



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

EXPEDIENTE N° : 2012006985  
INTERESADO : SAVIA PERU S.A.  
INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C.  
ASUNTO : Apelación  
PROCEDENCIA : Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera<sup>1</sup>  
FECHA : Lima, 14 de agosto de 2015

**VISTAS** las apelaciones interpuestas por **SAVIA PERU S.A.** con RUC N° 20203058781 e **INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C.** con RUC N° 20100246768, contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139 emitida el 15 de marzo de 2012 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera, que declaró infundadas las reclamaciones interpuestas contra la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 de 15 de abril de 2011, en el extremo que se refiere a los intereses aplicables por los tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038, 046-2006-10-000064, 046-2006-10-000117, 046-2006-10-000198, 046-2006-10-000226, 046-2006-10-000352, 046-2006-10-000419 y 118-2006-10-098762, y contra la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 de 15 de abril de 2011, con la que se impuso multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, con incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13) y 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), y sin incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 118-2007-10-096988 (serie 1) y 046-2008-10-000051 (serie 4).

## CONSIDERANDO:

Que los antecedentes relevantes del presente caso son los siguientes:

1. Mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2) y 046-2008-10-000051 (serie 4), la Agencia de Aduana INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, sujeta a una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.
2. Mediante las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1), la Agencia de Aduana INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /Pao 23, Pao 24, Pao 25 y Pao 26, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.

<sup>1</sup> Hoy Intendencia de Gestión y Control Aduanero.

1



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

3. Mediante la Declaración Única de Aduanas N° 118-2006-10-098762 (series 108 y 109) COSMOS CALLAO S.A. AGENTES DE ADUANA en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó mercancía consistente en Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignando a dicha mercancía la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 0%.
4. Como consecuencia de la fiscalización realizada por la Administración Aduanera, ésta determinó que en las mencionadas importaciones se había dejado de pagar tributos aduaneros y cometido la infracción prevista en el numeral 5 del inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, según los Resultados de los Requerimientos N° 307 y 309-2011-SUNAT/3B2100, los cuales establecen que los productos "PAO23 PARAFIN INHIBITOR" y "DMO 101 DEMULSIFIER" se clasifican en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 239-2001-EF, que tiene su correlato en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 del Arancel de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 017-2007-EF, precisando que dicha Subpartida Nacional se encontraba gravada con una tasa de Derechos Arancelarios de 4%, del 01 de agosto de 2003 al 28 de diciembre de 2006.
5. En razón de ello, mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 de 15 de abril de 2011, la Administración Aduanera dispuso la cobranza de tributos dejados de pagar en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109) por US\$. 13 121,00, más los intereses moratorios respectivos.
6. Con la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072 de 15 de abril de 2011, la Administración Aduanera impuso multas de US\$. 23 802,00 y S/. 2 765,00, por la comisión de la infracción establecida en el numeral 5 del inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, con incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23, 24, 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000352 (series 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13) y 046-2006-10-000419 (series 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), y sin incidencia tributaria, en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 118-2007-10-096988 (serie 1) y 046-2008-10-000051 (serie 4).
7. Con el Expediente N° 000 ADS0DT-2011-124298-4 de 26 de mayo de 2011, INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. interpone reclamación contra la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/2011-000072.
8. Con los Expedientes N° 000-ADS0DT-2011-169878-8, 000-ADS0DT-2011-169883-5, 000-ADS0DT-2011-169886-8, 000-ADS0DT-2011-169889-1, 000-ADS0DT-2011-169892-6, 000-ADS0DT-2011-169894-8, 000-ADS0DT-2011-169897-1 y 000-ADS0DT-2011-169899-3, de 21 de julio de 2011, SAVIA PERU S.A. impugna los tributos aduaneros determinados mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160.
9. Mediante la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2012-000139 de 15 de marzo de 2012, la Administración Aduanera resolvió acumular los recursos presentados por INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. y SAVIA PERU S.A., los calificó como reclamaciones y las declaró infundadas.

2



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

10. Con el Expediente Nº 000-ADS0DT-2012-180320-9 de 10 de abril de 2012, INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. interpone apelación contra la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2012-000139. En tanto que con el Expediente Nº 000-ADS0DT-2012-180273-9 de 10 de abril de 2012, SAVIA PERU S.A. interpuso apelación contra la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2012-000139.

Que la Administración Aduanera señala:

1. Las recurrentes no cuestionan la clasificación arancelaria de la mercancía en controversia, sino que consideran que la Administración, ha incurrido en duplicidad de criterio en la clasificación arancelaria de la mercancía, solicitando que se aplique el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, que señala que no procede la aplicación de intereses ni sanciones cuando la Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.
2. La Cuarta Disposición Complementaria del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo Nº 129-2004, señala que: "(...) *En lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Tributario. (...)*".
3. La figura de la duplicidad de criterio en materia aduanera, está prevista en el artículo 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo Nº 011-2005-EF, el cual establece: "(...) *Las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de mercancías que cuenten con resolución de clasificación de acuerdo a lo señalado en el artículo precedente, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia, realizados en virtud a la resolución modificada. En ese sentido, 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. (...)*", así como el artículo 55° del referido reglamento, el cual señala: "(...) *Las modificaciones a que se refiere el artículo anterior deberán contar con el informe técnico sustentatorio respectivo, el cual tendrá en cuenta entre otros: a) Las Consideraciones Generales, Reglas, Notas de Sección, Notas Complementarias y Notas de Subpartida contenidos en el Arancel de Aduanas. b) Las Notas Explicativas del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías. c) Las Recomendaciones de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) sobre nomenclatura arancelaria, y/o los criterios desarrollados sobre clasificación arancelaria por otras Administraciones Tributarias, de corresponder. (...)*".

Por ello, en este caso no corresponde aplicar el Código Tributario para evaluar si se ha producido una duplicidad de criterio, sino que se debe tener en cuenta el referido Reglamento y el Informe Nº 001-2008-SUNAT-B4000 de la Gerencia Jurídico Aduanera.

4. Por otro lado, el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo Nº 1053, señala: "(...) *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. (...)*". Mientras que según lo dispuesto por el literal d) del artículo 139° del Reglamento de Organización y Funciones – SUNAT, aprobado por Decreto Supremo Nº 115-2002-PCM, sólo los actos resolutivos de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera constituyen criterio de la Administración en materia de clasificación arancelaria.

Así, la figura de la duplicidad de criterio en lo concerniente a la clasificación arancelaria, también ha sido regulada por el Decreto Legislativo Nº 1053, por lo que durante su vigencia, tampoco corresponde aplicar supletoriamente el Código Tributario.

3



# Tribunal Fiscal

N° 07957-A-2015

5. Existen 2 tipos de dualidad de criterio, una prevista en el Código Tributario, y la otra prevista en el Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF; pero no se pueden aplicar ambas a la vez en el presente caso. El Código Tributario es una norma de carácter general, mientras que el referido reglamento de la Ley General de Aduanas, es de carácter específico, por lo que esta última es la aplicable en este caso.
6. La clasificación arancelaria realizada por la Administración Aduanera es un acto técnico-aduanero de naturaleza tributaria que sustenta la determinación de la Subpartida Nacional correspondiente a una mercancía en el Arancel de Aduanas, en aplicación de las Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura y la Regla General Interpretativa Nacional del Sistema Armonizado, sobre la base de las características merceológicas, análisis físico-químicos y muestras que se adjunten.  
Así, para que se configure la duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria, la Administración Aduanera debe haber emitido dos pronunciamientos técnicos basados en la interpretación del Arancel de Aduanas, respecto de la clasificación arancelaria de la misma mercancía y que el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración al haber clasificado arancelariamente una mercancía sobre la base de la primera interpretación que deberá materializarse en un acto administrativo de carácter resolutivo.
7. El artículo 53° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, establece lo siguiente: "(...) La clasificación arancelaria que efectúe la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, así como las modificaciones a las mismas, que tengan como fin uniformizar los criterios respecto a la clasificación arancelaria de las mercancías, serán aprobadas por Resolución y entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación. (...)". Mientras que el artículo 138° del Reglamento de Organización y Funciones – SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM, precisa que son funciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera -entre otras- expedir resoluciones sobre clasificación arancelaria.  
De esa forma, si el operador de comercio exterior requiere contar con un pronunciamiento técnico que respalde la clasificación arancelaria efectuada de manera particular, debe sustentarse en el doble análisis requerido por el Tribunal Fiscal (análisis merceológico y aplicación de las reglas de clasificación arancelaria), siendo la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera la única dependencia técnica de la Administración facultada y capacitada a efectuar dicho análisis.  
Conforme a las normas citadas, la facultad de emitir actos administrativos resolutivos en materia de clasificación arancelaria que constituyen "criterio de la Administración", que implican un pronunciamiento de carácter institucional respecto de la aplicación del Arancel de Aduanas, está reservada a la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, cuyos pronunciamientos están especialmente compilados en el portal web institucional.
8. Por ello, la duplicidad de criterio en materia de clasificación arancelaria supone la existencia de dos actos administrativos resolutivos de clasificación arancelaria de la misma mercancía, emitidos por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, sobre la base de una distinta interpretación del Arancel de Aduanas, y en razón a ello, el usuario o declarante en un despacho aduanero haya sido inducido a error por la Administración, al haber clasificado arancelariamente una mercancía sobre la base de la primera interpretación.
9. La forma en la que la Administración Aduanera establece un criterio sobre clasificación arancelaria es un aspecto que regula la norma específica, por lo que es correcto considerar que ella sólo admite a las resoluciones de obligatorio cumplimiento que emite la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, como actos legalmente idóneos para establecer criterio de la Administración. Por el contrario, admitir que las opiniones o decisiones expresadas en Boletines Químicos, acciones resultantes del reconocimiento físico o revisión documentaria, absolución de consultas, etc., o cualquier otro acto expreso o tácito, distinto de una Resolución emanada de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, también pueden establecer criterios de la Administración Aduanera, iría en contra de lo expresamente señalado en los artículos 53° y 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF y el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053.

4



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

10. La forma de generar un criterio sobre clasificación arancelaria ha sido establecida por Decreto Supremo y por Decreto Legislativo, normas que prevalecen como fuente de derecho sobre la doctrina jurídica y las resoluciones del Tribunal Fiscal que la recurrente invoca, orientadas a admitir que un criterio de clasificación arancelaria se pueda plasmar en actos de diversa naturaleza como la absolución de consultas, resoluciones sobre reclamaciones, resoluciones recaídas en procedimientos no contenciosos, etc.
11. El hecho que en el despacho de las declaraciones aduaneras fiscalizadas no se haya efectuado ninguna observación o modificación de la Subpartida Nacional asignada por las recurrentes, no constituye un criterio de la Administración que debe ser aplicado a los posteriores despachos, pues en ese caso el accionar del Especialista de Aduanas constituyó un acto de mero trámite.  
Las Aduanas de la República tienen la facultad de comprobar y determinar la clasificación arancelaria de las mercancías que son sometidas a verificación durante el despacho y así, el Especialista de Aduanas, en el reconocimiento físico o la revisión documentaria puede modificar la Subpartida Nacional declarada e imponer multas, pero dicha acción tiene una función únicamente preventiva y disuasiva de declaraciones incorrectas o inexactas y no es determinante ni definitiva de la obligación tributaria aduanera; además, dicha acción se da en el marco de una declaración y en un momento específico, agotando sus efectos para los fines del despacho y levante de una mercancía específica, no pudiendo entenderse que produce efectos respecto de otras declaraciones aduaneras.  
El despacho aduanero requiere celeridad y facilitar el comercio exterior, por lo que la actuación aislada de un Especialista en Aduanas en un control determinado no puede considerarse un criterio institucional de clasificación arancelaria, debiendo tenerse en cuenta que la selección de un control con revisión documentaria o reconocimiento físico de la mercancía, no tiene el efecto legal de la exactitud o conformidad de la Administración para con la información declarada por el usuario, sino que simplemente es una revisión para otorgar el levante de la mercancía.  
El control aduanero que se realiza durante el despacho es sólo uno de los momentos en los que se puede realizar dicho control, ya que en el ejercicio de la Potestad Aduanera, la Administración Aduanera puede realizar un control posterior, de manera que el hecho que no se haya detectado una Subpartida Nacional incorrecta durante el despacho aduanero no significa que ella sea definitiva o se la valide.
12. No se está asumiendo que la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sea el único órgano que puede clasificar las mercancías, sino que solamente las resoluciones emitidas por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera son capaces de generar criterio de clasificación arancelaria de la Administración.
13. El Boletín Químico no está destinado a producir efecto jurídico alguno, se trata de un documento que contiene la opinión de un funcionario especializado en merceología y nomenclatura, respecto de la composición o características de la mercancía analizada y su información es utilizada para realizar la clasificación arancelaria, pero no establece la clasificación arancelaria en sí, de manera que la Subpartida Nacional que pudiera señalar tiene carácter referencial y no establece criterio de clasificación arancelaria de la Administración Aduanera.
14. La Resolución del Tribunal Fiscal 06376-3-2009 señala lo siguiente: *“Que mediante la Resolución N° 05427-1-2005, este Tribunal ha señalado que los criterios contradictorios a que se refiere el numeral 2 del Art. 170° del Código Tributario, son aquellos que han sido puestos de manifiesto en forma expresa por la Administración a través de un acto formal y no aquellos que se pudieran inferir de su actividad material de verificación y/o fiscalización.”*
15. El numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario contiene una regla que afecta las facultades de fiscalización y determinación, pues implica que la realización de un control concurrente limita los efectos y resultados de un control posterior, quedando la Administración Aduanera restringida en su facultad de fiscalización y privada de su facultad sancionadora, situación que no está prevista en el artículo 62° del Código Tributario y en ninguna otra norma aduanera.

5



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

16. En este caso no se han configurado los supuestos de duplicidad de criterio previstos en los artículos 53° y 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, ni el artículo 149° de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Legislativo N° 1053, pues no existen sobre la misma mercancía dos (02) resoluciones de clasificación arancelaria expedidas por Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, que sean contradictorias, de manera que corresponde que las recurrentes paguen los tributos aduaneros dejados de pagar con sus correspondientes intereses y las multas impuestas por la infracciones cometidas.

Que de lo actuado se tiene:

El asunto en controversia consiste en determinar si procede que SAVIA PERU S.A. pague intereses por los tributos dejados de pagar en las declaraciones aduaneras en cuestión, como consecuencia del cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99<sup>2</sup> a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00<sup>3</sup>, y que INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. pague multas por la comisión de la infracción prevista en el numeral 5 inciso d) del artículo 103° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, consistente en asignar una Subpartida Nacional incorrecta por cada mercancía declarada.

Del tenor de los recursos de reclamación y apelación se verifica que las recurrentes no cuestionan la clasificación arancelaria efectuada por la Administración Aduanera, por lo que se tiene que están de acuerdo con el cambio de la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 a la Subpartida Nacional 3811.90.00.00; sin embargo, alegan en sus recursos de reclamación y de apelación, que no corresponde el pago de intereses por los tributos dejados de pagar ni la aplicación de las multas impuestas, debido a que la Administración ha incurrido en dualidad de criterio, conforme a lo establecido por el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.

Sobre el particular, el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que: *"No procede la aplicación de intereses ni sanciones, si: (...) 2. 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."*

De acuerdo a la citada norma, existe duplicidad de criterio cuando la Administración Aduanera cambia respecto de la interpretación de la norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente o de la situación de éste, de manera que las actuaciones realizadas conforme al criterio anterior no son sancionables ni se generan intereses, porque en tales circunstancias el usuario fue inducido a error por la Administración.

Además, se debe considerar el criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 9327 de fecha 14 de mayo de 1974, así como, el señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07878-A-2007 de 16 de agosto de 2007, entre otras, según el cual, 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 contenciosos y avisos publicados.

<sup>2</sup> A la fecha de numeración de todas las declaraciones aduaneras materia de controversia, la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 0%.

<sup>3</sup> A la fecha de numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038, 046-2006-10-000064, 046-2006-10-000198, 046-2006-10-000226, 046-2006-10-000352 y 118-2006-10-098762, la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 4%. Mientras que a la fecha de numeración de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2007-10-000053, 046-2007-10-000157, 046-2007-10-000292, 046-2007-10-000331, 046-2007-10-000774, 046-2007-10-000963, 118-2007-10-096988 y 046-2008-10-000051, la Subpartida Nacional 3811.90.00.00 se encontraba gravada con una tasa arancelaria de 0%.

6



# Tribunal Fiscal

N° 07957-A-2015

Es importante mencionar que el criterio expuesto en las Resoluciones N° 9327 y 07878-A-2007, propone que el acto administrativo que contiene el criterio de la Administración Aduanera que induce a error al usuario aduanero, no tiene que estar referido necesariamente a dicho usuario aduanero, sino que puede estar referido a otros usuarios aduaneros que se encuentren en la misma circunstancia, siendo suficiente que el usuario aduanero afectado lo invoque expresamente y lo sustente, explicando cómo se formó el criterio que lo indujo a error, para que se aplique lo previsto en el numeral 2 del artículo 170° del citado Código Tributario, de manera que aplicando tales consideraciones a la clasificación arancelaria, se tiene que cada vez que la Administración Aduanera establezca un criterio de clasificación arancelaria, asignando una Subpartida Nacional a una mercancía determinada, éste producirá efectos para todas las mercancías idénticas, es decir, que tengan las mismas características merceológicas, independientemente del usuario aduanero que haya intervenido o no en la adopción de dicho criterio.

Igualmente, se debe tener en cuenta lo establecido mediante la Resolución de Tribunal Fiscal N° 15012-A-2013 de 26 de setiembre de 2013, la cual señala que el criterio adoptado por la Administración Aduanera que exime de la aplicación de intereses y multas al usuario aduanero, por haberlo inducido a error, debe ser uno que ha sido válidamente emitido, esto es, cumpliendo los requisitos y formalidades legales, entre ellas, la de haber sido emitido por funcionario competente.

El Glosario de Términos Aduaneros contenido en el Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, señala como definición de aforo lo siguiente: "(...) Operación única en que el servicio a través del funcionario designado, verifica y determina al examinar la declaración y/o la mercancía, que su clasificación arancelaria, su valuación, la fijación de la cuota de los derechos arancelarios e impuestos y la aplicación de las leyes correspondientes hayan sido correctamente propuestas por el declarante. (...).

En ese contexto se tiene que el representante de la Aduana que actúa en la diligencia de reconocimiento físico o en la revisión documentaria de una declaración aduanera seleccionada a canal de control rojo o naranja, cuando examina la Subpartida Nacional asignada a la mercancía solicitada a despacho, cumple una labor de comprobación, para lo cual en primer lugar debe examinar sus características merceológicas, clasificarla en una Subpartida Nacional del Arancel de Aduanas, luego, comprobar si la Subpartida Nacional declarada es correcta y corregirla, de ser el caso.

Siendo así, no cabe duda que la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la Administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de la misma mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario citado, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independientemente de si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley. En cambio, cuando la declaración aduanera fue seleccionada a canal verde no requiere de revisión documentaria ni de reconocimiento físico, por lo que el levante que se otorga en dichos casos no supone la adopción de criterio alguno.

Ello ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 09756-A-2010, 06221-A-2011, 19180-A-2011, 19727-A-2011, 20250-A-2011, 02144-A-2012, 04048-A-2012, 12312-A-2012, 14306-A-2012, 16054-A-2013, 17229-A-2013, 19119-A-2013, 19184-A-2013, 02728-A-2014, 04132-A-2014, 04973-A-2014, 06011-A-2014, 07432-A-2014 y 09657-A-2014, en las que se ha señalado que la comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto a la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la Administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de la misma mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses respecto de aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley.

7



# Tribunal Fiscal

N° 07957-A-2015

Este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2015-11 de 26 de junio de 2015, estableció que: *“El criterio referido a: “La comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley”, es recurrente, conforme con lo establecido por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264.”.*

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Conforme a lo señalado, el criterio sobre la clasificación arancelaria de una mercancía, adoptado por la Administración Aduanera al realizar el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera, produce efectos sobre todas las declaraciones aduaneras que se formulen posteriormente y que sigan dicho criterio de clasificación arancelaria, respecto de mercancía que tenga las mismas características merceológicas, no pudiendo la Administración Aduanera cobrar intereses ni imponer sanciones si posteriormente adopta un nuevo criterio. Para tal efecto, no importa si las declaraciones aduaneras que siguieron el criterio anterior fueron seleccionadas a los canales de control verde, naranja o rojo, y tampoco importa si fueron tramitadas por el mismo u otro usuario aduanero, pues todas ellas se encuentran exentas del pago intereses y de la imposición de sanciones, al haber seguido el criterio inicialmente adoptado por la Administración Aduanera, siendo suficiente que el usuario aduanero lo invoque expresamente y sustente cómo se formó el criterio de clasificación arancelaria que lo indujo a error.

Igualmente, es importante señalar que el criterio sobre clasificación arancelaria que la Administración Aduanera adopta en el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera, se mantiene válido y produce los efectos señalados, a pesar que la norma que apruebe el Arancel de Aduanas cambie, si la estructura arancelaria y el contenido esencial de la Subpartida Nacional inicialmente asignada se mantiene en lo que respecta a la mercancía en cuestión.

De otro lado, se tiene que las resoluciones que emite la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera<sup>4</sup> constituyen criterios de clasificación arancelaria a nivel nacional. Adicionalmente a lo señalado, es necesario precisar que la clasificación arancelaria que realiza la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera en virtud de lo establecido por los artículos 53° y 54°<sup>5</sup> del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF y que constituye un pronunciamiento de observancia obligatoria para todas la intendencias de aduanas, únicamente se presenta en aquellos casos en los que los usuarios del servicio aduanero lo solicitan formalmente.

<sup>4</sup> Hoy Intendencia Nacional de Desarrollo Estratégico Aduanero.

<sup>5</sup> El artículo 53° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, señala que la clasificación arancelaria que efectúe la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, así como las modificaciones a éstas, que tengan como fin uniformizar los criterios respecto de la clasificación arancelaria de las mercancías, serán aprobadas por Resolución y entrarán en vigencia a partir del día siguiente de su publicación.

Asimismo, el artículo 54° del Reglamento de la Ley General de Aduanas, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, prevé que las modificaciones en las clasificaciones arancelarias de mercancías que cuenten con resolución de clasificación, no afectarán a los despachos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia, realizados en virtud a la resolución modificada. En ese sentido, 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.





# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

En realidad, la gran mayoría de los despachos aduaneros tramitados bajo canal rojo o canal naranja se refieren a mercancías respecto de las cuales la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera no ha establecido un criterio de clasificación arancelaria mediante Resolución de Intendencia Nacional, no obstante lo cual, sería errado considerar que en dichos despachos aduaneros la Administración Aduanera no ha adoptado un criterio de clasificación arancelaria para esas mercancías, ya que ello está totalmente negado por las normas aduaneras antes citadas, más bien el funcionario aduanero encargado de la diligencia de reconocimiento físico o de la revisión documentaria se encuentra obligado a hacer dicha clasificación arancelaria, en ejercicio de sus funciones y de las facultades que tiene la Administración Aduanera, a la cual representa en dicho acto.

En tal sentido, se debe entender que en aplicación del referido artículo 53º, cuando en un despacho aduanero tramitado bajo canal rojo o canal naranja la mercancía cuenta con una Resolución de Intendencia Nacional sobre clasificación arancelaria, el funcionario aduanero encargado debe tener en cuenta la clasificación arancelaria dispuesta por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, pero cuando la mercancía no cuenta con dicha Resolución de Intendencia Nacional, el funcionario aduanero que realiza el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía debe establecer un criterio de clasificación arancelaria, para comprobar si lo declarado por el usuario aduanero es correcto o no.

Como se puede apreciar, las Resoluciones de Intendencia Nacional emitidas por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, en aplicación de lo previsto por el citado artículo 53º constituyen una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única. En este punto, 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.

Dicho criterio ha sido establecido por este Tribunal en las Resoluciones Nº 09756-A-2010, 06221-A-2011, 19180-A-2011, 19727-A-2011, 20250-A-2011, 02144-A-2012, 04048-A-2012, 12312-A-2012, 14306-A-2012, 16054-A-2013, 17229-A-2013, 19119-A-2013, 19184-A-2013, 02728-A-2014, 04132-A-2014, 04973-A-2014, 06011-A-2014, 07432-A-2014 y 09657-A-2014, en las que se ha señalado que la resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo 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.

Este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2015-10 de 26 de junio de 2015, estableció que: *"El criterio referido a: "La resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo 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", es recurrente, según lo dispuesto por el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264."*

El citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

## Del Producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101 ("DMO 101 DEMULSIFIER")

Mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317) INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó el producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, siendo seleccionada a canal de control rojo.

9



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

Del tenor de la consulta a la página web de la Administración Aduanera se verifica que la diligencia de reconocimiento físico efectuada por el Especialista de Aduana encargado, se efectuó el 22 de enero de 2004, sin que se haya observado la clasificación arancelaria de la mercancía. En consecuencia, de conformidad con lo enunciado en los considerandos precedentes, se concluye que en esta oportunidad la Aduana estableció un criterio de clasificación arancelaria respecto del producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99.

No se aprecia en los actuados ningún otro acto de la Administración Aduanera que haya significado una clasificación arancelaria distinta para el producto en cuestión, hasta la expedición de la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2011-000160 y la Resolución de Gerencia Nº 000 3B2000/20110-000072 emitidas el 15 de abril de 2011, las cuales establecen que el producto Demulsificante Baker Petrolite /Demo 101 debe clasificarse en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00.

De acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, se evidencia que al declarar la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 en las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (serie 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 046-2008-10-000051 (serie 4) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109), las recurrentes siguieron el criterio establecido por la Administración Aduanera en el reconocimiento físico de la Declaración Única de Aduanas Nº 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317).

Así, el primer criterio de clasificación arancelaria adoptado por la Aduana, establecido en la diligencia de reconocimiento físico de las mercancías que amparan la Declaración Única de Aduanas Nº 046-2004-10-000019 (series 148, 307 y 317), tiene consecuencias con relación a los despachos aduaneros efectuados con posterioridad a dicha fecha (22 de enero de 2004); por tanto, al no haber variado ese criterio de clasificación arancelaria, se colige que la Aduana indujo a error a las recurrentes respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en las Declaraciones Únicas de Aduanas Nº 046-2006-10-000038 (series 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36 y 38), 046-2006-10-000064 (series 13, 14, 15, 16, 18, 23 y 24), 046-2006-10-000198 (series 43, 44, 45, 46, 47, 48 y 56), 046-2006-10-000226 (series 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19 y 20), 046-2006-10-000352 (serie 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 y 13), 046-2007-10-000157 (series 2, 3, 4, 5 y 6), 046-2007-10-000292 (series 5, 6 y 7), 046-2007-10-000331 (serie 1), 046-2007-10-000774 (serie 35), 046-2007-10-000963 (series 1 y 2), 046-2008-10-000051 (serie 4) y 118-2006-10-098762 (series 108 y 109).

En tal sentido, resulta aplicable al caso de autos el numeral 2 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario al verificarse el supuesto de dualidad de criterio, y en tal sentido, no corresponde aplicar las multas e intereses impuestos como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía amparada en las declaraciones aduaneras señaladas, por cuanto ellas fueron numeradas mientras estuvo vigente el criterio de la Administración Aduanera que establecía que la mercancía en cuestión se clasificaba en la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, razón por la cual corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

Es importante señalar que en los Aranceles de Aduanas aprobados por los Decretos Supremos Nº 239-2001-EF y 017-2007-EF, la estructura arancelaria y el contenido de la Subpartida 3824.90.99.99 fueron los mismos.

## Del Producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23 ("PAO23 PARAFFIN INHIBITOR")

Mediante la Declaración Única de Aduanas Nº 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21) INTERAMERICAN SERVICE CO S.A.C. en representación de SAVIA PERU S.A., nacionalizó el producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, siendo seleccionada a canal de control rojo.

10



# Tribunal Fiscal

N° 07957-A-2015

Del tenor de la consulta a la página web de la Administración Aduanera se verifica que la diligencia de reconocimiento físico efectuada por el Especialista de Aduana encargado, se efectuó el 21 de julio de 2003, sin que se haya observado la clasificación arancelaria de la mercancía. En consecuencia, de conformidad con lo enunciado en los considerandos precedentes se concluye que en esta oportunidad la Aduana estableció un criterio de clasificación arancelaria respecto del producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23, asignándole la Subpartida Nacional 3824.90.99.99.

No se aprecia en los actuados ningún otro acto de la Administración Aduanera que haya significado una clasificación arancelaria distinta para el producto en cuestión, hasta la expedición de la Resolución de Intendencia N° 000 3B0000/2011-000160 y la Resolución de Gerencia N° 000 3B2000/20110-000072 emitidas el 15 de abril de 2011, las cuales establecen que el producto Inhibidor de Parafina Baker Petrolite /PAO 23 debe clasificarse en la Subpartida Nacional 3811.90.00.00.

De acuerdo con lo señalado en los considerandos precedentes, se evidencia que al declarar la Subpartida Nacional 3824.90.99.99 en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (serie 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1), las recurrentes siguieron el criterio establecido por la Administración Aduanera en el reconocimiento físico de la Declaración Única de Aduanas N° 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21).

Así, el primer criterio de clasificación arancelaria adoptado por la Aduana, establecido en la diligencia de reconocimiento físico de la mercancía que ampara la Declaración Única de Aduanas N° 046-2003-10-000310 (series 4, 5, 6, 7, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20 y 21), tiene consecuencias con relación a los despachos aduaneros efectuados con posterioridad a dicha fecha (21 de julio de 2003); por tanto, al no haber variado dicho criterio de clasificación arancelaria, se colige que la Aduana indujo a error a las recurrentes respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía consignada en las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2006-10-000038 (series 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52 y 53), 046-2006-10-000064 (series 11, 12, 25, 26, y 27), 046-2006-10-000117 (series 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238), 046-2006-10-000226 (series 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29), 046-2006-10-000419 (serie 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149 y 150), 046-2007-10-000053 (series 1, 2 y 3), 118-2007-10-096988 (serie 1).

En tal sentido, resulta aplicable al caso de autos el numeral 2 del artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario al verificarse el supuesto de dualidad de criterio, y en tal sentido, no corresponde aplicar las multas e intereses impuestos como consecuencia de la incorrecta clasificación arancelaria de la mercancía amparada en las declaraciones aduaneras señaladas, por cuanto ellas fueron numeradas mientras estuvo vigente el criterio de la Administración Aduanera que establecía que la mercancía en cuestión se clasificaba en la Subpartida Nacional 3824.90.99.99, razón por la cual también corresponde revocar la resolución apelada en este extremo.

También es importante señalar que en los Aranceles de Aduanas aprobados por los Decretos Supremos N° 239-2001-EF y 017-2007-EF, la estructura arancelaria y el contenido de la Subpartida 3824.90.99.99 fueron los mismos.

Respecto de los demás argumentos formulados por la Administración se debe indicar lo siguiente:

1. La duplicidad de criterio en la que incurre la Administración Aduanera cuando adopta un criterio sobre clasificación arancelaria al realizar el reconocimiento físico o revisión documentaria de una declaración aduanera y luego cambia dicho criterio de clasificación arancelaria, no se encuentra prevista en los artículos 54° y 55° del Reglamento de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 011-2005-EF, por lo que sí resulta de aplicación supletoria lo dispuesto por el artículo 170° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF.
2. Los artículos 54° y 55° citados no establecen que se encuentre prohibido que la Administración Aduanera adopte un criterio sobre clasificación arancelaria, a través de un canal distinto al de las Resoluciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera, por el contrario, conforme a los fundamentos que anteceden, un interpretación integral del ordenamiento jurídico aduanero nos permite concluir que las resoluciones de la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera no son la única forma a través de la cual la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria.



# Tribunal Fiscal

N° 07957-A-2015

3. Conforme a reiterados pronunciamientos de esta Sala Colegiada, como es el caso de la Resolución N° 03081-A-2002 de 13 de junio de 2002, se ha establecido que el Boletín Químico constituye un informe especializado emitido por un profesional químico con conocimientos de merceología y nomenclatura, en el cual se opina respecto de las características de las mercancías sometidas a los análisis correspondientes que son relevantes para efectos de su clasificación arancelaria; en consecuencia, el boletín químico no está destinado a producir efectos jurídicos (no es un acto administrativo), y más bien es equiparable a cualquier informe expedido por un funcionario aduanero, el mismo que puede servir o no de sustento a un acto administrativo, en la medida que el funcionario competente del área resolutoria respectiva lo haga suyo. En tal sentido, se debe precisar que en este caso no se ha establecido la configuración de la duplicidad de criterio de parte de la Administración Aduanera sobre la base de un Boletín Químico, sino que se ha establecido sobre la base de la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realizó al concretar el reconocimiento físico de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2003-10-000310 y 046-2004-10-000019.
4. En cuanto a los efectos de la comprobación de la Subpartida Nacional declarada, que la Aduana realizó al concretar el reconocimiento físico de las Declaraciones Únicas de Aduanas N° 046-2003-10-000310 y 046-2004-10-000019, se debe reiterar que el criterio de clasificación arancelaria adoptado en ellas, alcanza a todos las mercancías que tengan las mismas características merceológicas, cuyas declaraciones aduaneras se hayan numerado con posterioridad, no siendo una condición que tales importaciones las realice el mismo usuario aduanero.
5. El principio de facilitación de comercio exterior y el principio de celeridad, que invoca la Administración Aduanera, se materializan en los despachos aduaneros cuando el artículo 49° del Texto Único Ordenado de la Ley General de Aduanas aprobado por Decreto Supremo N° 129-2004-EF, establece los porcentajes de despachos aduaneros que serán sometidos a reconocimiento físico. La aplicación de tales principios, no supone relativizar las obligaciones que el ordenamiento jurídico aduanero le impone a la Administración Aduanera en cuanto a la comprobación de la correcta clasificación arancelaria de las mercancías importadas durante el control que se realiza en el despacho aduanero, esto es, en el reconocimiento físico y la revisión documentaria.
6. Los comprobaciones efectuadas en las diligencias de reconocimiento físico y revisión documentaria, pueden ser desvirtuadas en una fiscalización posterior de las declaraciones aduaneras, mediante elementos de carácter objetivo, tal como sucede en este caso, que se ha determinado un cambio de la Subpartida Nacional de la mercancía importada; sin embargo, ello no significa que la Administración Aduanera no haya inducido a error al usuario aduanero inicialmente.
7. El numeral 2 del artículo 170° del citado Código Tributario no contiene limitación alguna a las facultades de fiscalización, determinación y sanción de la Administración Aduanera, sino que pone de manifiesto el grado de responsabilidad de la Administración Aduanera frente al incumplimiento de la normativa aduanera y la comisión de infracciones, cuando su accionar induce a error al usuario aduanero.
8. Los demás argumentos planteados por la Administración Aduanera no enervan el sentido y alcance del fallo a emitir.

De otro lado, se debe indicar que según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012, corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicado en el diario oficial "El Peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto en el artículo 154° del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° de dicho código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán precedente de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, siendo que en tal caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

El informe oral solicitado por las recurrentes se realizó conforme a la Constancia que obra en los actuados.



# Tribunal Fiscal

Nº 07957-A-2015

Con los vocales Huamán Sialer y Martel Sánchez, e interviniendo como ponente la vocal Winstanley Patio;

## RESUELVE:

1º.- **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 000 3B0000/2012-000139 emitida el 15 de marzo de 2012 por la Intendencia de Fiscalización y Gestión de Recaudación Aduanera.

2º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo Nº 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

*"La comprobación de la partida arancelaria declarada que la Aduana realiza al concretar el reconocimiento físico o la revisión documentaria de la mercancía, significa la adopción de un determinado criterio con respecto de la clasificación arancelaria de la mercancía declarada, por lo que si posteriormente, la administración adopta un nuevo criterio sobre la clasificación de idéntica mercancía, ello implicará que por efecto de lo establecido en el numeral 2 del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no pueda aplicar multa e intereses con respecto a aquellas clasificaciones efectuadas durante la vigencia del criterio anterior, independiente si el nuevo criterio adoptado se encuentra arreglado a ley."*

3º.- **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo Nº 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

*"La resolución emitida por la Intendencia Nacional de Técnica Aduanera sobre clasificación arancelaria, constituye una de las formas a través de las cuales la Administración Aduanera establece criterios de clasificación arancelaria, pero no la única, por lo 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."*

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

  
**HUAMÁN SIALER**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**FALCONI GRILLO**  
Secretario Relator  
WP/FG/AD/ot

  
**WINSTANLEY PATIO**  
VOCAL

  
**MARTEL SÁNCHEZ**  
VOCAL