



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

EXPEDIENTE Nº : 2004006847
INTERESADO : PEPSICO INC. SUCURSAL DEL PERÚ
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Marítima del Callao
FECHA : Lima, 07 de julio de 2005

VISTA la apelación interpuesta por **PEPSICO INC. SUCURSAL DEL PERÚ** contra la Resolución Jefatural de División Nº 118 0152 /2004-000572 emitida el 14 de junio de 2004 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao que declaró improcedente la reclamación formulada contra la liquidación de tributos de la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2004-10-065064-01-3-00 numerada el 01 de junio de 2004, en el extremo que se refiere al Impuesto Selectivo al Consumo.

CONSIDERANDO:

Que de los actuados se aprecian los siguientes antecedentes:

1. Mediante la Declaración Única de Aduanas 118-2004-10-065064-01-3-00 del 01 de junio de 2004, la recurrente solicitó la nacionalización de 21 paletas conteniendo bebidas denominadas comercialmente Gatorade de diferentes sabores, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 2202.10.00.00, conforme a lo establecido en la Resolución de Intendencia Nº 000 ADT /2002-000437, la cual se encuentra gravada con Impuesto Selectivo al Consumo.
2. Con el Expediente Nº 118-2004-031161-5 del 02 de junio de 2004, la recurrente interpuso un recurso impugnativo contra la liquidación de tributos de la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2004-10-065064-01-3-00, manifestando estar en desacuerdo con la clasificación arancelaria del producto importado dispuesta por la Administración.
3. Mediante la Resolución Jefatural de División Nº 118 0152 /2004-000572 del 14 de junio de 2004, la Administración Aduanera declaró improcedente la impugnación formulada.
4. Con el Expediente Nº 118-2004-039582-4 del 12 de julio de 2004, la recurrente impugnó la Resolución de Intendencia Nº 118 0152 /2004-000572, el cual denominó como de reclamación.
5. Mediante el Oficio Nº 733-2004-SUNAT-3D0100 del 20 de julio de 2004, la Administración Aduanera calificó como una apelación al recurso interpuesto contra la Resolución Jefatural de División Nº 118 0152 /2004-000572 y elevó los actuados al Tribunal Fiscal.

Que la recurrente sostiene:

1. En función a la determinación de la correcta clasificación arancelaria para el producto en cuestión se establecerá la obligación o no de pagar el Impuesto Selectivo al Consumo.
2. La Subpartida Nacional 2202.10.00.00 comprende el agua, incluida el agua mineral natural o artificial, y las bebidas gaseosas, compuestas de agua potable ordinaria, azúcar, saborizantes, con o sin gas.
3. La Subpartida Nacional 2202.90.00.00 incluye las demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas, como el néctar de tamarindo que se ha adecuado al consumo como bebida añadiéndole agua, azúcar u otro edulcorante. También se incluye a algunos productos alimenticios líquidos susceptibles de consumirse directamente, como es el caso de las bebidas que contienen en su composición sustancias nutritivas como los minerales, carbohidratos, vitaminas, etc.
4. Las bebidas isotónicas son soluciones que contienen la misma concentración de partículas esenciales presentes en el sistema hídrico del cuerpo humano y que presentan una combinación específica de carbohidratos y electrolitos para promover una rápida absorción del agua y de los electrolitos perdidos durante el ejercicio, presentando una osmolaridad óptima y similar a los líquidos intracelulares.

[Firmas manuscritas]

/...



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

/...

5. La bebida Gatorade es una bebida isotónica y rehidratante, cuyos componentes contienen una proporción de electrolitos (sales minerales), similar a la de los líquidos que se pierden con el sudor al realizar un esfuerzo físico y en los procesos de deshidratación de diarreas, su formación a base de carbohidratos y sales minerales científicamente balanceada está desarrollada para conseguir una rápida recuperación de líquidos y electrolitos (potasio, sodio y cloro) perdidos y tiene las siguientes características:
- a) Características Físicas: es un líquido translúcido, sin gasear, sin alcohol, de diferentes sabores y colores, para consumo humano, listo para tomar, con una osmolaridad de 330 mOsm/l.
 - b) Composición Química: Carbohidratos, citrato de sodio, cloruro de sodio, fosfato monopotásico, colorantes autorizados, saborizantes naturales de frutas y agua tratada.
 - c) Forma de Presentación: Acondicionado para venta al por menor, en envases de vidrio, de plástico y de cartón de 16 onzas.
 - d) Uso y dosis: Se usa como bebida rehidratante para reponer agua, sales minerales y carbohidratos de un organismo.
 - e) Actividad Fisiológica: La fórmula es absorbida rápidamente a nivel intestinal, por contener carbohidratos asimilables y en concentración adecuada que permite el ingreso rápido del electrolito sodio, lo que a su vez permite una rápida reposición de líquidos, el mantenimiento del volumen de plasma, la prevención de hiponatremia y el mejoramiento del buen sabor de la bebida. Los carbohidratos no sólo tienen el propósito de edulcorar como sucede en las bebidas gaseosas, porque ello implica una alta osmolaridad que conlleva a una solución hipertónica de difícil absorción.
 - f) Proceso de Fabricación: Son 4 etapas: 1) Premezcla, en la que se obtiene un polvo con las concentraciones balanceadas de electrolitos en forma de sales minerales (citrato de sodio, fosfato de potasio y cloruro de sodio) y carbohidratos (dextrosa y fructuosa), 2) Mezcla Final, se utiliza agua tratada por procesos de filtración con membrana para reducir sólidos y se mezcla ésta con azúcar y la premezcla, 3) Pasteurización, la mezcla final se pasteuriza a 90 grados centígrados y se filtra para remover impurezas, 4) Envasado Aséptico, en botellas de vidrio o de plástico.
6. La composición química del Gatorade le confiere un carácter esencial que no posee ninguna agua mineral sea natural o artificial, por lo que éste no se puede clasificar como una simple agua mineral azucarada o edulcorada y aromatizada, por tanto, de conformidad con la Primera Regla General Interpretativa de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas, debe clasificarse al Gatorade en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, pues en ésta se incluyen a las demás bebidas no alcohólicas que constituyan productos alimenticios líquidos susceptibles de consumirse directamente, como es el caso de las bebidas que se componen de sustancias nutritivas como los minerales, carbohidratos, vitaminas, etc.
7. El Comité de Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas ha clasificado a la Solución Oral Electrolítica de Mantenimiento en la Subpartida 2202.90, en tanto que la Secretaría de la Organización Mundial de Aduanas hizo saber a las Administraciones que presentaron solicitudes de clasificación que es conveniente clasificar al producto Gatorade en la Subpartida 2202.90, ya que desde su punto de vista, no se trata de medicamentos en el sentido de la Partida 30.04 sino simplemente Preparaciones Alimenticias Nutritivas, debiendo tenerse en cuenta que la composición de ambos productos es análoga y su actividad rehidratante es similar.
8. Mediante la Resolución de Intendencia Nacional Nº 000690 del 22 de febrero de 1993, la Administración clasificó al Gatorade en la Partida Arancelaria 2202.90.00.00, en tanto que mediante la Resolución de Intendencia Nº 000 ADT /2002-000437 del 13 de marzo de 2002, clasificó al producto en mención en la Subpartida Nacional 2202.10.00.00, no obstante, debe indicarse que ésta última, emite un pronunciamiento contradictorio con el Informe Nº 159-2002-ADUANAS/0113 que la sustenta, por lo que no debe tomarse en cuenta.
9. Las Administraciones Aduaneras de Chile y Colombia han clasificado al Gatorade en la Subpartida 2202.90.

[Firmas manuscritas] 2

//...



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

//...

10. Mediante la Resolución de Intendencia Nacional Nº 000 ADT /2004-001150 del 06 de octubre de 2004 se clasificó al producto Pedialyte 45 Suero Oral 500 ml. en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, siendo éste un producto de composición y uso iguales al del Gatorade.
11. El Decreto Supremo Nº 109-2004-EF establece que el producto en cuestión se clasifica en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, por lo que tratándose de una precisión resulta aplicable desde la vigencia del Arancel de Aduanas, siendo aplicable obligatoriamente a todos los casos pendientes de resolverse en instancia administrativa, ya que ha sido emitido en el marco del numeral 20 del artículo 118º de la Constitución de 1993 y no en base a su numeral 8, esto es, que se trata de legislación originaria y no reglamentaria, tal como lo señala el Constitucionalista Doctor Marcial Rubio Correa en la opinión legal que se presenta ante el Tribunal Fiscal.

Que la Administración Aduanera señala:

1. Según el Boletín Químico Nº 118-2004-006047, la mercancía declarada en la serie 1 de la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2004-10-065064-01-3-00 debe ser clasificada en la Subpartida Nacional 2202.10.00.00 al constituir una bebida energizante de consumo directo que viene en un envase de caja por 200 mililitros, teniendo una composición de agua, sacarosa, dextrosa, citrato de sodio, fosfato monopotásico, cloruro de sodio, sin gas ni alcohol y estando a lo señalado en la Nota Legal 3 del Capítulo 22, que indica que en la Subpartida 22.02 se entiende por bebidas no alcohólicas, las bebidas cuyo grado alcohólico volumétrico sea inferior o igual a 0.5% vol.
2. Se corrobora el criterio establecido en la Resolución de Intendencia Nacional Nº 000 ADT /2002-000437 del 13 de marzo de 2002





Que de lo actuado se tiene:

El asunto materia de la presente controversia consiste en determinar si procede el cobro del Impuesto Selectivo al Consumo en la importación del producto denominado comercialmente Gatorade realizada mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2004-10-065064-01-3-00 numerada el 01 de junio de 2004, para cuyo efecto se debe establecer cuál es la subpartida nacional que corresponde asignar a dicha mercancía.

El referido producto se comercializa en envases de vidrio de 200 mililitros, se presenta como un líquido en diferentes sabores, sin gasear, sin alcohol y se consume directamente. Se utiliza para restituir los electrolitos perdidos durante el ejercicio debido a la transpiración y en diarreas leves. Su composición es como sigue: Carbohidratos (glucosa) 14 gramos, Citrato de Sodio 110 miligramos, Cloruro de Sodio 100 miligramos, Fosfato de Potasio 30 miligramos, Saborizantes, agua, sacarosa y colorantes.

El Decreto Supremo Nº 109-2004-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 10 de agosto de 2004, señala lo siguiente: *"Precísase que las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00"*.

Al respecto existen dos interpretaciones, una primera que considera que el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF contraviene la nomenclatura arancelaria común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina, al precisar que las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00 y una segunda interpretación que considera que el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF no contraviene la nomenclatura arancelaria común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina, siendo éste el criterio que fue aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-22, según consta en el acta suscrita el 1 de julio de 2005, aprobada por mayoría, y cuya posición se fundamenta a continuación.

  3  

///...



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

///...

Mediante el Decreto Supremo Nº 239-2001-EF se aprueba el Arancel de Aduanas del Perú, el cual ha sido elaborado sobre la base de la Nomenclatura Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina, es decir la NANDINA, en el cual, se han incluido las subpartidas nacionales de conformidad con la facultad otorgada por el artículo 4º de la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

La Nomenclatura de la Comunidad Andina actualmente vigente fue aprobada por la Decisión 507¹ de la Comisión de la Comunidad Andina y está basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera en su Versión Única en Español, incorporando la Tercera Recomendación de Enmienda del Sistema Armonizado. Esta nomenclatura, comprende posiciones arancelarias de ocho dígitos, pudiendo cada país desdoblarlas hasta 10 dígitos.

Al respecto, el artículo 3º de la Decisión 507 establece textualmente que la NANDINA será utilizada por los países miembros como base para la elaboración de sus Aranceles Nacionales, respetando íntegramente el conjunto de las Reglas Interpretativas, Notas Legales, Notas Complementarias, textos de partidas y de subpartidas y códigos de ocho dígitos que la componen.

En el caso del Arancel de Aduanas del Perú, se han efectuado los desdoblamientos hasta 10 dígitos, agregando dos cifras al código numérico de NANDINA denominándose a este nuevo código SUBPARTIDA NACIONAL, por lo que todos los productos se identificarán en el Arancel de Aduanas mediante estas diez cifras. En los casos en los que no ha sido necesario desdoblar la Subpartida Subregional NANDINA, se han agregado dos ceros a fin de identificar la Subpartida Nacional en el Arancel de Aduanas.

Asimismo, se establece que las Notas Explicativas y el Índice de Criterios de Clasificación aprobados por la Organización Mundial de Aduanas se utilizarán como elementos auxiliares relativos a la interpretación y aplicación uniforme de los textos de Partida y Subpartida, Notas de Sección, Capítulos y Subpartidas del Sistema Armonizado.

De acuerdo a ello, es claro que el código numérico de la NANDINA está compuesto por ocho (8) dígitos: Los dos (2) primeros dígitos del código identifican el capítulo en el que se encuentra éste, los cuatro (4) primeros dígitos refieren una Partida de Sistema Armonizado, los seis (6) dígitos iniciales refieren a una Subpartida de Sistema Armonizado, los ocho (8) dígitos identifican una Subpartida Subregional NANDINA. Finalmente, los diez (10) dígitos identifican una Subpartida Nacional, tal como se muestra en el siguiente gráfico:

DIGITOS					DENOMINACIÓN
1º 2º	3º 4º	5º 6º	7º 8º	9º 10º	
1º 2º					Capítulo
1º 2º	3º 4º				Partida de Sistema Armonizado
1º 2º	3º 4º	5º 6º			Subpartida de Sistema Armonizado
1º 2º	3º 4º	5º 6º	7º 8º		Subpartida Subregional NANDINA
1º 2º	3º 4º	5º 6º	7º 8º	9º 10º	Subpartida Nacional

Como se puede apreciar, la clasificación de las mercancías en una Subpartida Subregional NANDINA se debe ajustar en todo al ordenamiento previsto en la Nomenclatura Arancelaria NANDINA.

///...

¹ La Nomenclatura Común de los Países Miembros del Acuerdo de Cartagena fue aprobada inicialmente por la Decisión 381 de la Comisión de la Comunidad Andina y se basa en la Nomenclatura del Sistema Armonizado de Designación y Codificación Mercancías del Consejo de Cooperación Aduanera cuyo convenio internacional entró en vigencia el 1º de enero de 1998. No obstante, el Consejo de Cooperación Aduanera aprobó la Tercera Recomendación de Enmienda al Sistema Armonizado del 25 de junio de 1999, vigente a partir del 1º de enero de 2002, la cual fue recogida en el marco del Convenio Multilateral sobre Cooperación y Asistencia Mutua entre las Direcciones Nacionales de Aduanas de América Latina, España y Portugal (Convenio de México) al aprobarse la Versión Única en Español del Sistema Armonizado (Versión 2002), razón por la cual mediante la Decisión 507 se aprobó la actualización de la Nomenclatura NANDINA recogiendo tales recomendaciones.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

////...

De igual forma se debe precisar que los países miembros no podrán introducir en sus aranceles nacionales disposiciones que modifiquen el alcance de las Notas Legales de Sección, Capítulo o Subpartidas, de las Notas Subregionales Complementarias, de los Textos de Partida o Subpartida ni de las Reglas Generales de Interpretación. Ello significa que el Perú a través de una norma interna no puede modificar los alcances de la Nomenclatura NANDINA.

Ello se debe evidentemente a que los ocho (8) primeros dígitos (NANDINA) de una Subpartida Nacional no han sido establecidos por el ordenamiento jurídico interno del Perú, sino que tienen como fuente la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina que forma parte del ordenamiento jurídico comunitario², el cual se deriva del Acuerdo de Cartagena, Tratado Internacional que el Perú se encuentra obligado a observar³.

Ahora bien, el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 10 de agosto de 2004, señala lo siguiente: *"Precísase que las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00"*.

El referido Decreto Supremo expresa textualmente en sus consideraciones lo siguiente:

"Que, la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo Nº 809 y normas modificatorias, establecen que ADUANAS (hoy SUNAT) es el organismo del Estado facultado para interpretar y emitir pronunciamiento técnico-tributario sobre los alcances de las disposiciones legales en materia aduanera;

Que, conforme al Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 115-2002-PCM, la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera es el órgano encargado, entre otros, de expedir Resoluciones sobre clasificación arancelaria;

Que, la clasificación arancelaria de mercancías es de carácter técnico y se basa en reglas generales de interpretación y en reglas para la aplicación del Arancel de Aduanas;

Que, se han presentado casos de discrepancia respecto a la clasificación arancelaria de ciertas mercancías, lo cual genera dualidad de criterios en la Administración Tributaria, por lo que resulta necesario determinar de manera clara cuál es su correcta clasificación arancelaria, a fin de evitar futuras contingencias tributarias;"

//////...

² De acuerdo con lo establecido en el artículo 2º de la Decisión 500 del Consejo de la Comunidad Andina.- Naturaleza y características del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina está conformado por normas fundamentales o de derecho primario y por normas derivadas o de derecho secundario. Las normas de derecho primario están constituidas por los tratados suscritos y ratificados por los Países Miembros en materia de integración comunitaria andina así como por sus protocolos adicionales y modificatorios. Las normas de derecho secundario o derivado están constituidas por las **Decisiones del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores y de la Comisión**, por las Resoluciones de la Secretaría General, por los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí en el marco del proceso de integración subregional andino, en tanto que el artículo 1º de la Decisión 472 de la Comisión de la Comunidad Andina establece que el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, comprende: a) El Acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales; b) El presente Tratado y sus Protocolos Modificatorios; c) Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina; d) Las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y e) Los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

³ La Decisión 472 de la Comisión de la Comunidad Andina establece en el artículo 2º que las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina; en tanto que su artículo 3º dispone que las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior. Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

En ese sentido, el artículo 4º de la Decisión 472 establece que los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación.

[Firmas manuscritas] 5



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

//////...

De lo expuesto, se aprecia que ninguna de las disposiciones legales contenidas en el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF, contradice, modifica, deja sin efecto o suspende los alcances de las Notas Legales de Sección, Capítulo o Subpartidas, de las Notas Subregionales Complementarias, de los Textos de Partida o Subpartida de ocho dígitos ni de las Reglas Generales de Interpretación que componen la Nomenclatura Arancelaria común de los Países Miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

En realidad, el citado decreto supremo reconoce expresamente en sus consideraciones que la clasificación arancelaria es de carácter técnico y se basa en las Reglas Generales de Interpretación y en las Reglas para la Aplicación del Arancel de Aduanas, reconociendo de esa manera la estricta observancia de la Nomenclatura Arancelaria Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

Asimismo, se identifica en el mencionado decreto supremo la existencia de casos de discrepancia en la clasificación arancelaria de las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido; y que ello ha generado dualidad de criterios en la Administración, motivo por el cual decide precisar que tales mercancías están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00.

Ahora bien, al realizar dicha precisión el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF, no hace sino optar por una de las clasificaciones arancelarias que había realizado la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, debiendo entenderse, como no podría ser de otra forma, que al optar por clasificar a la mercancía en cuestión en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, lo hace recogiendo todos los fundamentos técnicos y jurídicos que la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera expresó oportunamente.

En tal sentido, es necesario desarrollar los criterios discrepantes identificados en el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF.

La Resolución de Intendencia Nacional Nº 000690 emitida el 22 de febrero de 1993 por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera de la Superintendencia Nacional de Aduanas ADUANAS (ahora Superintendencia Nacional de Administración Tributaria)⁴ establece lo siguiente:

"Que el producto denominado GATORADE presentado en forma líquida en envases de vidrio de 16 onzas fluidas, es una bebida de uso directo, no gasificada, no alcohólica, formulada especialmente con agua, glucosa, fructuosa, sales minerales, sal, citrato de sodio, fosfato de potasio, colorantes, sabores naturales o artificiales a lima-limón, fruta tropical, limonada, naranja, utilizado como bebida (no como refresco) por los deportistas, para estimular el consumo de líquidos y restituir los electrolitos, carbohidratos, y fluidos que pierde el organismo durante ejercicios físicos prolongados; de conformidad a la 1ra y 6ta Regla General Interpretativa le corresponde la Partida Arancelaria 2202.90.00.00 del Arancel de Aduanas vigente;"

La Resolución de Intendencia Nacional Nº 000 ADT /2002-000437 emitida el 13 de marzo de 2002 por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera de la Superintendencia Nacional de Aduanas ADUANAS (ahora Superintendencia Nacional de Administración Tributaria) establece lo siguiente:

"Que, el producto denominado "GATORADE" comercializado en envases de vidrio o de plástico de 16 onzas fluidas, se presenta como un líquido de sabor agradable, con sabor a frutas (uva, lima limón, fruta tropical, limonadas, naranja, fresa, mandarina, etc.) sin gasear, y sin alcohol, que se consume directamente. Es consumido como bebida por los deportistas a fin de restituir los electrolitos que pierde el organismo durante el ejercicio, debido a la excesiva transpiración. Su composición es la siguiente:

//////...

⁴ Mediante el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 062-2002-PCM se dispuso: "1.1 Fusionase la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT. 1.2 La fusión indicada se realiza bajo la modalidad de fusión por absorción, correspondiéndole a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT la calidad de entidad incorporante. 1.3 Toda referencia normativa a la Superintendencia Nacional de Aduanas - ADUANAS o, a las funciones que venía ejerciendo; se entenderá hecha a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT."

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

//////...

Carbohidratos (glucosa)	14 g.
Citrato de Sodio	110 mg.
Cloruro de Sodio	100 mg.
Fosfato de Potasio	30 mg.
Saborizantes, agua, sacarosa, colorantes.	

Que, en la Nomenclatura del Sistema Armonizado en la Sección IV, Capítulo 22 están comprendidas las bebidas. De acuerdo a la Nota Legal 3, al tener un grado alcohólico inferior o igual al 0,5% vol, es considerada como una bebida no alcohólica de la partida 22.02.

En la subpartida 2202.10 se clasifican las bebidas que consisten en agua con adición de azúcar u otro edulcorante, aromatizada con jugos o esencias de frutas o extractos compuestos.

Por lo tanto, por su composición, le corresponde clasificarse en la Subpartida Nacional 2202.10.00.00 en aplicación de la 1ra. y 6ta. Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas aprobado por D.S. Nº 239-2001-EF.⁵

Como se puede apreciar, tanto la clasificación arancelaria que determina que la mercancía en cuestión se debe ubicar en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, como la que determina que debe ubicarse en la Subpartida Nacional 2202.10.00.00, fundamentan su posición en las características merceológicas del producto y en la Primera y Sexta Reglas para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas⁵.

Ninguna de las dos clasificaciones arancelarias citadas propone en alguno de sus extremos contradecir, modificar, dejar sin efecto o suspender los efectos de la Nomenclatura Arancelaria Común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

En realidad, el hecho que existan dos posiciones sobre la Subpartida Nacional en la que se debe clasificar la mercancía en cuestión, es producto de la existencia de dos interpretaciones respecto de la aplicación de la Nomenclatura Arancelaria Común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina, ya que ambas se sustentan expresamente en la misma Nomenclatura. La existencia de ambas posiciones no implica que una de ellas, contradiga, modifique, deje sin efecto o suspenda los efectos de la referida Nomenclatura.

Por tanto, el hecho que la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria haya tenido pronunciamientos contradictorios respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía en cuestión, ubicándola en un primer momento en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00 y luego en la Subpartida Nacional 2202.10.00.00, no es consecuencia que en alguno de estos pronunciamientos se haya modificado o se contradiga los alcances de la Nomenclatura Arancelaria Común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA), sino que es consecuencia de interpretaciones distintas en cuanto a la aplicación de tal Nomenclatura.

En tal sentido, se debe señalar que cuando el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF resuelve precisar que las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, no hace sino optar por el criterio interpretativo expresado por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera mediante la Resolución de Intendencia Nacional Nº 000690 del 22 de febrero de 1993 con todos los fundamentos técnicos y jurídicos del mismo, sin que ello implique contradecir, modificar, dejar sin efecto o suspender los efectos de la Nomenclatura Arancelaria Común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

//////...

⁵ El Arancel de Aduanas recoge totalmente la Nomenclatura Arancelaria Común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

//////...

Bajo ese contexto se tiene que, siendo el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF la norma constitucionalmente idónea para regular aspectos arancelarios, específicamente lo concerniente a la clasificación arancelaria de la mercancía materia de controversia, y dado que ello no implica la vulneración de un Acuerdo Internacional suscrito por el Estado Peruano, el Tribunal Fiscal se encuentra obligado a aplicarlo.

De otro lado, en cuanto a la validez del criterio interpretativo recogido por el Decreto Supremo Nº 109-2004-EF es necesario señalar lo siguiente:

Dentro del Capítulo 22 de la Nomenclatura Arancelaria del Decreto Supremo Nº 239-2001-EF, se tiene a la Partida de Sistema Armonizado 22.02 donde se clasifica el agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada y demás bebidas no alcohólicas, excepto los jugos de frutas o frutos o de hortalizas (incluso silvestres) de la Partida 20.09.

Dentro de la Partida del Sistema Armonizado 22.02 está la Subpartida del Sistema Armonizado 2202.10 en la que se clasifica el agua, incluidas el agua mineral y la gaseada, con adición de azúcar u otro edulcorante o aromatizada.

Igualmente, dentro de la Partida del Sistema Armonizado 22.02 se tiene a la Subpartida del Sistema Armonizado 2202.90 en la que se clasifican los demás productos clasificados en la Partida 22.02 que no se encuentren comprendidos por la Subpartida del Sistema Armonizado 2202.10.

Ahora bien, es verdad que según el proceso de fabricación del producto en cuestión, éste se obtiene de agregar al agua potable (tratada con procesos de filtración con membrana) sales minerales, glucosa, fructuosa y sacarosa, colorantes autorizados y saborizantes naturales de frutas, pero además de su composición también se debe tener en cuenta que se trata de una bebida isotónica⁶ que se utiliza para reponer los electrolitos (sales minerales) del organismo como consecuencia del ejercicio físico o de una diarrea leve, lo cual evidencia que los principios activos que lo componen no tienen el propósito de dar al producto las características de agua mineral de la que se encuentra en la naturaleza⁷, sino que buscan darle al producto las características que tienen los fluidos que pierde el cuerpo humano con el ejercicio físico o las diarreas leves. De manera tal que estas características determinan que su clasificación arancelaria sea distinta de la que corresponde a las aguas minerales artificiales que tienen edulcorantes y aromatizantes, esto es, que se clasifique en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00 y no en la 2202.10.00.00.

Prueba de ello es que el producto "Solución Oral Electrolítica de Mantenimiento" (Pedialyte) que tiene composición y características similares al que es materia de análisis, ha sido clasificado por el Comité de Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en la Subpartida de Sistema Armonizado 2202.90, según decisión adoptada en la Vigésima Primera Sesión llevada a cabo el 16 de febrero de 1998, en tanto que la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera ha clasificado a dicho producto en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00 según la Resolución de Intendencia Nacional Nº 000 ADT /2004-001150 del 06 de octubre de 2004, en razón a que se trata de una bebida isotónica que se administra para restituir los fluidos y sales minerales (electrolitos) que se pierden en casos de diarrea o vómito.

Así, se tiene cuadros comparativos de la composición y características de ambos productos:

////////...

⁶ Según las observaciones de la Secretaría de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) en la Vigésima Sesión del Comité de Sistema Armonizado llevada a cabo el 19 de agosto de 1997, dos compuestos líquidos son isotónicos cuando poseen la misma composición y la misma concentración.

⁷ Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, respecto del capítulo 22, señalan que el agua mineral artificial es el agua preparada añadiendo al agua potable principios activos, como las sales minerales de la naturaleza de los que se encuentra en las aguas minerales naturales, para conferirle sensiblemente las mismas propiedades. Asimismo, señalan que el agua mineral natural posee una cantidad más o menos grande de minerales o de gases y que dada su composición extremadamente variable, se clasifica habitualmente según las características de las sales que contiene. Se distinguen principalmente: 1) Las aguas alcalinas, 2) Las aguas sulfatadas, 3) Las aguas cloruradas, bromuradas y yodadas, 3) Las aguas sulfuradas o sulfurosas, 5) Las aguas arsenicales 6) Las aguas ferruginosas.



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

///////...

Composición de Gatorade	Composición de Pedialyte
Glucosa, Fructosa y Sacarosa	Dextrosa
Citrato de Sodio	Citrato de Sodio
Cloruro de Sodio	Cloruro de Sodio
Fosfato Monopotásico	
	Citrato de Potasio
Colorantes Autorizados	Colorantes Autorizados
Saborizantes naturales de fruta	Saborizante de cereza
	Acesulfame
Agua Tratada	Agua Tratada

Características de Gatorade	Características de Pedialyte
Solución Electrolítica	Solución Electrolítica
Bebida Rehidratante	Bebida Rehidratante
Para reponer fluidos y minerales perdidos en el ejercicio o por diarreas leves	Para reponer fluidos y minerales en diarreas o vómitos

Como se puede apreciar en ambos casos, los productos están compuestos por agua a la que se le agrega sales minerales, edulcorantes, colorantes y saborizantes, y se trata de una bebida isotónica que se administra para rehidratar y restituir los fluidos y sales minerales (electrolitos) que se pierden, en un caso, por ejercicio y diarreas leves, y en el otro, por diarreas y vómitos, razón por la cual, corresponde asignar a ambos productos la Subpartida Nacional 2202.90.00.00.

En concordancia con dicho criterio, la Secretaría de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) realizó las siguientes observaciones en la Vigésima Sesión del Comité de Sistema Armonizado llevada a cabo el 19 de agosto de 1997:

- "26. Por otro lado, la Secretaría se ve también en la necesidad de llamar la atención del Comité en lo que se refiere al hecho que ha recibido solicitudes de clasificación con respecto de dos bebidas cuya fórmula es aparentemente análoga y que se comercializan como bebidas para deportistas. Estas se denominan Lucizade - Boost y Gatorade. La primera contiene jarabe de glucosa, ácido cítrico, ácido láctico, benzoato de sodio, meta bisulfato de sodio, aromatizantes, vitaminas C, gas carbónico, colorantes y agua. El fabricante indicó que tiene elevado nivel de glucosa y alto valor de hidratos de carbono con la finalidad de proporcionar energía de manera rápida y continua. La bebida Gatorade contiene sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio, fosfato de potasio, así como aromatizantes naturales y artificiales. De acuerdo con la información brindada por el fabricante, este producto es una bebida isotónica para deportistas, equilibrada con respecto a los líquidos del cuerpo humano (dos compuestos líquidos son isotónicos cuando poseen la misma composición y la misma concentración). La bebida busca reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos debido a la transpiración y reponer la energía consumida.
27. Teniendo en cuenta la composición de ambas bebidas y el hecho de que están listas para el consumo, la Secretaría hizo saber a las administraciones que presentaron la solicitud de clasificación que es conveniente clasificarlas en el Nº 2202.90 ya que, desde su punto de vista, no se trata de medicamentos en el sentido del Nº 30.04 sino simplemente de preparaciones alimenticias nutritivas (bebidas)".

Adicionalmente, es importante señalar que en Colombia mediante la Resolución Nº 03988 del 17 de mayo de 2004, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia ha decidido clasificar a las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, debiendo precisarse que el Arancel de Aduanas de Colombia también ha sido elaborado sobre la base de la Nomenclatura Común de los Países Miembros de la Comunidad Andina, NANDINA, al cual se han incluido las subpartidas nacionales de conformidad con la facultad otorgada por el artículo 4º de la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina.

///////...

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 04214-A-2005

///////...

Asimismo, se debe indicar que el Servicio Nacional de Aduanas de Chile mediante Dictámenes 14 y 15 del 19 de marzo de 2004 también resolvió clasificar al producto en mención en la Subpartida de Sistema Armonizado 2202.90.

Cabe agregar que el Acuerdo de Sala Plena antes citado, tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme a lo establecido por el Acuerdo de Sala Plena Nº 2002-10 del 17 de setiembre de 2002.

El criterio expuesto, adoptado por este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2005-22 de fecha 1 de julio de 2005, varía el criterio expresado por esta Sala de Aduanas en la Resolución de Tribunal Fiscal Nº. 6470-A-2004 del 31 de agosto de 2004, por lo que corresponde que se emita una resolución con carácter de observancia obligatoria conforme a lo señalado en el artículo 154º del Código Tributario, disponiéndose su publicación en el diario oficial El Peruano.

De acuerdo a lo señalado el producto denominado comercialmente Gatorade importado mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 118-2004-10-065064-01-3-00 se encuentra clasificado en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00, razón por la cual no procede el cobro del Impuesto Selectivo al Consumo en dicha importación.

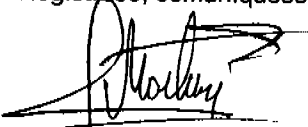
Con los vocales Huamán Sialer y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Winstanley Patio;


RESUELVE:

- 1º.- **REVOCAR** la Resolución Jefatural de División Nº 118 0152 /2004-000572 emitida el 14 de junio de 2004 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.
- 2º.- Declarar de conformidad con lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:


"El Decreto Supremo Nº 109-2004-EF no contraviene la nomenclatura arancelaria común de los países miembros de la Comunidad Andina (NANDINA) aprobada por la Decisión 507 de la Comisión de la Comunidad Andina, al precisar que las bebidas isotónicas compuestas principalmente por sacarosa, dextrosa, ácido cítrico, citrato de sodio y fosfato de potasio, destinadas a reemplazar las pérdidas de líquido y electrolitos ocasionadas por la transpiración y devolver la energía que se ha consumido, están incluidas en la Subpartida Nacional 2202.90.00.00."

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


HUAMAN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


Velásquez López Raygada
Secretario Relator
WP/VLR/AD/ot


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


BARRANTES TAKATA
VOCAL