



Firmado Digitalmente por
FALCONI GRILLO Aldo Isaias
FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/02/2024 11:23:22
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

EXPEDIENTE N° : 2022010687
INTERESADO : XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Control Aduanero
FECHA : Lima, 23 de enero de 2024

VISTA la apelación interpuesta por XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX con RUC N° 20100015014, contra la Resolución de División N° XXXX-2022-SUNAT/323200 emitida el 27 de julio de 2022 por la Intendencia de Nacional de Control Aduanero, en el extremo que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 000 323100/2019-XXXX de 24 de diciembre de 2019 que ordenó el reembolso del monto obtenido por acogimiento indebido al régimen de Drawback, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios que se detallan en el Cuadro N° 1 de la Resolución de División N° XXXX-2022-SUNAT/323200, aplicándose los intereses respecto de las Declaraciones Aduaneras a las que no les corresponde la dualidad de criterio conforme al detalle del Cuadro 4; y contra la Resolución de Multa N° 000 323100/2019-XXXX de 24 de diciembre de 2019, por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, respecto al monto de la multa y la aplicación de intereses por las Declaraciones Aduaneras a las que no se les aplica la dualidad de criterio y cuyo detalle se señala en el Cuadro N° 5.

CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Con las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios numeradas en el periodo 2014, detalladas en el Cuadro N° 1 del Resultado de Requerimiento N° XXXX-2019-SUNAT/323100 (fojas 3276-3303), la recurrente solicitó acogerse al régimen de Drawback por las exportaciones de las mercancías, consistentes en bolas de zinc, zinc domes (medias bolas de zinc), zinc pellets y zinc berlingots declarando la Subpartida Nacional 7907.00.90.00.
2. Posteriormente, con Carta de Presentación N° XXX-2018-SUNAT/323100 la Administración Aduanera puso de conocimiento a la recurrente que iniciaría acciones de fiscalización respecto de las referidas Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios.
3. Como consecuencia de la fiscalización realizada, la Administración Aduanera determinó que la recurrente se acogió indebidamente a dicho régimen, según el Resultado de Requerimiento N° XXXX-2019-SUNAT/323100 emitido el 06 de diciembre de 2019, al asignar a las mercancías exportadas la Subpartida Nacional 7907.00.90.00 cuando la correcta es la Subpartida Nacional 7901.11.00.00, siendo que esta última se encuentra excluida del beneficio de la restitución de derechos arancelarios, previsto en el Decreto Supremo N° 104-95-EF.
 - En razón de ello, mediante la Resolución de Determinación N° 000 323100/2019-XXXX emitida el 24 de diciembre de 2019 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, se resolvió: Ordenar el reembolso de lo indebidamente restituido del beneficio del régimen de Drawback obtenido mediante las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios que se detallan en los Cuadros N° 1, 4 y 5 de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXX, por la suma total de S/ 1' 692,465.00 (un millón seiscientos noventa y dos mil cuatrocientos sesenta y cinco con 00/100 soles).
 - Mientras, que mediante la Resolución de Multa N° 000 323100/2019-000623 emitida el 24 de diciembre de 2019 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, se resolvió: Sancionar con una multa ascendente de S/ 846,236.00 (ochocientos cuarenta y seis mil doscientos treinta y seis con 00/100 soles), por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.



Firmado Digitalmente por
HUAMAN SIALER Marco
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 05/02/2024 12:06:58
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
WINSTANLEY PATIO Elizabeth
Teresa FAU 20131370645 soft
Fecha: 05/02/2024 11:27:29 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Firmado Digitalmente por
MARTEL SANCHEZ Jose
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 05/02/2024 09:14:43
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

4. Con el Expediente N° 000-URD018-2020-XXXXX-6 de fecha 24 de enero de 2020, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación N° 000 323100/2019-XXXXX y la Resolución de Multa N° 000 323100/2019-XXXXX y sus Liquidaciones de Cobranza asociadas.
5. Mediante el Artículo Primero de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXXX emitida el 30 de octubre de 2020 por la Intendencia de Nacional de Control Aduanero, se resolvió declarar infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de Determinación N° 000 323100/2019-XXXXX y sus respectivas Liquidaciones de Cobranza, que ordenó el reembolso del monto obtenido por acogimiento indebido al régimen de Drawback, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios que se detallan en los Cuadros N° 1, 4 y 5 de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXXX, y contra la Resolución de Multa N° 000 323100/2019-XXXXX y sus respectivas Liquidaciones de Cobranza, que dispuso aplicar sanción de multa por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas, aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, relacionadas con las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios que se detallan en los Cuadros N° 6 y 7 de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXXX.
6. Con el Expediente N° 000-URD999-2020-XXXXX de 20 de noviembre de 2020 la recurrente interpuso recurso de apelación contra el Artículo Primero de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXXX, el cual fue elevado a esta instancia.
7. Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° XXXXX-A-2022 de 26 de enero de 2022 se declaró nulo el Artículo Primero de la Resolución de División N° 000 323200/2020-XXXXX emitida el 30 de octubre de 2020 por la Intendencia de Nacional de Control Aduanero.
8. El Artículo Primero de la Resolución de División N° XXXXX-2022-SUNAT/323200 emitida el 27 de julio de 2022, declaró infundada la reclamación interpuesta contra la Resolución de Determinación N° 000 323100/2019-XXXXX y la Resolución de Multa N° 000 323100/2019-XXXXX, en el extremo del acogimiento indebido al régimen de Drawback y confírmese el reembolso de lo indebidamente restituido respecto de las solicitudes detalladas en el Cuadro N° 1, aplicándose los intereses respecto de las Declaraciones Aduaneras de Mercancías a las que no les corresponde la dualidad de criterio conforme al detalle del Cuadro N° 4. Asimismo, confírmese el monto de la multa y la aplicación de intereses respecto de las cuales no se aplica la dualidad de criterio, cuyo detalle se señala en el Cuadro N° 5, por la comisión de la infracción prevista en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas.

Que es materia de controversia verificar si efectivamente corresponde lo siguiente:

- Ordenar a la recurrente que reembolse los montos recibidos por la aplicación del régimen de Restitución de Derechos Arancelarios respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios presentadas en el año 2014 que se mencionan en el Cuadro N° 1 de la Resolución de División N° XXXXX-2022-SUNAT/323200.
- Multa por incurrir en el supuesto de infracción señalado en el numeral 3 del inciso c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, respecto de las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios presentadas en el año 2014 que se mencionan en el Cuadro N° 5 de la Resolución de División N° XXXXX-2022-SUNAT/323200.

Que para el efecto debe establecerse si las mercancías consignadas en las declaraciones aduaneras de exportación que sustentan las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios mencionadas, deben ser clasificadas en la Subpartida Nacional 7901.11.00.00 del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 238-2011-EF, tal como señala la Aduana, y por tanto, no puede acogerse al régimen de Restitución de Derechos Arancelarios, ya que se trata de una Subpartida Nacional excluida de obtener el beneficio del régimen de restitución de derechos arancelarios conforme lo señalado en el Decreto Supremo N° 127-2002-EF, para lo cual previamente corresponde establecer la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en las declaraciones aduaneras materia de grado.

I. De la clasificación arancelaria de la mercancía exportada:

Que con relación a la clasificación arancelaria de acuerdo a reiterados fallos de esta Sala, el estudio técnico legal necesario para la clasificación arancelaria de una mercancía debe contener dos etapas claramente identificables, la primera referida al estudio merceológico o estudio que recoge las características,



Tribunal Fiscal

Nº 00671-A-2024

descripción y propiedades de las mercancías, el cual debe recoger sus características y describirlo lo más detalladamente posible (análisis técnico-científico), y una segunda etapa, referida a la clasificación arancelaria propiamente dicha, para cuyo efecto debe partirse de las conclusiones del estudio merceológico y ubicar la mercancía en cuestión dentro del Arancel de Aduanas, debiéndose tomar en cuenta las Reglas de Clasificación (Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura) contenidas en el Arancel de Aduanas, así como los instrumentos auxiliares señalados en ellas (análisis técnico-jurídico).

Que al respecto, Rohde Ponce¹ señala que la clasificación arancelaria es un procedimiento jurídico que implica un análisis material e intelectual que permite identificar las circunstancias fácticas reales y concretas y adecuarlas a una norma jurídica, conducta que se expresa objetivamente en examinar los bienes o mercancías de que se trate así como los demás elementos técnicos y documentales que lleven al interesado a la convicción de que se trate de cierta mercancía y, una vez alcanzado ese estadio, ubicar esta mercancía “fáctica” en el concepto o descripción de la mercancía “normativa” complementada en la nomenclatura, hecho lo cual arrojará su posición arancelaria y por consiguiente la tasa arancelaria o tributaria a la cual estará sometida su importación o exportación.

Que asimismo, Anabalón Ramírez² considera que, aduaneramente hablando, o mejor tributariamente hablando, clasificar es encontrar la exacta posición relativa a una mercancía o clase de mercadería o clase de mercaderías en determinado esquema de clasificación. Si bien el ejercicio de esta función es de naturaleza teóricamente sencilla, supone, sin embargo, perfecto conocimiento del sistema utilizado y previa identificación de las mercancías a clasificar, sobre la base del examen de sus características tecnológicas.

CARACTERÍSTICAS MERCEOLÓGICAS

Que en cuanto a las características merceológicas, los productos “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE CINC” tienen una composición de cinc³ equivalente al 99.99% y son empleados para uso industrial⁴, de acuerdo al siguiente cuadro:

PRODUCTO	DESCRIPCIÓN	COMPOSICIÓN	USO
	Bola de metal común (cinc) vaciada	Cinc: 99.99%	Industrial
	Media bola de metal común (cinc) vaciada	Cinc: 99.99%	Industrial

¹ ROHDE PONCE, Andrés. *Regímenes, contribuciones y procedimientos aduaneros*. México: Ediciones Fiscales ISEF, 2000. pp. 317-318.

² ANABALÓN RAMÍREZ, Carlos. *Derecho Tributario Aduanero*. Santo Domingo: Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p 80.

³ La Nota Legal 3 de la Sección XV (Metales comunes y manufacturas de estos metales) del Arancel de Aduanas aprobado mediante el Decreto Supremo N° 238-2011-EF, señala: “3. En la Nomenclatura, se entiende por metal(es) común(es): (...) cinc”. Cabe indicar que conforme con la Real Academia Española las palabras zinc y cinc son equivalentes. Al respecto, véase: <https://www.rae.es/dpd/zinc> Por cuestión de uniformidad, en la presente resolución se utilizará la denominación cinc.

⁴ Al respecto, el cinc es utilizado en aplicaciones industriales, como por ejemplo, proteger el acero de la corrosión (esto es, se utiliza para “galvanizar” el acero). Galvanizar significa “Dar un baño de zinc fundido a una superficie metálica para que no se oxide” (Al respecto, véase: <https://dle.rae.es/galvanizar?m=form>). A dicho proceso, también se le denomina “zincado electrolítico”.



Tribunal Fiscal

Nº 00671-A-2024

Que asimismo, se debe considerar que estos productos son obtenidos a partir de cinc electrolítico SHG (Superficial High Grade), siendo sometido a los procesos de fundición, colada, moldeo/desmoldeo, tamboreo y empaque, de la siguiente manera:

- En la fundición, los lingotes de cinc cortados son ingresados al horno a temperaturas muy elevadas y controladas, con lo cual se convierten en líquidos.
- En el moldeo, los lingotes de cinc convertidos en líquidos son vaciados en diferentes moldes (bolas, medias bolas, pellets, barras, etc.), estos moldes son refrigerados con agua.
- En el prensado, se retiran los remanentes de la etapa de fusión, mediante una prensa.
- En la limpieza/tamboreo se realiza una vez solidificado el cinc en los moldes, los que pasan a un tambor que da vueltas de 360°, con el fin de eliminar imperfecciones del producto. Luego de ello, se realiza un proceso de limpieza manual, para su posterior embalaje.
- En la etapa de embalaje, los productos, valga la redundancia, se embalan empleando para ello cajas, sacos, zunchos, parihuelas, entre otros.

Que conforme con las características merceológicas de los productos, corresponde determinar su clasificación arancelaria.

CLASIFICACIÓN ARANCELARIA

Que sobre el particular, se han suscitado distintas interpretaciones⁵. En efecto, conforme con la primera interpretación, las mercancías denominadas “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE ZINC”⁶, se clasifican en la subpartida nacional 7901.11.00.00, como cinc en bruto, en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 238-2011-EF.

Que por otro lado, según la segunda interpretación, las referidas mercancías se clasifican en la subpartida nacional 7907.00.90.00, como manufacturas de cinc, del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 238-2011-EF.

Que habiéndose llevado el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, mediante acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2023-13 de 05 de diciembre de 2023, se ha adoptado la primera interpretación antes mencionada, de acuerdo con los siguientes fundamentos:

“Al respecto, según lo señalado en la primera parte del Arancel de Aduanas, aprobado mediante Decreto Supremo Nº 238-2011-EF, las Notas Explicativas se utilizan como elemento auxiliar relativos a la interpretación y aplicación uniforme de los textos de partida y subpartida, notas de sección, capítulos y de subpartida del Sistema Armonizado.

Con relación al análisis de clasificación arancelaria propiamente dicha, la Primera Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del Arancel de Aduanas, establece que: “Los títulos de las Secciones, de los Capítulos o de los Subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las Notas de Sección o de Capítulo”.

En concordancia con lo anterior, la Sexta Regla General para la Interpretación de la Nomenclatura del

⁵ En las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 08586-A-2019, 03728-A-2021, 03863-A-2021, se concluyó que a la mercancía le corresponde la subpartida nacional 7907.00.90.00 como manufacturas de cinc; mientras, que en la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08207-A-2023 de 04 de octubre de 2023 se determinó que el producto se clasifica en la subpartida nacional 7901.11.00.00 como cinc en bruto.

Esta última Resolución fue expedida en cumplimiento del mandato judicial contenido en la Resolución Nº 13 emitida el 07 de julio de 2023 por el Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Posteriormente, el Poder Judicial emitió la Resolución Nº 17 de 05 de diciembre de 2023 que declaró improcedente el cumplimiento de la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 08207-A-2023 y ordena que este Tribunal cumpla con lo ordenado por dicha judicatura en las Resoluciones Nº 11 y 12. Esta Sala Colegiada cumplió con el mandato emitiendo la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 00462-A-2024 de 16 de enero de 2024, que mantiene la clasificación arancelaria efectuada.

Cabe señalar que la Resolución Nº 17 de 05 de diciembre de 2023 ha sido impugnada tanto por Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas, como por Procuraduría de SUNAT, habiéndose verificado de la Consulta del Expediente Judicial (<https://cej.pj.gob.pe/cej/forms/busquedaform.html>) que ha sido concedida la apelación sin efecto suspensivo y sin la calidad de diferida.

⁶ Comprende también a los productos que presenten características merceológicas equiparables a las “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE ZINC”, independientemente de la denominación comercial y de las medidas que tengan.



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

Arancel en mención, señala que: “La clasificación de mercancías en las Subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas Subpartidas y de las Notas de Subpartidas así como, *mutatis mutandis*, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse Subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario.”.

En la Nomenclatura del Sistema Armonizado, la Sección XV corresponde a Metales Comunes y Manufacturas de estos Metales, siendo que el Capítulo 79 comprende al Cinc y sus manufacturas.

En vista que los productos objeto de clasificación están compuestos por cinc al 99.99%, se debe tener en cuenta las siguientes partidas del sistema armonizado:

(..)

79.01 CINC EN BRUTO.
- Cinc sin alear:

7901.11.00.00 - - Con un contenido de cinc superior o igual al 99,99% en peso

7901.12.00.00 - - Con un contenido de cinc inferior al 99,99% en peso

7901.20.00.00 - Aleaciones de cinc

(..)

79.07 LAS DEMAS MANUFACTURAS DE CINC.

7907.00.10.00 - Canales, caballetes para tejados, claraboyas y otras manufacturas para la construcción

7907.00.20.00 - Tubos y accesorios de tubería (por ejemplo: empalmes [racores], codos, manguitos)

7907.00.90.00 - Los demás⁷.

Teniendo en cuenta que el Arancel de Aduanas señala que las Notas Explicativas son un elemento auxiliar en la clasificación arancelaria, debe advertirse que dichas notas señalan, respecto a la partida 79.01, que esta comprende el “cinc en bruto” con sus diferentes grados de pureza, presentado en masas, lingotes, placas, palanquilla o formas similares o en granalla. Agrega que estos productos se emplean para la galvanización (por inmersión o deposición electrolítica), la preparación de aleaciones o la posterior laminación, estirado, extrusión, refundición, etc.

Por su parte, las Notas explicativas de la partida 79.07 del Sistema Armonizado señalan que esta incluye todas las “manufacturas de cinc”, excepto las comprendidas en las partidas precedentes de este Capítulo, en la Nota 1 de la Sección XV, en los Capítulos 82 u 83, o finalmente, en otra parte de la Nomenclatura. Añade, que se clasifican en dicha partida, en especial: “... 9) Los ánodos empleados en galvanoplastia⁸ (véase el apartado A de la Nota explicativa de la partida 75.08)” (énfasis agregado).

Al respecto, el citado apartado A de la Nota Explicativa de la partida 75.08 señala lo siguiente:

A. ÁNODOS PARA NIQUELAR INCLUSO LOS OBTENIDOS POR ELECTRÓLISIS

Este grupo comprende los ánodos de níquel refinado que se emplean en el niquelado por vía electrolítica. Estos ánodos pueden obtenerse por colada, laminado, estirado, extrusión o a partir de cátodos y otras formas de electrodeposición de la partida 75.02.

Se presentan:

1. En formas especiales (estrellas, anillos o perfiles especiales) con una superficie anódica máxima adecuada para los fines que pretenden alcanzarse o incluso, en el caso de los ánodos en barras (que son generalmente de sección oval, elíptica, romboidal o rombo), en la longitud en la que se utilizan como ánodos.
2. En placas (planas o abombadas), tiras, hojas, discos (planos u ondulados), semiesferas o bolas. Para clasificarlos en esta partida, estos artículos deben presentar características que indiquen que se trata de ánodos para niquelado, es decir, estar provistos de ganchos para colgarlos en el baño de niquelado o roscados, taladrados, etc., para colocarle los ganchos. (...)

Los ánodos para niquelar del tipo convencional se reemplazan frecuentemente por el tipo de ánodos de cesta, constituidos por formas en bruto tales como arandelas de níquel dispuestas en cestas de titanio (véase la Nota explicativa de la partida 75.02).

⁷ La estructura arancelaria de las partidas 79.01 y 79.07 no ha tenido modificación en los Aranceles de Aduana del 2017 y 2022, aprobados por Decretos Supremos N° 342-2016-EF y N° 404-2021-EF respectivamente.

⁸ Método que consiste en cubrir objetos con una película fina de metal mediante electricidad.



Tribunal Fiscal

Nº 00671-A-2024

Se excluyen igualmente de esta partida, incluso si destinan para su utilización como ánodos para niquelar o a convertirlos en ánodos para niquelar: (...) b) las bolas en bruto (partida 75.02)” (énfasis agregado).

Cabe precisar que las Notas Explicativas de la partida 75.02, que detalla las formas consideradas en bruto, a las que hace referencia el apartado A de las Notas Explicativas de la partida 75.08 previamente citado, señalan que el níquel en bruto se presenta generalmente en lingotes, tochos, plaquitas, cubos, arandelas, briquetas, bolas, granallas, cátodos u otras formas de deposición electrolítica. En estas formas primarias, se utiliza frecuentemente como producto de aporte en la fabricación de aceros aleados o de aleaciones no férricas o para preparar ciertos productos químicos. En algunas de estas formas, se utiliza igualmente en cestas de titanio para el niquelado o para la producción de polvo de níquel.

Como se aprecia, por indicación de la Notas Explicativas de la partida 79.07, se llega a las Notas Explicativas de las partidas 75.08 y 75.02, de las cuales a su vez se desprende que una de las formas de presentación del cinc en bruto es bajo la forma de bolas, lo que alcanza también a las medias bolas puesto que la única diferencia es la forma del molde para obtenerla.

Conforme se observa del proceso al que son sometidos los lingotes de cinc para obtener los productos materia de clasificación, se advierte que estos no han sido objeto de trabajos posteriores de laminado, estirado, forjado, entre otros, de forma tal que dicho proceso origina únicamente el cambio de la forma geométrica de lingotes a bolas y medias bolas.

Cabe precisar que, si bien los lingotes de cinc se someten a un proceso productivo, los productos obtenidos se siguen considerando como cinc en bruto (bolas y medias bolas) pero que podrían ser utilizados para otras actividades industriales. Esta modificación de un metal luego de un proceso productivo para seguir considerándolo como materia prima, no es extraño en la industria metalúrgica⁹.

Ahora bien, como se ha indicado anteriormente, conforme con las Notas explicativas de la partida 79.07 del Sistema Armonizado, se clasifican en dicha partida, en especial, los ánodos empleados en galvanoplastia. Al respecto, en cuanto a la posibilidad de que los productos materia de análisis califiquen como ánodos empleados en galvanoplastia y por tanto, se clasifiquen en la mencionada partida, se debe considerar que las referidas bolas y medias bolas de cinc no poseen ganchos para ser colgados, ni cuentan con roscados, taladrados, etc., para colocarle los ganchos que les permitan tener contacto directo con el circuito eléctrico de las celdas de galvanizado, razón por la cual, no corresponde su clasificación en la partida 79.07, que comprende a las demás manufacturas de cinc.

Por otro lado, como se ha señalado previamente, la partida del sistema armonizado 79.01 comprende al cinc en bruto, aleado y sin alear, conforme con el detalle que figura en nuestro Arancel nacional, que ha sido citado anteriormente.

En el presente caso, los productos materia de clasificación son bolas y medias bolas de cinc, de metal común, vaciadas y de alta pureza (99.99% cinc), por lo que no se trata de aleaciones de cinc, sino de cinc sin alear, cuyo contenido de cinc es igual al 99.99% en peso, lo que determina su clasificación en la Subpartida NANDINA 7901.11.00, como cinc en bruto¹⁰.

Por lo tanto, se concluye que las mercancías denominadas “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE ZINC”, se clasifican en la subpartida nacional 7901.11.00.00, como cinc en bruto, en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 238-2011-EF”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que el primer párrafo del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 1528, 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, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas,

⁹ Tenemos como ejemplo, los lingotes cuadrados, rectangulares o paralelepípedos que se convierten a lingotes cilíndricos para efectos de facilitar el proceso de extrusión y/o trefilado.

¹⁰ A título ilustrativo, la conclusión a la que se ha arribado es similar a la realizada por la Secretaría General de la Comunidad Andina con la Resolución Nº 2272 de 20 de junio de 2022, en la que se clasificó al producto “BOLAS DE CINC DE 50 mm” en la subpartida NANDINA 7901.11.00 como cinc en bruto con un contenido de cinc superior o igual al 99.99% en peso.



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia 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 señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

Que según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2023-13 de fecha 05 de diciembre de 2023, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154 del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano".

Que de acuerdo al criterio adoptado y sus fundamentos, las mercancías denominadas "BOLAS DE ZINC" y "MEDIAS BOLAS DE ZINC"¹¹, se clasifican en la subpartida nacional 7901.11.00.00, como cinc en bruto, en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 238-2011-EF.

II. Del acogimiento a la restitución de derechos arancelarios

Que con relación al marco normativo, el artículo 82 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 señala que el Drawback es el régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción; además, el artículo 83 del mismo texto legal prevé que por decreto supremo se podrán establecer procedimientos simplificados de restitución arancelaria. En concordancia con lo anterior, el Decreto Supremo N° 104-95-EF aprobó el Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios.

Que en consonancia con lo anterior, el artículo 1 del Decreto Supremo N° 104-95-EF – Reglamento de Procedimiento de Restitución Simplificado de Derechos Arancelarios establece que son beneficiarios del procedimiento de restitución simplificado de derechos arancelarios las empresas productoras-exportadoras, cuyo costo de producción haya sido incrementado por los derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados o consumidos en la producción del bien exportado, siempre que no excedan de los límites señalados en el Decreto.

Que asimismo, el artículo 3 del Decreto Supremo N° 104-95-EF dispone que anualmente, antes del 31 de marzo, mediante Resolución Ministerial expedida por el Ministerio de Economía y Finanzas, se fijará una lista de las mercancías excluidas por monto de exportación, clasificadas según las partidas arancelarias.

Que por su parte, el Decreto Supremo N° 127-2002-EF y modificatorias aprobó la lista de subpartidas nacionales excluidas de la restitución certificada de derechos arancelarios a que se refiere el Decreto Supremo N° 104-95-EF, encontrándose dentro de esta lista la subpartida nacional 7901.11.00.00

Que siendo así, considerando la correcta clasificación arancelaria de las mercancías exportadas, la recurrente se acogió indebidamente al régimen del Drawback en lo concerniente a las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios materia de la presente controversia, correspondiendo el reembolso de lo indebidamente restituido según lo determinado por la Aduana en sus resoluciones.

III. De la sanción de multa por acogimiento indebido al régimen del Drawback

Que con relación al marco normativo relacionado con la multa aplicada en este caso, el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 establece lo siguiente: "*Cometen infracciones sancionables con multa: (...) c) Los dueños, consignatarios o consignantes, cuando: (...) 3) Consignen datos incorrectos en la solicitud de restitución o no acrediten los requisitos o condiciones establecidos para el acogimiento al régimen de Drawback;*".

Que de acuerdo con lo señalado en el artículo 189 de la Ley General de Aduanas (texto vigente a la fecha de acontecidos los hechos), las infracciones aduaneras se determinan de manera objetiva, es decir, basta que se verifique en los hechos el supuesto de infracción estipulado en la norma.

¹¹ Comprende también a los productos que presenten características merceológicas equiparables a las "BOLAS DE ZINC" y "MEDIAS BOLAS DE ZINC", independientemente de la denominación comercial y de las medidas que tengan.



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

Que en el presente caso, la recurrente declaró bajo juramento al solicitar el beneficio indicado cumplían todos los requisitos exigidos por la Ley General de Aduanas, su Reglamento y el Decreto Supremo N° 104-95-EF.

Que sin embargo, teniendo en cuenta los fundamentos desarrollados en la presente resolución, se colige que la recurrente consignó datos incorrectos en las Solicitudes de Restitución de Derechos Arancelarios materia de este caso.

Que bajo las premisas expuestas en el caso de autos se verifica de manera objetiva que la recurrente incurrió en el supuesto de infracción tipificado en el numeral 3 del literal c) del artículo 192 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

Que a la luz de lo enunciado *ut supra* se concluye que la sanción de multa impuesta por la Administración se encuentra arreglada a la normativa citada, y en tal sentido, corresponde confirmar la resolución apelada también en este extremo.

Que en cuanto a los demás argumentos planteados por la recurrente en su recurso de apelación, se debe señalar lo siguiente:

- Conforme se ha desarrollado en la presente resolución, si bien es cierto que la recurrente somete a un proceso productivo los lingotes de cinc, dicho proceso es solo físico, pues de tener la forma de lingotes pasa a tener la forma de bolas y medias bolas al 99.99% de pureza, lo que arancelariamente permite que siga clasificándose como cinc en bruto, es decir en la subpartida nacional 7901.11.00.00.
- En cuanto a los informes técnicos aportados por la recurrente (Informe Técnico ICP/INF-028/2018 de la Universidad Católica, Informe emitido por el Laboratorio N° 9 de la Universidad Nacional de Ingeniería y su Informe Complementario de abril de 2023), se advierte que estos buscan establecer la preminencia de un "proceso productivo" en lugar de enfocarse en lo que interesa en los asuntos de clasificación arancelaria, esto es que se trata o no de una manufactura de cinc.
- En cuanto al argumento: "*en el supuesto negado que existiera duda sobre la aplicación de las partidas 79.01 o 79.07 nos remitimos a la Regla General de Interpretación 3c*" debiendo clasificarse los productos en la partida 79.07 al ser la última partida por orden de numeración; de acuerdo a lo expuesto, los productos materia del presente caso se clasifican en la subpartida nacional 7901.11.00.00 como cinc en bruto en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 238-2011-EF, en aplicación de la Primera y Sexta Reglas de Clasificación del Sistema Armonizado, no habiendo sido necesario recurrir a la Tercera Regla de Clasificación.
- La recurrente plantea que resulta aplicable el criterio de clasificación de la Resolución de Intendencia Nacional N° XXXX-1998 para los productos exportados en los periodos 2013 y 2014, siendo que la forma (presentación) y proceso de obtención del producto clasificado mediante la citada Resolución de Intendencia, son los mismos a los productos exportados por su empresa en los periodos 2013 y 2014.

Al respecto, se debe indicar que la Resolución de Intendencia Nacional N° XXXX-1998 de 10 de diciembre de 1998 clasificó al producto "Bolas de Zinc" con una pureza de 99.9% en la subpartida nacional 7907.00.90.00, siendo posteriormente modificada la clasificación mediante la Resolución de División N° 000 3133000/2018-XXXX de 26 de abril de 2018.

La Resolución de Intendencia Nacional N° XXXX emitida el 10 de diciembre de 1998, respecto de la mercancía objeto de clasificación señala:

- Material metálico de forma geométrica circular
- Típico de fundición y vaciado
- 550 gramos de peso cada unidad
- Diámetro promedio 2.1 pulgadas
- Composición química:
 - zinc con un grado de pureza de 99.9%
 - presencia de plomo, fierro y cobre en un 0.1%
 - se utiliza como elemento aleante en fundiciones



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

En cuanto al proceso de obtención y uso, se debe advertir que la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXXX**, de manera directa señala que, son bolas de zinc que provienen de fundición y vaciado, y que se usan como elemento aleante en fundiciones. En cambio en el caso materia de autos, se indica que las mercancías son elaboradas con zinc metálico de alta pureza 99.99%, que se obtiene siguiendo las etapas de: zinc metálico (lingotes), fundición, análisis químico, colada, moldeo/desmoldeo, tamboreo, inspección de calidad, empaque, a lo cual agrega que las etapas posteriores permiten corregir irregularidades en las bolas, medias bolas y/o domes de zinc, y que su uso es industrial de acuerdo a lo precisado por la recurrente, por lo que tampoco existe coincidencia plena en cuanto al proceso de obtención y uso.

En cuanto a la composición, la mercancía evaluada en la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXXX**, químicamente es de Zinc con un grado de pureza de 99.9%, con presencia de Plomo, Hierro y Cobre en un 0.1%, como se aprecia el porcentaje de zinc es 99.90% y el porcentaje total con el cobre (0.1%) da un 100%. En cambio, la mercancía materia de este caso es 99.99% zinc.

No menos importante es de reiterar, que la clasificación arancelaria que realiza la Aduana en la Resolución de Intendencia Nacional N° 002131 del año 1998, expresamente se fundamenta en la obtención y presentación de la mercancía, siendo que la mercancía es obtenida por fundición y se presenta en forma de bola. Más adelante, la Administración indica que "no" cumple las características de la Nota 1 del Capítulo 79 del Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 119-97-EF, por lo que la mercancía se considera una manufactura.

Al respecto, cabe indicar que el capítulo 79 cuenta con dos tipos de Notas:

- Nota Legal 1, la cual se refiere a definiciones de conceptos como barras, perfiles, alambre, chapas, hojas y tiras, tubos, pero no indica que se trate de requisitos.
- Nota de Subpartida 1 del referido Capítulo 79, que señala que en tal capítulo se entiende:
 - a) Cinc sin alear, es el metal con un contenido de cinc superior o igual al 97,5% en peso.
 - b) Aleaciones de cinc son las materias metálicas en las que el cinc predomine en peso sobre cada uno de los demás elementos, siempre que el contenido total de los demás elementos exceda del 2,5% en peso.

Como se aprecia, la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXXX** no indica por qué las definiciones generales de la Nota 1 del Capítulo 79 afectan la clasificación, menos aún explica por qué considera que los parámetros dados en la Nota de Subpartida 1 del referido Capítulo 79 no se cumplen.

Es importante señalar, que el estudio que precede esta parte del pronunciamiento, no solo toma en cuenta los elementos de juicio antes señalados, sino también lo que al respecto señalan las partidas 79.01 y 79.07 y sus Notas Explicativas.

En tal sentido, luego del análisis de las características merceológicas relevantes de la mercancía en cuestión analizadas en la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXXX** de 1998, como la forma, proceso de obtención y uso, además de su composición, es posible concluir que este análisis no afecta la clasificación arancelaria a la que llega este colegiado, pues se trata de mercancías con características diferentes.

- La recurrente sostiene que la Administración no ha efectuado el análisis de la composición de productos exportados por la recurrente en los años 2013 y 2014, puesto que no fueron seleccionadas a extracción de muestras, razón por la cual no puede afirmar que las bolas de cinc exportadas presentan una composición distinta al producto clasificado con la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXXX**-1998.

En relación con este argumento, se observa de la información obrante en autos (especificaciones técnicas de la propia recurrente de foja 63) que las bolas y medias bolas de cinc presentan en su composición 99.995% de cinc. Asimismo, contrario a lo que afirma, el producto "zinc domes" amparado en la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2014-41-**XXXX** fue sometido a extracción de muestra, habiéndose determinado con el Boletín Químico N° 118-2014-**XXXX** (foja 08) que está compuesto por cinc al 99.99%

- Con relación a que el Poder Judicial mediante las Resoluciones N° 11 y 13 recaídas en los Expedientes N° 12858-2019 y 00072-2020 respectivamente, confirmó la clasificación arancelaria en la subpartida nacional 7907.00.90.00; así también, que se ha señalado mediante la Resolución N° 19 recaída en el Expediente N° 72-2020, que el criterio vinculante de la Resolución de Intendencia Nacional N° **XXX**-



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

1998 se encontraba vigente a la fecha de los despachos de los productos exportados por la recurrente; cabe precisar que esta instancia conforme el artículo 101 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no tiene como función asumir como suyos los criterios interpretativos del Poder Judicial y resolver de acuerdo a los mismos. Por lo tanto, los referidos fallos constituyen mandatos expresos para el caso en particular no resultando aplicable o vinculante al presente caso materia de Litis.

- Cabe anotar que en el presente caso no se ha determinado la clasificación arancelaria en virtud del criterio establecido con la Resolución N° **XXXX** emitida el 20 de junio de 2022 por la Secretaría General de la Comunidad Andina, sino al análisis de clasificación efectuado por este Tribunal, incluyendo todos los elementos de juicio que se han evaluado al respecto hasta este momento.
- Alega la dualidad de criterio en base a la Declaración Aduanera de Mercancías N° 118-2013-41-**XXXXX** del 24 de octubre de 2013 que ampara la exportación de cinc pellets, afirmando que constituye el primer criterio de clasificación para cinc pellets, bolas, medias bolas, berlingots y domes, al presentar todos los productos las mismas características merceológicas. Sostiene que se debe reconocer la duplicidad de criterio para todo el periodo 2014, incluyendo las declaraciones aduaneras numeradas antes del 24 de octubre de 2013.

De la revisión de resolución apelada, se observa que la Aduana efectivamente ha considerado la figura de duplicidad de criterio establecida en el numeral 2 del artículo 170 del Texto Único Ordenado del Código Tributario para las declaraciones aduaneras numeradas a partir del 24 de octubre de 2013, habiendo dejado sin efecto las Liquidaciones de Cobranza detalladas en su Cuadro N° 06 y dispuesto la reliquidación de otras de acuerdo a los Cuadros N° 08 y 09.

La Administración confirma la aplicación de multa e intereses respecto de las declaraciones aduaneras no comprendidas en el referido periodo, lo cual en lo que respecta al caso materia de autos se encuentra arreglado a ley.

- La presente resolución se encuentra sostenida en el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2023-13 de 05 de diciembre de 2023.
- Cabe señalar que el pronunciamiento judicial presentado en su escrito ampliatorio de 09 de enero de 2024, no ha sido emitido en el presente caso, por lo que no corresponde su análisis.
- Los escritos presentados hasta cinco (05) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la presente resolución han sido considerados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que indica: *“Las partes pueden presentar alegatos dentro de los tres (3) días posteriores a la realización del informe oral. En el caso de sanciones de internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como de las que las sustituyan, y en el caso de intervenciones excluyentes de propiedad, dicho plazo es de un (1) día. Los escritos presentados con posterioridad solamente son evaluados si habiendo transcurrido veinte (20) días hábiles desde que se llevó a cabo el informe oral, no se ha emitido la resolución correspondiente. De exceder el plazo de veinte (20) días hábiles o en los expedientes de apelación en los que no se ha llevado a cabo informe oral, se consideran para resolver los alegatos escritos presentados hasta los cinco (5) días hábiles anteriores a la fecha de emisión de la resolución por la Sala Especializada correspondiente que resuelve la apelación.”*
- Los demás argumentos esgrimidos por la recurrente no enervan de modo alguno el sentido y alcance del fallo a emitir.

Que finalmente, cabe precisar que los productos “zinc pellets” (pellet de metal común vaciada en forma semiesférica) y “zinc berlingots” (lingote pequeño de metal común vaciada) se asimilan por sus características merceológicas a las “Bolas de Zinc” y “Medias Bolas de Zinc”.

Que el Informe Oral solicitado se realizó por video conferencia conforme a los términos de la Sala Plena N° 2020-06 de 16 de junio de 2020, con la asistencia del abogado de la recurrente, no habiendo concurrido el representante de la Administración Aduanera al no haberse acreditado, no obstante habersele notificado debidamente.

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



Tribunal Fiscal

N° 00671-A-2024

RESUELVE:

1°.- **CONFIRMAR** la Resolución de División N° XXXX-2022-SUNAT/323200 emitida el 27 de julio de 2022 por la Intendencia de Nacional de Control Aduanero, por las consideraciones expuestas en la presente Resolución.

2°.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1528, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el criterio siguiente:

“Las mercancías denominadas “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE ZINC”¹², se clasifican en la subpartida nacional 7901.11.00.00, como cinc en bruto, en el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 238-2011-EF”.

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
MS/FG/CU/ot

Nota: Documento firmado digitalmente

¹² Comprende también a los productos que presenten características merceológicas equiparables a las “BOLAS DE ZINC” y “MEDIAS BOLAS DE ZINC”, independientemente de la denominación comercial y de las medidas que tengan.