

INFORME N° 94 -2015-SUNAT-5D1000

I. MATERIA:

Se formulan diversas consultas relacionadas con la configuración de la duplicidad de criterio, en los supuestos de clasificación arancelaria en el momento del despacho aduanero.

II. BASE LEGAL:

- Decreto Supremo N° 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, en adelante, Código Tributario.
- Decreto Legislativo N° 1053, Ley General de Aduanas, en adelante LGA.
- Decreto Supremo N° 010-2009-EF, que aprobó el Reglamento de la Ley General de Aduanas, en adelante RLGA.

III. ANÁLISIS:

Sobre el particular debemos de indicar preliminarmente, que el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario, establece lo siguiente:

“Artículo 170°.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACION 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 sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.”*

Con respecto a lo dispuesto en la norma antes citada, el Dr. Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce León¹ señala que: *“La figura comprendida en el artículo 170.2 del Código Tributario tiene como punto de partida un dispositivo legal frente al cual la Administración Tributaria aporte una determinada posición interpretativa. El punto de llegada es que la propia Administración Tributaria cambia su posición interpretativa original. Entonces, la duplicidad de criterio se refiere a que la Administración Tributaria adopta diferentes posiciones interpretativas respecto de un mismo dispositivo legal...”*.

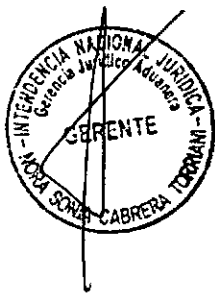
Por su parte, en relación a la forma que debe tener el criterio de la Administración Tributaria a efectos de tenerse en cuenta para la duplicidad, los Doctores Velasquez Calderón² y Rosendo Huamaní Cueva³, señalan que *“no importa la forma en que el nuevo criterio se manifiesta, pues podría ser a través 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 o directivas, avisos en periódicos, esquelas, ...reiterada y manifiesta práctica administrativa, etc”*.

En el mismo sentido el Tribunal Fiscal a través de las Resoluciones Nros. 01076-A-2008 y 4144-A-2010, dejó establecido que. *“...tratándose de la Administración Aduanera el criterio modificado 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 contencioso, avisos publicados”*; mientras que la RTF N° 4144-A-2010, ampliando un poco más lo expuesto señala que:

¹ Código Tributario-Doctrina y Comentarios, Instituto Pacífico, Segunda Edición, Editorial Pacífico Editores, 2009, Lima, p.877.

² 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 2009, Lima, p.881.

³ Código Tributario Comentado, 5ta Edición, Jurista, Lima 2007, p. 886-887.



"...es necesario precisar 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 incurrir en error al usuario aduanero".

Tenemos entonces de lo anteriormente acotado, que tal como señaló esta Gerencia Jurídica Aduanera en el Informe N° 65-2014-SUNAT-4B4000⁴, para que se configure la dualidad de criterio deben concurrir las siguientes circunstancias:

1. Que existan dos interpretaciones de la Administración contradictorias entre sí, respecto al sentido y alcance de la misma norma.
2. Estas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos resolutivos administrativos.
3. Que el contribuyente o usuario aduanero haya actuado conforme a la primera interpretación.

Ahora bien, respecto al caso particular de la configuración de duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia⁵ 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 el canal rojo o naranja 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 la mencionada jurisprudencia, la Gerencia Jurídica Aduanera estableció en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000⁶ que "...la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Administración Aduanera realizada 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".

Considerado el contexto legal antes detallado, procedemos a absolver las consultas formuladas:

1. **¿Corresponde que se aplique la dualidad de criterio sólo cuando previamente el administrado haya acreditado la inducción a error por actos efectuados por la Administración Aduanera (criterios establecidos a través de las diligencias de despacho en canales rojo o naranja) para mercancía idéntica y siempre que hayan participado los operadores que la invocan?**

⁴ Informe publicado en la página WEB de SUNAT.

⁵ En las RTFS Nros. 11547-A-2008 Y 13435-A-2008, se ha dejado sentado como criterio jurisprudencial, que las declaraciones seleccionadas a canal rojo y naranja implican una comprobación de la partida arancelaria declarada y por tanto significa la adopción de un determinado criterio por parte de la Administración Tributaria respecto de la clasificación arancelaria declarada. También se ha indicado en estas resoluciones que en las declaraciones sujetas al canal verde, no supone la adopción de criterio alguno considerando que no requieren revisión documentaria, ni reconocimiento físico.

⁶ Informe publicado en la página WEB de SUNAT.



Como se ha señalado en la primera parte de este informe, el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario dispone la inaplicación de las sanciones e intereses, en los casos que la Administración Tributaria haya aplicado con diferente sentido una misma norma, de tal modo que induce a error al administrado, quién para sus posteriores trámites actúa guiándose del sentido del primer criterio establecido por la misma administración, **circunstancia que deberá estar debidamente acreditada**, siendo ésta la base para la aplicación de la figura jurídica de la duplicidad de criterio, que conforme al criterio esbozado en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000, resulta también de aplicación a los supuestos de cambio de criterio producidos en la clasificación arancelaria efectuada durante el despacho de mercancías (canales rojo y naranja) **sólo respecto del mismo operador de comercio exterior y respecto de mercancía idéntica**.

En ese sentido, queda claro que para que se configure duplicidad de criterio, es necesario que el cambio en el mismo quede debidamente acreditado.

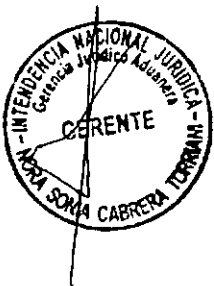
Ahora, en relación a si el cambio de criterio debe haber sido necesariamente emitido respecto al mismo operador del comercio exterior que participó en el despacho aduanero en el que se emitió el primero y respecto de mercancía idéntica, debemos relevar que conforme con lo señalado en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000 para el caso específico de la clasificación arancelaria realizada durante el despacho aduanero, el cambio de criterio se adopta en base a actos administrativos que no son publicados y que no resultan de aplicación para la generalidad de casos, surtiendo efectos sólo sobre los intereses, obligaciones, o derechos de los administrados dentro de una situación concreta, de conformidad con lo señalado en el numeral 1.1 del artículo 1° de la Ley N° 27444.

En tal sentido, en esos supuestos la dualidad de criterio respecto a la clasificación arancelaria adoptada en un segundo despacho de la misma mercancía, sólo puede ser invocada por aquellos operadores de comercio exterior involucrados en los despachos aduaneros en los que ambos criterios fueron emitidos, más no puede ser alegada por un tercero ajeno a los mismos.

2. ¿En el régimen de importación para el consumo, corresponde aplicar la dualidad de criterio para un importador que participó tanto en la diligencia de una declaración sujeta al canal rojo o naranja en las que se generó el primer criterio de clasificación arancelaria y que continuó aplicando en las declaraciones posteriores de canal verde, cuando en la diligencia de una declaración posterior la administración cambia de criterio y asignándose a la misma mercancía otra subpartida nacional, a pesar de que los despachos se han realizado a través de distintas agencias de aduana?

Debemos señalar sobre el particular, que conforme a lo señalado en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000, respecto a los supuestos de clasificación arancelaria realizada durante el despacho aduanero, la dualidad de criterio *“sólo surtirá efectos respecto del operador del comercio exterior que ha sido directamente susceptible de aplicación del mismo”*.

En ese sentido, considerando, para el presente supuesto, que el importador es el mismo que participó tanto en la diligencia del despacho en que se formó el primer criterio de clasificación como en los despachos realizados con posterioridad a éste siguiendo la clasificación del primer criterio; podemos señalar que se cumple respecto de él las condiciones para que se configure duplicidad de criterio si la Administración se aparte de la clasificación arancelaria que señaló como válida en un despacho anterior de idéntica mercancía, para lo que no reviste relevancia el hecho que en dichos despachos hayan intervenido diferentes agentes de aduana.



Debe recordarse a tal efecto, que conforme a lo dispuesto en el artículo 24° de la LGA el agente de aduana interviene en el despacho por efectos de un **mandato con representación**, siendo la extensión de dicho mandato la de realizar actos y trámites relacionados con el despacho y retiro de las mercancías según lo precisado en el artículo 35° del RLGA, por lo que el agente de aduana al transmitir la información en una declaración aduanera destinando una mercancía a un determinado régimen aduanero, no lo realiza en nombre propio, sino en virtud del mandato otorgado, en nombre y representación de otra persona, por lo que los actos realizados en ejercicio de dicho poder se entienden hechos por la misma persona que otorgó el mandato.

3. Bajo la misma situación de hecho señalada en la consulta anterior, pero en las situaciones en las que el operador que intervino en los despachos respecto de los cuales se varía la clasificación arancelaria es el Agente de Aduana y no el dueño o consignatario, ¿resulta factible invocar dualidad de criterio?

Cabe indicar en relación a la presente consulta, que como se señaló en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000 antes comentado, en los supuestos de clasificación arancelaria realizada durante el despacho aduanero, la dualidad de criterio sólo se configura respecto del operador de comercio exterior que ha sido directamente susceptible de aplicación del referido criterio.

En el caso planteado la figura del mismo operador de comercio exterior se da en relación al agente de aduana, por lo que teniendo en cuenta, que a pesar de que, como ya se dijo en el numeral precedente, éste sólo actúa en representación del dueño o consignatario, la LGA le asigna como parte de su labor de auxiliar de la función pública, la de clasificar correctamente las mercancías declaradas, cuyo incumplimiento es sancionado con la infracción tipificada en el numeral 5), inciso b), artículo 192° de la LGA.

En razón a ello, teniendo como contexto que existe una responsabilidad legal del agente de aduana para asignar correctamente la clasificación arancelaria en la declaración aduanera con la que está destinando la mercancía a un determinado régimen aduanero; es factible que en el ejercicio de dicha actividad, siga el criterio aceptado por la administración para la clasificación de la misma mercancía en los despachos en los que él haya intervenido (primer criterio de clasificación).

En ese sentido, si con posterioridad, durante la diligencia de despacho realizada por el mismo agente de aduana por idéntica mercancía, la administración aduanera determina el cambio de la subpartida con la que éste usualmente la clasificó arancelariamente, entendemos que también le asistirá el derecho de invocar dualidad de criterio, a fin que se le exima de la aplicación de intereses y sanciones, en razón a que actuó conforme al criterio aceptado en los anteriores despachos en los que intervino y que la administración aceptó como válidos, aún cuando su representado sea un importador distinto.

4. ¿En el régimen de importación para el consumo, corresponde que se aplique la dualidad de criterio para un importador que no participó en la diligencia de una declaración sujeta al canal rojo o naranja, que genera el primer criterio de clasificación arancelaria, pero que habría tomado conocimiento de esta diligencia mediante el agente de aduana que sí participó de dicho acto, y bajo ese criterio efectuó los despachos posteriores sujetas al canal verde?

Como se señaló en la consulta anterior, si se trata del mismo agente de aduana que intervino en los despachos anteriores declarando idéntica mercancía bajo determinada subpartida aceptada por la administración aduanera, le asistirá el derecho a invocar



dualidad de criterio si en un despacho posterior realizado por el mismo agente, la administración determina que la misma mercancía clasifica en otra subpartida.

No obstante, ese derecho no asiste a los casos en los que tanto el importador como el agente de aduana resulten ser personas ajenas a los despachos realizados bajo el primer criterio.

5. ¿Corresponde que se aplique la dualidad de criterio para una agencia de aduana que no participó en la diligencia de una declaración, del régimen de importación para el consumo, sujeta al canal rojo o naranja, en el que se constituyó el primer criterio de clasificación arancelaria, pero que habría tomado conocimiento de esta diligencia mediante la empresa importadora que sí participó de dicho acto, y bajo ese criterio efectuó en los despachos posteriores de declaraciones, del mismo régimen, sujetas al canal verde?

La presente consulta se encuentra absuelta en el numeral 2) del presente informe.

6. ¿Corresponde que se aplique la dualidad de criterio para el operador de comercio exterior (importador o agente de aduana) que no participó en la diligencia de una declaración seleccionada al canal rojo o naranja, que generó el primer criterio de clasificación arancelaria, pero que afirma haber tomado conocimiento de la misma mediante la página web de la SUNAT, adjuntando copia de dicha declaración, y señalando que bajo dicho criterio habría efectuado los posteriores despachos efectuados con declaraciones sujetas al canal verde?

Conforme se ha indicado en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000, los efectos de la duplicidad sólo involucran al caso en concreto y a los operadores del comercio exterior que participaron en él, en razón a que como se señaló en la primera consulta del presente informe, el cambio de criterio se adopta en base a actos administrativos que, de conformidad con lo señalado en el numeral 1.1 del artículo 1° de la Ley N° 27444, surten efectos sólo sobre los intereses, obligaciones, o derechos de los administrados dentro de una situación concreta, no resultando por tanto de aplicación para la generalidad de casos.

En ese sentido, podemos indicar que no se configura la dualidad de criterio en los casos en los que tanto el importador como el agente de aduana, sean ajenos a los despachos realizados bajo el primer criterio.

7. ¿Qué debe entenderse por mercancía idéntica para que configure la dualidad de criterio en materia de la clasificación arancelaria efectuada durante el despacho aduanero de las mercancías? ¿La definición de mercancía idéntica establecida en el Acuerdo de Valor OMC, o debe entenderse por tal concepto lo señalado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 16756-A-2013 (mercancías equiparables)?

Para efectos de absolver la presente consulta, debemos remitirnos al Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000⁷ que señala que "...la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Administración Aduanera realizada 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

⁷ Informe publicado en la página WEB de SUNAT.

no resultará aplicable la infracción prevista en el numeral 5, inciso b) del artículo 192" de la LGA".

Cabe señalar a tal efecto, que las definiciones del Acuerdo de Valor de la OMC de mercancías idénticas resultan aplicables **únicamente para efectos de la determinación del valor de las mercancías**, por lo que a efectos de lo dispuesto en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000, deberá tenerse en cuenta como mercancías idénticas, a aquellas mercancías que coincidan exactamente en todas sus características merceológicas que influyan para su clasificación arancelaria.

8. ¿Para declarar la dualidad de criterio es necesario que el administrado invoque expresamente la base legal que la comprende el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, o es viable que el funcionario pueda aplicar la dualidad de criterio de oficio?

Con relación a esta consulta, debemos señalar que el artículo 170° del Código Tributario constituye una disposición legal imperativa, al disponer que no procede la aplicación de intereses ni sanciones si se dan alguno de los supuestos previstos en este artículo, encontrándose entre ellos el numeral 2) sobre la duplicidad de criterio, por lo que su aplicación puede ser resultado de una invocación de parte o de oficio.

IV. CONCLUSIONES:

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

1. Para efectos de la aplicación de la duplicidad de criterio prevista en el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario, el titular de la declaración y/o el agente de aduana que intervino en el despacho en el que se formó el segundo criterio de clasificación arancelaria deben ser los mismos que intervinieron en la primera declaración formulada por mercancía idéntica (canal rojo o naranja).
2. A efectos de lo dispuesto en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000, deberá tenerse en cuenta como idénticas, deberá tenerse en cuenta como mercancías idénticas, a aquellas mercancías que coincidan en todas las características merceológicas que influyan para su clasificación arancelaria, cuestión que siempre deberá ser evaluada por el área operativa teniendo en cuenta cada caso en concreto.
3. El artículo 170° del Código Tributario constituye una disposición legal imperativa, por lo que su aplicación puede ser resultado de una invocación de parte o de oficio.

Callao, **17 JUL. 2015**



NORA SONIA CASBERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

CA0287-2015, CA0304-2015, CA0305-2015,
CA0306-2015, CA0307-2015, CA0308-2015,
CA0309-2015, CA0310-2015.
SCT/JOC/sfg.

MEMORÁNDUM N° 257-2015-SUNAT/5D1000

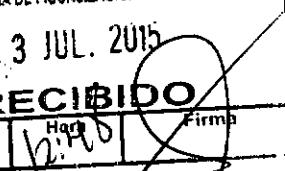
A : **CARLOS AUGUSTO ALEMAN SARAVIA**
Gerente de Fiscalización Aduanera.

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

ASUNTO : Consulta sobre la aplicación de la duplicidad de criterio prevista en el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario.

REFERENCIA : Memorándum N° 483-2015-SUNAT-3Y4000


FECHA : Callao, **17 JUL. 2015**

SUNAT INTENDENCIA DE GESTIÓN Y CONTROL ADUANERO GERENCIA DE FISCALIZACIÓN ADUANERA		
23 JUL. 2015		
RECIBIDO		
Reg. N°	Hora	Firma
	12:10	

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual se formulan diversas consultas relacionadas con la aplicación de la duplicidad de criterio, prevista en el numeral 2) del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en los supuestos de clasificación arancelaria de mercancías efectuada en el momento del despacho aduanero, considerando el pronunciamiento contenido en el Informe N° 138-2014-SUNAT/5D1000.

Sobre el particular se adjunta al presente el Informe N° 94-2015-SUNAT/5D1000 emitido por esta Gerencia, mediante el cual se remite nuestra opinión en relación al tema en consulta para su consideración y los fines que estime conveniente.

Atentamente,



NORA SOLEDAD CABRERA TORRIANI
Gerente Jurídico Aduanero
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

SCT/JOC/sfg.
CA0287-2015, CA0304-2015, CA0305-2015,
CA0306-2015, CA0307-2015, CA0308-2015,
CA0309-2015, CA0310-2015.
Se adjunta el Informe N° 94-2015-SUNAT/5D1000 en seis (06) folios.

Betty