

## INFORME N° 60-2019-SUNAT/340000

### I. MATERIA:

Se formulan consultas vinculadas a lo señalado en los Informes N° 072-2008-SUNAT/2B4000 y N° 049-2010-SUNAT-2B0000, en relación a la duplicidad de criterios y el tratamiento tributario aplicable para el ingreso de material de guerra.

### II. BASE LEGAL:

- Decreto Ley N° 14568, que dispone que la carga clasificada como material de guerra podrá ser retirada directamente por los Institutos Armados, libre de pago de derechos de importación; en adelante Decreto Ley N° 14568.
- Decreto Legislativo N° 1053, que aprueba la Ley General de Aduanas y sus modificatorias; en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 274444; en adelante TUO de la LPAG.  
Decreto Supremo N° 055-99-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo; en adelante TUO de la Ley del IGV e ISC.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante TUO del Código Tributario.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 002126-98, que aprueba el Procedimiento General DESPA-PG.20 - Material de Guerra (versión 1); en adelante DESPA-PG.20.

### III. ANALISIS:

#### 1. ¿Existe duplicidad de criterio respecto a los tributos aplicables para el ingreso de material de guerra al territorio nacional?

Con relación al tema en consulta, debe señalarse que en torno a la duplicidad de criterio el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario dispone lo siguiente:

**"Artículo 170.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES Y SANCIONES**

*No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:*

(...)

2. *La Administración Tributaria ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y solo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente."*

Si bien el Código Tributario no otorga una definición de que debemos entender como duplicidad de criterio para los fines del mencionado artículo, podemos señalar que en palabras de Rosendo Huamaní, la dualidad o duplicidad de criterio se produce: "cuando la administración ante una misma norma varía su criterio de aplicación (obviamente se entiende también su interpretación)<sup>1</sup>"; en ese mismo sentido, Talledo Mazú señala que: "Se



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

entiende por dualidad de criterio el cambio operado en la Administración respecto de la interpretación de la norma (...)<sup>2</sup>.

En ese sentido, nos encontraremos frente a un caso de duplicidad de criterio cuando la administración hubiese cambiado la posición interpretativa que inicialmente adoptó respecto del sentido y alcance de determinada norma, por una segunda distinta, de tal manera que sobre la aplicación de dicha norma se evidencie la presencia de dos criterios contradictorios entre sí; situación que es contraria al principio de predictibilidad consagrado en el numeral 1.15 del artículo IV TUD de la LPAG<sup>3</sup>, y bajo la cual, por mandato expreso del artículo 170 del Código Tributario, no procederá la aplicación de intereses ni sanciones respecto de aquellos hechos producidos mientras el primer criterio interpretativo estuvo vigente.

Así pues, para determinar si en el supuesto en consulta existe duplicidad de criterio, corresponde analizar si la Administración Aduanera ha evidenciado en relación a los tributos con los que se encuentra gravada la importación del material de guerra, la adopción de posiciones interpretativas distintas respecto del marco legal que regula la materia.

A este efecto, debemos señalar que conforme a lo prescrito en el inciso n) del artículo 98 de la LGA, el ingreso y salida de material de guerra califica como un régimen aduanero especial o de excepción que, como tal, se rige por sus propias normas.

Precisamente, como parte de este marco normativo especial, el artículo 1 del Decreto Ley N° 14568 estipula lo siguiente:

*"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 Factura Consular y Póliza de Consumo (...)"* (Énfasis añadido)

Por su parte, el numeral 2 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.20 establece que: *"La importación de Material de Guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación en mérito a lo dispuesto en el Decreto Ley N° 14568."* (Énfasis añadido)

Bajo dicho contexto normativo, mediante el Informe N° 72-2008-SUNAT/2B4000, absolviendo una consulta relativa a los errores de transcripción en las declaraciones de duty free, material de guerra y material de uso aeronáutico, la Gerencia Jurídico Aduanera<sup>4</sup> señaló que:



<sup>2</sup> TALLEDO MAZÚ, César. Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas, 1991.

<sup>3</sup> Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

(...)

1.15. Principio de predictibilidad o de confianza legítima. - La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener. Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos. La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente. En tal sentido, la autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables."

<sup>4</sup> Actual Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

*"( ...) en los destinos aduaneros de Duty Free, Material de Uso Aeronáutico y Material de Guerra, no se genera deuda tributaria aduanera por cuanto las mercancías amparadas en los mencionados destinos aduaneros especiales se encuentran inafectas al pago de los tributos que gravan su importación. (...)"*

Posteriormente, la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del MEF emite el Informe N° 066-2010-EF/66.01, en el que concluye que el Decreto Ley N° 14568 únicamente libera al material de guerra del pago de los derechos arancelarios que gravan su importación, no previéndose en dicha norma la liberación del pago de otros impuestos que gravan dicha operación, como son el IGV e ISC.

Teniendo en consideración lo opinado por la mencionada Dirección General del MEF, la Gerencia de Dictámenes Tributarios precisó en el Memorandum N° 144-2010-SUNAT/2B3000, que de acuerdo con lo previsto en el inciso b) del artículo 50 del TUO de la Ley del IGV e ISC, corresponde el cobro del ISC a las importaciones de material de guerra respecto de los bienes se encuentren comprendidos en los Apéndices III y IV de dicho TUO<sup>5</sup>.

Así pues, en consideración de lo opinado por la Dirección General de Política de Ingresos Públicos del MEF y la Gerencia de Dictámenes Tributarios, mediante el Informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000 la Gerencia Jurídico Aduanera<sup>6</sup> señaló que cuando el artículo 1 del Decreto Ley N° 14568 prescribe que el material de guerra ingresa "(...) libre de pago de derechos de importación", debe entenderse que se está refiriendo solamente a los derechos arancelarios o de aduana, resultando por tanto "(...) procedente el cobro del IGV e ISC a las importaciones de material de guerra (...)"

No obstante lo opinado en el Informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000, puede observarse que el Procedimiento DESPA-PG.20 contiene disposiciones que denotan una interpretación distinta sobre los alcances del artículo 1 del Decreto Ley N° 14568.

Así, tenemos que el numeral 2 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.20 señala que la importación de material de guerra se encuentra inafecta al pago de tributos que gravan la importación, precisándose en el numeral 3 de la misma sección que la importación y exportación de ese tipo de bienes debe solicitarse mediante la Declaración de Material de Guerra (FORM. MAT. DE GUERRA - 001)<sup>7</sup>, formato que no contiene casillas para la declaración del valor en aduana del material de guerra, ni para su clasificación arancelaria, lo que imposibilita que el despachador oficial pueda incluir esa información en dicha declaración, aun cuando ambos datos resultarían indispensables para la determinación y liquidación de tributos.

Asimismo, se establece en los numerales 2 y 3 del literal A.1 de la sección VII del Procedimiento DESPA-PG.20, que el funcionario aduanero encargado de la recepción de la Declaración de Material de Guerra, verifica las firmas y sellos del personal autorizado que la suscribe, los datos consignados en la declaración, los que son ingresados al SIGAD para su validación con los datos del manifiesto, numerándose la automáticamente la declaración de ser conformes, quedando autorizado el retiro con la firma del especialista en la declaración en señal de conformidad.

<sup>5</sup> **ARTÍCULO 50°.- OPERACIONES GRAVADAS**

El Impuesto Selectivo al Consumo grava:

a) La venta en el país a nivel de productor y la importación de los bienes especificados en los Apéndices III y IV,

(...)"

<sup>6</sup> Actualmente Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

<sup>7</sup> Anexa al mismo Procedimiento.



Como se observa, el Procedimiento DESPA-PG.20 no condiciona la conformidad del funcionario aduanero y el subsecuente retiro del material de guerra, a la presentación de la información adicional necesaria para la determinación de la obligación tributaria<sup>8</sup>, ni a la acreditación del pago de tributo alguno, es más el sistema no se encuentra implementado para liquidar tributos a las declaraciones de Material de Guerra, lo que comprueba que hasta la fecha el criterio interpretativo que las aduanas operativas han evidenciado hacia el administrado respecto a los alcances del artículo 1 del Decreto Ley N° 14568, es que el ingreso al país de los bienes calificados como material de guerra no se encuentra gravado con el pago de tributos.

Así pues, si bien mediante el Informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000 se precisó que la liberación a que se refiere el Decreto Ley N° 14568 solo comprende los derechos de importación y no al IGV e ISC, por otro lado tenemos que el formato de la Declaración de Material de Guerra aprobado por la SUNAT, el procedimiento de despacho regulado por el DESPA-PG.20 y la forma en que se encuentra cargado el Sistema de SUNAT, evidencian una posición interpretativa en contrario respecto a lo dispuesto en el artículo 1 de dicha norma, en virtud a la cual habrían estado actuando tanto los despachadores oficiales, como las aduanas operativas al otorgar la conformidad a los despachos.

En ese sentido, considerando que de acuerdo con los Doctores Velásquez Calderón<sup>9</sup> y Rosendo Huamani<sup>10</sup>, "no importa la forma en que el nuevo criterio se manifiesta, pues podría ser a través de resoluciones, actos de determinación, consultas (...)", ni si el criterio anterior puede haber sido manifestado, o aplicado "(...) expresa o tácitamente mediante resoluciones de carácter general directivas, avisos en periódicos, esquelas (...) reiterada y manifiesta práctica administrativa, etc".

Y teniéndose en cuenta que mediante la RTF N° 4144-A-2010 el Tribunal Fiscal señaló que:

*"(...) para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las Intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incumplir en error al usuario aduanero".*

Podemos concluir, que actualmente existe duplicidad de criterio en la Administración Aduanera respecto al tratamiento tributario aplicable para el ingreso de material de guerra al territorio nacional.



**2. De ser afirmativa la respuesta a la primera interrogante, ¿Resulta aplicable lo previsto en el numeral 2 del artículo 170 del TUO del Código Tributario?**

A fin de atender la presente consulta, debemos relevar que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 170 del TUO del Código Tributario, 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."

<sup>8</sup> Que como ya se señaló no figura en el formato de la Declaración de Material de Guerra.

<sup>9</sup> Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano. Ed. Grijley, Lima. 1997. P. 272, citado en Código Tributario-Doctrina y Comentarios, Instituto Pacífico, Segunda Edición, Editorial Pacífico Editores 2008, Lima, p. 887.

<sup>10</sup> Código Tributario Comentado, 5ta Edición, Jurista, Lima 2007, p. 886-887.

Así pues, por mandato del mencionado artículo no procede la aplicación de intereses ni sanciones en aquellas situaciones en las que la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio respecto a la aplicación de una determinada norma, pero solo en tanto el criterio anterior hubiera estado vigente.

Al respecto, mediante el Informe N° 158-2015-SUNAT-5D1000 se precisó que para la configuración de la dualidad de criterio es necesaria la concurrencia de las siguientes circunstancias:

1. *Que existan dos interpretaciones contradictorias de la Administración, respecto al sentido y alcance de una misma norma.*
2. *Estas interpretaciones no necesariamente deben haberse materializado en actos administrativos resolutivos.*
3. *Que el operador de comercio exterior haya sido inducido a error por la Administración, habiendo actuado en base a la primera interpretación.*

Por consiguiente, para que exista duplicidad la Administración debe haber cambiado de criterio respecto de la interpretación de una norma y los procedimientos seguidos por el contribuyente, de manera que las actuaciones realizadas en virtud al primer criterio no resultarán sancionables conforme lo dispone el numeral 2 del artículo 170 del TUO del Código Tributario.

Bajo dicho contexto, considerando que no obstante haberse emitido el Informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000, las aduanas operativas aplicando lo previsto en el Procedimiento DESPA-PG.20<sup>11</sup>, hasta la actualidad manifiestan una posición interpretativa diferente respecto de la liberación otorgada por el Decreto Ley N° 14568, podemos colegir que en casos como el planteado en la consulta resulta aplicable el numeral 2 del artículo 170 del TUO del Código Tributario, por lo que no procede la aplicación de intereses o multas ante la falta de pago del IGV e ISC en la importación del material de guerra, en tanto se mantenga la dualidad de criterio descrita en el presente informe.

**3. ¿Con la emisión del Informe N° 49-2010-SUNAT-2B4000 se habría producido la derogación tácita de lo previsto en el numeral 2 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.20?**

Sobre el particular, debemos precisar que las opiniones de esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera versan sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras, más no son constitutivas de derecho, motivo por el cual todo dispositivo legal surtirá efectos desde su puesta en vigencia hasta su derogación expresa o tácita por otra norma.

**4. ¿A partir de qué fecha se habría producido la derogación tácita del numeral 2 de la sección VI del Procedimiento DESPA-PG.20, considerando que el Informe N° 049-2010-SUNAT-2B4000 no se encuentra publicado en el portal web de la SUNAT?**

En consideración de lo expuesto en el numeral precedente se concluye que carece de objeto emitir opinión sobre el particular.

<sup>11</sup> Y ante la imposibilidad operativa de registrar en el SIGAD la información del valor en aduanas o subpartida nacional del material de guerra solicitado a destinación aduanera.



#### IV. CONCLUSIONES:

De acuerdo con lo señalado en el presente Informe, podemos concluir lo siguiente:

1. A la fecha se evidencia duplicidad de criterio en la Administración Aduanera respecto a los tributos aplicables para el ingreso de material de guerra al territorio nacional.
2. En el supuesto planteado como consulta, resulta aplicable el numeral 2 del artículo 170 del TUO del Código Tributario, por lo que no procede la aplicación de intereses o multas ante la falta de pago del IGV e ISC en la importación del material de guerra, en tanto se mantenga la dualidad de criterio descrita en el presente informe.
3. Las opiniones de esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera versan sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras, más no son constitutivas de derecho, motivo por el cual todo dispositivo legal surtirá efectos desde su puesta en vigencia hasta su derogación expresa o tácita por otra norma.

Callao, 26 ABR. 2019

  
NORA SONIA CABRERA TORROANI  
Intendente Nacional Jurídico Aduanero  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADUANA DE AJUANAS

SCT/FNM/naao  
CA111-2019  
CA115-2019  
CA116-2019  
CA117-2019