

## INFORME N° 138-2014-SUNAT-5D1000

### I. ASUNTO:

En el marco de lo resuelto por la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia en la demanda contenciosa administrativa interpuesta por la SUNAT contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF 13435-A-2008, se consulta sobre los alcances del numeral 2 del artículo 170° del TUO del Código Tributario respecto a la dualidad de criterio en materia de clasificación arancelaria.

### II. BASE LEGAL:

- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, aprueba el TUO del Código Tributario, en adelante, Código Tributario.
- Decreto Legislativo N° 1053 y sus normas modificatorias, aprueba la Ley General de Aduanas, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 238-2011-EF, aprueba el Arancel de Aduanas, en adelante, el Arancel de Aduanas.
- Ley N° 27444, y sus normas modificatorias, aprueba la Ley del Procedimiento Administrativo General, en adelante, Ley N° 27444.
- Decreto Supremo N° 115-2002-PCM y sus normas modificatorias, aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, en adelante, el ROF.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 0061-2010, aprueba el Procedimiento Específico INTA-PE.00.03 Reconocimiento Físico –Extracción y Análisis de Muestras (v.3), en adelante Procedimiento INTA-PE.00.03.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N° 0507-2012, aprueba el Procedimiento Específico INTA-PE.00.09 Clasificación Arancelaria de Mercancías (v.3), en adelante Procedimiento INTA-PE.00.09.

### III. ANALISIS:

En principio, debemos señalar que el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, dispone 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.”*

En relación a dicha norma, la Gerencia Jurídica Aduanera (GJA) a través del Informe N° 01-2008-SUNAT/2B4000 de fecha 09.01.2008<sup>1</sup>, concluyó que *“... la duplicidad de criterio supone la existencia de dos actos administrativos resolutivos de clasificación arancelaria de la misma mercancía, emitidos por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera (INTA) basándose en distinta interpretación del Arancel de Aduanas y que como consecuencia de dichos criterios disímiles el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración al haber clasificado arancelariamente una mercancía basándose en la primera interpretación.”*

Por su parte, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado de manera expresa, respecto a la configuración de dualidad de criterio en materia arancelaria a través de la RTF N°11547-A-2008 de fecha 26.09.2008<sup>2</sup> y de la RTF N° 13435-A-2008, de fecha 27.11.2008, señalando lo siguiente:

- La comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico de la mercancía en los despachos seleccionados a canal rojo, significa la adopción de un determinado criterio respecto a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada.
- Si con posterioridad a la adopción de un criterio respecto a la clasificación arancelaria efectuada durante el reconocimiento físico, la Aduana adopta un nuevo criterio respecto a mercancía idéntica, ello implicará una dualidad de criterio y por tanto no

<sup>1</sup> Colgado en el portal institucional.

<sup>2</sup> También ratificada en sede judicial.

resultará aplicable multa alguna, independientemente que el primer criterio adoptado no se encuentre arreglado a ley.

- Las declaraciones seleccionadas a canal verde no requieren revisión documentaria, ni reconocimiento físico, por lo que el levante que se les otorgue no supone la adopción de criterio alguno.
- Las declaraciones seleccionadas a canal naranja implican la revisión documentaria de la mercancía, lo cual significa que el representante de la Aduana que efectúa dicha revisión al otorgar el levante ha manifestado su conformidad constituyendo un criterio de clasificación arancelaria.
- Las resoluciones de la INTA sobre clasificación arancelaria, constituyen una de las formas a través de las cuales la Administración Aduana establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, pues también dichos criterios se ven expresados en otros pronunciamientos concretos de la Administración.
- Para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las intendencias (como en el caso de las resoluciones de clasificación arancelaria de la INTA), basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero.

La RTF N° 13435-A-2008, fue impugnada por el Procurador Público de la SUNAT en demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial, el que a través de sus resoluciones emitidas tanto en primera como en segunda instancia<sup>3</sup>, ratificaron lo resuelto por el superior colegiado.

Así, la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema concluyó que el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario no se restringe a una resolución o acto de índole decisorio, sino que solo exige la emisión de un criterio, por lo tanto también comprende los criterios emitidos por las actuaciones de la Administración y aquellas que tienen carácter de decisorias, indicando que es responsabilidad de la Administración Tributaria cuidar que los actos administrativos que realicen sus representantes obedezcan a un criterio único.

Complementariamente, la Corte Suprema precisa que la clasificación arancelaria que se efectúa a través de una resolución de la INTA sólo surte efectos desde la fecha de su emisión; consecuentemente, así se trate de distintos criterios de clasificación arancelaria, las declaraciones efectuadas en base al criterio del especialista en aduanas no pierden validez.

Frente a lo resuelto por el Tribunal Fiscal y ratificado en sede judicial, es pertinente hacer mención a la posición de la doctrina nacional respecto a la configuración de duplicidad de criterio en la aplicación de las normas.

Así observamos, que diversos autores como Juan Velasquez Calderón<sup>4</sup> y Rosendo Huamani Cueva<sup>5</sup>, coinciden con la posición del Tribunal Fiscal en el sentido que *"no importa la forma en que el nuevo criterio se manifieste, pues podría ser a través de resoluciones, actos de determinación, consultas..."*; y que el criterio anterior puede haber sido manifestado, o aplicado *"... expresa o tácitamente mediante resoluciones de carácter general o directivas, avisos en periódicos, esquelas, ...reiterada y manifiesta práctica administrativa, etc."*

Por su lado, Felipe Iannacone Silva<sup>6</sup>, citando a César Talledo Mazú, señala que *"se entiende por dualidad de criterio el cambio operado en la Administración respecto de la interpretación de la norma, de la apreciación de los procedimientos habituales seguidos por el contribuyente..."* acotando que resulta muy importante *"distinguir la determinación objetiva de la infracción, de la determinación objetiva de responsabilidad"*, así de concurrir la dualidad de criterio, el citado autor sostiene que *"no será posible imputar objetivamente responsabilidad por infracción a un sujeto"*.

<sup>3</sup> La Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema declaró improcedente el Recurso de Casación interpuesto por la SUNAT contra la sentencia en segunda instancia.

<sup>4</sup> Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Ed. Grijley, Lima. 1997. P.272, citado en Código Tributario-Doctrina y Comentarios, Instituto Pacífico, 2009, Lima, p.881.

<sup>5</sup> Código Tributario Comentado, 5ta Edición, Jurista, Lima 2007, p. 886-887.

<sup>6</sup> En Comentarios al Código Tributario, Grijley, Lima, 2002, página 583.



Adicionalmente, resulta muy clarificador mencionar lo resuelto por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 5983-71, en la que señala *“Que el error en que ha venido incurriendo la entidad acotadora no puede perjudicar al contribuyente en el sentido de hacerlo acreedor a recargos, pues si bien debe pagar el impuesto respectivo..., no cabe sancionarlo desde que su actitud ha obedecido evidentemente a la posición adoptada por la Administración...”*.

Frente a lo expuesto, debemos incidir que para el caso planteado, la norma legal que es objeto de distinta interpretación por parte de la Administración Tributaria y por ende de la posible configuración de duplicidad de criterio, es el Arancel de Aduanas, cuya aplicación da lugar a la clasificación de una determinada mercancía en una subpartida nacional.

Como se puede colegir de lo expresado en los párrafos precedentes, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, han interpretado que el criterio de clasificación arancelaria no se genera exclusivamente a través de resoluciones arancelarias emitidas por INTA, sino que también se adopta al momento de despacho bajo canal naranja y rojo de las mercancías destinadas a algún régimen aduanero, tanto así que en ese acto se confirma o cambia la partida declarada por el administrado, por lo que el cambio de criterio en la asignación de la misma a mercancía idéntica, reviste a su vez el cambio de criterio en la interpretación del Arancel de Aduanas para efectos de la clasificación arancelaria de una mercancía, al igual que si ese cambio se hubiera producido por las resoluciones de clasificación arancelaria reguladas en el artículo 149° de la LGA, por lo que no resulta procedente aplicar el nuevo criterio con efecto retroactivo como sustento para la configuración de una infracción aduanera, siendo que este efecto legal se produce en cualquier acto administrativo.

En tal sentido, teniendo en consideración lo señalado en reiterada jurisprudencia del Tribunal Fiscal<sup>7</sup>, así como por el Poder Judicial, y tomando en cuenta que en la normativa aduanera no existe una disposición expresa que de manera indubitable establezca que la clasificación arancelaria se puede efectuar solo a través de una resolución emitida por la INTA, estimamos conveniente adoptar el criterio establecido por los mencionados órganos jurisdiccionales sobre la materia en consulta, sobre todo al analizar las múltiples opiniones que al respecto desarrolla la doctrina.

No obstante, debe tenerse en consideración que en los casos señalados por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en los que el criterio de clasificación arancelaria es adoptado en el momento del despacho aduanero, éste solo surtirá efectos respecto al operador de comercio exterior que ha sido directamente susceptible de aplicación del mismo, por cuanto se adopta en base a un acto administrativo que no es publicado y no resulta de aplicación para la generalidad de casos, sino que conforme a la definición de acto administrativo contenida en el numeral 1.1. del artículo 1° de la Ley N° 27444, sólo surte efectos sobre los intereses, obligaciones, o derechos de los administrados dentro de una situación concreta; por lo tanto tal criterio no puede ser invocado por otro operador de comercio exterior que haya tomado conocimiento de dicha clasificación por otros medios.

En ese orden de ideas, en concordancia a lo resuelto por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Administración Aduanera realiza al concretar el reconocimiento físico de la mercancía y documentaria en los despachos seleccionados a canal rojo y naranja, implican la adopción de un determinado criterio respecto a la clasificación arancelaria correspondiente, por lo que si con posterioridad a su adopción, la Administración cambia de criterio para el mismo operador de comercio exterior y respecto de mercancía idéntica, ello implicará el supuesto de dualidad de criterio previsto en el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario y por tanto no resultará aplicable la infracción prevista en el numeral 5, inciso b) del artículo 192° de la LGA<sup>8</sup>.

Finalmente, por las mismas razones antes señaladas, debemos señalar que si como consecuencia de una fiscalización posterior, se modifica la clasificación arancelaria efectuada en despacho, consideramos que la nueva clasificación no puede sustentar la imposición de una multa por incorrecta clasificación arancelaria, pues de acuerdo a lo resuelto por el Tribunal

<sup>7</sup> Entre estas la RTF N° 13435-A-2008 y la RTF N° 11547-A-20089 también ratificada en sede judicial

<sup>8</sup> Asignar una subpartida nacional incorrecta por cada mercancía declarada, si existe incidencia en los tributos y/o recargos.



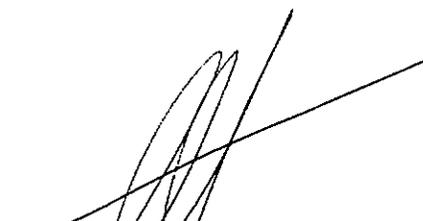
Fiscal y ratificado por la vía judicial, se estará configurando la duplicidad de criterio a que alude el artículo 170° del Código Tributario.

#### IV. CONCLUSIONES:

Por las consideraciones expuestas en el presente informe, se concluye lo siguiente:

1. En concordancia con lo señalado por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, para que se configure duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria de acuerdo al numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, no se requiere que el criterio de la Administración Tributaria se encuentre exclusivamente plasmado en una resolución de clasificación arancelaria de la INTA, entendiéndose por criterio también a las demás actuaciones de la Administración Aduanera que tengan el carácter de acto administrativo, es decir, que produzcan un efecto jurídico sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.
2. Dejar sin efecto lo opinado a través del Informe N° 01-2008-SUNAT/2B4000 de fecha 09.01.2008.

Callao, **31 DIC. 2014**



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

SCT/FNM

**MEMORÁNDUM N° 329 -2014-SUNAT/5D1000**

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

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

ASUNTO : Dualidad de criterio en clasificación arancelaria

REFERENCIA : Memorándum N° 1405-2013-SUNAT/3X4000  
Memorándum N° 237-2014-SUNAT/3X4000

FECHA : Callao, **31 DIC. 2014**

---

Me dirijo a usted en relación a los documentos de la referencia, mediante los que se consulta sobre el tratamiento que corresponde otorgar a la figura de dualidad de criterio en materia de clasificación arancelaria en vista a los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

Al respecto, le remitimos el Informe N° /38 -2014-SUNAT/5D1000 que absuelve la consulta planteada, para las acciones y fines que estime convenientes.

Atentamente,

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

