

## INFORME N° 73-2019-SUNAT/340000

### I. MATERIA:

Se formulan diversas consultas vinculadas a la declaración de nulidad de una resolución de clasificación arancelaria.

### II. BASE LEGAL:

- Decreto Legislativo N° 1053, 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 RLGA.
- Resolución de Intendencia Nacional N° 017-2017/SUNAT/5F0000, que aprueba el Procedimiento Específico "Clasificación Arancelaria de Mercancías" DESPA-PE.00.09 (versión 4); en adelante Procedimiento DESPA-PE.00.09.
- Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General; en adelante LPAG.
- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario; en adelante Código Tributario.
- Resolución de Superintendencia N° 122-2014-SUNAT, que aprueba el nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT; en adelante ROF de la SUNAT.

### III. ANÁLISIS:

En principio, cabe indicar que de acuerdo a lo prescrito en el artículo 245-U concordante con el inciso k) del artículo 245-V del ROF de la SUNAT, la División de Clasificación Arancelaria, dependiente de la Gerencia de Técnica Aduanera de la INDIA<sup>1</sup>, tiene como parte de sus funciones, la de "emitir las resoluciones de clasificación arancelaria y las resoluciones anticipadas de clasificación arancelaria de mercancías, así como las que se emitan para declarar el abandono o el desistimiento de dichas solicitudes o para modificar, revocar, sustituir o complementar dichas resoluciones<sup>2</sup>".

En lo que respecta al trámite de esta resolución de clasificación arancelaria, los numerales 2 y 4 de la Sección VI del Procedimiento DESPA-PE.00.09 señalan que toda persona natural o jurídica puede solicitar la clasificación arancelaria de una mercancía, y que el procedimiento para la emisión de la resolución es de evaluación previa no sujeto a silencio positivo, dejando establecido en su numeral 6 que esta resolución constituye pronunciamiento de observancia obligatoria.

El numeral 1 del literal D) de la Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 agrega que "la resolución de clasificación arancelaria es válida **durante la vigencia del arancel de aduanas con el cual se clasificó la mercancía**<sup>3</sup>, siempre que no se produzcan modificaciones en la subpartida nacional o por las causales señaladas en el numeral 1, literal E), de la sección VII<sup>4</sup>".

<sup>1</sup> Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera.

<sup>2</sup> La Sección IV del Procedimiento DESPA-PE.00.09 define la clasificación arancelaria de mercancías como "el método sistemático que de acuerdo a las características técnicas de las mercancías y la aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura basada en el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías y señaladas en el Arancel de Aduanas permiten identificar a través de un código numérico (subpartida nacional) y su respectiva descripción arancelaria toda mercancía susceptible de comercio internacional.

<sup>3</sup> Según lo dispuesto en el artículo 149 de la LGA, según el cual, "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".

<sup>4</sup> El numeral 2 del literal D de la misma sección precisa que la validez de la resolución anticipada en el marco de los acuerdos comerciales suscritos por el Perú se rige según el acuerdo y supletoriamente por la Ley General de Aduanas, su reglamento y el presente procedimiento.



Al respecto, el numeral 1 del literal E, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 regula la revocación, modificación, sustitución o complementación de la resolución en los siguientes términos:

*"1. La Administración Aduanera puede **revocar, modificar o sustituir** una resolución de clasificación arancelaria, según corresponda, con posterioridad a su notificación, y siempre que no haya sido impugnada, cuando:*

- a) Contenga errores materiales o sustanciales.*
- b) Se produzca un cambio de los hechos, circunstancias, criterios internacionales de clasificación arancelaria, información o documentación en la que se sustentó su emisión.*
- c) Otras situaciones a criterio de la Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera, debidamente fundamentadas.*

*La modificación, revocación, sustitución o complementación de las Resoluciones Anticipadas se rigen por lo señalado en los Acuerdos Comerciales suscritos por el Perú".*

Así pues, las resoluciones de clasificación arancelaria resultan válidas durante la vigencia del Arancel de Aduanas que sustentan su emisión, lapso durante el cual pueden ser invocadas como sustento legal de observancia obligatoria para efectuar la clasificación de las mismas mercancías, siempre que:

1. No se produzcan modificaciones en la subpartida nacional.
2. No hayan sido revocadas, modificadas o sustituidas de conformidad con el numeral 1, literal E), de la Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09.

En este contexto normativo, se plantean las siguientes interrogantes:

1. **¿Es nula la Resolución de Clasificación Arancelaria "Y" que modifica el criterio de clasificación de la Resolución de Clasificación Arancelaria "X", sin especificar la causal señalada en el numeral 1, literal C, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 que sustenta la modificación?**

De manera preliminar, es de relevar que conforme a lo señalado por la Gerencia Jurídico Aduanera<sup>5</sup> en el Informe N° 030-2014-SUNAT/5D1000, la resolución de clasificación arancelaria es un acto administrativo de naturaleza tributaria aduanera, que como tal se rige por las disposiciones de la Ley General de Aduanas y del Código Tributario y supletoriamente por las disposiciones de la LPAG<sup>6</sup>.

En cuanto a la nulidad de este acto administrativo, el numeral 3, literal F de la Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 dispone que *"la resolución es declarada nula de oficio o a petición de parte cuando se presente alguna de las causales señaladas en el Código Tributario"*.

Ello nos remite al artículo 109 del Código Tributario, en el cual se detallan los actos de la Administración Tributaria que son nulos, y que comprende en su inciso 2 a **"los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior"**. No obstante, considerando que esta referencia al procedimiento legal establecido no tiene mayor contenido, corresponde remitirnos de manera supletoria a lo señalado en la LPAG<sup>7</sup>.

Así tenemos que, en el artículo 8 de la LPAG se regula como válido el acto administrativo **dictado conforme al ordenamiento jurídico**. Asimismo, el artículo 10 de esta ley detalla los vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, comprendiendo

<sup>5</sup> Intendencia Nacional Jurídico Aduanera.

<sup>6</sup> Conforme lo dispone este último dispositivo en el numeral 2 del artículo II de su Título Preliminar.

<sup>7</sup> De acuerdo a lo prescrito en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario

en su numeral 2 al “defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere su artículo 14<sup>8</sup>”.

En complemento a lo anterior, el artículo 3 de la LPAG prescribe los siguientes requisitos de validez de los actos administrativos:

- “1. Competencia.- Ser emitido por el órgano facultado en razón de la materia, territorio, grado, tiempo o cuantía, a través de la autoridad regularmente nominada al momento del dictado y en caso de órganos colegiados, cumpliendo los requisitos de sesión, quórum y deliberación indispensables para su emisión.
2. Objeto o contenido.- Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación.
3. Finalidad Pública.- Adecuarse a las finalidades de interés público asumidas por las normas que otorgan las facultades al órgano emisor, sin que pueda habilitarse a perseguir mediante el acto, aun encubiertamente, alguna finalidad sea personal de la propia autoridad, a favor de un tercero, u otra finalidad pública distinta a la prevista en la ley. La ausencia de normas que indique los fines de una facultad no genera discrecionalidad.
4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.
5. Procedimiento regular.- Antes de su emisión, el acto debe ser conformado mediante el cumplimiento del procedimiento administrativo previsto para su generación”.

Es así que la resolución de clasificación arancelaria como acto administrativo emitido por la Administración Aduanera, debe ser dictada conforme al procedimiento legalmente establecido, cumpliendo con los requisitos de validez para su emisión, que de acuerdo a lo señalado en el numeral 4 del artículo 3 de la LPAG comprende la debida motivación en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

En lo que concierne a este requisito de la debida motivación, el numeral 6.1 del artículo 6 de la LPAG dispone que “la motivación debe ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado”.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que en reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se ha señalado que “el derecho a la motivación de las resoluciones administrativas es de especial relevancia. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado a que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican”<sup>9</sup>.

Así también, este órgano colegiado ha dejado establecido que el contenido constitucional del derecho a la motivación se respeta, prima facie, siempre que exista<sup>10</sup>:

<sup>8</sup> Precisamente, el numeral 14.1 del artículo 14 de la LPAG dispone que cuando el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez, no sea trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. El numeral 14.2 precisa que son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, los siguientes:

14.2.1 El acto cuyo contenido sea impreciso o incongruente con las cuestiones surgidas en la motivación.

14.2.2 El acto emitido con una motivación insuficiente o parcial.

14.2.3 El acto emitido con infracción a las formalidades no esenciales del procedimiento, considerando como tales aquellas cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final en aspectos importantes, o cuyo incumplimiento no afectare el debido proceso del administrado.

14.2.4 Cuando se concluya indudablemente de cualquier otro modo que el acto administrativo hubiese tenido el mismo contenido, de no haberse producido el vicio.

14.2.5 Aquellos emitidos con omisión de documentación no esencial.

<sup>9</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) N° 1808-2011-AA, concordante a su vez con lo señalado en la STC 00091-2005-PA, fundamento 9, párrafos 3, 5 a 8, criterio reiterado en STC 294-2005-PA, STC 5514-2005-PA, entre otras.

<sup>10</sup> De conformidad con lo señalado en el Expediente N° 00966-2014-PA/TC, N° 04348-2005-PA/TC, N°01911-2013-AA.

- "a) **Fundamentación jurídica, que no implica la sola mención de las normas a aplicar al caso, sino contempla la explicación y justificación del caso, que éste se encuentre o no dentro de los supuestos que regulan tales normas;***
- b) **Congruencia entre lo pedido y lo resuelto, que implica la manifestación de los argumentos que expresarán la conformidad entre los pronunciamientos y las pretensiones formuladas por las partes; y***
- c) **Que por sí misma exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si ésta es breve o concisa, o se presenta el supuesto de motivación por remisión".***

En ese sentido, podemos apreciar que la fundamentación jurídica de un acto administrativo no solo comprende la mención de las normas a aplicar, sino también la explicación y justificación del supuesto de la norma en el cual se subsume el caso particular, la congruencia entre lo pedido y lo resuelto, así como una justificación suficiente de la decisión adoptada, de modo que si en el caso en consulta se logra este cometido a pesar de no haberse consignado alguna de las causales previstas en el numeral 1 del literal E, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09, queda claro que dicha motivación insuficiente o parcial, no es un vicio trascendente, prevaleciendo la conservación del acto administrativo, según lo dispuesto en el artículo 14 de la LPAG.

En ese orden de ideas, en el supuesto de que no se señale la causal específica del numeral 1 del literal E, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 que sustenta la modificación de una resolución de clasificación arancelaria, corresponde verificar si es que se motiva la resolución desarrollando alguno de los supuestos que se describen en dicho dispositivo, lo que resulta determinante para establecer si dicha omisión es un vicio trascendente que amerita la nulidad del acto administrativo, o si por el contrario no es trascendente y prevalece la conservación del acto, entendiéndose así que la sola omisión de la causal no es suficiente para determinar en esta instancia la nulidad de la resolución que modifica a su vez una resolución de clasificación arancelaria, sino que ello deberá ser evaluado en cada caso particular.

## **2. ¿Cuál es el acto administrativo que deberá emitir la División de Clasificación Arancelaria o su superior jerárquico para dejar sin efecto la Resolución de Clasificación "Y" que adolece de vicios de nulidad?**

Al respecto, debemos mencionar que conforme a lo prescrito en el segundo párrafo del artículo 110 del Código Tributario, los deudores tributarios plantean la nulidad de los actos mediante el procedimiento contencioso tributario o mediante la reclamación prevista en el artículo 163 del presente Código, según corresponda<sup>11</sup>.

Asimismo, el inciso a) del artículo 124 del Código Tributario establece que la primera etapa del procedimiento contencioso tributario se inicia con la interposición del recurso de reclamación ante la Administración tributaria.

Precisamente, en el numeral 1 del literal F, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 estipula que contra una resolución que revoca, modifica o sustituye de oficio la resolución y en los demás supuestos contemplados en la normativa vigente, se interpone reclamación conforme al artículo 137 del Código Tributario<sup>12</sup>.

Por consiguiente, se pone en evidencia que la nulidad de una resolución que modifica a su vez una resolución de clasificación arancelaria, debe solicitarse mediante un recurso de reclamación, el mismo que de acuerdo a lo señalado en el inciso j) del artículo 245-R del ROF de la SUNAT, es resuelto por la Gerencia de Técnica Aduanera de la INDIA<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Esta referido a la impugnación de la resolución que resuelve una solicitud no contenciosa.

<sup>12</sup> Este dispositivo regula los requisitos de admisibilidad del recurso de reclamo.

<sup>13</sup> Intendencia Nacional de Desarrollo e Innovación Aduanera.

Por tanto, corresponde a la Gerencia de Técnica Aduanera de la INDIA pronunciarse sobre los puntos controvertidos que se señalan en el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución que modifica una clasificación arancelaria, determinando así la situación definitiva de esta resolución modificatoria.

**3. ¿Cuál es el procedimiento legal que debe seguir el usuario aduanero (distinto al solicitante) afectado con el acto de modificación vertido en la Resolución de Clasificación Arancelaria “Y” para deducir la nulidad de la misma?**

En relación a esta interrogante, el artículo 132 del Código Tributario establece que los **deudores tributarios directamente afectados** por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación, habiéndose precisado en su artículo 7 que deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

En este punto, si bien el mencionado artículo restringe la interposición del reclamo a los deudores tributarios que tienen a su cargo el cumplimiento de una prestación tributaria<sup>14</sup>, debe tenerse en cuenta que el supuesto en consulta se encuentra referido a una resolución modificatoria de clasificación arancelaria que se emite de manera previa a la determinación de la obligación tributaria aduanera, para ser invocada al momento del despacho aduanero incluso por terceros ajenos al procedimiento en el cual se emite dicha resolución, por lo que presenta ciertas particularidades no previstas en el Código Tributario.

Por este motivo, resulta de aplicación supletoria el numeral 120.1 del artículo 120 de la LPAG<sup>15</sup>, según el cual, frente a un acto que supone que viola, afecta, desconoce o lesiona un **derecho o un interés legítimo**, procede su contradicción en la vía administrativa en la forma prevista en esta Ley, para que sea revocado, modificado, anulado o sean suspendidos sus efectos.

Lo antes expuesto pone de manifiesto que al emitirse una resolución de clasificación arancelaria, se forma una relación jurídica distinta que también afecta a los terceros que invocan la aplicación de esta resolución. De ahí que éstos puedan impugnar la modificación de esta resolución sustentando su legítimo interés, siendo que interpretar lo contrario, implicaría dejar en estado de indefensión a los terceros afectados por un acto de la Administración Aduanera.

En consecuencia, el tercero afectado por una resolución de clasificación arancelaria podrá deducir su nulidad mediante un recurso de reclamación, siempre que acredite tener legítimo interés.

#### **IV. CONCLUSIONES:**

De acuerdo a lo expuesto en el rubro de análisis del presente informe, se concluye lo siguiente:

1. En el supuesto de que no se señale la causal específica del numeral 1 del literal E, Sección VII del Procedimiento DESPA-PE.00.09 que sustenta la modificación de una resolución de clasificación arancelaria, corresponde verificar si es que se motiva la resolución desarrollando alguno de los supuestos que se describen en dicho dispositivo,

<sup>14</sup> El artículo 1 del Código Tributario define a la obligación tributaria como un “vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

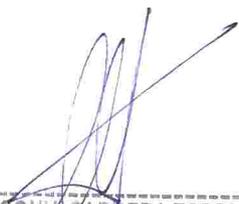
<sup>15</sup> La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario señala que en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.



para establecer si dicha omisión es un vicio trascendente que amerita la nulidad del acto administrativo, o si por el contrario no es trascendente, prevaleciendo la conservación del acto, lo que no puede ser determinado en esta instancia sino en cada caso particular.

2. Corresponde a la Gerencia de Técnica Aduanera de la INDIA pronunciarse sobre los puntos controvertidos que se señalan en el recurso de reclamación interpuesto contra la resolución que modifica una clasificación arancelaria, determinando así la situación definitiva de esta resolución modificatoria.
3. El tercero afectado por una resolución de clasificación arancelaria podrá deducir su nulidad mediante un recurso de reclamación, siempre que acredite tener legítimo interés.

Callao, **13 MAYO 2019**



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
INTENDENTE NACIONAL  
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA120-2019  
CA160-2019  
CA161-2019  
SCT/jar

"Decenio de la Igualdad de Oportunidades para mujeres y hombres"

"Año de la Lucha contra la Corrupción y la Impunidad"

**OFICIO N° 10-2019-SUNAT/340000**

Callao, 13 MAYO 2019

Señor  
**ALDO R. DEFILIPPI**  
Director Ejecutivo  
Cámara de Comercio Americana del Perú  
Av. Víctor Andrés Belaunde N° 177, piso 1, San Isidro - Lima  
**Presente**



Asunto : Nulidad de resolución de clasificación arancelaria  
Referencia : Expediente N° 000-URD001-2019-225247-2

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en relación al documento de la referencia, mediante el cual se formulan diversas consultas sobre la declaración de nulidad de una resolución de clasificación arancelaria.

Al respecto, se adjunta al presente el Informe N° 73-2019-SUNAT/340000 emitido por esta Intendencia Nacional Jurídico Aduanera, a través del cual se absuelven las interrogantes formuladas.

Hago propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de mi especial consideración.

Atentamente,



-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
INTENDENTE NACIONAL  
Intendencia Nacional Jurídico Aduanera  
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE ADUANAS

CA120-2019  
CA160-2019  
CA161-2019

SCT/jar

