



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

EXPEDIENTE Nº : 2005001009
INTERESADO :
ASUNTO : Apelación
PROCEDENCIA : Intendencia de Aduana Marítima del Callao
FECHA : Lima, 15 de marzo de 2007.

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] contra la Resolución de Intendencia Nº 118 01 /2004-001053 emitida el 24 de diciembre de 2004 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao, la cual luego de acumular los expedientes presentados, declaró improcedentes las reclamaciones contra las Resoluciones de Gerencia Nº 118 014 /2002-001577, 118 014 /2002-001585, 118 014 /2002-001575, 118 014 /2002-001578, 118 014 /2002-001562, 118 014 /2002-001564, 118 014 /2002-001567, 118 014 /2002-001568, 118 014 /2002-001593, 118 014 /2002-001566, 118 014 /2002-001576 y 118 014 /2002-001565, que declararon improcedentes las solicitudes de devolución de tributos planteadas en relación con las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2002-10-099340 numerada el 04 de setiembre de 2002, 118-2002-10-104827 numerada el 17 de setiembre de 2002, 118-2002-10-102233 numerada el 11 de setiembre de 2002, 118-2002-10-101726 numerada el 10 de setiembre de 2002, 118-2002-10-097450 numerada el 29 de agosto de 2002, 118-2002-10-093825 numerada el 21 de agosto de 2002, 118-2002-10-096968 numerada el 28 de agosto de 2002, 118-2002-10-095522 numerada el 26 de agosto de 2002, 118-2002-10-094168 numerada el 22 de agosto de 2002, 118-2002-10-096111 numerada el 27 de agosto de 2002, 118-2002-10-102036 numerada el 11 de setiembre de 2002 y 118-2002-10-094804 numerada el 23 de agosto de 2002.

CONSIDERANDO

Que la recurrente sostiene lo siguiente:

- 1) La implementación del Sistema de Franja de Precios aprobado por Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, se basa en la aplicación de dos elementos fundamentales: a) Las Tablas Aduaneras de los derechos variables adicionales y la rebaja arancelaria que se aprueban por Decreto Supremo, y que se actualizan semestralmente del 1 de enero al 30 de junio y del 1 de julio al 31 de diciembre de cada año, y b) El Precio CIF de Referencia que se publica quincenalmente mediante Resolución Vice-Ministerial, que refleja el precio promedio de cotizaciones observadas en los mercados internacionales.
- 2) Mediante el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF se aprobó la actualización de Tablas Aduaneras para el período 1 de enero al 30 de junio de 2002, no habiéndose publicado la actualización para el periodo comprendido entre el 1 de julio al 31 de diciembre de 2002. Recién el 27 de setiembre de 2002 se publicó el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF que aprobó las Tablas Aduaneras que estarían vigentes hasta el 30 de junio de 2003, debiendo entenderse que éstas regían únicamente las importaciones efectuadas a partir del 28 de setiembre de 2002.
- 3) La inexistencia de las Tablas Aduaneras al momento del embarque (artículo 8º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF) o al momento de la numeración de la declaración aduanera (artículo 1º del Decreto Supremo Nº 124-2002-EF) implica que la obligación tributaria aduanera no incluya los derechos variables adicionales.
- 4) No obstante, en la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF se estableció que a las importaciones efectuadas entre el 1 de julio y 27 de setiembre de 2002 serían de aplicación las Tablas Aduaneras aprobadas por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF, lo que constituye una aplicación retroactiva de esta norma, la cual se encuentra prohibida por el artículo 103º de la Constitución Política del Estado.

/...



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

/...

- 5) El numeral f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002 excede lo previsto en la Constitución Política del Estado y la Ley General de Aduanas, por cuanto propone la ultractividad de un Decreto Supremo cuya vigencia había culminado y establece la aplicación retroactiva de normas.
- 6) Mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 0646-A-98, 1162-A-98, 1572-A-98 y 1613-A-98, se estableció de manera expresa la prohibición de aplicar retroactivamente las normas tributarias. Mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 0104-2-99 se señaló que cuando una norma tributaria no establezca la alícuota no puede determinarse la cuantía del tributo y por consiguiente exigir el pago de la obligación tributaria.
- 7) De acuerdo a la doctrina no es posible aplicar retroactivamente las leyes por cuanto ello afecta la seguridad jurídica.
- 8) La metodología para calcular precios piso y precios techo, necesarios para configurar las Tablas Aduaneras tiene elementos no definidos como la "desviación estándar", respecto de la que no se establece si es "poblacional" o "muestral", asimismo, no se indica si dentro del intervalo de confianza para determinar el precio piso se debe considerar su valor nominal o el valor ajustado por el índice de precios al consumidor.
- 9) En reiterados pronunciamientos del Tribunal Fiscal se señala que: 1) Hasta antes de la vigencia del Decreto Supremo Nº 124-2002-EF, la Tabla Aduanera aplicable en las importaciones gravadas con derecho variable adicional, era la vigente a la fecha de embarque de la mercancía. 2) Desde la vigencia del Decreto Supremo Nº 124-2002-EF, la Tabla Aduanera aplicable en las importaciones gravadas con derecho variable adicional, era aplicable la vigente en la fecha de numeración de la declaración. En este caso, todas las declaraciones aduaneras fueron numeradas durante la vigencia del Decreto Supremo Nº 124-2002-EF, por lo que al no existir Tabla Aduanera no resultaban aplicables los derechos variables adicionales.

Que la Administración señala:

1. Las declaraciones aduaneras en cuestión fueron numeradas cuando se encontraban vigentes el Decreto Supremo Nº 115-2001-EF y el Decreto Supremo Nº 124-2002-EF, cancelándose los derechos variables adicionales aplicando las Tablas Aduaneras publicadas con el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF, debido a que no se habían publicado las Tablas Aduaneras correspondientes a la fecha de numeración de las declaraciones en controversia, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3º numeral f) de la Circular Nº INTA-CR.62.2002. Una vez publicado el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF que prorroga la vigencia del Decreto Supremo Nº 001-2002-EF hasta el 30 de junio de 2003, la recurrente procedió a cancelar la diferencia dejada de pagar mediante autoliquidaciones.
2. El Decreto Supremo Nº 115-2001-EF estableció el Sistema de Franja de Precios aplicables a las importaciones de diversos productos agropecuarios, con el fin de aplicar derechos variables adicionales y rebajas arancelarias cuyas Tablas Aduaneras entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación hasta el 31 de diciembre de 2001.
3. Mediante el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF se aprueba la actualización de Tablas Aduaneras aplicables a la importación de productos incluidos en el Sistema de Franja de Precios a que se refiere el Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, para el período comprendido entre el 1 de enero y 30 de junio del año 2002.
4. Mediante el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF publicado el 27 de setiembre de 2002 se prorroga la vigencia de las Tablas Aduaneras aprobadas por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF, estableciéndose que para las importaciones realizadas entre el 1 de julio de 2002 y la fecha de expedición del referido Decreto Supremo serán de aplicación las Tablas Aduaneras aprobada por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF.

//...



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

//...

5. El literal f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002 señala que cuando a la fecha de numeración de la declaración aduanera no se haya publicado el Decreto Supremo o Resolución Ministerial que actualice las Tablas Aduanas o que determine los Precios CIF de Referencia, el cálculo se efectúa en base a la tabla y precio de la publicación inmediata anterior, (revisión documentaria o reconocimiento físico) para que una vez publicados, se determinen los tributos dejados de pagar o los pagados en exceso, de corresponder, y que en el caso de las declaraciones seleccionadas a canal verde la verificación se realiza en el proceso de fiscalización, pudiéndose cancelar la diferencia de tributos vía autoliquidación o solicitar la devolución de pagos indebidos o en exceso.
6. De acuerdo a la Teoría General del Derecho nuestro sistema legislativo es cerrado, esto es, que no tiene contradicciones, ya que las antinomias jurídicas que pudieran detectarse se solucionan mediante los criterios cronológico, jerárquico y de especialidad. En el presente caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 74º y 118º numeral 20 de la Constitución Política del Estado, prima el criterio de especialidad, porque según éstos la materia arancelaria se regula mediante Decreto Supremo, pudiendo aplicarse sobre una norma con rango de ley que regule materia aduanera con carácter general, ya que la facultad para regular materia arancelaria mediante Decreto Supremo no puede ser limitada por una norma de rango legal.
7. El gravamen arancelario no se encuentra contenido en las Tablas Aduaneras, éstas se utilizan para determinar la tasa del derecho variable adicional o la rebaja arancelaria.
8. La aplicación de las Tablas Aduaneras aprobadas por Decreto Supremo, a una importación ocurrida cuando dicho decreto supremo había dejado de tener vigencia, constituye una aplicación ultractiva. Sin embargo, la misma no se contrapone a las disposiciones constitucionales legales antes citadas, en razón de que la opción legislativa de la ultractividad se enmarca dentro del criterio de especialidad para la regulación del poder tributario en materia arancelaria.
9. El Decreto Supremo Nº 153-2002-EF no establece la aplicación retroactiva de las Tablas Aduaneras aprobadas por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF, lo que dispone es la actualización de dichas tablas desde el 20 de junio de 2002 hasta el 30 de junio de 2003, prorrogando su vigencia.
10. El Decreto Supremo Nº 115-2001-EF establece un Sistema de Franja de Precios aplicable a las importaciones de productos agropecuarios, que mejora la metodología del Sistema de Derecho Específico perfeccionándolo, constituyendo un instrumento de estabilización y protección que neutraliza las fluctuaciones de precios internacionales, mejorando la competitividad de los productores al permitirles operar con eficiencia y productividad.
11. Corresponde aplicar la tasa del derecho variable adicional contenida en las Tablas Aduaneras publicadas mediante Decreto Supremo Nº 001-2002-EF, en aplicación de lo establecido mediante la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF, que prorroga la vigencia de las Tablas Aduaneras aprobadas por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF hasta el 30 de junio de 2003.

Que de lo actuado se tiene:

El asunto materia de la presente controversia consiste en determinar si corresponde que se paguen los derechos variables adicionales establecidos mediante Decreto Supremo Nº 115-2001-EF en las importaciones realizadas mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2002-10-099340, 118-2002-10-104827, 118-2002-10-102233, 118-2002-10-101726, 118-2002-10-097450, 118-2002-10-093825, 118-2002-10-096968, 118-2002-10-095522, 118-2002-10-094168, 118-2002-10-096111, 118-2002-10-102036 y 118-2002-10-094804, para lo cual es necesario dilucidar los siguientes aspectos:

- 1) Determinar si procede aplicar la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF a las importaciones realizadas en el período comprendido entre el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002, para lo cual es necesario establecer si el mandato contenido en dicha norma importa su aplicación retroactiva, y de ser ello así, si contraviene el artículo 103º de la Constitución Política del Estado.

///...



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

///...

Establecer si es aplicable el Inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002, para lo cual se deberá determinar si excede lo dispuesto en el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2002-EF.

- 2) Determinar, conforme al ordenamiento jurídico que resulte aplicable a las importaciones en controversia, si éstas se encuentran gravadas con los derechos variables adicionales establecidos mediante Decreto Supremo Nº 115-2001-EF.

De la aplicación de la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF a las importaciones realizadas entre el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002, y de los alcances del Inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002 con relación al artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2002-EF.

El tema fue presentado a debate en Sala Plena, habiendo adoptado este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena Nº 2007-07 de fecha 23 de febrero de 2007, el siguiente criterio:

"No procede aplicar la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF, dado que al disponer que las Tablas aprobadas por el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF resultan aplicables a las importaciones efectuadas entre el 1 de julio al 26 de setiembre de 2002 –fecha de expedición del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF– importa un mandato que resulta contrario al principio de irretroactividad de las leyes previsto en el artículo 103º de la Constitución Política del Perú.

Asimismo, no procede la aplicación del inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002, pues excede lo establecido por el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, dispositivo que regula el sistema de franja de precios."

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal de conformidad con lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10, suscrita con fecha 17 de setiembre de 2002.

Los fundamentos de este criterio son los siguientes:

Mediante el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 22 de junio de 2001, se estableció un Sistema de Franja de Precios a las importaciones de los productos agropecuarios, con el fin de aplicar derechos variables adicionales al arancel cuando los precios internacionales de referencia de dichos productos sean inferiores a determinados niveles de Precios Piso, y rebajas arancelarias cuando tales precios sean superiores a ciertos niveles de Precios Techo.

El artículo 6º del decreto supremo en mención dispuso que las Tablas Aduaneras establecidas en el Anexo VI del decreto y que determinaban los "Precios Techo y Piso" para la aplicación de los derechos variables adicionales, entrarían en vigencia a partir del día siguiente de su publicación hasta el 31 de diciembre de 2001. El segundo párrafo de dicho artículo contenía una norma con "efecto anuncio"¹, pues señalaba que las futuras actualizaciones de las Tablas Aduaneras debían tener una vigencia semestral a partir del 1 de enero hasta el 30 de junio y del 1 de julio hasta el 31 de diciembre de cada año; asimismo, señalaba que las mencionadas tablas debían ser publicadas antes del 31 de diciembre y 30 de junio de cada año, respectivamente.

///...

¹ Según García Novoa, la producción de un "efecto anuncio" se refiere a cualquier situación de hecho o de derecho que coadyuva a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica. GARCÍA NOVOA César, "El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria", Monografías Jurídicas, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2000, Pág. 179.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

////...

El artículo 7º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF estableció que el Banco Central de Reserva debía efectuar la revisión y actualización semestral de las Tablas Aduaneras para su aprobación por Decreto Supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Agricultura, así como proporcionar a las indicadas dependencias, el primer día útil de cada quincena, el promedio de los precios CIF de referencia de la quincena inmediata anterior, de acuerdo a la metodología establecida en la anotada norma, corresponderá al Ministerio de Economía y Finanzas publicar tales precios de referencia mediante Resolución Ministerial.

De lo expuesto, se advierte que la aplicación del Sistema de Franja de Precios estaba condicionada a la aprobación de las Tablas Aduaneras, las que sólo tenían vigencia temporal pues su finalidad era producir cambios normativos semestralmente que permitieran establecer tanto los derechos variables adicionales como rebajas arancelarias a las importaciones de diversos productos agropecuarios.

Es en mérito al citado artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, que con fecha 4 de enero de 2002 se publicó el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF que aprobó las Tablas Aduaneras para el período comprendido entre el 1 de enero y el 30 de junio del año 2002 y, posteriormente, el 27 de setiembre del mismo año se publicó el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF que dispuso que las Tablas Aduaneras aprobadas por el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF tendrían vigencia hasta el 30 de junio de 2003.

En ese sentido, según se puede apreciar, **desde el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002** (fecha de publicación del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF) si bien existía un marco legal vigente que regulaba el Sistema de Franja de Precios para las importaciones de productos agropecuarios, **se generó un vacío normativo en cuanto a la Tabla Aduanera aplicable.**

En dicho período, el importador de los productos agropecuarios (arroz, maíz, azúcar y leche) sujetos al Sistema de Franja de Precios, no podía establecer si le correspondía abonar derechos variables adicionales o aplicar alguna rebaja arancelaria por la importación de tales productos, pues no contaba con un dispositivo legal vigente que hubiera aprobado la Tabla que fijara los "Precios Piso y Techo", conforme con lo señalado por el Decreto Supremo Nº 115-2001-EF.

Teniendo en cuenta que no se emitió dispositivo alguno que estableciera las Tablas Aduaneras que debían aplicarse en el período comprendido desde el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002², la Administración Aduanera no se encontraba facultada a efectuar cobro alguno, así como tampoco aplicar rebaja arancelaria por dicho concepto en el caso de las importaciones realizadas en dicho período.

La Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF, publicado en el Diario Oficial "El Peruano" el 27 de setiembre de 2002, pretendió cubrir dicho vacío legal, pues expresamente señaló que para las importaciones efectuadas entre el 1 de julio de 2002 y la fecha de expedición de este Decreto Supremo (26 de setiembre de 2002), eran de aplicación las Tablas Aduaneras aprobadas por el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF.

////...

² La Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF se refiere al período comprendido entre el 1 de julio hasta el 26 de setiembre de 2002, excluyendo de sus alcances el día 27 de setiembre de 2002. El período en el que no existieron Tablas Aduaneras aplicables se extiende desde el 1 de julio al 27 de setiembre de 2002 inclusive, considerando que el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF fue expedido el 26 de setiembre de 2002, publicado el 27 de setiembre de 2002 y entró en vigencia el 28 de setiembre de 2002, por lo que debe entenderse que el período cuestionado corresponde a éste último, es decir, del 1 de julio al 27 de setiembre de 2002.

[Firma] ⁵ *[Firma]* *[Firma]*



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

//////...

Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 103º de la Constitución Política del Perú señala que ninguna ley tiene fuerza ni efecto retroactivos, salvo en materia penal, cuando favorece al reo³, lo que nos impele a analizar si la aplicación de la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF resulta contraria a dicha norma constitucional.

En este punto, es necesario tener en cuenta que el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF no se enmarca dentro del inciso 8 del artículo 118º de la Constitución Política, sino dentro del inciso 20 del mismo artículo⁴, en concordancia con su artículo 74º, es decir, no constituye norma "reglamentaria", sino "originaria", en aplicación directa del Poder Tributario en materia arancelaria establecido en las referidas normas constitucionales.

En ese sentido, corresponde que en virtud de lo ordenado en la Sentencia recaída en el Expediente Nº 3741-2004-AA/TC (en adelante la Sentencia), expedida por el Tribunal Constitucional el 11 de octubre de 2006, así como de su aclaración emitida por el mismo Tribunal el 13 de octubre del mismo año, se debe evaluar si el Tribunal Fiscal está facultado a efectuar el control difuso e inaplicar la norma en cuestión.

Según el Fundamento 50 de la referida Sentencia, todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma o por el fondo, de conformidad con los artículos 38º, 51º y 138º de la Constitución, para lo que debe observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un procedimiento administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución⁵.

En el Fundamento 7 de la Aclaración de la Sentencia⁶, el Tribunal Constitucional ha señalado que el ejercicio del control difuso administrativo se realiza a pedido de parte y, excepcionalmente, procede de oficio cuando se trate de la aplicación de una disposición que vaya en contra de la interpretación que de ella haya realizado el Tribunal Constitucional, de conformidad con el último párrafo del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional; o cuando la aplicación de una disposición contradiga un precedente vinculante del Tribunal Constitucional establecido de acuerdo con el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

//////...

³ Concordante con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 103º de la Constitución Política, la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, señala lo siguiente:

"NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS"

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Los reglamentos rigen desde la entrada en vigencia de la ley reglamentada. Cuando se promulguen con posterioridad a la entrada en vigencia de la ley, rigen desde el día siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria del propio reglamento.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial."

⁴ Artículo 118º.- Atribuciones del Presidente de la República

Corresponde al Presidente de la República: (...)

8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.(...)

20. Regular las tarifas arancelarias.

⁵ El Fundamento 50 de la Sentencia tiene el carácter de precedente vinculante, según lo establecido por el numeral 2 de la parte resolutive de la misma.

⁶ Emitida en el Expediente Nº 3741-2004-2A/TC de fecha 6 de noviembre de 2006



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

//////...

Al respecto, cabe indicar que: (i) la interesada ha invocado expresamente la aplicación del principio de irretroactividad de las leyes previsto en el artículo 103º de la Constitución Política, (ii) el examen de constitucionalidad de la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF resulta relevante para resolver la controversia suscitada pues corresponde dilucidar si la determinación tributaria aduanera en el período comprendido entre el 1 de julio al 27 de setiembre de 2002 debía sustentarse en las Tablas Aduaneras aprobadas por el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF y (iii) no es factible que ésta sea interpretada conforme lo dispuesto en la referida norma constitucional.

De acuerdo con lo indicado corresponde que el Tribunal Fiscal realice el control difuso administrativo para lo cual es necesario determinar cuando existe aplicación retroactiva de una norma.

Analizando el artículo 103º de la Constitución antes mencionado, Marcial Rubio Correa⁷ señala que: *"Si la norma es aplicada a hechos ocurridos antes de su vigencia, se produce aplicación retroactiva"*, asimismo indica que: *"Lo que el segundo párrafo de este artículo prohíbe es que las normas sean aplicadas a hechos anteriores a su entrada en vigor"*.

En virtud del principio de irretroactividad, las normas positivas deben existir previamente a los hechos que regulan, en tal sentido su vigencia formal debe iniciarse antes de la realización de los presupuestos de hecho que ella contempla, esto es, ninguna norma puede extender sus efectos hacia conductas anteriores a su entrada en vigencia, por la elemental razón de que en el momento de la realización de dichas conductas resultaría imposible conocer el contenido de futuras leyes, dado que la previsibilidad del ordenamiento sólo se cumple si las normas actúan pro futuro⁸.

En consecuencia, la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF contraviene el artículo 103º de la Constitución Política al pretender regular hechos anteriores a la de su entrada en vigencia, por lo que corresponde declarar su inaplicación para determinar derechos variables adicionales o establecer rebajas arancelarias en las importaciones de productos agropecuarios en el período comprendido entre el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002, no pudiéndose cobrar en dicho período derechos adicionales variables ni aplicar rebajas arancelarias a las importaciones de los productos agropecuarios detallados en el Decreto Supremo Nº 115-2001-EF.

De otro lado, tampoco procede la aplicación de lo establecido en el inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002, publicada el 29 de agosto de 2002⁹, que dispuso que en caso no se hubiera publicado el Decreto Supremo o Resolución Ministerial que actualizara las Tablas Aduaneras o que determinara los precios CIF de referencia el cálculo debía efectuarse en base a la Tabla y precio de la publicación inmediata anterior, toda vez que ello excede lo establecido en el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, lo que contraviene lo dispuesto en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, cuando dispone que mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

//////...

⁷ RUBIO CORREA, Marcial: Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomo IV, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1999, Pág. 193.

⁸ GARCÍA NOVOA César, *Ibid.*, Págs. 166 y 167.

⁹ El inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002 dispone que cuando a la fecha de numeración de la Declaración Única de Aduanas no se haya publicado el Decreto Supremo o Resolución Ministerial que actualice las Tablas Aduaneras o que determine los precios CIF de referencia, el cálculo se efectúa en base a la tabla y precio de la publicación inmediata anterior; dejando constancia el Especialista en Aduana de esta situación en su diligencia (revisión documentaria o reconocimiento físico) para que una vez publicados se determinen los tributos dejados de pagar, de corresponder, en el caso de las Declaraciones seleccionadas a canal verde la verificación se realiza en el proceso de fiscalización. Sin perjuicio de lo anteriormente señalado el declarante puede cancelar la diferencia de tributos vía autoliquidación de adeudos, o solicitar la devolución de haber efectuado un pago en exceso.



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

///////...

Por lo expuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, según el cual, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía, se determina que en el período comprendido entre el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002 no resulta aplicable el inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002.

De si las importaciones materia de controversia se encuentran gravadas con los Derechos Variables Adicionales establecidos mediante Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, según el ordenamiento jurídico que resulta aplicable.

Según el Acuerdo de Sala Plena Nº 2007-07 del 23 de febrero de 2007 no corresponde aplicar la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF y el inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62.2002, (la primera por contener un mandato que importa su aplicación retroactiva contraviniendo el artículo 103º de la Constitución Política del Estado, y el segundo por exceder lo establecido en el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF), para determinar los derechos variables adicionales o establecer rebajas arancelarias en las importaciones de productos agropecuarios realizadas en el período comprendido entre el 1 de julio hasta el 27 de setiembre de 2002.

En tal sentido, es necesario determinar si las importaciones realizadas en dicho período se encuentra gravadas con los referidos derechos variables adicionales, de acuerdo con el ordenamiento jurídico que si resulta aplicable.

Conforme a lo establecido en el Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, para el cálculo de los derechos variables adicionales es necesario verificar el Precio CIF de Referencia que corresponde al producto importado de acuerdo a su fecha de embarque, el cual es publicado por el Ministerio de Economía y Finanzas quincenalmente mediante una Resolución Ministerial¹⁰ y refleja el precio promedio que se obtenga en base a las cotizaciones observadas en los mercados internacionales que el citado Decreto Supremo ha establecido.

Una vez que se conoce cuál es el Precio CIF de Referencia que corresponde al producto importado, éste nos permitirá apreciar en las Tablas Aduaneras aprobadas por decreto supremo que correspondan observar, cuál es el derecho variable adicional expresado en dólares americanos que se deberá aplicar por tonelada métrica del producto importado.

Respecto de las Tablas Aduaneras que se deben observar se tiene que el texto original del segundo párrafo del 8º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF establecía que: "(...) Los derechos adicionales variables y las rebajas arancelarias se determinarán en base a las Tablas Aduaneras vigentes a la fecha de embarque de la mercancía, evidenciada por la fecha de conocimiento o guía de embarque".

Luego, mediante el artículo 1º del Decreto Supremo Nº 124-2002-EF, publicado en el diario Oficial El Peruano el 18 de agosto de 2002, se modificó el referido párrafo estableciéndose: "(...) Los derechos adicionales variables y las rebajas arancelarias se determinarán en base a las Tablas Aduaneras vigentes a la fecha de numeración de la declaración de importación."

///////...

¹⁰ "El artículo 7º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, vigente hasta el 27 de noviembre de 2002 establecía que: "El Banco Central de Reserva del Perú efectuará la revisión y actualización semestral de las Tablas Aduaneras para su aprobación por Decreto Supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Agricultura, así como de proporcionar a las indicadas Dependencias, el primer día útil de cada quincena, el promedio de los precios CIF de referencia de la quincena inmediata anterior, de acuerdo a la metodología establecida en la presente norma. El Ministerio de Economía y Finanzas publicará dichos precios de referencia mediante Resolución Ministerial."



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

///////...

Así, se tiene que en razón de las Tablas Aduaneras que deben observarse según el ordenamiento jurídico aduanero aplicable y vigente desde el 01 de julio al 27 de setiembre de 2002, este período se divide a su vez en dos:

- 1) Del 01 de julio al 18 de agosto de 2002, en el cual las Tablas Aduaneras aplicables eran las vigentes a la fecha de embarque.
- 2) Del 19 de agosto al 27 de setiembre de 2002, en el cual eran aplicables las Tablas Aduaneras vigentes a la fecha de numeración de la declaración.

Teniendo en cuenta que no existieron Tablas Aduaneras en el período comprendido entre el 01 de julio y el 27 de setiembre de 2002¹¹ se llegan a las siguientes conclusiones:

- 1) Las importaciones realizadas entre el 01 de julio y el 18 de agosto de 2002 cuyas mercancías fueron embarcadas a partir del 01 de julio de 2002 no se encuentran gravadas con derechos variables adicionales, por que en tales casos al no existir Tablas Aduaneras, es imposible determinar el monto o la cuantía de los derechos variables adicionales, de manera que al no verificarse la existencia del elemento mensurable del tributo, no es posible que éste se genere.

En cambio, respecto de las importaciones realizadas en el mismo período cuyas mercancías fueron embarcadas antes del 01 de julio de 2002, si es posible determinar la aplicación de derechos variables adicionales o de una rebaja arancelaria, por que en tales casos, siendo aplicables las Tablas Aduaneras vigentes a la fecha del embarque de las mercancías, corresponde observar las vigentes del 01 de enero al 30 de junio de 2002, aprobadas por Decreto Supremo Nº 001-2002-EF.

- 2) Las importaciones realizadas entre el 19 de agosto y el 27 de setiembre de 2002, sin importar la fecha en la que fue embarcada la mercancía, no se encuentran gravadas por los derechos variables adicionales, porque la inexistencia de las Tablas Aduaneras hace imposible verificar el elemento mensurable del tributo, impidiendo que éste se genere.

En ese contexto se aprecia en los actuados que las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 118-2002-10-099340, 118-2002-10-104827, 118-2002-10-102233, 118-2002-10-101726, 118-2002-10-097450, 118-2002-10-093825, 118-2002-10-096968, 118-2002-10-095522, 118-2002-10-094168, 118-2002-10-096111, 118-2002-10-102036 y 118-2002-10-094804, fueron numeradas el 04 de setiembre de 2002, el 17 de setiembre de 2002, el 11 de setiembre de 2002, el 10 de setiembre de 2002, el 29 de agosto de 2002, el 21 de agosto de 2002, el 28 de agosto de 2002, el 26 de agosto de 2002, el 22 de agosto de 2002, el 27 de agosto de 2002, el 11 de setiembre de 2002 y el 23 de agosto de 2002, respectivamente, lo que evidencia que tales importaciones se realizaron en el período comprendido entre el 19 de agosto y 27 de setiembre de 2002, de manera que no se encuentran gravadas por los derechos variables adicionales, sin importar la fecha en que fue embarcada la mercancía, por que la inexistencia de las Tablas Aduaneras respectivas hace imposible verificar el elemento mensurable del tributo, impidiendo que éste se genere.

En tal sentido, corresponde que la Administración Aduanera devuelva a la recurrente los derechos variables adicionales pagados indebidamente en las importaciones materia de controversia.

Con las vocales Winstanley Patio y Casalino Mannarelli a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Huamán Sialer;

///////...

¹¹ Tal como se precisa en la nota al pie de página 2 el período en el que no existieron Tablas Aduaneras aplicables se extiende desde el 1 de julio al 27 de setiembre de 2002 inclusive, considerando que el Decreto Supremo Nº 153-2002-EF fue expedido el 26 de setiembre de 2002, publicado el 27 de setiembre de 2002 y entró en vigencia el 28 de setiembre de 2002, por lo que debe entenderse que el período cuestionado corresponde a éste último, es decir, del 1 de julio al 27 de setiembre de 2002.



Tribunal Fiscal

Nº 02364-A-2007

///////...

RESUELVE:

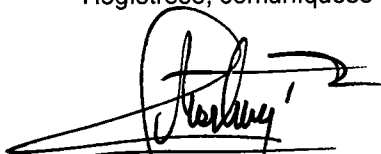
1º.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 118 01 /2004-001053 emitida el 24 de diciembre de 2004 por la Intendencia de Aduana Marítima del Callao.

2º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"No procede aplicar la Disposición Transitoria Única del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF, dado que al disponer que las Tablas aprobadas por el Decreto Supremo Nº 001-2002-EF resultan aplicables a las importaciones efectuadas entre el 1 de julio al 26 de setiembre de 2002 –fecha de expedición del Decreto Supremo Nº 153-2002-EF– importa un mandato que resulta contrario al principio de irretroactividad de las leyes previsto en el artículo 103º de la Constitución Política del Perú.

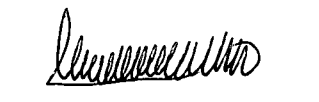
Asimismo, no procede la aplicación del inciso f) del artículo 3º de la Circular Nº INTA-CR.62-2002, pues excede lo establecido por el artículo 6º del Decreto Supremo Nº 115-2001-EF, dispositivo que regula el sistema de franja de precios."

Regístrese, comuníquese y remítase a la Administración Aduanera, para sus efectos.


HUAMÁN SIALER
VOCAL PRESIDENTE


FALCONI GRILLO
Secretario Relator
HS/FG/AD/ot


WINSTANLEY PATIO
VOCAL


CASALINO MANNARELLI
VOCAL