



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
FALCONI GRILLO Aldo Isaías
FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023 10:54:55
COT
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

EXPEDIENTE Nº : 2022003338
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia Nacional de Control Aduanero
FECHA : Lima, 21 de marzo de 2023

VISTA la apelación interpuesta por con RUC Nº contra la Resolución de División Nº emitida el 01 de febrero de 2022 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero, que declaró infundado el recurso de reclamación interpuesto contra la Resolución de División Nº de 11 de agosto de 2021, que determinó tributos dejados de pagar respecto de las Declaraciones de Material de Guerra numeradas en el año 2019.

CONSIDERANDO:

Que el asunto en controversia consiste en establecer si la determinación de los tributos dejados de pagar, concernientes a 570 Declaraciones de Material de Guerra numeradas en el año 2018 ante la Aduana Marítima del Callao y la Aduana Aérea y Postal, se encuentran arregladas a ley.

Que con relación al marco normativo general aplicable al ingreso de mercancías al país, el artículo 139 de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 1053 establece que en la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, el Gobierno Central y, como sujetos pasivos en condición de deudores, el contribuyente y responsables. Para el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras, son contribuyentes los dueños o consignatarios.

Que por su parte, el artículo 141 de la Ley General de Aduanas prevé que la determinación de la obligación tributaria aduanera puede realizarse por la Administración Aduanera o por el contribuyente o responsable.

Que en adición, el artículo 149 de la Ley General de Aduanas señala que la deuda tributaria aduanera está constituida por los derechos arancelarios y demás tributos y cuando corresponda, por las multas y los intereses; y, el artículo 143 del mencionado cuerpo legal precisa que los derechos arancelarios y demás tributos que correspondan aplicar serán los vigentes en la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera.

Que en concordancia con lo anterior, el literal e) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo¹ aprobado por Decreto Supremo Nº 055-99-EF establece que el Impuesto General a las Ventas (IGV) grava la importación de bienes² y el artículo 50 prevé que las importaciones de bienes especificados en sus Apéndices III y IV están gravadas con Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

Que el artículo 76³ del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal⁴ aprobado por Decreto Supremo Nº 156-2004-EF en concordancia con el literal e) del artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece que las importaciones están gravadas con Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

¹ Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobada por el Decreto Legislativo Nº 821.

² El numeral 9.2 del artículo 9 de dicho dispositivo precisa que tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando importen bienes afectos.

³ El Impuesto de Promoción Municipal grava con una tasa del 2% las operaciones afectas al régimen del Impuesto General a las Ventas y se rige por sus mismas normas.

⁴ Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Legislativo Nº 776.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
HUAMAN SIALER Marco
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023 10:52:30
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
WINSTANLEY PATIO Elizabeth
Teresa FAU 20131370645 soft
Fecha: 29/03/2023 10:50:50 COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

Firmado Digitalmente por
MARTEL SÁNCHEZ José
Antonio FAU 20131370645
soft
Fecha: 29/03/2023 10:46:53
COT
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

Que en lo concerniente al nacimiento de la obligación tributaria aduanera, el artículo 140 de la Ley General de Aduanas establece los supuestos de nacimiento de dicha obligación⁵ y su artículo 150 prevé los supuestos de exigibilidad⁶ de la obligación tributaria aduanera.

Que bajo este contexto, la materia del grado requiere establecer si la normativa especial que regula el ingreso de material de guerra al país en lo referente a los aspectos tributarios prevé la exoneración o inafectación del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM) para los bienes que ingresan al país, caso contrario, se aplicarán las reglas generales previstas por los artículos 139, 141, 143 y 149 de la Ley General de Aduanas, en concordancia con la normativa que regula ambos tributos.

Que con relación a la exoneración e inafectación tributaria, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú 1993, vigente a la fecha de numeración de las declaraciones bajo análisis consagra el Principio de Legalidad Tributaria, señalando que: *"Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (...) No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo."*

Que en el mismo sentido, el literal b) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigentes a la fecha de numeración de las declaraciones analizadas, referida al Principio de Legalidad-Reserva de Ley, señala que sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Que además, la Norma VIII del Título Preliminar del citado Código que alude a la Interpretación de las normas tributarias, disponen que en vía de interpretación no podrá concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Que a mayor abundamiento, acorde con el criterio establecido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05674-1-2018 y 05012-8-2019, en cuanto a las diferencias conceptuales entre los términos exoneración e inafectación, de conformidad con la doctrina, mientras en la exoneración nace el hecho imponible pero en virtud de una norma legal "neutralizante" no surge la obligación de pago, en la inafectación en cambio, no nace el hecho imponible y por ende no existe obligación tributaria alguna, en tanto el hecho que acontece en la realidad no se encuadra o no está comprendido en el supuesto de hecho establecido por la ley como hecho generador. Precisan, que en la inafectación no se cumplen todos los presupuestos de hecho contemplados en el supuesto normativo, de ese modo, implica la exclusión del supuesto establecido en la hipótesis de incidencia tributaria, así si un sujeto se encuentra inafecto es porque no es contribuyente del impuesto; por el contrario, en la exoneración sí se cumplen todos los supuestos contemplados en la hipótesis de incidencia; sin embargo, por opción legislativa el supuesto de hecho se sustrae por un momento de la hipótesis de incidencia.

Que en adición, el artículo 147 de la Ley General de Aduanas prevé los supuestos de inafectación al pago de los derechos arancelarios; el artículo 2 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las

⁵ La obligación tributaria aduanera nace: a) En la importación para el consumo, en la fecha de numeración de la declaración; b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado; c) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; y d) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen.

⁶ La obligación tributaria aduanera es exigible:

- En la importación para el consumo, bajo despacho anticipado, a partir del día calendario siguiente de la fecha del término de la descarga, y en el despacho excepcional, a partir del día calendario siguiente a la fecha de la numeración de la declaración, con las excepciones contempladas por este Decreto Legislativo. De estar garantizada la deuda de conformidad con el artículo 160 de este Decreto Legislativo, cuando se trate de despacho anticipado, la exigibilidad es a partir del vigésimo primer día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga, y tratándose de despacho excepcional a partir del vigésimo primer día calendario del mes siguiente a la fecha de numeración de la declaración.
- En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común y, en la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, a partir del cuarto día siguiente de notificada la liquidación por la autoridad aduanera.
- En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, a partir del día siguiente del vencimiento del plazo autorizado por la autoridad aduanera para la conclusión del régimen.



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo establece los conceptos no gravados con Impuesto General a las Ventas (IGV), sus artículos 5, 7, 8⁷ y Apéndice I regulan las importaciones exoneradas del Impuesto General a las Ventas (IGV) y el artículo 66⁸ lo referente a la exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo.

Que en específico, en lo concerniente al ingreso de bienes bajo el régimen aduanero especial (destino aduanero especial) de material de guerra, el literal n) del artículo 98 de dicha norma jurídica establece que el ingreso y salida del material de guerra se rige por sus propias normas.

Que en concordancia con lo anterior, el Decreto Ley N° 14568⁹ de fecha 19 de julio de 1963 titulado "Disponiendo que la carga clasificada como MATERIAL DE GUERRA podrá ser retirada directamente por los Institutos Armados, libre de pago de derechos de importación" regula aspectos vinculados al despacho aduanero¹⁰ como también aspectos con efectos fiscales, considerando a un sujeto especial (Institutos Armados)¹¹ y el ingreso de una mercancía de naturaleza especial como es el "material de guerra".

Que en ese sentido, los artículos 1, 3 y 4 del Decreto Ley N° 14568 preceptúan lo siguiente:

"ARTICULO 1°- La carga clasificada como "MATERIAL DE GUERRA" podrá ser retirada directamente por los Institutos Armados, libre de pago de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios, mediante un RECIBO en el que figuren las visas indispensables de las diferentes Dependencias de la Aduana, exonerándose de la presentación de la Factura Consular y Póliza de Consumo; quedando comprendido dentro de la denominación "MATERIAL DE GUERRA" el armamento de todo tipo, municiones, explosivos, maquinarias y repuestos para la fabricación de municiones; carros de combate, camionetas, carros de reconocimiento y sus repuestos, maquinarias, herramientas y material de ingeniería; equipos de telecomunicaciones y material de transmisiones y sus repuestos; equipo aparatos quirúrgicos y material destinado a la Defensa Nacional, autorizada por cada uno de los Ministerios de las Fuerzas Armadas.

ARTICULO 3°- El Poder Ejecutivo dictará la reglamentación¹² correspondiente que permita la correcta

⁷ Las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen no incluyen este impuesto. La exoneración del Impuesto General a las Ventas deberá ser expresa e incorporarse en los Apéndices I y II.

⁸ La exoneración del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) deberá ser expresa. Las exoneraciones genéricas otorgadas o que se otorguen no incluyen a dicho impuesto.

⁹ Según lo dispuesto por el fundamento 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 03 de enero de 2003, recaída en el proceso de inconstitucional seguido con Expediente N° 010-2002-AI/TC, los Decretos Leyes aluden a disposiciones de naturaleza jurídica *sui generis* dictadas por un poder de facto que ha reunido para sí –contra lo establecido en el ordenamiento constitucional– las funciones parlamentarias y ejecutivas. Se trata de disposiciones surgidas de la voluntad de operadores del órgano ejecutivo que carecen de título que los habilite para ejercer la potestad legislativa, las mismas que, con prescindencia de las formalidades procesales establecidas en la Constitución, regulan aspectos reservados a la ley. Son, pues, expresiones normativas de origen y formalidad espurios, que, empero, se encuentran amparadas en la eficacia de una acción de fuerza.

Agrega, el fundamento 18 de dicha sentencia que el Tribunal Constitucional considera que los Decretos Leyes constituyen un fenómeno *sui generis*, ya que son producto de la violación de las normas sobre producción jurídica señalada en la Constitución; y mantienen relación con la vida jurídica sólo por las razones expuestas al fundamentar la teoría de la continuidad.

Precisa, el fundamento 13 de la aludida sentencia que según la teoría de la continuidad, los Decretos Leyes perviven o mantienen su vigencia –surtiendo todos los efectos legales– no obstante producirse la restauración del Estado de Derecho. Estos solo perderán vigencia en caso de que el Congreso posterior a un gobierno de facto dicte leyes que los abroguen, modifiquen o sustituyan, según el caso. Esta teoría se sustenta en la necesidad de preservar uno de los fines básicos del derecho: la seguridad jurídica. En el caso de los Decretos Leyes, dicho fin implica resguardar el desenvolvimiento de la vida cotidiana y la de los bienes jurídicos (vida, propiedad, honor, etc.) que se encuentran amparados por ellos, sin mengua de reconocer que este amparo haya sido establecido de manera no formal.

¹⁰ El artículo 2 del Decreto Ley N° 14568 dispone que la tramitación y retiro de la carga correrá a cargo del Negociado de Aduana (hoy equivalente a Despachador Oficial) de cada Instituto Armado, con atribuciones de Agencia de Aduanas, solamente para los fines especificados en su artículo 1.

¹¹ Acorde a los criterios que fluyen de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 04811-A-2011 y 05415-A-2019, las mercancías que califiquen como "Material de guerra" se someterán a las reglas del régimen aduanero especial de material de guerra, siempre que tales bienes se encuentren "consignados" (Definición de consignatario según el artículo 2 de la Ley General de Aduanas) a nombre de algunas de las "Instituciones Armadas".

¹² El ingreso del material de guerra al país, su despacho aduanero y nacionalización ante la Aduana Peruana se encuentra regulado por normas infralegales que cumplen fines de reglamentación, tal es el caso del Decreto Ley N° 299-90-EF que estableció normas relativas al desaduanaje de mercancías provenientes del extranjero consignadas al Ministerio de Defensa, el Decreto Supremo N° 052-2001-PCM que estableció disposiciones aplicables a las adquisiciones o contrataciones de bienes, servicios u obras que se efectúen con carácter de secreto militar o de orden interno, entre otras.



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

aplicación del presente Decreto Ley.

ARTICULO 4º- *Quedan derogadas las disposiciones que se opongan al presente Decreto ley.*"

Que el artículo 1 del Decreto Supremo N° 299-90-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 052-2001-PCM, que reglamenta las normas relativas al desaduanaje de mercancías provenientes del extranjero consignadas al Ministerio de Defensa, señala que los bienes clasificados como "Material de Guerra" o "Secreto Militar", provenientes del extranjero, consignados al Ministerio de Defensa -Ejército Peruano, Fuerza Aérea del Perú y Marina de Guerra del Perú-, serán desaduanados, a la sola presentación de la "Declaración de Material de Guerra" y del informe en el que conste la opinión favorable de la Contraloría General de la República respecto del proceso de adquisición que origina la operación de importación.

Que posteriormente, el artículo 6 del Decreto Supremo N° 052-2001-PCM establece disposiciones aplicables a las adquisiciones o contrataciones de bienes, servicios u obras que se efectúen con carácter de secreto militar o de orden interno, señala que para efectos de la aplicación de los beneficios y procedimientos especiales a la importación de "Material de Guerra" establecidos mediante el Decreto Ley N° 14568 y el Decreto Supremo N° 299-90-EF, que reglamenta los procedimientos relativos al desaduanaje de mercancías provenientes del extranjero consignadas al Ministerio de Defensa, y sus normas modificatorias, se entenderá que los bienes clasificados como "Material de Guerra" o "Secreto Militar" son exclusivamente aquellos enumerados en el artículo 2 de dicho decreto supremo que no se producen localmente. Precisa, que dichos beneficios y procedimientos en ningún caso serán aplicables a la importación de bienes de carácter administrativo y operativo necesarios para el normal funcionamiento de las unidades de las Fuerzas Armadas a que se refiere el artículo 3 de dicho dispositivo.

Que en concordancia con lo anterior, el artículo 2 del Decreto Supremo N° 024-DE/SG de 06 de mayo de 1997, establece que las mercancías clasificadas como Material de Guerra provenientes del extranjero y consignadas al Ministerio de Defensa – Ejército del Perú, Fuerza Aérea del Perú y Marina de Guerra del Perú -, y Ministerio del Interior – Policía Nacional del Perú, serán desaduanadas con la presentación de una Declaración Simplificada, cuyo formato será aprobado por la Aduana en coordinación con los Ministerios de Defensa y del Interior. El tratamiento antes señalado será aplicable a las mercancías destinadas como Material de Guerra que sean exportadas.

Que sobre el particular, este Tribunal en la Resolución N° _____ ha señalado que el Decreto Ley N° 14568 establece beneficios y por tanto su interpretación debe ser restrictiva conforme a lo dispuesto por las Normas IV y VIII del Código Tributario¹³, dado que por un lado establece una exoneración en el pago de derechos a la importación (Artículo 1) y, por otro, establece un procedimiento aduanero especial para retirar la carga que califica como material de guerra, tan pronto se produjo su descarga (Artículo 2). Agrega, que la referida norma se refiere expresamente a los "Institutos Armados" compuestos por los Ministerios de Defensa – Ejército Peruano, Marina de Guerra del Perú y Fuerza Aérea del Perú, y que se dedican a la Defensa Nacional.

Que asimismo, obra en autos la opinión técnico-jurídica del Ministerio de Economía y Finanzas emitida en el Informe N° _____ de fecha 27 de noviembre de 2014 (fojas 13-19), remitida a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) con Oficio N° _____ de fecha 09 de diciembre de 2014 (foja 20), que señala lo siguiente:

"Finalmente, cabe precisar que el artículo 1 del referido Decreto Ley N° 14568 no regula la liberación del pago del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, a la importación de la carga clasificada como "Material de Guerra" por parte de los Institutos Armados, debido a que dicha norma sólo contempla de manera expresa, la liberación de pago de derechos de importación, consulares, adicionales y derechos portuarios.

CONCLUSION

De acuerdo a lo expuesto en el presente informe, la DGPIP¹⁴ se ratifica que la normativa no prevé la liberación del pago de otros impuestos tales como el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto de

¹³ Las disposiciones de las Normas IV y VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF en el extremo citado en dicho fallo se asemejan a lo contemplado por las Normas IV y VIII del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

¹⁴ Dirección General de Política de Ingresos Públicos (DGPIP) del Ministerio de Economía y Finanzas.



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo.

Que de conformidad con las normas glosadas y consideraciones expuestas se concluye que el legislador no ha establecido que el ingreso al país de bienes sujetos al régimen especial de material de guerra, efectuados por un Instituto Armado, se encuentre exonerado o inafecto del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

Que en el presente caso, de la información obrante en el expediente administrativo se evidencia que la recurrente mediante las Declaraciones de Material de Guerra numeradas en el año 2018 que detalla el Anexo de la Resolución de División N° que consta en la foja 785, solicitó el ingreso bienes que calificó como material de guerra en su condición de Instituto Armado, invocando la aplicación del artículo 1 del Decreto Ley N° 14568.

Que bajo estas premisas y sin perjuicio, de las disposiciones vinculadas al despacho aduanero que prevé dicha norma, considerando que el texto del Decreto Ley N° 14568 y de las normas que regulan el Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto de Promoción Municipal (IPM), vigentes en el año 2018, no contemplan exoneración o inafectación de ambos tributos, la recurrente respecto de las declaraciones analizadas debió liquidar y pagar dichos tributos durante el despacho aduanero del material de guerra, considerando las fechas de numeración de las declaraciones como fecha de nacimiento de la obligación tributaria aduanera en aplicación de los artículos 139, 141, 143 y 149 de la Ley General de Aduanas y normas complementarias precitadas, lo cual no fue realizado.

Que en consecuencia, la Resolución de División N° que determinó Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal dejados de pagar respecto de las mencionadas Declaraciones de Material de Guerra, se encuentra arreglada a la normativa citada, correspondiendo confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que sin perjuicio de lo anterior, con relación a los demás argumentos esgrimidos por la recurrente, debe indicarse:

- Respecto de los argumentos sobre vicios en los que ha incurrido la Aduana, señala que la resolución sobre determinación de tributos se sustenta en el Resultado del Requerimiento N° el cual aún no había surtido efectos al momento que es notificada su resolución de determinación de tributos, por lo que habiéndose afectado su derecho de defensa, el principio de debido procedimiento, informes emitidos por la Aduana y fallos de este Tribunal¹⁵, corresponde declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución de determinación de tributos así como sus liquidaciones de cobranzas, y que se retrotraiga todo al momento en que se incurrió en nulidad.

Además, alega que en la apelada la Aduana pretende establecer que: 1. No existe la obligación de comunicar los resultados de los requerimientos efectuados. 2. Su entidad ya conocía de la fiscalización realizada. Sin embargo, ninguno de estos actos de la Aduana se sustenta en un acto, esto en el respectivo resultado de requerimiento que al 20 de agosto de 2021 hubiera surtido efectos.

Al respecto se debe señalar que en materia de fiscalización aduanera, las normas imperativas vigentes al momento de emitirse la Carta de Presentación del equipo de fiscalización, el Primer Requerimiento, el Resultado al Primer Requerimiento, otros requerimientos y cartas, y el Resultado de Requerimiento eran la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053 y la Decisión N° 778 de la Comisión de la Comunidad Andina, norma que sustituyó a la Decisión N° 574, que regula el Régimen Andino sobre Control Aduanero de mercancías, unidades de transporte y de carga, y personas. En ese sentido, se debe entender que tanto el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, son normas supletorias a la normatividad aduanera.

La Decisión N° 778 de la Comisión de la Comunidad Andina establece conceptos uniformes y competencias comunes a todas las autoridades aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, a fin de aplicar el conjunto de medidas que involucra el control aduanero, independizándose del concepto de lucha contra el fraude, pero sin desconocer la interrelación y complementariedad existente entre ambos, también establece la asistencia mutua y cooperación entre

¹⁵ Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 18708-8-2012, 11449-1-2009 y 06764-1-2015



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros, así como la aplicación de sistemas de control aduanero idóneos y mecanismos modernos de gestión de riesgos.

El artículo 3 de la Decisión Nº 778, da una definición de lo que es el CONTROL ADUANERO BASADO EN LA AUDITORÍA, al señalar que: *"Consiste en un control o una auditoría que realiza la Administración Aduanera después del levante de las mercancías. Este control puede tener en cuenta declaraciones aduaneras específicas o abarcar regímenes aduaneros de ingreso o salida de mercancías, llevadas a cabo durante un período determinado. La auditoría puede tener lugar tanto en las oficinas de la Administración Aduanera como en las instalaciones de la entidad auditada"*. Señalando los artículos 14 a 17 de dicha Decisión, lo que comprende la fase de Control Aduanero denominada Control posterior y las competencias de las Administraciones Aduaneras al respecto, así como de las denominadas Unidades de Control Posterior.

Los literales e) y l) del artículo 17 señalan que corresponde a las unidades de control posterior: verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de beneficios, desgravaciones y restituciones, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a tratamientos arancelarios y tributarios especiales, principalmente los relacionados con las operaciones de comercio exterior, y mantener informados y colaborar con los interesados para facilitar el mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y aduaneras.

Se tiene entonces, que la Decisión Nº 778 delega a las Administraciones Aduaneras la facultad de legislar o normar independientemente a las Administraciones Tributarias, su normativa sobre control y fiscalización, lo cual es acorde al concepto de Potestad Aduanera que establece el artículo 164º de la Ley General de Aduanas, el cual señala en su primer párrafo que *"Potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero"*, para señalar en su segundo párrafo que *"La Administración Aduanera dispondrá las medidas y procedimientos tendientes a asegurar el ejercicio de la potestad aduanera"*.

Al respecto el Procedimiento General "Acciones de Control Aduanero" INPCFA-PG.01, aprobado por Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas Nº _____, en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del literal B.1 de la sección VII del Procedimiento General "Acciones de Control Aduanero" INPCFA-PG.01, vigentes a la fecha de ocurridos los hechos al no encontrarse derogada este aspecto, disponían lo siguiente:

1. *El agente fiscalizador comunica el inicio del procedimiento de fiscalización mediante la carta de presentación, adjuntando el primer requerimiento y el requerimiento inductivo realizado conforme al artículo 75º del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario en los casos que corresponda.*
2. *Luego de notificar los documentos antes citados, por los medios establecidos en TUO Código Tributario, y transcurrido el plazo otorgado en los mismos, el agente fiscalizador realiza la visita de campo en el local del sujeto fiscalizado de corresponder.*
3. *Culminado el trabajo de campo, el agente fiscalizador realiza el trabajo de gabinete en las instalaciones de la SUNAT.*
4. *De existir observaciones e infracciones que se imputen al sujeto fiscalizado, el agente fiscalizador puede generar el requerimiento inductivo de comunicación de incidencias preliminares conforme al artículo 75º del TUO del Código Tributario con la invitación a acogerse al régimen de incentivos para la rebaja de la multa de corresponder.*
5. *Vencido el plazo otorgado en atención al documento antes citado, el agente fiscalizador evalúa los descargos o procede a generar las autoliquidaciones de adeudos de estar el sujeto fiscalizado de acuerdo con las incidencias comunicadas; y emite el resultado de requerimiento final del procedimiento de fiscalización.*
6. *En los casos que no exista incidencia o suscitándose una luego de la etapa inductiva, se emite el informe correspondiente con los resultados de la auditoría que son aprobados por el jefe de la División de Fiscalización Posterior (DFP).*
De corresponder, se remite una copia del referido informe a la intendencia de aduana operativa para la evaluación o de ser el caso la determinación correspondiente.



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

7. *En los casos que exista incidencia y no se hayan levantado las observaciones e infracciones imputadas en la etapa inductiva, conjuntamente con el resultado de requerimiento, se emite la resolución de división tanto por los tributos dejados de pagar, como por la multa y la resolución de atribución de responsabilidad solidaria, en los casos que corresponda".*

Por todo lo expuesto, queda claro que los criterios interpretativos realizados por las demás Salas de este Tribunal respecto de la forma como se debe comunicar los reparos u observaciones que surgen del desarrollo del procedimiento de fiscalización, así como su oportunidad, tienen como base normas supletorias a la legislación aduanera, cuya aplicación en este caso no es posible, al existir normatividad específica y mandatoria al respecto (Norma Andina y Ley General de Aduanas), debiendo tenerse en cuenta además las particularidades que se derivan de la administración de cada uno de los tributos internos y aduaneros; por lo que no se evidencia la existencia de alguna causal de nulidad, tal y como lo argumenta la recurrente.

En ese contexto, los argumentos sobre nulidad de la Resolución de División N° , debido a que no se han seguido normas del Código Tributario y el criterio interpretativo contenido en anteriores resoluciones de este Tribunal correspondientes a otras Salas, resultan infundados.

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

Como consecuencia de todo lo señalado, resulta claro que los argumentos de la recurrente sobre nulidad de la actuación de la Aduana, resulta infundados.

En cuanto al conocimiento de la recurrente del procedimiento de fiscalización que llevó a cabo la Aduana se debe advertir que en los actuados consta que, en el domicilio fiscal de la entidad recurrente, le fueron notificadas las siguientes actuaciones del procedimiento de fiscalización que llevó a la emisión de la citada resolución de determinación de tributos:

- Carta de Presentación N°
- Primer Requerimiento N°
- Carta
- Resultado de Requerimiento N°
- Requerimiento N°
- Carta N°
- Carta N°

En consecuencia, no resulta ciertas las afirmaciones de la apelante que refieren que antes de la notificación del Resultado del Requerimiento no tenía conocimiento de las acciones de fiscalización de la Aduana.

Con relación a que la resolución sobre determinación de tributos emitida en este caso afecta su derecho de defensa, pues la Aduana se sustenta en los Informes N° y

que su entidad desconoce, y por tanto los pronunciamientos de la Aduana no se encuentran motivados con arreglo al artículo 6 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, y afecta a su derecho de defensa, se debe indicar que en reiterados pronunciamientos de esta Sala, como es el caso de la Resolución 2022-A-05346, se ha señalado que "se debe indicar que el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobados por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, establece en el numeral 1.19 del Artículo IV de su Título Preliminar, el principio de acceso permanente, según el cual, la autoridad administrativa está obligada a facilitar información a los administrados que son parte en un procedimiento administrativo tramitado ante ellas, para que en cualquier momento del referido procedimiento puedan conocer su estado de tramitación y a acceder y obtener copias de los documentos contenidos en dicho procedimiento, sin perjuicio del derecho de acceso a la información que se ejerce conforme a la ley de la materia".

Asimismo, se debe indicar que, de la lectura de las resoluciones emitidas por la Aduana, en particular de la resolución sobre determinación de tributos, se aprecia que se encuentra motivada, y de acuerdo



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

al análisis precedente, la motivación resulta correcta.

En cuanto a que la inafectación de sus importaciones se sustenta en el Decreto Ley N° 14568 de 1963, y sus normas, e incluso el Procedimiento INTA-PG.20, asimismo en cuanto a que la ley hace una mención enunciativa y no taxativa de las cargas que no resultan de aplicación, como los derechos de importación, consulares, adicionales y portuarios, así como en relación al argumento que indica que el legislador al incluir a los derechos adicionales, busca proteger a las instituciones armadas de la afectación de futuras cargas que pudieran crearse, así lo señalada el tercer párrafo del decreto ley mencionado¹⁶, que señala que es conveniente abreviar los trámites aduaneros con el fin de no gravar la economía de los institutos armados, lo cual a su vez obedece al deseo de que las fuerzas armadas cumplan su finalidad señalada en el artículo 165 de la Constitución (artículo 123 de la Constitución de 1933), se debe indicar que conforme las Normas VIII y IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF: *"Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho."*

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo."

Asimismo, *"En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho"*.

Como se aprecia, la posibilidad de resolver conforme el principio señalado por la apelante, carece de sentido debido a que el Código Tributario, claramente señala que no puede establecerse exoneraciones, ni desnaturalizar normas tributarias, como son las que rigen el Impuesto General a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal.

En la misma línea, respecto al argumento que señala que el Decreto Ley N°14568 establece la inafectación respecto al pago de todos los tributos a las importaciones de material de guerra y es de carácter directo a tales importaciones, pues dispone que el desaduanaje exclusivamente se realiza con la presentación de la declaración de material de guerra y el informe favorable de la Contraloría¹⁷, sin el pago de tributos, se debe advertir que igualmente es una interpretación extensiva del texto legal señalado, pues no puede confundirse las normas que regulan el despacho aduanero con las normas sobre determinación y pago de tributos.

Respecto de los argumentos que señalan que el procedimiento del despacho de material de guerra, no puede ser desvirtuado mediante actos administrativos singulares, pues se vulnera el principio de inderogabilidad singular de los reglamentos y que la Aduana al admitir que ha tenido duplicidad de criterio reconoce la inafectación de los Impuestos General a las Ventas y Tributación Municipal, se debe indicar que el pronunciamiento de este Tribunal se enmarca en el artículo 102 del citado Código Tributario, asimismo se debe indicar que la Aduana en el resultado del Requerimiento N°

claramente ha establecido que la cobranza es solo por tributos, en otras palabras no incluye intereses respecto de los tributos determinados, ni ha calificado la comisión de infracción alguna que dé lugar a la aplicación de multa, lo que implica que ha resuelto conforme el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario señalado.

Los Informes emitidos por la Administración Aduanera no son vinculantes a este Tribunal.

Si bien en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04811-A-2011 se precisó que mediante el Decreto Ley N° 14568 se dispuso que la importación de carga clasificada como "material de guerra" está libre del pago de tributos aplicables a la importación, ello está referido al pago de tributos aduaneros como el ad-valorem pero no se refiere expresamente al no pago del IGV ni IPM como erróneamente sostiene la recurrente, por lo que el referido criterio interpretativo no resulta aplicable al presente caso.

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

¹⁶ Contiene la ratio legis.

¹⁷ D.S. N° 299-90-EF.



Tribunal Fiscal

Nº 02229-A-2023

Que finalmente 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 parte apelante, no habiendo concurrido el representante de la Administración Aduanera al no haberse acreditado, no obstante haberse notificado debidamente.

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

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de División N° emitida el 01 de febrero de 2022 por la Intendencia Nacional de Control Aduanero.

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

HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE

WINSTANLEY PAO
VOCAL

MARTEL SÁNCHEZ
VOCAL

FALCONÍ GRILLO
Secretario Relator
MS/FG/GE/ot

Nota: Documento firmado digitalmente