA.

- 3214.10 – Masilla, cementos de resina y demás mástiques; plastes (enduidos) utilizados en pintura:
- 3214.10.10.00 – – **Masilla, cementos de resina y demás mástiques**
- 3214.10.20.00 – – Plastes (enduidos) utilizados en pintura
- 3214.90.00.00 – Los demás.

Que tal como se aprecia, la subpartida nacional 3214.10.10.00 sobre masilla, cementos de resina y demás mástiques, expresamente comprende a la mercancía materia de este caso, que son selladores en base a siliconas con agente de curado acético, comercialmente denominados Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml” y “Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml);

Que solo resta señalar que teniendo en cuenta que el Arancel de Aduanas señala que las Notas Explicativas son el elemento auxiliar en la clasificación arancelaria, debe advertirse que dicho instrumento de clasificación señala que “*Cuando por adición de determinadas sustancias, los productos obtenidos respondan a la descripción de una partida más específica de la Nomenclatura, se excluyen del Capítulo 39 ...*” que es lo que ocurre en el presente caso con los productos Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml” y “Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml” que si bien son siliconas específicamente contienen un agente de curado acético;

Que por tanto, siendo el pronunciamiento de la Aduana concordante con lo señalado, corresponde confirmar el cobro de tributos por estar de acuerdo a ley;

Que en lo que respecta a la procedencia de la multa impuesta al agente de Aduana apelante, cabe indicar que habiéndose legalmente evidenciado que la Subpartida Nacional asignada a las mercancías comercialmente denominadas Glass and Aluminum Sealant Black 300 ml” y “Glass and Aluminum Sealant Transparent 300 ml”, es conforme a lo establecido por la Aduana, es claro que la Agencia de Aduana apelante erró en su clasificación arancelaria, error tipificado como infracción en el numeral 5 del literal b) del artículo 192° de la Ley General de Aduanas, aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 1053, norma que señala que cometen infracción sancionable con multa los despachadores de aduanas (entre los que se ubican las agencias de aduana) que asignen una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada, si existe incidencia en los tributos y/o recargos;

Que en el presente caso al asignar la agencia de aduana recurrente la Subpartida Nacional 3910.00.90.00, a las mercancías importadas, la empresa importadora apelante no canceló derechos arancelarios (tasa de “0%”), sin embargo, conforme se ha establecido dicha Subpartida Nacional no les correspondía, siendo la correcta la Subpartida Nacional 3214.10.10.00, afecta a una tasa del 6% por derechos ad valorem, según lo señalado en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 239-2011-EF;

Que con relación a los demás fundamentos del recurso de apelación planteados, se debe advertir lo siguiente:

- La señala que consignaron la Subpartida Nacional 3910.00.90.00, amparados en las Resoluciones de Intendencia Nacional de Aduanas N° y , mediante las cuales se clasificaron los siguientes productos:



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

Resolución de Intendencia N°	Nombre del producto	Características	Composición química	Usos
	Dow Corning 8600	Líquido viscoso, de olor suave, inmiscible en agua	Compuesto de siloxane 83%, fatty alcohols 10%, siloxane polyether, polyethylene glicol y octametilciclotetrasiloxano 7%	Se utiliza en la industria textil
	Selladora Marca Dow Corning modelo 4010813	Pasta de color negro, con olor acético, insoluble en agua	Constituida químicamente por 60% de polímero de silicona, dimetil siloxano hidroxiterminal (polímeros), 7,0-10,0% de sílica amorfa (carga), metiltriacetoxisilano, etiltriacetoxisilano, polidimetilsiloxano (catalizadores), y carbón negro (colorante)	Se utiliza como sellador multiuso para vidrio, porcelana, aluminio, ventanas, puertas, etc.
	732 Silicon, marca Down Corning	Pasta incolora, con olor característico a ácido acético	Es un elastómero de silicona compuesto por dimetil siloxano, hidroxiterminal (>60.0%), sílica amorfa (7-10%) como carga etiltriacetoxisilano (1-5%) y metiltriacetoxisilano (1-5%)	Para formar juntas automotrices, sellar parabrisas, refrigeradores, motores, bombas, tuberías y otros.
	Dow Corning 732 General Purpose Silicone Sealant Clear	Pasta transparente, de olor acético, insoluble en agua y 1.04 g/cc de densidad	Es una mezcla de >60% de polidimetilsiloxano, 7.0-13.0% de sílica amorfa, 1.0-10.0% de alquitracetoxisilano	Se utiliza en el sellado y reparación de cerámica, porcelana, vidrio, hierro, aluminio, madera, etc.
	Selladora Dow Corning 736	Pasta de color rojo, de olor acético, 1.04 de gravedad específica	Mezcla de >60% de dimetil siloxano, hidroxiterminal, 10.0-30.0% de sílica amorfa, 1.0-5.0% de metiltriacetoxisilano, 1.0-5.0% de etiltriacetoxisilano y 1.0-5.0% polidimetilsiloxano.	Se utiliza como sellador de silicona para alta temperatura, para formar juntas automotrices, sella hornos, calentadores, calderas, termostatos, etc.
	Dow Corning 96-083 Silicone Adhesive	Líquido viscoso, incoloro y translúcido, insoluble en agua y soluble en acetona	Compuesto químicamente por 100% de caucho de silicona	Se utiliza como adhesivo junto a otro componente (que no se presenta) para la unión de metales comunes, cerámicas, plásticos y cauchos de silicona

Que conforme lo señalado, se tiene que de acuerdo al análisis merceológico realizado a las mercancías de las Resoluciones de Intendencia N° _____ y _____ estas son consideradas por la Aduana como selladores con olor a ácido acético, siendo clasificadas en la Subpartida Nacional 3910.00.90.00;

[Handwritten signatures and initials]



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

Que en la resolución apelada, la Aduana reitera que las mercancías identificadas en las resoluciones y cuadro anterior son de distintas características a las mercancías que son objeto del presente caso, ello debido a que son de diferente composición química;

Que sin embargo al hacer tal afirmación omite tener en cuenta que en el Primer Requerimiento N° 5095- (fojas 36 a 38) y el primer Requerimiento N° (fojas 32-34), en el cuarto párrafo de las fojas 37 y 33 de los actuados, ha referido que los productos fiscalizados, es decir "Dow Corning® Glass and Aluminum sealant black, 300 ml CRTRDG" y "Dow Corning® Glass and Aluminum sealant transparent, 300 ml CRTRDG", son: " ... pastas de silicona con olor a ácido acético que se diferencian entre sí por el color, lo cual no afecta sus propiedades. **Estos productos al estar constituidos por siliconas, podrían estar comprendidos en la partida 39.10; sin embargo, al contener sustancias acéticas (etiltriacetoxisilano y metiltriacetoxisilano) que permiten su secado al contacto con el aire cuando son utilizados, constituyendo un material sellante, por lo que se excluyen de la partida 39.10**";

Que las mercancías "Selladora marca Dow Corning modelo 4010813", "732 Silicon, marca Down Corning", "Down Corning 732 General Purpose" y "Selladora Dow Corning 736" objeto de clasificación por parte de la Aduana mediante las Resoluciones de Intendencia N° y también son selladoras o siliconas que contienen etiltriacetoxisilano y metiltriacetoxisilano, no obstante ello, la Aduana, pese a la presencia de estos últimos componentes, las clasificó en la Subpartida Nacional 3910.00.90.00 que justamente fue la partida arancelaria que la agencia de Aduana recurrente, consignó en las declaraciones aduaneras materia de este caso; por tanto no es cierto concluir que son distintas;

Que sin embargo, tal como señala la Aduana, el 26 de enero de 2011 emitió la Resolución de Intendencia Nacional N° publicada en el portal, en internet, de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la cual clasificó al producto comercialmente denominado "SILICONA PARA VIDRIO SCHUBERT", compuesto químicamente por polímero de silicona y compuesto acético como agente de curado, en la Supartida Nacional 3214.10.10.00;

Que en ese contexto, se debe tener en cuenta los dos primeros párrafos del artículo 9° de la citada Ley General de Aduanas establecen que: "Todo documento emitido por la SUNAT, cualquiera sea su denominación que constituya una norma exigible a los operadores de comercio exterior debe cumplir con el requisito de publicidad. Las resoluciones que determinan la clasificación arancelaria y las resoluciones anticipadas se publican en el portal de la SUNAT";

Que asimismo el artículo 149° de la citada Ley establece que: "Las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de las mercancías que cuenten con resolución de clasificación efectuada por la Administración Aduanera, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su publicación, realizados en virtud a la Resolución modificada. En ese sentido, las modificaciones no surtirán efecto para determinar infracciones aduaneras o tributos diferenciales por la aplicación de la resolución de clasificación arancelaria modificada ni dará derecho a devolución alguna.";

Que en el presente caso, las declaraciones aduaneras fueron numeradas en los años 2013 y 2014, por lo que correspondía que la agencia de aduana recurrente, de conformidad con lo dispuesto en las citadas normas, tome en cuenta para clasificar las mercancías de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías N° y la resolución de clasificación arancelaria contenida en la Resolución de Intendencia Nacional N°

Que asimismo cabe indicar, que tampoco se presenta la figura de dualidad de criterio prevista en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, norma que señala que "No procede la aplicación de intereses ni sanciones si... 2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.”; debido a que el criterio de la Aduana, que se encontraba vigente al momento que la recurrente numeró sus declaraciones en los años 2013 y 2014, era el previsto en la Resolución de Intendencia Nacional N°

es decir, aquel que señala que la silicona (polímero de silicona) que contiene compuesto acético como curado, se clasifica en la Subpartida Nacional 3214.10.10.00;

Que además en concordancia con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07957-A-2015, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada. En cambio, cuando la declaración aduanera fue seleccionada a canal verde no requiere de revisión documentaria ni de reconocimiento físico, por lo que el levante que se otorga en dichos casos no supone la adopción de criterio alguno por parte de la autoridad aduanera;

Que en consecuencia, no se evidencia en este caso que se produjo el supuesto de duplicidad de criterio que invoca la recurrente al amparo del numeral 2 del artículo 170° del citado Código Tributario;

Que de otro lado en materia de fiscalización aduanera, las normas imperativas vigentes al momento de emitirse los Resultados de Requerimiento eran la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 y la Decisión N° 778 de la Comisión de la Comunidad Andina, norma que sustituyó a la Decisión N° 574, que regula el Régimen Andino sobre Control Aduanero de mercancías, unidades de transporte y de carga, y personas. En ese sentido, debemos entender que tanto el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, son normas supletorias a la normatividad aduanera;

Que la Decisión N° 778 de la Comisión de la Comunidad Andina establece conceptos uniformes y competencias comunes a todas las autoridades aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, a fin de aplicar el conjunto de medidas que involucra el control aduanero, independizándose del concepto de lucha contra el fraude, pero sin desconocer la interrelación y complementariedad existente entre ambos, también establece la asistencia mutua y cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros, así como la aplicación de sistemas de control aduanero idóneos y mecanismos modernos de gestión de riesgos;

Que así pues, el artículo 3° de la Decisión N° 778, nos da una definición de lo que es el CONTROL ADUANERO BASADO EN LA AUDITORÍA, señalando que: *“Consiste en un control o una auditoría que realiza la Administración Aduanera después del levante de las mercancías. Este control puede tener en cuenta declaraciones aduaneras específicas o abarcar regímenes aduaneros de ingreso o salida de mercancías, llevadas a cabo durante un periodo determinado. La auditoría puede tener lugar tanto en las oficinas de la Administración Aduanera como en las instalaciones de la entidad auditada”*. Señalando los artículos 14° a 17° de dicha Decisión, lo que comprende la fase de Control Aduanero denominada Control posterior y las competencias de las Administraciones Aduaneras al respecto, así como de las denominadas Unidades de Control Posterior, siendo un aspecto importante a destacar lo estipulado en el inciso d) del artículo 4° de dicha Decisión, el cual señala que la competencia para ordenar mediante acto administrativo el registro, inspección o visita de las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales, entre otros, *“... será determinada por cada País Miembro de acuerdo a su normativa interna de control y fiscalización de las Administraciones Aduaneras.”*;

Que por todo lo expuesto, queda claro que los criterios interpretativos del Código Tributario realizados por las demás Salas de éste Tribunal (Tributos Internos y Municipales) respecto a las fases de fiscalización o verificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, (quien verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo) se basan en normas supletorias a la legislación aduanera, que no son aplicables al presente



Tribunal Fiscal

Nº 03729-A-2019

caso, al existir normatividad específica y mandatoria al respecto (Norma Andina y Ley General de Aduanas), y teniendo en cuenta además las particularidades que se derivan de la administración de cada uno de los tributos internos y aduaneros; por lo que no se evidencia la existencia de alguna causal de nulidad, tal y como lo argumentan las recurrentes;

Que también resulta pertinente acotar que la Ley General de Aduanas vigente, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, es expresa al establecer la aplicación supletoria de lo normado en el Código Tributario en su Segunda Disposición Complementaria Final, apreciándose también en el artículo 205° de dicha Ley que en lo que respecta a Procedimientos Aduaneros, la aplicación plena de lo dispuesto en el Código Tributario se da en materia del procedimiento contencioso, incluido el proceso contencioso administrativo, el no contencioso y el de cobranza coactiva;

Que la primera parte del artículo 4° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 087-2007-EF, señala que: "*Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios...*";

Que seguidamente la misma norma indica, que: "*También, será utilizado para:*

- a) *Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización; o,*
- b) *Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75 del Código Tributario.*";

Que en ese contexto, consta en los actuados que mediante Primer Requerimiento N° (fojas 36-38), la Administración Aduanera de conformidad con lo dispuesto en el artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Supremo N° 135-99-EF, comunicó a la agencia recurrente las incidencias detectadas producto de la fiscalización efectuada, a fin que procedan a presentar por escrito sus descargos debidamente sustentados; para lo cual se les otorgó un plazo de cinco (05) días hábiles;

Que se debe precisar, que el requerimiento notificado a la agencia recurrente, es producto de la información que la Administración Aduanera ya tiene en sus sistemas informáticos y archivo, debido a que es proporcionada por la propia recurrente durante el proceso de despacho aduanero, lo cual permite realizar válidamente conclusiones preliminares y/o incidencias; en tal sentido en el presente caso, se está frente a un control aduanero que tiene como base la auditoría, que consiste en un control posterior al levante autorizado de las mercancías, teniendo como punto de partida la información de las declaraciones aduaneras sometidas a despacho, por lo que el Requerimiento N° resulta válido, debido a que fue emitido de acuerdo a ley, y en consecuencia la nulidad deducida resulta improcedente;

Que en consecuencia es claro que el denominado Primer Requerimiento N° (fojas 36-38), se enmarca en lo dispuesto en el citado artículo 4° Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 087-2007-EF, por lo que los argumentos en contra formulados por la recurrente, resultan infundados;

Que con relación a la nulidad por extemporaneidad del Resultado del Requerimiento N° alegada por la agencia de aduana, se debe indicar que los artículos 164° y 165° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, no prevén un plazo para que se finalice las labores de fiscalización de la Aduana una vez que fueron iniciadas;

Que el Código Tributario en su calidad de norma supletoria, en su artículo 62°-A del Código Tributario, se refiere al plazo de la Fiscalización Definitiva, siendo que en sus numerales 1, 4, 5 y 6, establece lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 03729-A-2019

1. **Plazo e inicio del cómputo:** El procedimiento de fiscalización que lleve a cabo la Administración Tributaria debe efectuarse en un plazo de un (1) año, computado a partir de la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que fuera solicitada por la Administración Tributaria, en el primer requerimiento notificado en ejercicio de su facultad de fiscalización. De presentarse la información y/o documentación solicitada parcialmente no se tendrá por entregada hasta que se complete la misma.
4. **Efectos del plazo:** Un vez transcurrido el plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el presente artículo no se podrá notificar al deudor tributario otro acto de la Administración Tributaria en el que se le requiera información y/o documentación adicional a la solicitada durante el plazo del referido procedimiento por el tributo y período materia del procedimiento, sin perjuicio de los demás actos o información que la Administración Tributaria pueda realizar o recibir de terceros o de la información que ésta pueda elaborar.
5. **Vencimiento del plazo:** El vencimiento del plazo establecido en el presente artículo tiene como efecto que la Administración Tributaria no podrá requerir al contribuyente mayor información de la solicitada en el plazo a que se refiere el presente artículo; sin perjuicio de que luego de transcurrido éste pueda notificar los actos a que se refiere el primer párrafo del artículo 75°, dentro del plazo de prescripción para la determinación de la deuda.
6. **Suspensión del plazo:** El plazo se suspende: ... d) Durante el lapso en que el deudor tributario incumpla con la entrega de la información solicitada por la Administración Tributaria.
e) Durante el plazo de las prórrogas solicitadas por el deudor tributario.”;

Que tal como lo indican las reglas señaladas el cómputo del plazo de un año empieza en la fecha que el deudor entrega la totalidad de la información o documentación solicitada, lo que en este caso ocurrió el 03 de diciembre de 2014, respecto de la agencia de Aduana apelante, lo cual consta en la fojas 55 a 75 de estos actuados, momento en que esta absuelve el Primer Requerimiento N°

Que asimismo, si bien la Aduana notifica el Resultado de Requerimiento N° el 11 de diciembre de 2015, por efecto de lo establecido en el numeral 5 del indicado artículo 62°A. resulta que el vencimiento del plazo indicado tiene el único efecto que la Administración no pueda requerir al contribuyente mayor información de la solicitada, asimismo tal norma deja a salvo de manera expresa que la Aduana pueda notificar los actos señalados en el primer párrafo del artículo 75° del referido Código Tributario, esto es que se notifiquen la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, de corresponder;

Que en tal sentido, los argumentos de la nulidad planteada por la recurrente no son válidos y por tanto se considera improcedente;

Que con relación a los alegatos sobre los Informes N° y :
, se debe advertir que el primero figura en la foja 04 de estos actuados, el cual es elaborado sobre la base de información proporcionada por la empresa importadora apelante; asimismo el segundo informe elabora el estudio cuyo resultado se verifica en el segundo cuadro que figura en esta resolución, por lo que efectivamente los fundamentos de tales informes están incluidos en las resoluciones de la Aduana;

Que conforme el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, las resoluciones de clasificación arancelaria que modifican anteriores resoluciones de clasificación, no tienen efecto retroactivo para la determinarse tributos y multa; menos aún los informes, entre ellos, los señalados en el considerando anterior, tienen efecto retroactivo, es decir, no pueden por si mismos amparar el cobro de tributos y multas;

Que además la agencia de aduana recurrente como auxiliar de la función pública y representante de su comitente, tenía la obligación de clasificar arancelariamente las mercancías de acuerdo a las técnicas señaladas en el Arancel de Aduanas y las normas aduaneras, como es el caso de los precedentes publicados por la Aduana en su portal en el internet;



Tribunal Fiscal

Nº 03729-A-2019

Con los vocales Huamán Sialer y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente la vocal Winstanley Patio;

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Gerencia N° 2016 por la Intendencia de Gestión y Control Aduanero.

emitida el 30 de noviembre de

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.

HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE

FALCONI GRILLO
Secretario Relator
WP/FG/GE/ot

WINSTANLEY PATIO
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL