



El Peruano

www.elperuano.pe

Rumbo a los 190 Años | DIARIO OFICIAL

AÑO DE LA DIVERSIFICACIÓN PRODUCTIVA Y DEL FORTALECIMIENTO DE LA EDUCACIÓN

Jueves 3 de setiembre de 2015

JURISPRUDENCIA

Año XXIV / N° 987

7263

TRIBUNAL FISCAL

Tribunal Fiscal N° 07957-A-2015

EXPEDIENTE N°: 2012006985
 INTERESADO : SAVIA PERU S.A.
 INTERAMERICAN SERVICE CO
 S.A.C.
 ASUNTO : Apelación
 PROCEDENCIA : Intendencia de Fiscalización
 y Gestión de Recaudación
 Aduanera¹
 FECHA : Lima, 14 de agosto de 2015

VISTAS las apelaciones interpuestas por **SAVIA PERU S.A.** con RUC N° 20203058781 e **INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C.** con RUC N° 20100246768, contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139 emitida el 15 de marzo de 2012 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, que declaró infundadas las reclamaciones interpuestas contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 de 15 de abril de 2011, en el extremo que se refiere a los intereses aplicables por los tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038, 046-2006-10-000064, 046-2006-10-000117, 046-2006-10-000198, 046-2006-10-000226, 046-2006-10-000352, 046-2006-10-000419 y 118-2006-10-098762, y contra la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 de 15 de abril de 2011, con la que se impuso multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, con incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13) y 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), y sin incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 118-2007-10-096988 (serie 1) y 046-2008-10-000051 (serie 4).

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33,

34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2) y 046-2008-10-000051 (serie 4), la Agencia de Aduana INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, sujeta a una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.

2. Mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1), la Agencia de Aduana INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /Pao 23, Pao 24, Pao 25 y Pao 26, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.

3. Mediante la Declaración Única de Aduanas N° 118-2006-10-098762 (series 108 y 109) COSMOS CALLAO S.A. AGENTES DE ADUANA en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.

4. Como consecuencia de la fiscalización realizada por la Administración Aduanera, ésta determinó que en las mencionadas importaciones se había dejado de pagar tributos aduaneros y cometido la infracción prevista en el numeral 5 del inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, según los Resultados de los Requerimientos N° 307 y 309-2011-SUNAT/3B2100, los cuales establecen que los productos "PAO23 PARAFIN INHIBITOR" y "DMO 101 DEMULSIFIER" se clasifican en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 239-2001-EF, que tiene su correlato en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF, precisando que dicha Subpartida Nacional se encontraba gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 4%, del 01 de agosto de 2003 al 28 de diciembre de 2006.

¹ Hoy Intendencia de Gestión y Control Aduanero.

5. En razón de ello, mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 de 15 de abril de 2011, la Administración Aduanera dispuso la cobranza de tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109) por US\$. 13 121,00, más los intereses moratorios respectivos.

6. Con la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 de 15 de abril de 2011, la Administración Aduanera impuso multas de US\$. 23 802,00 y S/. 2 765,00, por la comisión de la infracción establecida en el numeral 5 del inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, con incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13) y 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), y sin incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 118-2007-10-096988 (serie 1) y 046-2008-10-000051 (serie 4).

7. Con el Expediente N° 000 ADS0DT-2011-124298-4 de 26 de mayo de 2011, INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. interpone reclamación contra la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072.

8. Con los Expedientes N° 000-ADS0DT-2011-169878-8, 000-ADS0DT-2011-169883-5, 000-ADS0DT-2011-169886-8, 000-ADS0DT-2011-169889-1, 000-ADS0DT-2011-169892-6, 000-ADS0DT-2011-169894-8, 000-ADS0DT-2011-169897-1 y 000-ADS0DT-2011-169899-3, de 21 de julio de 2011, SAVIA PERU S.A. impugna los tributos aduaneros determinados mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160.

9. Mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139 de 15 de marzo de 2012, la Administración Aduanera resolvió acumular los recursos presentados por INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. y SAVIA PERU S.A., los calificó como reclamaciones y las declaró infundadas.

10. Con el Expediente N° 000-ADS0DT-2012-180320-9 de 10 de abril de 2012, INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. interpone apelación contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139. En tanto que con el Expediente N° 000-ADS0DT-2012-180273-9 de 10 de abril de 2012, SAVIA PERU S.A. interpuso apelación contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139.

Que la Administración Aduanera señala:

1. Las recurrentes no cuestionan la clasificación arancelaria de la mercancía en controversia, sino que consideran que la Administración, ha incurrido en duplicidad de criterio en la clasificación arancelaria de la mercancía, solicitando que se aplique el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, que señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo

respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.

2. La Cuarta Disposición Complementaria del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 129-2004, señala que: "(...) En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. (...)".

3. La figura de la duplicidad de criterio en materia aduanera, está prevista en el artículo 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, el cual establece: "(...) Las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de mercancías que cuenten con resolución de clasificación de acuerdo a lo señalado en el artículo precedente, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia, realizados en virtud a la resolución modificada. En ese sentido, 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. (...)"; así como el artículo 55° del referido reglamento, el cual señala: "(...) Las modificaciones a que se refiere el artículo anterior deberán contar con el informe técnico sustentatorio respectivo, el cual tendrá en cuenta entre otros: a) Las Consideraciones Generales, Reglas, Notas de Sección, Notas Complementarias y Notas de Subpartida contenidos en el Arancel de Aduanas. b) Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. c) Las Recomendaciones de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) sobre nomenclatura arancelaria, y/o los criterios desarrollados sobre clasificación arancelaria por otras Administraciones Tributarias, de corresponder. (...)".

Por ello, en este caso no corresponde aplicar el Código Tributario para evaluar si se ha producido una duplicidad de criterio, sino que se debe tener en cuenta el referido Reglamento y el Informe N° 001-2008-SUNAT-B4000 de la Gerencia Jurídico Aduanera.

4. Por otro lado, el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, señala: "(...) 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. (...)". Mientras que según lo dispuesto por el literal d) del artículo 139° del Reglamento de Organización y Funciones – SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, sólo los actos resolutivos de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera constituyen criterio de la Administración en materia de clasificación arancelaria.

Así, la figura de la duplicidad de criterio en lo concerniente a la clasificación arancelaria, también ha sido regulada por el Decreto Legislativo N° 1053, por lo que durante su vigencia, tampoco corresponde aplicar supletoriamente el Código Tributario.

5. Existen 2 tipos de dualidad de criterio, una prevista en el Código Tributario, y la otra prevista en el Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF; pero no se pueden aplicar ambas a la vez en el presente caso. El Código Tributario es una norma de carácter general, mientras que el referido reglamento de la Ley General de Aduanas, es de carácter específico, por lo que esta última es la aplicable en este caso.

6. La clasificación arancelaria realizada por la Administración Aduanera es un acto técnico-aduanero de naturaleza tributaria que sustenta la determinación de la Subpartida Nacional correspondiente a una mercancía en el Arancel de Aduanas, en aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura y la Regla General Interpretativa Nacional del Sistema Armonizado, sobre la base de las características merceológicas, análisis físico-químicos y muestras que se adjuntan.

Así, para que se configure la duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria, la Administración Aduanera debe haber emitido dos pronunciamientos

técnicos basados en la interpretación del Arancel de Aduanas, respecto de la clasificación arancelaria de la misma mercancía y que el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración al haber clasificado arancelariamente una mercancía sobre la base de la primera interpretación que deberá materializarse en un acto administrativo de carácter resolutivo.

7. El artículo 53° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, establece lo siguiente: "(...) La clasificación arancelaria que efectúe la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, así como las modificaciones a las mismas, que tengan como fin uniformizar los criterios respecto a la clasificación arancelaria de las mercancías, serán aprobadas por Resolución y entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación. (...)". Mientras que el artículo 138° del Reglamento de Organización y Funciones – SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, precisa que son funciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera -entre otras- expedir resoluciones sobre clasificación arancelaria.

De esa forma, si el operador de comercio exterior requiere contar con un pronunciamiento técnico que respalde la clasificación arancelaria efectuada de manera particular, debe sustentarse en el doble análisis requerido por el Tribunal Fiscal (análisis merceológico y aplicación de las reglas de clasificación arancelaria), siendo la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera la única dependencia técnica de la Administración facultada y capacitada a efectuar dicho análisis.

Conforme a las normas citadas, la facultad de emitir actos administrativos resolutivos en materia de clasificación arancelaria que constituyen "criterio de la Administración", que implican un pronunciamiento de carácter institucional respecto de la aplicación del Arancel de Aduanas, está reservada a la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, cuyos pronunciamientos están especialmente compilados en el portal web institucional.

8. Por ello, la duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria supone la existencia de dos actos administrativos resolutivos de clasificación arancelaria de la misma mercancía, emitidos por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, sobre la base de una distinta interpretación del Arancel de Aduanas, y en razón a ello, el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración, al haber clasificado arancelariamente una mercancía sobre la base de la primera interpretación.

9. La forma en la que la Administración Aduanera establece un criterio sobre clasificación arancelaria es un aspecto que regula la norma específica, por lo que es correcto considerar que ella sólo admite a las resoluciones de obligatorio cumplimiento que emite la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, como actos legalmente idóneos para establecer criterio de la Administración. Por el contrario, admitir que las opiniones o decisiones expresadas en Boletines Químicos, acciones resultantes del reconocimiento físico o revisión documentaria, absolución de consultas, etc., o cualquier otro acto expreso o tácito, distinto de una Resolución emanada de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, también pueden establecer criterios de la Administración Aduanera, iría en contra de lo expresamente señalado en los artículos 53° y 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF y el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

10. La forma de generar un criterio sobre clasificación arancelaria ha sido establecida por Decreto Supremo y por Decreto Legislativo, normas que prevalecen como fuente de derecho sobre la doctrina jurídica y las resoluciones del Tribunal Fiscal que la recurrente invoca, orientadas a admitir que un criterio de clasificación arancelaria se pueda plasmar en actos de diversa naturaleza como la absolución de consultas, resoluciones sobre reclamaciones, resoluciones recaídas en procedimientos no contenciosos, etc.

11. El hecho que en el despacho de las declaraciones aduaneras fiscalizadas no se haya efectuado ninguna observación o modificación de la Subpartida Nacional asignada por las recurrentes, no constituye un criterio de

la Administración que debe ser aplicado a los posteriores despachos, pues en ese caso el accionar del Especialista de Aduanas constituyó un acto de mero trámite.

Las Aduanas de la República tienen la facultad de comprobar y determinar la clasificación arancelaria de las mercancías que son sometidas a verificación durante el despacho y así, el Especialista de Aduanas, en el reconocimiento físico o la revisión documentaria puede modificar la Subpartida Nacional declarada e imponer multas, pero dicha acción tiene una función únicamente preventiva y disuasiva de declaraciones incorrectas o inexactas y no es determinante ni definitiva de la obligación tributaria aduanera; además, dicha acción se da en el marco de una declaración y en un momento específico, agotando sus efectos para los fines del despacho y levante de una mercancía específica, no pudiendo entenderse que produce efectos respecto de otras declaraciones aduaneras.

El despacho aduanero requiere celeridad y facilitar el comercio exterior, por lo que la actuación aislada de un Especialista en Aduanas en un control determinado no puede considerarse un criterio institucional de clasificación arancelaria, debiendo tenerse en cuenta que la selección de un control con revisión documentaria o reconocimiento físico de la mercancía, no tiene el efecto legal de la exactitud o conformidad de la Administración para con la información declarada por el usuario, sino que simplemente es una revisión para otorgar el levante de la mercancía.

El control aduanero que se realiza durante el despacho es sólo uno de los momentos en los que se puede realizar dicho control, ya que en el ejercicio de la Potestad Aduanera, la Administración Aduanera puede realizar un control posterior, de manera que el hecho que no se haya detectado una Subpartida Nacional incorrecta durante el despacho aduanero no significa que ella sea definitiva o se la valide.

12. No se está asumiendo que la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sea el único órgano que puede clasificar las mercancías, sino que solamente las resoluciones emitidas por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera son capaces de generar criterio de clasificación arancelaria de la Administración.

13. El Boletín Químico no está destinado a producir efecto jurídico alguno, se trata de un documento que contiene la opinión de un funcionario especializado en merceología y nomenclatura, respecto de la composición o características de la mercancía analizada y su información es utilizada para realizar la clasificación arancelaria, pero no establece la clasificación arancelaria en sí, de manera que la Subpartida Nacional que pudiera señalar tiene carácter referencial y no establece criterio de clasificación arancelaria de la Administración Aduanera.

14. La Resolución del Tribunal Fiscal 06376-3-2009 señala lo siguiente: "*Que mediante la Resolución N° 05427-1-2005, este Tribunal ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del Art. 170° del Código Tributario, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal y no aquellos que se pudieran inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización.*"

15. El numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario contiene una regla que afecta las facultades de fiscalización y determinación, pues implica que la realización de un control concurrente limita los efectos y resultados de un control posterior, quedando la Administración Aduanera restringida en su facultad de fiscalización y privada de su facultad sancionadora, situación que no está prevista en el artículo 62° del Código Tributario y en ninguna otra norma aduanera.

16. En este caso no se han configurado los supuestos de duplicidad de criterio previstos en los artículos 53° y 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, ni el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, pues no existen sobre la misma mercancía dos (02) resoluciones de clasificación arancelaria expedidas por Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, que sean contradictorias, de manera que corresponde que las recurrentes paguen los tributos aduaneros dejados de pagar con sus correspondientes intereses y las multas impuestas por las infracciones cometidas.

Que de lo actuado se tiene:

El asunto en controversia consiste en determinar si procede que SAVIA PERU S.A. pague intereses por los tributos dejados de pagar en las declaraciones aduaneras en cuestión, como consecuencia del cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99² a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00³, y que INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. pague multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, consistente en asignar una Subpartida Nacional incorrecta por cada mercancía declarada.

Del tenor de los recursos de reclamación y apelación se verifica que las recurrentes no cuestionan la clasificación arancelaria efectuada por la Administración Aduanera, por lo que se tiene que están de acuerdo con el cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00; sin embargo, alegan en sus recursos de reclamación y de apelación, que no corresponde el pago de intereses por los tributos dejados de pagar ni la aplicación de las multas impuestas, debido a que la Administración ha incurrido en dualidad de criterio, conforme a lo establecido por el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Sobre el particular, el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que: *“No procede la aplicación de intereses ni sanciones, si: (...) 2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.”*

De acuerdo a la citada norma, existe duplicidad de criterio cuando la Administración Aduanera cambia respecto de la interpretación de la norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente o de la situación de éste, de manera que las actuaciones realizadas conforme al criterio anterior no son sancionables ni se generan intereses, porque en tales circunstancias el usuario fue inducido a error por la Administración.

Además, se debe considerar el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9327 de fecha 14 de mayo de 1974, así como, el señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07878-A-2007 de 16 de agosto de 2007, entre otras, según el cual, tratándose de la Administración Aduanera el criterio modificado puede haberse manifestado expresamente en pronunciamientos concretos de la Administración, tales como actos de acotación, resoluciones de reclamación, absoluciones de consultas, resoluciones recaídas en procedimientos no contenciosos y avisos publicados.

Es importante mencionar que el criterio expuesto en las Resoluciones N° 9327 y 07878-A-2007, propone que el acto administrativo que contiene el criterio de la Administración Aduanera que induce a error al usuario aduanero, no tiene que estar referido necesariamente a dicho usuario aduanero, sino que puede estar referido a otros usuarios aduaneros que se encuentren en la misma circunstancia, siendo suficiente que el usuario aduanero afectado lo invoque expresamente y lo sustente, explicando cómo se formó el criterio que lo indujo a error, para que se aplique lo previsto en el numeral 2 del artículo 170° del citado Código Tributario, de manera que aplicando tales consideraciones a la clasificación arancelaria, se tiene que cada vez que la Administración Aduanera establezca un criterio de clasificación arancelaria, asignando una Subpartida Nacional a una mercancía determinada, éste producirá efectos para todas las mercancías idénticas, es decir, que tengan las mismas características merceológicas, independientemente del usuario aduanero que haya intervenido o no en la adopción de dicho criterio.

Igualmente, se debe tener en cuenta lo establecido mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 15012-A-2013 de 26 de setiembre de 2013, la cual señala que el criterio adoptado por la Administración Aduanera que exime de la aplicación de intereses y multas al usuario aduanero, por haberlo inducido a error, debe ser uno que ha sido válidamente emitido, esto es, cumpliendo los requisitos y formalidades legales, entre ellas, la de haber sido emitido por funcionario competente.

El Glosario de Términos Aduaneros contenido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, señala como definición de aforo lo siguiente: *“(...) Operación única en que el servicio a través del funcionario designado, verifica y determina al examinar la declaración y/o la mercancía, que su clasificación arancelaria, su valuación, la fijación de la cuota de los derechos arancelarios e impuestos y la aplicación de las leyes correspondientes hayan sido correctamente propuestas por el declarante. (...)*

En ese contexto se tiene que el representante de la Aduana que actúa en la diligencia de reconocimiento físico o en la revisión documentaria de una declaración aduanera seleccionada a canal de control rojo o naranja, cuando examina la Subpartida Nacional asignada a la mercancía solicitada a despacho, cumple una labor de comprobación, para lo cual en primer lugar debe examinar sus características merceológicas, clasificarla en una Subpartida Nacional del Arancel de Aduanas, luego, comprobar si la Subpartida Nacional declarada es correcta y corregirla, de ser el caso.

Siendo así, no cabe duda que 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 respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la Administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de la misma mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario citado, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independientemente de si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley. 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.

Ello ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09756-A-2010, 06221-A-2011, 19180-A-2011, 19727-A-2011, 20250-A-2011, 02144-A-2012, 04048-A-2012, 12312-A-2012, 14306-A-2012, 16054-A-2013, 17229-A-2013, 19119-A-2013, 19184-A-2013, 02728-A-2014, 04132-A-2014, 04973-A-2014, 06011-A-2014, 07432-A-2014 y 09657-A-2014, en las que se ha señalado que la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio respecto a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la Administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de la misma mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses respecto de aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley.

Este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2015-11 de 26 de junio de 2015, estableció que: *“El criterio referido a: “La comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar*

² A la fecha de numeración de todas las declaraciones aduaneras materia de controversia, la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 0%.

³ A la fecha de numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038, 046-2006-10-000064, 046-2006-10-000198, 046-2006-10-000226, 046-2006-10-000352 y 118-2006-10-098762, la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 4%. Mientras que a la fecha de numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053, 046-2007-10-000157, 046-2007-10-000292, 046-2007-10-000331, 046-2007-10-000774, 046-2007-10-000963, 118-2007-10-096988 y 046-2008-10-000051, la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 0%.

el reconocimiento físico o la revisión documental de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley”, es recurrente, conforme con lo establecido por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264.”.

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Conforme a lo señalado, el criterio sobre la clasificación arancelaria de una mercancía, adoptado por la Administración Aduanera al realizar el reconocimiento físico o revisión documental de una declaración aduanera, produce efectos sobre todas las declaraciones aduaneras que se formulen posteriormente y que sigan dicho criterio de clasificación arancelaria, respecto de mercancía que tenga las mismas características merceológicas, no pudiendo la Administración Aduanera cobrar intereses ni imponer sanciones si posteriormente adopta un nuevo criterio. Para tal efecto, no importa si las declaraciones aduaneras que siguieron el criterio anterior fueron seleccionadas a los canales de control verde, naranja o rojo, y tampoco importa si fueron tramitadas por el mismo u otro usuario aduanero, pues todas ellas se encuentran exentas del pago intereses y de la imposición de sanciones, al haber seguido el criterio inicialmente adoptado por la Administración Aduanera, siendo suficiente que el usuario aduanero lo invoque expresamente y sustente cómo se formó el criterio de clasificación arancelaria que lo indujo a error.

Igualmente, es importante señalar que el criterio sobre clasificación arancelaria que la Administración Aduanera adopta en el reconocimiento físico o revisión documental de una declaración aduanera, se mantiene válido y produce los efectos señalados, a pesar que la norma que apruebe el Arancel de Aduanas cambie, si la estructura arancelaria y el contenido esencial de la Subpartida Nacional inicialmente asignada se mantiene en lo que respecta a la mercancía en cuestión.

De otro lado, se tiene que las resoluciones que emite la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera⁴ constituyen criterios de clasificación arancelaria a nivel nacional. Adicionalmente a lo señalado, es necesario precisar que la clasificación arancelaria que realiza la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera en virtud de lo establecido por los artículos 53° y 54°⁵ del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF y que constituye un pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias de aduanas, únicamente se presenta en aquellos casos en los que los usuarios del servicio aduanero lo solicitan formalmente.

En realidad, la gran mayoría de los despachos aduaneros tramitados bajo canal rojo o canal naranja se refieren a mercancías respecto de las cuales la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera no ha establecido un criterio de clasificación arancelaria mediante Resolución de Intendencia Nacional, no obstante lo cual, sería errado considerar que en dichos despachos aduaneros la Administración Aduanera no ha adoptado un criterio de clasificación arancelaria para esas mercancías, ya que ello está totalmente negado por las normas aduaneras antes citadas, más bien el funcionario aduanero encargado de la diligencia de reconocimiento físico o de la revisión documental se encuentra obligado a hacer dicha clasificación arancelaria, en ejercicio de sus funciones y de las facultades que tiene la Administración Aduanera, a la cual representa en dicho acto.

En tal sentido, se debe entender que en aplicación del referido artículo 53°, cuando en un despacho aduanero tramitado bajo canal rojo o canal naranja la mercancía cuenta con una Resolución de Intendencia Nacional sobre clasificación arancelaria, el funcionario aduanero encargado debe tener en cuenta la clasificación

arancelaria dispuesta por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, pero cuando la mercancía no cuenta con dicha Resolución de Intendencia Nacional, el funcionario aduanero que realiza el reconocimiento físico o la revisión documental de la mercancía debe establecer un criterio de clasificación arancelaria, para comprobar si lo declarado por el usuario aduanero es correcto o no.

Como se puede apreciar, las Resoluciones de Intendencia Nacional emitidas por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, en aplicación de lo previsto por el citado artículo 53° constituyen una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única. En este punto, es necesario precisar que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

Dicho criterio ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09756-A-2010, 06221-A-2011, 19180-A-2011, 19727-A-2011, 20250-A-2011, 02144-A-2012, 04048-A-2012, 12312-A-2012, 14306-A-2012, 16054-A-2013, 17229-A-2013, 19119-A-2013, 19184-A-2013, 02728-A-2014, 04132-A-2014, 04973-A-2014, 06011-A-2014, 07432-A-2014 y 09657-A-2014, en las que se ha señalado que la resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

Este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2015-10 de 26 de junio de 2015, estableció que: *“El criterio referido a: “La resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero”, es recurrente, según lo dispuesto por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264.”.*

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

⁴ Hoy Intendencia Nacional de Desarrollo Estratégico Aduanero.

⁵ El artículo 53° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, señala que la clasificación arancelaria que efectúe la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, así como las modificaciones a éstas, que tengan como fin uniformizar los criterios respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías, serán aprobadas por Resolución y entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación. Asimismo, el artículo 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, prevé que las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de mercancías que cuenten con resolución de clasificación, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia, realizados en virtud a la resolución modificada. En ese sentido, 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.

Del Producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101 ("DMO 101 DEMULSIFIER")

Mediante la Declaración Única de Aduanas N° 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317) INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó el producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, siendo seleccionada a canal de control rojo.

Del tenor de la consulta a la página web de la Administración Aduanera se verifica que la diligencia de reconocimiento físico efectuada por el Especialista de Aduana encargado, se efectuó el 22 de enero de 2004, sin que se haya observado la clasificación arancelaria de la mercancía. En consecuencia, de conformidad con lo enunciado en los considerandos precedentes, se concluye que en esta oportunidad la Aduana estableció un criterio de clasificación arancelaria respecto del producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99.

No se aprecia en los actuados ningún otro acto de la Administración Aduanera que haya significado una clasificación arancelaria distinta para el producto en cuestión, hasta la expedición de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 y la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 emitidas el 15 de abril de 2011, las cuales establecen que el producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101 debe clasificarse en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00.

De acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, se evidencia que al declarar la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (serie 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 046-2008-10-000051 (serie 4) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109), las recurrentes siguieron el criterio establecido por la Administración Aduanera en el reconocimiento físico de la Declaración Única de Aduanas N° 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317).

Así, el primer criterio de clasificación arancelaria adoptado por la Aduana, establecido en la diligencia de reconocimiento físico de las mercancías que amparan la Declaración Única de Aduanas N° 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317), tiene consecuencias con relación a los despachos aduaneros efectuados con posterioridad a dicha fecha (22 de enero de 2004); por tanto, al no haber variado ese criterio de clasificación arancelaria, se colige que la Aduana indujo a error a las recurrentes respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (serie 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 046-2008-10-000051 (serie 4) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109).

En tal sentido, resulta aplicable al caso de autos el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario al verificarse el supuesto de dualidad de criterio, y en tal sentido, no corresponde aplicar las multas e intereses impuestos como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía amparada en las declaraciones aduaneras señaladas, por cuanto ellas fueron numeradas mientras estuvo vigente el criterio de la Administración Aduanera que establecía que la mercancía en cuestión se clasificaba en la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, razón por la cual corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Es importante señalar que en los Aranceles de Aduanas aprobados por los Decretos Supremos N° 239-2001-EF y 017-2007-EF, la estructura arancelaria y el contenido de la Subpartida 3824.90.99.99 fueron los mismos.

Del Producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite / PAO 23 ("PAO23 PARAFFIN INHIBITOR")

Mediante la Declaración Única de Aduanas N° 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21) INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó el producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, siendo seleccionada a canal de control rojo.

Del tenor de la consulta a la página web de la Administración Aduanera se verifica que la diligencia de reconocimiento físico efectuada por el Especialista de Aduana encargado, se efectuó el 21 de julio de 2003, sin que se haya observado la clasificación arancelaria de la mercancía. En consecuencia, de conformidad con lo enunciado en los considerandos precedentes se concluye que en esta oportunidad la Aduana estableció un criterio de clasificación arancelaria respecto del producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99.

No se aprecia en los actuados ningún otro acto de la Administración Aduanera que haya significado una clasificación arancelaria distinta para el producto en cuestión, hasta la expedición de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 y la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 emitidas el 15 de abril de 2011, las cuales establecen que el producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23 debe clasificarse en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00.

De acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, se evidencia que al declarar la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (serie 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1), las recurrentes siguieron el criterio establecido por la Administración Aduanera en el reconocimiento físico de la Declaración Única de Aduanas N° 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21).

Así, el primer criterio de clasificación arancelaria adoptado por la Aduana, establecido en la diligencia de reconocimiento físico de la mercancía que ampara la Declaración Única de Aduanas N° 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21), tiene consecuencias con relación a los despachos aduaneros efectuados con posterioridad a dicha fecha (21 de julio de 2003); por tanto, al no haber variado dicho criterio de clasificación arancelaria, se colige que la Aduana indujo a error a las recurrentes respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (serie 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1).

En tal sentido, resulta aplicable al caso de autos el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario al verificarse el supuesto de dualidad de criterio, y en tal sentido, no corresponde aplicar las multas e intereses impuestos como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía amparada en las declaraciones aduaneras señaladas, por cuanto ellas fueron numeradas mientras estuvo vigente el criterio de la Administración Aduanera que establecía que la mercancía en cuestión se clasificaba en la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, razón por la cual también corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

También es importante señalar que en los Aranceles de Aduanas aprobados por los Decretos Supremos N° 239-2001-EF y 017-2007-EF, la estructura arancelaria y el contenido de la Subpartida 3824.90.99.99 fueron los mismos.

Respecto de los demás argumentos formulados por la Administración se debe indicar lo siguiente:

1. La duplicidad de criterio en la que incurre la Administración Aduanera cuando adopta un

criterio sobre clasificación arancelaria al realizar el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera y luego cambia dicho criterio de clasificación arancelaria, no se encuentra prevista en los artículos 54° y 55° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, por lo que sí resulta de aplicación supletoria lo dispuesto por el artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

2. Los artículos 54° y 55° citados no establecen que se encuentre prohibido que la Administración Aduanera adopte un criterio sobre clasificación arancelaria, a través de un canal distinto al de las Resoluciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, por el contrario, conforme a los fundamentos que anteceden, un interpretación integral del ordenamiento jurídico aduanero nos permite concluir que las resoluciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera no son la única forma a través de la cual la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria.

3. Conforme a reiterados pronunciamientos de esta Sala Colegiada, como es el caso de la Resolución N° 03081-A-2002 de 13 de junio de 2002, se ha establecido que el Boletín Químico constituye un informe especializado emitido por un profesional químico con conocimientos de merceología y nomenclatura, en el cual se opina respecto de las características de las mercancías sometidas a los análisis correspondientes que son relevantes para efectos de su clasificación arancelaria; en consecuencia, el boletín químico no está destinado a producir efectos jurídicos (no es un acto administrativo), y más bien es equiparable a cualquier informe expedido por un funcionario aduanero, el mismo que puede servir o no de sustento a un acto administrativo, en la medida que el funcionario competente del área resolutoria respectiva lo haga suyo. En tal sentido, se debe precisar que en este caso no se ha establecido la configuración de la duplicidad de criterio de parte de la Administración Aduanera sobre la base de un Boletín Químico, sino que se ha establecido sobre la base de la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realizó al concretar el reconocimiento físico de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2003-10-000310 y 046-2004-10-000019.

4. En cuanto a los efectos de la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realizó al concretar el reconocimiento físico de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2003-10-000310 y 046-2004-10-000019, se debe reiterar que el criterio de clasificación arancelaria adoptado en ellas, alcanza a todas las mercancías que tengan las mismas características merceológicas, cuyas declaraciones aduaneras se hayan numerado con posterioridad, no siendo una condición que tales importaciones las realice el mismo usuario aduanero.

5. El principio de facilitación de comercio exterior y el principio de celeridad, que invoca la Administración Aduanera, se materializan en los despachos aduaneros cuando el artículo 49° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, establece los porcentajes de despachos aduaneros que serán sometidos a reconocimiento físico. La aplicación de tales principios, no supone relativizar las obligaciones que el ordenamiento jurídico aduanero le impone a la Administración Aduanera en cuanto a la comprobación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas durante el control que se realiza en el despacho aduanero, esto es, en el reconocimiento físico y la revisión documentaria.

6. Los comprobaciones efectuadas en las diligencias de reconocimiento físico y revisión documentaria, pueden ser desvirtuadas en una fiscalización posterior de las declaraciones aduaneras, mediante elementos de carácter objetivo, tal como sucede en este caso, que se ha determinado un cambio de la Subpartida Nacional de la mercancía importada; sin embargo, ello no significa que la Administración Aduanera no haya inducido a error al usuario aduanero inicialmente.

7. El numeral 2 del artículo 170° del citado Código Tributario no contiene limitación alguna a las facultades de fiscalización, determinación y sanción de la Administración Aduanera, sino que pone de manifiesto el grado de

responsabilidad de la Administración Aduanera frente al incumplimiento de la normativa aduanera y la comisión de infracciones, cuando su accionar induce a error al usuario aduanero.

8. Los demás argumentos planteados por la Administración Aduanera no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.

De otro lado, se debe indicar que según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012, corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicado en el diario oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto en el artículo 154° del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° de dicho código, así como las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán precedente de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en tal caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

El informe oral solicitado por las recurrentes se realizó conforme a la Constancia que obra en los actuados.

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

RESUELVE:

1°.- REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139 emitida el 15 de marzo de 2012 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.

2°.- DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

"La comprobación de la partida arancelaria 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 de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley."

3°.- DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

"La resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero."

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

HUAMÁN SIALER
Vocal Presidente

WINSTANLEY PATIO
Vocal

MARTEL SÁNCHEZ
Vocal

FALCONI GRILLO
Secretario Relator

J-1282061-1

Tribunal Fiscal N° 08340-A-2015

EXPEDIENTE N°: 2014016560

INTERESADO : INVERSIONES E
IMPORTACIONES LA NUEVA
PIEL SOCIEDAD ANONIMA
CERRADA

ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Marítima
del Callao

FECHA : Lima, 21 de agosto de 2015

VISTA la apelación interpuesta por **INVERSIONES E IMPORTACIONES LA NUEVA PIEL SOCIEDAD ANONIMA CERRADA** con RUC N° 20440169318 contra la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2014-000583 emitida el 25 de agosto de 2014 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, que declaró infundado el recurso de reclamación contra la Liquidación de Cobranza N° 118-2013-243978 que comprende los tributos determinados como consecuencia del ajuste del valor de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00 numerada el 22 de julio de 2010.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00 numerada el 22 de julio de 2010, la recurrente nacionalizó la mercancía consistente en Cuero Artificial Stock PU 1.20MM+X54 (serie 1), Cuero Artificial Stock PU 1.30MM+X54 (serie 2) y Papel Aluminio (serie 3), amparados en la Factura Comercial N° HDLLN100527 del 11 de junio de 2010, con un valor FOB US\$. 23 811,80.

2. Durante el despacho aduanero, la Administración Aduanera notificó a la recurrente la Notificación Valor OMC N° 010203-2010 de 12 de agosto de 2010 y la Orden de Depósito de Garantía OMC N° 118-2010-001369, con la que estableció Duda Razonable formulada respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, utilizando como referencia la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-059116, observación que fue respondida por la recurrente con el Expediente N° 118-3D1310-2010-048395-4 de 25 de agosto de 2010, frente a lo cual la Administración Aduanera emitió la Notificación 118-3D1310-2012-4887-SUNAT de 08 de junio de 2012, comunicando la confirmación de la Duda Razonable, la no aplicación del Primer Método de Valoración del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC y requiriendo la presentación de referencias para la aplicación del Segundo y Tercer Método de valoración.

3. El 27 de febrero de 2013, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Notificación N° 118-3D1310-2012-4887-SUNAT, en aplicación del último párrafo artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por del Decreto Supremo N° 186-99-EF, siendo declarada fundada por la Administración Aduanera mediante la Resolución Directoral N° 118 3D1000/2013-000333 de 27 de mayo de 2013.

4. Posteriormente, la Administración Aduanera emite la Notificación Valor OMC N° 007340-2013 de 12 de julio de 2013, recibida el 16 de julio de 2013, con la cual formula nuevamente una Duda Razonable respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, utilizando como referencia la serie 8 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-327299 (fojas 108 y 108 vuelta).

5. Con Expedientes N° 118-3D1310-2013-061116-5 y 118-3D1310-2013-063899-3 de 23 y 31 de julio de 2013, la recurrente responde la Duda Razonable que le notificó la Administración Aduanera.

6. Mediante la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT de 08 de agosto de 2013, recibida el 13 de agosto de 2013, la Administración Aduanera comunicó a la recurrente la confirmación de la Duda Razonable y le requirió referencias de precios de mercancías idénticas o similares para la aplicación del Segundo y Tercer Método de Valoración.

7. Con los Expedientes N° 118-0114-2013-070153-1 y 118-0114-2013-073020-1 de 20 y 27 de agosto de 2013, la recurrente interpuso reclamación contra la Notificación Valor OMC N° 007340-2013 y la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT, en aplicación del último párrafo artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por del Decreto Supremo N° 186-99-EF.

8. Mediante el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT de 05 de setiembre de 2013 la Administración confirmó la Duda Razonable formulada, rechazó la aplicación del Primer y Segundo Método de Valoración de la OMC y procedió a efectuar el ajuste de las mercancías importadas en aplicación del Tercer Método de Valoración OMC - Valor de Transacción de Mercancías Similares, formulando la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978, por los tributos dejados de pagar.

9. Con los Expedientes N° 118-0114-2013-087059-7 y 118-0114-2013-099673-6 de 03 de octubre y 12 de noviembre de 2013, la recurrente interpuso reclamación contra la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978 y el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT.

10. Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02758-Q-2013, la Oficina de Atención de Quejas resolvió declarar fundada la queja interpuesta por la recurrente por no dar trámite de reclamación a los escritos presentados mediante los Expedientes N° 118-0114-2013-070153-1 y 118-0114-2013-073020-1 e improcedente en cuanto al nuevo proceso de valoración.

11. Con el Expediente N° 118-0114-2014-004464-4 de 14 de enero de 2014, la recurrente amplió los términos de la reclamación interpuesta con el Expediente N° 118-0114-2013-070153-1.

12. Con el Expediente N° 118-0114-2014-015215-8 de 10 de febrero de 2014, la recurrente amplió los términos de la reclamación interpuesta con el Expediente N° 118-0114-2013-087059-7.

13. Mediante la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2014-000583 de 25 de agosto de 2014, la Administración Aduanera resuelve la reclamación interpuesta contra la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978 y el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT.

14. Con el Expediente N° 118 0114-2014-043332-9 de 21 de mayo de 2014, la recurrente interpone recurso de apelación contra resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada con el Expediente N° 118-0114-2013-070153-1 contra la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT.

15. Con los Expedientes N° 118-0014-2014-076797-5 y 118-0114-2014-078110-2 de 23 y 26 de setiembre de 2014, la recurrente interpone recurso de apelación contra la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2014-000583.

Que la recurrente alega lo siguiente:

1. La Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT y su modificación dispuesta por Resolución de Superintendencia N° 054-2013-SUNAT, establecen el radio urbano de las dependencias de la SUNAT, señalando que para el caso de la Aduana

Marítima del Callao, se inicia en la avenida Manco Cápac hasta la intersección con la avenida Guardia Chalaca hasta el cruce con la avenida Miguel Grau. Sigue hasta el cruce con la calle Paz Soldán hasta la calle Mariscal Nieto continuando hasta la Plaza Grau y regresa por la avenida Manco Cápac. Adicionalmente, señala que para esta Intendencia se considera también el radio urbano establecido para la Intendencia de Principales Contribuyentes y la Intendencia Regional Lima.

La Administración Aduanera se ha limitado a considerar el radio urbano de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, sin considerar el radio urbano que corresponde a la Intendencia Regional Lima, por ello, no debe admitirse como válido que se haya desconocido el domicilio procesal que fijamos en los recursos formulados.

2. Habiéndose vencido el plazo de 9 meses, para que la Administración Aduanera resolviera la reclamación formulada con el Expediente N° 118-0114-2013-070153-1 de 20 de agosto de 2013, se interpuso apelación contra resolución ficta denegatoria con el Expediente N° 118-0114-2014-043332-9 de 21 de mayo de 2014.

No obstante, la Administración Aduanera insistió en darle validez al Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT, que fue emitido y notificado con posterioridad al inicio de la reclamación formulada contra la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT, negándose a considerar que se había iniciado una reclamación, continuando con el procedimiento de valoración a pesar que éste se tornó extemporáneo según lo dispuesto por el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF.

Tal situación hizo que presentara una queja contra la Administración Aduanera que el Tribunal Fiscal resolvió mediante la Resolución N° 02758-Q-2013, la cual establece que debido a que se identificó como acto materia de cuestionamiento a la Notificación OMC N° 007340-2013 y se fundamentó la pretensión en el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias, corresponde calificar dicho escrito como recurso de reclamación contra tal Notificación de Valor OMC, como se plantea, por lo que la queja resulta fundada en este extremo.

Por ello, la Administración Aduanera debió limitarse a verificar los requisitos de admisibilidad de la apelación contra la resolución ficta denegatoria formulada con el Expediente N° 118-0114-2014-043332-9 y abstenerse de emitir pronunciamiento respecto de la reclamación formulada con el Expediente N° 118-0114-2013-087059-7 contra la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978, pues había perdido competencia.

La Resolución de Gerencia N° 118-3D4000/2014-000583 es nula porque la Administración no podía continuar con un proceso de valoración que había concluido a partir de la interposición de la reclamación formulada con el Expediente N° 118-0114-2013-070153-1.

3. Corresponde acumular a la presente apelación con la apelación formulada con el Expediente N° 118-0114-2014-043332-9 contra resolución ficta denegatoria de la reclamación formulada con el Expediente N° 118-0114-2013-070153-1 contra la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT.

4. Los criterios utilizados por la Administración Aduanera para confirmar la Duda Razonable son contradictorios con los criterios aprobados mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013.

5. Con la Resolución Directoral N° 118-3D1000/2013-000333, la Administración Aduanera declaró fundada la reclamación vinculada a desvirtuar el establecimiento de un Duda Razonable sobre el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, la cual ha quedado firme y por tanto no puede ser materia de cuestionamiento, configurando con ello "Cosa Decidida".

La Notificación de Valor OMC N° 007340-2013 y la Resolución Directoral N° 118-3D1000/2013-000333, tienen la triple identidad, pues tienen los mismos sujetos (Administración Aduanera y contribuyente) el mismo objeto (someterlos a un proceso de valoración) y el mismo fundamento (las normas del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC), lo que supone el quebrantamiento de la "Cosa Decidida".

La Administración no puede iniciar un nuevo proceso de valoración con la Notificación de Valor OMC N° 007340-2013, cuando ya se había emitido la Resolución

Directoral N° 118-3D1000/2013-000333, concluyendo un proceso por la misma causa.

6. Con el Expediente N° 118-3D1310-2013-063899-3 de 31 de julio de 2013 se contestó la Notificación Valor OMC N° 007340-2013, desvirtuando la Duda Razonable formulada y advirtiendo la vulneración de la Institución Jurídica de la Cosa Decidida. No obstante la Administración emitió la Notificación 118-3D1310-2013-008215-SUNAT, sin emitir pronunciamiento sobre el particular, incumpliendo lo establecido por el artículo 129° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

7. La valoración debe partir del análisis de las características de la operación comercial que sustenta la importación y sobre dicha base se debe realizar el incremento o ajuste del precio realmente pagado o por pagar, en la medida que se cumplan las condiciones y requisitos.

Con el Expediente N° 118-3D1310-2012-041762-9, se expuso los fundamentos y se presentó los documentos que sustentan que el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, corresponde al precio realmente pagado y en consecuencia, que corresponde aplicar en este caso el Primer Método de Valoración Aduanera, Valor de Transacción de Mercancías Importadas, no estando obligados a presentarlos nuevamente de acuerdo con lo establecido por el numeral 1 del artículo 92° del Código Tributario, en concordancia con el numeral 40.1.1 del artículo 40 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Con el Expediente N° 118-3D1310-2012-041762-9, se presentó copia autenticada de la Factura Comercial N° HDLLN100527 de 11 de junio de 2010, copia legalizada de la Orden de Compra N° NP0052 de 24 de mayo de 2010, copia de la Proforma Invoice N° PI HDLLN100527 de 27 de mayo de 2010, copia autenticada de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, copia legalizada de la solicitud de transferencia bancaria al exterior al Banco Continental de 08 de marzo de 2011 para el pago de la Factura Comercial N° HDLLN100527, copia legalizada del mensaje Swift de 08 de marzo de 2011, copia legalizada del folio 192 del Registro de Compras, copia legalizada del folio 87 del Libro Caja Bancos, y copia legalizada del contrato de compra venta internacional y su traducción.

8. El Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC no establece que la factura comercial deba cumplir los requisitos establecidos en el artículo 5° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, por lo que ellos resultan arbitrarios e ilegales. Además la consecuencia jurídica de advertirse algún defecto en el contenido de la factura comercial, no es el desconocimiento probatorio de dicho documento sino el establecimiento de una Duda Razonable, precisándose que las condiciones de una transacción de comercio internacional también se pueden probar con documentos distintos de la factura.

9. La Factura Comercial N° HDLLN100527 señala expresamente que el monto por el que fue emitida corresponde al precio realmente pagado, circunstancia que ha sido reconocida por la propia Administración Aduanera mediante la Resolución Directoral N° 118-3D1000/2013-000333, de manera que no incumple el requisito previsto en el inciso a) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, tal como propone la Administración.

En cuanto a las condiciones de pago, la Factura Comercial N° HDLLN100527 indica expresamente: Payment Terms: Credit, Time Limit for Payment: From 06 Months, de manera que tampoco se ha incumplido con el inciso j) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, tal como propone la Administración.

Se trata de una inadecuada evaluación de los documentos que sustentan el valor declarado.

10. El Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC privilegia la aplicación del Primer Método de Valoración, no bastando la existencia de indicadores de precios del SIVEP para sustentar la no aplicación de dicho método.

La SUNAT no ha realizado un análisis individualizado de las mercancías amparadas en la Declaración Aduanera materia de controversia. No acredita que la comparación de las mercancías objeto de valoración se haya realizado con referencias de mercancías similares, conforme a la definición del artículo 15° del Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC.

La SUNAT no cumple con efectuar un sustento técnico que pruebe que las diferencias que existen entre las mercancías a valorar y las referencias, no afectan la similitud alegada, de manera que la Notificación N° 118-3D1310-2012-4887-SUNAT con la que se confirma la Duda Razonable es nula, pues se emitió sin observar el procedimiento legal establecido, utilizando referencias del SIVEP pero sin sustentación técnica.

Las declaraciones aduaneras utilizadas como referencias por la SUNAT fueron objeto de Dudas Razonables, a pesar que el artículo 59° de la Resolución 846 prohíbe utilizar transacciones en evaluación, de manera que no corresponde aplicar el Segundo y Tercer Método de Valoración pues las referencias utilizadas por la Administración Aduanera no cumplen los requisitos señalados en el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Resolución 846 y el Decreto Supremo N° 186-99-EF.

Que la Administración Aduanera señala:

1. El domicilio procesal señalado por la recurrente a través de su recurso de reclamación, ubicado en Av. Elmer Faucett N° 169, Of. 301, San Miguel, Lima, no se encuentra dentro del radio urbano de la Intendencia de Aduana Marítima del Callao fijado por la Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT y su modificación dispuesta por Resolución de Superintendencia N° 054-2013-SUNAT, por lo que no resulta admisible, debiendo realizarse las notificaciones en el domicilio fiscal de la recurrente.

2. El artículo 218° de la Ley N° 27444 establece los supuestos en los que se agota la vía administrativa, siendo que el presente caso no corresponde a ninguno de ellos, según lo expresado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14673-A-2013, el cual señala que: "(...) *la incorrecta aplicación de las normas de valoración por parte de la Administración, durante la realización de un control concurrente (durante el despacho), no limita sus facultades de poder realizar el control posterior de la base imponible aduanera declarada en la misma importación, siempre que dicho control se sustente en un diferente índice de riesgo 8...*"; Además la potestad para determinar una deuda dentro del plazo de prescripción es ejercida por la Administración en uso de la facultad de fiscalización prevista en el artículo 62 del Código Tributario.

3. Mal podría situarse el desarrollo del proceso de valoración iniciado con la Notificación Valor OMC N° 007340-2013, en el ámbito de un control concurrente y bajo el alcance de los plazos establecidos en el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, pues dicho proceso se ha realizado en el marco de un control posterior y en uso de la facultad de fiscalización, cuyo desarrollo debe regirse por lo establecido en el Código Tributario, criterio que ha sido recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05079-A-2014.

Por ello, no resulta aplicable en este caso la figura de la Cosa Decidida ni incurrir en nulidad los actos de determinación emitidos en este caso, encontrándose la Administración Aduanera dentro del plazo legal para emitir el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT.

4. En este caso se ha permitido a la recurrente el ejercicio de su legítimo derecho a la defensa en estricta aplicación del principio del debido procedimiento.

5. La Factura Comercial N° HDLLN100527 señala: Payment Terms: Credit, Time Limit for Payment: From 06 Months, pero no indica si dicho pago es total o parcial, lo cual resulta relevante para la determinación del valor en aduana, por lo que no cumple el requisito descrito en el inciso j) del artículo 5° del Decreto Supremo N° 186-99-EF.

La Proforma Invoice y la Orden de Compra N° NP0052, son documentos que forman parte de la etapa previa de negociación de la operación de compra venta, pero no tienen por finalidad esencial la acreditación del precio pagado o por pagar por las mercancías importadas, su mérito probatorio está condicionado al proceso de evaluación integral de los demás elementos aportados.

En cuanto al asiento contable del Registro de Compras N° 01 correspondiente al mes de agosto de 2000 y al asiento del Libro Caja y Bancos correspondiente al mes de marzo de 2011, se observa una inconsistencia pues consignan la Declaración N° 118-2010-10-226299 numerada el 22 de julio de 2010. Además, la recurrente no

ha presentado el Libro Diario y el Libro Mayor que permitan una evaluación integral de los documentos contables. Por otro lado, los asientos contables presentados no cuentan con el refrendo o certificación del gerente de la empresa recurrente en su calidad de responsable de la información contenida en dichos documentos, conforme lo establece la Ley N° 26887, Ley General de Sociedades.

Respecto de la Solicitud de Transferencia al exterior del 08 de marzo de 2011, Print de Transferencia al Exterior Liquidación: 9477821, Swift Bancario y Voucher de Transferencia del 08 de marzo de 2011, se indica que no se ha presentado la Nota de Débito que acredite el cargo en cuenta, que la Solicitud de Transferencia señala que es por cancelación total de la factura comercial según orden de compra y proforma pero que dicha información difiere del término de pago que es un crédito a 6 meses.

Asimismo, señala que en el formato A casillas 5.1 y 5.2 y la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, no señala entidad financiera e indica como modalidad de la transacción "diferido", y que en el voucher de transferencia solamente indica como concepto de pago / ROC/CANCELACION TOTAL DE FACTURA, pero no indica el número de factura comercial vinculada a la transferencia, razones por las que no se puede vincular la operación financiera expuesta con la operación comercial en cuestión, lo cual resta eficacia probatoria al Print de Transferencia al Exterior y al Swift Bancario, por lo que los documentos bancarios presentados no acreditan el valor declarado.

Con relación al contrato de compra venta internacional de mercancías y su traducción, se indica que presenta inconsistencias con la factura comercial, la proforma invoice y la orden de compra, pues señala que el pago se efectuará dentro del plazo de 06 a 12 meses contados a la fecha de ingreso de las mercancías al país, en tanto que la factura comercial solamente consigna el plazo límite de 6 meses. Asimismo, el contrato no detalla las características de la mercancía comercializada. De otro lado, en la casilla 7.11 del formato B de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00 se señala que no existe contrato relativo a las mercancías importadas, por lo que se trata de un documento que no es válido para sustentar la forma y condiciones de pago.

Respecto del Certificado N° 093303B0/05174 se señala que no cumple lo dispuesto por el artículo 43.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444) que establece que la copia de cualquier documento público goza de la misma validez y eficacia que éstos, siempre que exista constancia de que es auténtico.

Con respecto al Estado de Cuenta Corriente correspondiente al mes de marzo 2011, se indica que señala un determinado movimiento de fondos bancarios pero no informa sobre el destino o depositario final de aquellos, que pueda vincular dichos movimientos con el proveedor de la mercancía comercializada.

El Conocimiento de Embarque no resulta ser un documento que tenga por finalidad esencial la acreditación del precio pagado o por pagar por las mercancías importadas.

Por las consideraciones señaladas se encuentra arreglado a ley que se haya descartado la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera.

6. Igualmente corresponde descartar la aplicación del Segundo Método de Valoración Aduanera porque la recurrente no ha proporcionado referencias de precios de mercancías idénticas y el SIVEP tampoco tiene alguna.

7. Se decidió determinar el valor en aduanas consignado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00 en aplicación del Tercer Método de Valoración Aduanera, utilizándose como referencia la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-071905.

La referencia utilizada cumple los requisitos establecidos por el artículo 13° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, pues constituye mercancía similar a la que es objeto de valoración, ya que si bien no son iguales en todo, tienen características y composición semejantes que les permiten cumplir las mismas funciones y ser comercialmente intercambiables, al tratarse de cuero artificial, construcción, tipo de tejido, acabado: tejido de trama y urdimbre de fibras sintéticas mezcladas con fibras de algodón, perchado, revestido por una cara con materia plástica celular; grado de elaboración: teñido; composición: 80% poliéster y 20% algodón recubierto con poliuretano; de igual espesor; ancho y gramaje muy aproximado aceptable nivel comparativo; sin marca, ni

modelo; características que en suma definen la semejanza con la mercancía en cuestión, por lo que se consideran comercialmente intercambiables.

La mercancía objeto de valoración fue exportada el 17 de junio de 2010 y la referencia el 30 de enero de 2010, encontrándose dentro de un periodo aceptable. Además, ambas son de origen Chino.

El nivel comercial y la cantidad no han influido en la fijación del precio de la mercancía objeto de valoración ni en la referencia utilizada, por lo que no ha sido necesario realizar ningún ajuste para hacerlas comparables, de manera que también se cumple los requisitos relacionados con estos aspectos.

8. En este caso, el Primer Método de Valoración Aduanera no ha sido descartado únicamente por las falencias encontradas en la factura comercial, sino que es consecuencia de un análisis integral de los documentos presentados.

9. El Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT, explica claramente los motivos por los que no corresponde aplicar el Primer y Segundo Métodos de Valoración Aduanera y aplica el Tercer Método de Valoración Aduanera, evaluando y emitiendo pronunciamiento sobre todos los documentos presentados por la recurrente, exponiendo las razones por las que la referencia utilizada califica como mercancía similar.

10. La referencia utilizada para realizar la comparación no fue objeto de algún ajuste. La recurrente podía haber presentado ante la Administración Aduanera referencias de precios de mercancías idénticas o similares más idóneas, no obstante, no ha presentado ninguna.

11. Según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013, los requisitos establecidos en los incisos a) y j) del artículo 5° del Reglamento para la Valoración de Mercancías se adecúan a los establecidos por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

12. El Decreto Supremo N° 186-99-EF y el Acuerdo sobre Valoración de la OMC no establecen como requisito que una declaración aduanera deba ser objeto de una revisión documental o reconocimiento físico para que constituya una referencia válida.

13. Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04412-11-2013, 08216-A-2013, 11552-A-2007, 2322-A-2008, 3932-A-2010 y 05168-A-2012 no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria.

Que de lo actuado se tiene:

De la Notificación en el Domicilio Procesal

El artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT establece que: "(...) *Cuando en el procedimiento contencioso - tributario y el no contencioso regulados en el Libro Tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, el sujeto obligado a inscribirse ante la SUNAT señale un domicilio procesal diferente a su domicilio fiscal, las notificaciones y demás actos procesales que la SUNAT efectúe en el desarrollo de dicho procedimiento se realizarán en el domicilio procesal fijado por el citado sujeto siempre que el mismo se encuentre ubicado en el radio urbano que corresponda a la dependencia de la SUNAT encargada de la resolución del procedimiento. Tratándose del procedimiento de cobranza coactiva, para realizar las notificaciones en el domicilio procesal que señale el sujeto obligado a inscribirse se deberá contar con la aceptación de este por parte de la SUNAT conforme a lo que se establezca por Resolución de Superintendencia. (...)*".

Conforme a lo establecido por el artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT¹, el Anexo de dicha Resolución de Superintendencia, modificado por Resolución de Superintendencia N° 054-2013-SUNAT, señala el radio urbano de las dependencias de la SUNAT conforme a lo siguiente:

"(...) INTENDENCIA DE PRINCIPALES
CONTRIBUYENTES NACIONALES
INTENDENCIA LIMA

Se inicia por la avenida Alfonso Ugarte desde el margen derecho del río Rimac hasta su intersección con

la avenida Benavides (antes Colonial) continúa por ésta hasta el cruce formado por la avenida Universitaria, sigue por ésta hasta la intersección con la avenida La Marina; continúa por ésta hasta la avenida Brasil, por la que se desplaza hasta su intersección con la avenida Pérez Araníbar (antes avenida del Ejército) por la que continúa hasta la avenida José Pardo, continúa por ésta hasta el óvalo de Miraflores por donde se desvía por la avenida Oscar R. Benavides (Diagonal) hasta su intersección con el Malecón de la Reserva; prosigue por éste hasta la avenida Armendáriz continúa hasta el cruce con la avenida Vasco Núñez de Balboa; continúa por esta vía hasta la avenida Miraflores (antes avenida 28 de Julio); prosiguiendo por esta arteria hasta su intersección con la avenida República de Panamá (antes Panamericana) por la que continúa hasta la intersección con la avenida Benavides, prosigue por ésta hasta el cruce con la avenida Panamericana Sur; continuando por esta vía hasta el intercambio vial sur de donde se desvía hacia la avenida Javier Prado Este; por lo que continúa hasta la intersección con la avenida Aviación; siguiendo por dicha arteria hasta el cruce con la avenida México siguiendo por dicha vía hasta la intersección con la avenida Andahuaylas continuando por ésta hasta su última cuadra llegando hasta el puente Balta, sigue por la margen derecha del río Rimac hasta su intersección con el puente de la avenida Alfonso Ugarte.(...)"

"(...) INTENDENCIA DE ADUANA MARÍTIMA DEL CALLAO

INTENDENCIA DE ADUANA AÉREA DEL CALLAO
INTENDENCIA DE ADUANA POSTAL DEL CALLAO
INTENDENCIA NACIONAL DE TÉCNICA ADUANERA
INTENDENCIA NACIONAL DE PREVENCIÓN DEL CONTRABANDO Y FISCALIZACIÓN ADUANERA

Se inicia en la avenida Manco Cápac hasta la intersección con la avenida Guardia Chalaca hasta el cruce con la avenida Miguel Grau. Sigue hasta el cruce con la calle Paz Soldán hasta la calle Mariscal Nieto continuando hasta la Plaza Grau y regresa por la avenida Manco Cápac.

Adicionalmente, para estas intendencias se considera también el radio urbano establecido para la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y la Intendencia Lima. (...)"

Del texto de la norma citada, se tiene que ésta dispuso que cuando en un procedimiento contencioso - tributario y no contencioso regulados en el Libro Tercero del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF y normas modificatorias, el sujeto obligado a inscribirse ante la SUNAT señale un domicilio procesal diferente a su domicilio fiscal, las notificaciones y demás actos procesales que se efectúen en el desarrollo de dicho procedimiento se realizarán en el domicilio procesal fijado por el citado sujeto, siempre que éste se encuentre ubicado en el radio urbano que corresponda a la dependencia de la SUNAT encargada de la resolución del procedimiento. La anotada resolución de superintendencia fijó el radio urbano correspondiente a la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

Si bien la recurrente señaló en su escrito de reclamación como domicilio procesal el ubicado en "Av. Elmer Faucett N° 169 Of. 301 - San Miguel - Lima", según lo verificado por la Administración, de lo cual se da cuenta en la resolución apelada, el domicilio procesal fijado por la recurrente se encuentra fuera del radio urbano circunscrito a la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, por lo que no corresponde en el presente caso que los actos referidos a tal procedimiento contencioso sean notificados en el domicilio procesal sino en el domicilio fiscal de la recurrente, encontrándose por tanto conforme a ley las

¹ El artículo 2° de la Resolución de Superintendencia N° 253-2012-SUNAT, señala lo siguiente: "(...) *Fijese el radio urbano aplicable a las dependencias de la SUNAT conforme a la demarcación detallada en el Anexo que forma parte de la presente resolución (...)*".

notificaciones realizadas en el mencionado procedimiento, debiendo precisarse que el pronunciamiento de la Administración Aduanera sobre este aspecto considera el texto íntegro de la norma;

De la aplicación de los plazos establecidos por el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF

El artículo 11° del Decreto Supremo 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 119-2010-EF, señala lo siguiente:

“(…) Cuando haya sido numerada una declaración aduanera de mercancías y la Administración Aduanera tenga motivos para dudar del valor declarado o de la veracidad o exactitud de los datos o documentos presentados como prueba de esa declaración, notificará tales motivos y requerirá al importador para que en un plazo de cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de la notificación o de la aceptación de la garantía señalada en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, prorrogable por una sola vez por el mismo plazo, sustente o proporcione una explicación complementaria así como los documentos u otras pruebas que acrediten que el valor declarado representa el pago total realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, ajustado, cuando corresponda, de conformidad con las disposiciones del Artículo 8 del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC.

La duda razonable podrá iniciarse sustentada en indicios que le generen duda a la Administración Aduanera respecto al valor declarado, entre otros en la existencia de valores superiores de mercancías idénticas o similares con que cuente ésta o valores de referencia.

Si una vez recibida la información complementaria, o si vencido el plazo antes previsto sin haber recibido respuesta, la Administración Aduanera tiene aún DUDA RAZONABLE acerca de la veracidad o exactitud del valor declarado, podrá decidir dentro de los tres (3) meses siguientes contados desde la numeración de la declaración aduanera, que el valor en aduana de las mercancías importadas no se determinará con arreglo a las disposiciones del Artículo 1 del citado Acuerdo, pasando a aplicar los otros Métodos de Valoración en forma sucesiva y ordenada. En casos debidamente justificados y previa notificación al importador, el plazo podrá ampliarse hasta máximo un (1) año.

En todos los casos el importador puede optar por retirar las mercancías mediante la presentación y/o renovación de una garantía en las condiciones previstas en el Artículo 12 del presente Decreto Supremo, salvo que el importador mantenga vigente una garantía de despacho global o específica a que se refiere la Ley General de Aduanas.

Una vez determinado el valor, la Administración Aduanera le notificará al importador, indicando los motivos para haber rechazado el Primer Método de Valoración.

En el caso de Dudas Razonables resueltas, el importador podrá dar inicio al procedimiento contencioso conforme a lo previsto en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y sus normas complementarias y modificatorias.

Si el importador considera que no ha incluido en su Declaración algún concepto que forma parte del valor en aduana o, cuando decide voluntariamente no sustentar el valor declarado ni desvirtuar la duda razonable, puede presentar Autoliquidación por la diferencia existente entre la deuda tributaria aduanera y los recargos cancelados, de corresponder, y los que podrían gravar la importación por aplicación de los métodos de valoración del Acuerdo del Valor de la OMC. Si el importador en algún momento posterior al despacho obtuviera información o documentación indubitable y verificable, sobre la veracidad del valor declarado, podrá solicitar la devolución de los tributos pagados en exceso según lo dispuesto en la Ley General de Aduanas y sus normas modificatorias. (…)

Al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 04499-A-2006, 04889-A-2006, 04893-A-2006 y 01312-A-2008, entre otras, ha establecido sobre la duda razonable que: “... es el acto a través del cual la Administración Aduanera comunica al importador que duda que éste haya declarado el valor en aduanas cumpliendo las reglas de valoración adecuadamente, expresando en dicho acto las razones que fundamentan esa duda y requiriendo la información y documentación que sea necesaria

para verificar de forma objetiva que se han cumplido adecuadamente las reglas de valoración”.

Asimismo, esta Sala Colegiada en las Resoluciones N° 08013-A-2008 y 07350-A-2007, entre otras, ha establecido que el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF, contempla la posibilidad que el documento que inicialmente constituye un acto con el que se determina el monto de la garantía que el usuario ha de presentar como consecuencia de duda razonable fijada por la Aduana con relación al valor declarado, se convierta en un acto de determinación de tributos dejados de pagar, para así darle al importador la posibilidad de interponer una reclamación cuando se han vencido los plazos señalados en dicho artículo, atendiendo a que éste debe asumir los costos de mantener la garantía en mención, la cual se podría prolongar por un plazo indefinido, si la norma en cuestión no estableciera tal posibilidad, afectando el derecho de defensa del usuario aduanero que se vería impedido de cuestionar un acto de la Administración que le afecta patrimonialmente por un cuestionamiento al valor en aduana declarado en su importación, criterio adoptado por ésta.

Este contexto, de acuerdo a la normativa en mención y siguiendo el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05798-A-2005 y los fallos precitados queda claro que el artículo 11° del Decreto Supremo N° 186-99-EF le da al usuario del servicio aduanero la posibilidad de interponer una reclamación cuando se han vencido los plazos señalados en dicho artículo.

No obstante, se debe tener en cuenta que los fundamentos en los que se apoya el criterio interpretativo adoptado por el Tribunal Fiscal antes citado, se refieren a situaciones que se presentan durante el despacho aduanero, no siendo aplicable para aquella Duda Razonable que la Administración Aduanera notifica en un control aduanero posterior, pues en dicho proceso de valoración el importador no presenta una garantía cuyos costos de mantenimiento tenga que soportar hasta que la Administración Aduanera tome una decisión.

De hecho, cuando la Administración Aduanera le notifica al importador una Duda Razonable después de culminado el despacho aduanero, éste no se ve afectado patrimonialmente mientras dura el proceso de valoración hasta el momento que la Administración Aduanera emite un acto de determinación de tributos de manera formal, de manera que la tutela y protección al ejercicio del derecho a la defensa prevista en el citado artículo 11°, no tiene justificación cuando se está frente a una Duda Razonable notificada con posterioridad al despacho aduanero, razón por la cual en esos casos la facultad del importador para interponer una reclamación debe regirse por las reglas del procedimiento contencioso tributario previsto en el Código Tributario.

Así, la facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado (Duda Razonable) realizada dentro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas.

Ello ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 05079-A-2014, 06050-A-2014, 13517-A-2014, en las que se ha señalado que la facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11° del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado realizada dentro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas.

Este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2015-13 de 12 de agosto de 2015, estableció que: *“El criterio referido a: “...la facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11º del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado realizada dentro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas...”, es recurrente, según lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264”.*

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012 corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicado en el diario oficial “El Peruano” como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102º de dicho código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán precedente de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

En ese contexto, teniendo en cuenta que la Notificación Valor OMC N° 007340-2013 de 12 de julio de 2013, recibida el 16 de julio de 2013, con la que formula una Duda Razonable respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, fue emitida con posterioridad al despacho aduanero de dicha declaración aduanera, la facultad del importador para interponer una reclamación se rige por las reglas del procedimiento contencioso tributario previsto en el Código Tributario, esto es, que puede interponer reclamación a partir del momento en que la Administración Aduanera emitió un acto de determinación de tributos de manera formal.

En tal sentido, en aplicación del artículo 213º de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, los escritos presentados por la recurrente mediante los Expedientes N° 118-0114-2013-070153-1 y 118-0114-2013-073020-1 de 20 y 27 de agosto de 2013, deben ser calificados como escritos con los que la recurrente responde la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT de 09 de agosto de 2013, recibida el 13 de agosto de 2013.

Por tanto, la Administración Aduanera se encontraba facultada a continuar con el proceso de valoración iniciado con la Notificación Valor OMC N° 007340-2013, emitiendo posteriormente la Notificación N° 118-3D1310-2013-008215-SUNAT de 08 de agosto de 2013 y el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT de 05 de setiembre de 2013, con el que confirmo la Duda Razonable formulada, rechazó la aplicación del Primer y Segundo Método de Valoración de la OMC y procedió a efectuar el ajuste de las mercancías importadas en aplicación del Tercer Método de Valoración OMC - Valor de Transacción de Mercancías Similares, formulando la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978, por los tributos dejados de pagar.

Asimismo, se encuentra arreglado a ley que la Administración Aduanera haya resuelto la reclamación formulada por la recurrente mediante los Expedientes N° 118-0114-2013-087059-7 y 118-0114-2013-099673-6 de 03 de octubre y 12 de noviembre de 2013, contra la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978 y el Informe

de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT.

Adicionalmente, es necesario señalar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02758-Q-2013 de 17 de diciembre de 2013, debe ser interpretada y aplicada de acuerdo con el criterio interpretativo aprobado mediante el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2015-13 de 12 de agosto de 2015, debiendo precisarse que ello asegura un debido procedimiento y el ejercicio del legítimo derecho a la defensa de la recurrente. (Derecho de defensa que no ha sido vulnerado en el presente caso).

Finalmente, con relación al argumento de la recurrente que propone que constituye cosa decidida la Resolución Directoral N° 118 3D1000/2013-000333 de 27 de mayo de 2013, que declaró fundada la reclamación contra la Notificación Valor OMC N° 010203-2010 de 12 de agosto de 2010 y la Orden de Depósito de Garantía OMC N° 118-2010-001369, con la que estableció Duda Razonable formulada durante el despacho aduanero respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, y contra la Notificación 118-3D1310-4887-SUNAT de 08 de junio de 2012, que confirma dicha Duda Razonable, y que por ello, la Administración Aduanera no podía formular una nueva Duda Razonable, se debe tener en cuenta que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10587-A-2014 y 10253-A-2014, entre otras, esta Sala de Aduanas ha señalado que la incorrecta aplicación de las normas de valoración por parte de la Administración durante la realización de un control concurrente (durante el despacho) no limita sus facultades de poder realizar el control posterior de la base imponible aduanera declarada en la misma importación, siempre que dicho control se sustente en un diferente indicador de riesgo.

En tal sentido, consta en los actuados que la Notificación Valor OMC N° 010203-2010 de 12 de agosto de 2010 y la Orden de Depósito de Garantía OMC N° 118-2010-001369, con la que estableció Duda Razonable formulada durante el despacho aduanero respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, utiliza como referencia la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-059116, mientras que la Notificación Valor OMC N° 007340-2013 del 12 de julio de 2013, recibida el 16 de julio de 2013, con la que se formula con posterioridad al despacho aduanero, una nueva Duda Razonable respecto del valor declarado en la serie 1 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, utiliza como referencia la serie 8 de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-327299. Es decir, que se trata de un control posterior que se sustenta en un diferente indicador de riesgo. Esto significa que con la Notificación Valor OMC N° 007340-2013 no se vulnera la cosa decidida mediante la Resolución Directoral N° 118 3D1000/2013-000333.

De la correcta aplicación de las reglas de valoración aduanera que sustentan el ajuste de valor

La materia de grado consiste en verificar la procedencia del ajuste de valor en aduanas efectuado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00 en aplicación del Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 y el Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF y sus modificatorias.

La Nota General de Aplicación Sucesiva de los Métodos de Valoración, Anexo I del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 concordante con el artículo 2º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo del Valor de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF establece que: *“El valor en aduana de las mercancías importadas se determinará de acuerdo a los Métodos de Valoración establecidos en el Acuerdo del Valor de la OMC, los que se aplicarán en forma sucesiva y excluyente en el siguiente orden: Primer Método: Valor de Transacción de las Mercancías Importadas (...), Segundo Método: Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (...), Tercer Método: Valor de Transacción de Mercancías Similares (...), Cuarto Método: Valor Deductivo (...), Quinto Método:*

Valor Reconstruido" (...) y Sexto Método: Del Último Recurso (...)"

El Artículo 1º de la Parte I sobre normas de Valoración en Aduana del Acuerdo Relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, señala que el valor en aduana de la mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8º.

El artículo 5º de la Resolución 846 referido a los requisitos para aplicar el Método del Valor de Transacción, señala que: "Para que el Método del Valor de Transacción pueda ser aplicado y aceptado por la Administración Aduanera, es necesario que concurran los requisitos previstos en este artículo, según lo señalado a continuación:

a) Que la mercancía a valorar haya sido objeto de una negociación internacional efectiva, mediante la cual se haya producido una venta para la exportación con destino al Territorio Aduanero Comunitario.

b) Que se haya acordado un precio real que implique la existencia de un pago, independientemente de la fecha en que se haya realizado la transacción y de la eventual fluctuación posterior de los precios.

c) Que en los anteriores términos, pueda demostrarse documentalmente el precio realmente pagado o por pagar, directa o indirectamente al vendedor de la mercancía importada, de la forma prevista en el artículo 8 del presente Reglamento.

d) Que se cumplan todas las circunstancias exigidas en los literales a), b), c) y d) del numeral 1 del artículo 1 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

e) Que si hay lugar a ello, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas, se pueda ajustar con base en datos objetivos y cuantificables, según lo previsto en el artículo 18 del presente Reglamento.

f) Que las mercancías importadas estén conformes con las estipulaciones del contrato, teniendo en cuenta lo expresado en el artículo 16 de este Reglamento."

Por su parte el artículo 6º de la misma norma, establece que: "1. El Método del Valor de Transacción solo podrá aplicarse si la importación se realiza obligatoriamente como resultado de una venta, tal como está definida en el literal k del artículo 2 de este Reglamento. Si tal venta no existe, habrá que recurrir a los métodos secundarios citados en los numerales 2 a 6 del artículo 3 de la Decisión 571, de manera sucesiva y en el orden establecido en el artículo 4 de la misma Decisión."

Mediante el Informe de Determinación de Valor N° 118-3D1310-2013-001742-SUNAT de 05 de setiembre de 2013 la Administración confirmó la Duda Razonable formulada, rechazó la aplicación del Primer y Segundo Métodos de Valoración de la OMC y procedió a efectuar el ajuste de las mercancías importadas con la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, en aplicación del Tercer Método de Valoración OMC - Valor de Transacción de Mercancías Similares, formulando la Liquidación de Cobranza N° 2013-243978, por los tributos dejados de pagar.

Con relación a los fundamentos por los cuales la Aduana rechaza la aplicación del Primer Método de Valoración a fin de determinar el valor en Aduanas de las mercancías importadas, en primer lugar se debe indicar que los incisos g) y j) del artículo 5º del Decreto Supremo N° 186-99-EF, según la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, establecen que para la aplicación del Primer Método de Valoración la factura comercial debe:

g) Contener la denominación y descripción de las características principales de las mercancías. La información no consignada en la factura comercial deberá ser complementada en el Ejemplar B de la Declaración Única de Aduanas, que tiene el carácter de Declaración Jurada".

j) Indicar la forma y condiciones de pago y cualquier otra circunstancia que incida en el precio pagado o por pagarse (descuentos, comisiones, intereses etc.).

Sobre el particular, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 03893-A-2013 que constituye jurisprudencia de

observancia obligatoria específica que: "Los requisitos establecidos por los incisos a), b), e) f), g), la primera parte del inciso h), la segunda parte del inciso i) y el inciso j) del artículo 5º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, se adecuan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración Aduanera de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Por consiguiente, cuando una factura comercial que sustenta el despacho aduanero de mercancía importada no cumple tales requisitos, la Administración Aduanera debe notificar una Duda Razonable a efecto que el importador presente información y documentos adicionales que permitan verificar que en su transacción se cumplieron tales requisitos, descartándose el Primer Método de Valoración Aduanera solamente si después de dicha notificación, el importador no puede acreditar su cumplimiento."

Luego agrega que: "Los requisitos establecidos por los incisos c) y d), la segunda parte del inciso h) y la primera parte del inciso i) del artículo 5º del Reglamento para la Valoración de Mercancías según el Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la OMC, aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, modificado por Decreto Supremo N° 009-2004-EF, no se adecúan a lo establecido por el Acuerdo sobre Valoración de la OMC, la Decisión 571 de la Comisión de la Comunidad Andina y la Resolución 846 de la Secretaría General de la Comunidad Andina, por lo que su incumplimiento en la factura comercial correspondiente a un despacho aduanero, no puede sustentar la notificación de una Duda Razonable ni la decisión de descartar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera para determinar el valor en aduanas de la mercancía importada."

En ese contexto, con relación a la denominación y descripción de las características principales de las mercancías objeto de valoración, se tiene que la Factura Comercial N° HDLLN100527 señala expresamente "Artificial Leather Stock PU 1.20MM+X54", información que fue complementada en el formato B de la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2010-10-226299-01-2-00, en el cual se indica material textil: trama y urdimbre; composición: 80% poliéster 20% algodón; punto por trama (jersey, rib, polar, etc.); grado de elaboración: teñido; acabado: perchado; revestido; materia plástica: poliuretano; espesor: 1.20MM+; gramaje: 533 g/m²; ancho: 1.44M, uso: para industria del calzado; revestida en una cara con plástico celular poliuretano.

Como se puede apreciar, la Factura Comercial N° HDLLN100527 cumple con el requisito previsto en el inciso g) del artículo 5º del Decreto Supremo N° 186-99-EF, según la modificación dispuesta por Decreto Supremo N° 009-2004-EF.

Con relación a no consignar la forma y condiciones de pago, y cualquier circunstancia que incida en el precio pagado o por pagar (descuentos, comisiones, intereses); cabe señalar que la recurrente ha presentado los siguientes documentos, los cuales han sido meritados por la Aduana:

1. La Factura Comercial N° HDLLN100527 emitida el 11 de junio de 2010 por WENZHO HONGDELI SYNTHETIC LEATHER CO., LTD. por la suma de US\$. 23 811,80 (foja 52).

2. Proforma-Invoice N° PIHDLLN100527 de 27 de mayo de 2010 emitida por WENZHO HONGDELI SYNTHETIC LEATHER CO., LTD. por el monto de US\$. 23 811,80 (foja 50).

3. Orden de Compra N° NP0052 emitida el 24 de mayo de 2010 (foja 51).

4. Solicitud de transferencia bancaria al exterior2 tramitada el 08 de marzo de 2011 (foja 35) por la recurrente ante el Banco Continental, mediante la cual solicita una transferencia al exterior por la suma de US\$. 23 811,80 la cual hace referencia a las cuentas bancarias de la recurrente y de la empresa proveedora, e indica que el motivo es por el pago total de la Factura Comercial N° HDLLN100527 según Orden de Compra N° NP0052 y Proforma-Invoice N° PIHDLLN100527.

5. Voucher o liquidación de transferencia N° 9477821 emitida por el Banco Continental de 08 de

marzo de 2011 por el monto de US\$. 23 811,80 (foja 75), haciendo referencia al pago total de la Factura Comercial N° HDLLN100527.

6. Nota de Operación emitida por el Banco Continental correspondiente a la emisión de orden de pago Swift (fojas 32 a 34) por la suma de US\$. 23 811,80 y que hace referencia a la Factura Comercial N° HDLLN100527 según Orden de Compra N° NP0052 y Proforma-Invoice N° PIHDLLN100527.

7. Reporte del estado de la cuenta corriente de la apelante ante el Banco Continental (foja 76) en el que figura un cargo de US\$. 23 811,80 por la Liquidación N° 9477821 de 08 de marzo de 2011.

8. Dos (02) folios del libro Caja y Bancos y dos (02) folios de libro de Compras de la recurrente (fojas 27 a 30) en los que se observa el registro de la cancelación total de la Factura Comercial N° HDLLN100527 por US\$. 23 811,80.

Respecto de la falta de fehaciencia de la solicitud de transferencia bancaria cabe indicar que tal documento se refiere al pago total de la Factura Comercial N° HDLLN100527, careciendo de sentido exigir que en este documento se precise si se trata de un pago al contado o diferido.

Resultado pertinente recalcar que la solicitud de transferencia al exterior señalada identifica a la factura materia de este caso, así como a la orden de compra generada por la apelante y la proforma expedida por el proveedor de la mercancía importada; asimismo, todos los documentos señalados también resultan concordantes con la copia del mensaje Swift, documento que claramente indica que el monto de US\$. 23 811,80 fue transferido a la cuenta bancaria de la empresa proveedora china, que es la misma que expidió la Factura Comercial N° HDLLN100527 materia de la declaración aduanera en cuestionamiento.

En ese sentido, de la evaluación integral de la documentación señalada, resulta claro que la solicitud de transferencia bancaria guarda correspondencia con la Factura Comercial N° HDLLN100527 por US\$. 23 811,80, la proforma de la indicada factura y la orden de compra que expidió la recurrente; asimismo la referida solicitud de transferencia es concordante con los datos del voucher, así como el mensaje swift y el cargo en cuenta corriente.

Complementando lo señalado, se debe indicar que de la revisión de la casilla 5.2 del Formato A de la citada Declaración Aduanera de Mercancías, se aprecia que se ha consignado como modalidad de pago "pago diferido"; y si bien no consignó información en la casilla 5.1, lo cierto es que la recurrente ha acreditado el pago a través de transferencia bancaria con la intervención en la transacción del Banco Continental, información que guarda total coherencia con lo estipulado en la Factura Comercial N° HDLLN100527, así como los documentos adjuntados.

Ahora bien, la Administración le resta validez a la transferencia bancaria por la falta de la presentación de la nota de débito, se debe señalar, que de los documentos emitidos por el Banco Continental, señalan que la entidad Bancaria ha procedido a realizar la transferencia al exterior de acuerdo a lo solicitado por la recurrente. Asimismo, se desprende de dichos documentos, que se ha efectuado el depósito a solicitud de la recurrente por el monto de US\$. 23 811,80 que corresponde al monto total de la Factura comercial N° HDLLN100527, identificando al beneficiario de la transferencia, por lo que se deduce que la recurrente le ha transferido a través del Banco Continental, la suma indicada en la Factura Comercial N° HDLLN100527.

Tal como se aprecia, los documentos señalados en conjunto acreditan las condiciones y forma de pago y las circunstancias en que se realizó la transacción que originó las transferencias bancarias señaladas.

En consecuencia, de la apreciación conjunta de los documentos bancarios presentados por la recurrente, resultan improcedentes los fundamentos por los cuales la Aduana rechaza los medios probatorios producidos en este caso, y por tanto también carece de fundamento el rechazo en la aplicación del Primer Método de Valoración a efecto de determinar el valor en aduana de la declaración aduanera materia de este caso.

No habiendo demostrado la Aduana que es improcedente la aplicación del Primer Método de Valoración no resulta aplicable el Tercer Método de Valoración para determinarlo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2° del Decreto Supremo N° 186-99-EF.

No ajustándose el proceder de la Aduana a la normatividad y proceder señalados, corresponde revocar la apelada.

Además, se debe advertir que reiterados pronunciamientos de esta Sala en los casos de ajuste de valor durante el despacho aduanero de la mercancía vienen señalando que los errores u omisiones en la confección o consignación de datos en la declaración aduanera pueden ser determinantes de la comisión de infracción pero no necesariamente el sustento para rechazar la aplicación del Primer Método de Valoración Aduanera, pues la normatividad concerniente a la determinación del valor en aduanas, ha considerado la implementación de procedimientos como el de duda razonable, por lo que corresponde que la Aduana evalúe si en el presente caso la recurrente o su agente de aduana, cometió infracción al no consignar la información señalada por la Aduana en el Informe que sustenta el ajuste de valor realizado.

Finalmente, este Tribunal no efectúa la valoración de las mercancías importadas para la determinación del valor aduanero, atribución que corresponde ser ejercida de manera exclusiva a la Administración Aduanera sino que se limita a verificar el cumplimiento de las normas de valoración por parte de la misma como sustento de su acto de determinación, a fin de establecer si el ajuste de valor se encuentra o no arreglado a ley.

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

RESUELVE:

1º.- REVOCAR la Resolución de Gerencia N° 118 3D4000/2014-000583 emitida el 25 de agosto de 2014 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

2º.- DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio recurrente siguiente:

"La facultad del importador de iniciar un procedimiento contencioso tributario aduanero mediante una reclamación que se fundamenta en el artículo 11° del Reglamento para la Valorización de Mercancías según el Acuerdo de Valoración en Aduana de la OMC aprobado por Decreto Supremo N° 186-99-EF, se enmarca en el contexto de una observación al valor declarado realizada dentro de un despacho aduanero en trámite; siendo así, su presentación tiene dos (2) presupuestos: un despacho aduanero de importación en trámite en donde el valor declarado de la mercancía ha sido objeto de una duda razonable por parte de la aduana y el transcurso del plazo de tres (3) meses o un (1) año en caso de prórroga, sin que culmine el trámite de determinación del valor en aduanas".

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

HUAMÁN SIALER
Vocal Presidente

WINSTANLEY PATIO
Vocal

MARTEL SÁNCHEZ
Vocal

FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator

² Conforme sello de recepción del referido Banco.

La información más útil la encuentras de lunes a viernes en tu diario El Peruano.



No te pierdas los mejores suplementos especializados.

 **Editora Perú**