

## **I. MATERIA**

Se formula consulta en relación a si constituye un supuesto de dualidad de criterio susceptible de acogerse a lo dispuesto en el artículo 170° del Código Tributario, cuando la administración emite una resolución que otorga una preferencia arancelaria en virtud de un Acuerdo internacional y luego la revoca mediante otro acto resolutivo, habiendo el administrado numerado declaraciones amparado en el primer criterio.

## **II. BASE LEGAL:**

- Decreto Legislativo N° 1053 que aprueba la Ley General de Aduanas, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprueba el Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante el RLGA.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias, en adelante Código Tributario.
- Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General y normas modificatorias, en adelante LPAG.

## **III. ANALISIS:**

Respecto de la consulta formulada debemos indicar que se entiende por dualidad o duplicidad de criterio, "cuando la administración ante una misma norma varía su criterio de aplicación (obviamente se entiende también su interpretación)"<sup>1</sup>.

En cuanto a los efectos de esta dualidad, el artículo 170° numeral 2) del Código Tributario 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.*"

Al respecto, esta Gerencia precisó mediante Informe N° 01-2008-SUNAT/2B4000<sup>2</sup>, que para que se configure la dualidad de criterio en materia aduanera y se produzca la aplicación de la exención prevista en el inciso 2) del artículo 170° del Código, deben concurrir las siguientes circunstancias:

1. Que existan dos interpretaciones -contradictorias entre sí- de la Administración respecto al sentido y alcance de una norma tributaria-aduanera.
2. Dichas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos administrativos resolutivos.
3. Que el contribuyente o usuario aduanero haya sido inducido a error por la Administración actuando en base a la primera interpretación.

En tal virtud, señala el mencionado informe que existirá *duplicidad de criterio*, cuando la Administración Tributaria cambia de criterio respecto de la interpretación de una norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente o de la situación jurídica

<sup>1</sup> HUAMANI CUEVA, Rosendo. *Código Tributario comentado Lima: Jurista Editores 1° edición, 2009. p. 1085*

<sup>2</sup> Informe 001-2008-SUNAT-2B4000 (Publicado en la página web).



de éste, de manera que las actuaciones realizadas conforme al criterio anterior no son sancionables, porque en tales circunstancias el usuario fue inducido a error por la Administración y puede haberse manifestado expresamente en pronunciamientos concretos tales como actos de acotación, resoluciones de reclamación, absolución de consultas, resoluciones recaídas en procedimientos no contencioso. Al respecto el Tribunal Fiscal señala en reiterada jurisprudencia, que el criterio 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 o avisos publicados<sup>3</sup>.

En este orden de ideas, tenemos que existirá duplicidad o dualidad de criterio en todos los casos en los que la Administración Aduanera cambia de criterio respecto de la interpretación de la norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente, o de la situación jurídica de éste, y como consecuencia de ello ha venido actuando conforme al criterio que la administración le proporcionó induciéndolo a error, razón por la cual su actuación no resulta ser sancionable.

Dicha posición se encuentra en concordancia con el Principio de Predictibilidad<sup>4</sup> recogido en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá<sup>5</sup>.

En tal sentido, siendo que en el supuesto bajo consulta nos encontramos frente a dos actos resolutivos emitidos por el mismo órgano de la Administración Aduanera, en diferentes momentos y por el mismo tema<sup>6</sup>, que contienen interpretaciones contradictorias entre sí sobre la procedencia o no de la aplicación de una preferencia arancelaria en el marco de un Acuerdo internacional, resulta evidente que durante el periodo comprendido desde que se expidió la primera resolución y hasta que se emitió aquella por la que se cambio de criterio, el operador de comercio exterior ha sido inducido a error por la Administración, presentado declaraciones en la creencia que la mercancía gozaba de preferencia arancelaria conforme el primer criterio, tenemos que el mismo cumple con los requisitos señalados por el artículo 170° numeral 2) del Código Tributario para la dualidad criterio y procederá en consecuencia la exención de sanciones e intereses.

En cuanto al periodo por el cual procede la exención del pago de las sanciones e intereses, cabe señalar que conforme a lo señalado en el Informe N° 01-2008-SUNAT/2B4000<sup>7</sup>, el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario señala como lapso para la inaplicación de intereses y sanciones el periodo en el cual el criterio

<sup>3</sup> Reiterada jurisprudencia, entre la que podemos citar a las RTF N° 3488-A-2010, 9327 -1974, 07878-A-2007.

<sup>4</sup> En relación con este principio, Juan Carlos Morón Urbina señala que "se refiere a que las actuaciones, actos y procedimientos de la Administración sean cada vez más previsibles para el ciudadano, de forma tal, que genere confianza legítima y le retire el riesgo de la incertidumbre sobre el cómo actuará o resolverá su situación sometida a la Administración", agregando que "se busca que mediante el suministro de la información descendente a los ciudadanos de la manera más abierta y sistemática, pueda el administrado anticiparse con mejor grado de aproximación a las decisiones a seguir por la Administración" Morón Urbina, Juan Carlos, Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General, Gaceta Jurídica, Lima, 2008, páginas 85 y 86.

<sup>5</sup> Tal como dispone el numeral 2 del mismo artículo IV, los principios señalados en dicho artículo servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo.

<sup>6</sup> En el supuesto bajo consulta específicamente la aplicación.

<sup>7</sup> Informe 001-2008-SUNAT-2B4000 (Publicado en la página web).



anterior estuvo vigente, precisando que la exención no resulta aplicable a hechos anteriores al primer pronunciamiento, en razón a que éstos se han realizado de acuerdo al propio criterio del contribuyente, criterio que es compartido por el Tribunal Fiscal en las RTF N° 0902-A-2000<sup>8</sup>, 1677-A-2006 y 07029-A-2007, entre otras.

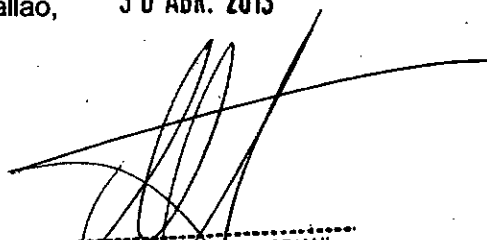
En cuanto a la posición asumida por esta Gerencia respecto a la dualidad de criterio en materia de clasificación arancelaria<sup>9</sup>, cabe señalar que el mencionado pronunciamiento tiene carácter especial ya que se encuentra referido a la emisión de la Resoluciones emitidas con alcance nacional y cuya competencia es exclusiva de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, por lo que la clasificación arancelaria efectuada en el despacho contra lo dispuesto en las mencionadas resoluciones no puede ser considerado como dualidad de criterio, situación diferente a la que es objeto de la presente consulta, por lo que los alcances de lo mencionado en este informe no le resultan aplicables.

#### IV. CONCLUSION

Conforme a lo señalado en el presente informe, podemos concluir lo siguiente:

1. Resulta aplicable la dualidad de criterio establecida en el inciso 2) del artículo 170° del Código Tributario, sobre aquellos supuestos en los que la administración aduanera emite dos Resoluciones con interpretaciones contradictorias para un mismo caso y en virtud de las cuales ha inducido a error al usuario aduanero, por lo que el mismo no se encontrará afecto al pago de sanciones ni intereses durante el periodo comprendido entre la fecha de emisión del primer criterio y la publicación o notificación del segundo criterio vigente.
2. Los actos practicados antes de la publicación o notificación del primer criterio, no se encuentran bajo dualidad de criterio, conforme a lo señalado en el presente informe.
3. Lo señalado en el presente informe no resulta aplicable a los supuestos de Resolución de Clasificación Arancelaria.

Callao, 30 ABR. 2013



NORA SONIA CABREA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/FNM/fcj

<sup>8</sup> Se señala que sólo pudo inducir a error a la recurrente en los despachos aduaneros posteriores a su emisión, pues los anteriores a dicha resolución se han realizado de acuerdo con el criterio del propio contribuyente.

<sup>9</sup> La dualidad de criterio estaba consagrada en el artículo 54° del Reglamento de la Ley anterior respecto a la clasificación arancelaria, la LGA vigente hace referencia a ella en su Artículo 149°.- Resoluciones de clasificación arancelaria cuando señala que "Las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de las mercancías que cuenten con resolución de clasificación efectuada por la Administración Aduanera, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su publicación, realizados en virtud a la Resolución modificada. En ese sentido, las modificaciones no surtirán efecto para determinar infracciones aduaneras o tributos diferenciales por la aplicación de la resolución de clasificación arancelaria modificada ni dará derecho a devolución alguna".

**MEMORÁNDUM N.º 167 -2013-SUNAT-4B4000**

**A** : **CARLOS ALEMAN SARAVIA**  
Gerente de Fiscalización Aduanera

**DE** : **SONIA CABRERA TORRIANI**  
Gerente Jurídico Aduanero

**ASUNTO** : Dualidad de criterio en resoluciones (artículo 170° del Código Tributario).

**REFERENCIA** : Memorándum Electrónico N° 035-2013-3X4100

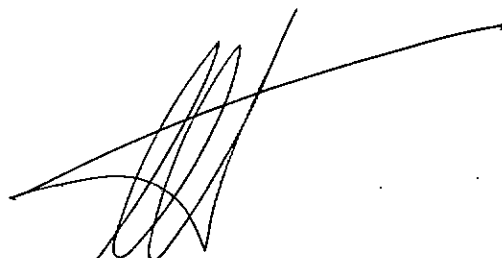
**FECHA** : Callao, **30 ABR. 2013**

---

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual la División de Fiscalización Posterior de la Gerencia a su cargo solicita opinión respecto de la aplicación de la dualidad de criterio prevista en el artículo 170° del Código Tributario.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N.º 072 -2013-SUNAT/4B4000, emitido por esta Gerencia, mediante el cual se absuelve la consulta formulada.

Atentamente,



-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

c.c. División de Normas