

INFORME N.º 097-2011-SUNAT/2B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas relativas a los alcances del numeral 2) del artículo 170º del Texto Único Ordenado del Código Tributario:

1. ¿Procede la inaplicación de intereses y sanciones señalada en el numeral 2) del artículo 170º del Código Tributario como resultado de las conclusiones de los Informes N.º 010-2011-SUNAT/2B0000 y N.º 057-2011-SUNAT/2B0000, que dejaron sin efecto los criterios establecidos en los Informes N.º 040-2007-SUNAT/2B0000 y N.º 022-2007-SUNAT/2B0000, respectivamente, en la medida que la Administración Tributaria modificó su criterio respecto de la vida útil de los activos intangibles “permiso de pesca” y “licencia para la operación de plantas de procesamiento pesquero”, para efecto de la aplicación del inciso g) del artículo 44º del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta?
2. ¿Hasta cuándo debe entenderse que el “criterio anterior” estuvo vigente?
3. Cuando el numeral 2) del artículo 170º del Código Tributario señala que éste sólo se aplica a hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente, esto se refiere a:
 - Que los hechos deben producirse entre la fecha en que se conoce la posición anterior (Posición 1) y la fecha en que se modifica el referido criterio (Posición 2).
 - Que teniendo en cuenta que la Posición 1 es interpretativa, ella se aplica a: i) hechos producidos con anterioridad a la misma, siempre y cuando se refieran a la norma interpretada, y ii) también a hechos producidos con posterioridad a la fecha en que ésta se conoce, y hasta la vigencia de la Posición 2.

BASE LEGAL:

- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, publicado el 19.8.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO del Código Tributario).

- Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, publicada el 10.4.2001, y normas modificatorias.

ANÁLISIS:

1. El numeral 2) del artículo 170º del TUO del Código Tributario dispone 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.

Al respecto, cabe señalar que el cambio en la interpretación de la norma por parte de la Administración Tributaria constituye un supuesto de dualidad de criterio. Así, los contribuyentes que actuaron conforme al criterio anterior quedan liberados de las sanciones en razón de haber sido inducidos a error por la Administración, por ejemplo, entre otros, mediante la absolución de consultas institucionales⁽¹⁾⁽²⁾.

2. Ahora bien, mediante los Informes N.ºs 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000 se han dejado sin efecto los criterios contenidos en los Informes N.ºs 040-2007-SUNAT/2B0000 y 022-2007-SUNAT/2B0000, respectivamente⁽³⁾.

Es del caso indicar que en los Informes N.ºs 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000 se concluye que, considerando la naturaleza ilimitada de los activos intangibles “permiso de pesca” y “licencia para la operación de planta de procesamiento de productos pesqueros”, respectivamente, el precio pagado por su adquisición no es deducible para la determinación de la renta neta imponible de tercera categoría, de acuerdo con lo dispuesto en el inciso g) del artículo 44º del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta⁽⁴⁾.

¹ Manual del Código Tributario. Editorial Economía y Finanzas. Tomo I. Páginas 206.4 y 206.5

² El artículo 93º del TUO del Código Tributario dispone que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Asimismo, en el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N.º 115-2002-EF, se contempla que los órganos internos de dicha institución formulen consultas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias y aduaneras.

³ Todos estos documentos se encuentran disponibles en el Portal SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe>

⁴ En el Informe N.º 040-2007-SUNAT/2B0000 se había concluido que “el pago efectuado por la adquisición del derecho de permiso de pesca para la operación de embarcaciones pesqueras de bandera nacional, a opción del contribuyente, podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años o considerarse como gasto, aplicándose a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dicho intangible se encuentre afecto a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría”.

3. De acuerdo con las normas y antecedentes citados en los párrafos anteriores, se tiene que como consecuencia de los Informes N.^{os} 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000 se ha generado una duplicidad de criterio, al haberse realizado un cambio de interpretación por la vía de la absolución de consultas jurídicas respecto a la deducibilidad del precio pagado por los activos intangibles señalados en el párrafo anterior para fines del Impuesto a la Renta⁽⁵⁾.

En tal sentido, en cuanto a la primera pregunta, procede la inaplicación de intereses y sanciones de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 170° del TUO del Código Tributario, en el caso de contribuyentes que hubieran incurrido en omisiones por la aplicación del criterio modificado por la Administración Tributaria.

4. Por otra parte, el citado numeral 2) señala como lapso para la inaplicación de intereses y sanciones a aquel período en el cual el criterio anterior estuvo vigente.

Al respecto, de acuerdo con el Principio de Predictibilidad recogido en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá⁽⁶⁾.

En relación con este principio, puede citarse a Juan Carlos Morón Urbina quien señala que éste *“se refiere a que las actuaciones, actos y procedimientos de la Administración sean cada vez más previsibles para el ciudadano, de forma tal, que genere confianza legítima y le retire el riesgo de la incertidumbre sobre el cómo actuará o resolverá su situación sometida a la Administración”*.

Asimismo, en el Informe N.º 022-2007-SUNAT/2B0000 se concluyó que *“el pago efectuado por la adquisición del derecho de licencia para la operación de planta de procesamiento de productos pesqueros, a opción del contribuyente, podrá amortizarse proporcionalmente en el plazo máximo de diez (10) años o considerarse como gasto, aplicándose a los resultados del negocio en un solo ejercicio, siempre que dicho intangible se encuentre afecto a la generación de rentas gravadas de la tercera categoría”*.

⁵ Ello, considerando lo manifestado por el Ministerio de la Producción sobre la naturaleza jurídica de los activos intangibles materia de consulta.

⁶ Tal como dispone el numeral 2 del mismo artículo IV, los principios señalados en dicho artículo servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo.

El mismo autor agrega que “se busca que mediante el suministro de la información descendente a los ciudadanos de la manera más abierta y sistemática, pueda el administrado anticiparse con mejor grado de aproximación a las decisiones a seguir por la Administración”(7).

En ese sentido, teniendo en cuenta que la Administración Tributaria, en el supuesto materia de consulta, ha dado cumplimiento a dicho principio mediante la difusión de los pronunciamientos que contienen la posición institucional sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, debe considerarse que el criterio modificado estuvo vigente hasta el día anterior a la publicación de los Informes N.ºs 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000 en el portal electrónico de la SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe>)(8)(9).

5. En cuanto a la tercera interrogante, tal como se ha sostenido en los párrafos anteriores, los contribuyentes quedan liberados de intereses y sanciones en razón de haber actuado conforme a un criterio anterior, en tanto han sido inducidos a error por la Administración.

Así pues, tratándose de la absolución de una consulta por parte de la Administración Tributaria, la misma sólo puede inducir a error respecto de los hechos posteriores a su difusión, pues los anteriores a dicha absolución se han realizado de acuerdo al propio criterio del contribuyente(10)(11).

CONCLUSIONES:

1. Procede la inaplicación de intereses y sanciones de acuerdo con el numeral 2) del artículo 170º del TUO del Código Tributario, en el caso de contribuyentes que hubieran incurrido en omisiones por la aplicación del criterio contenido en los Informes N.ºs 022-2007-SUNAT/2B0000 y 040-

⁷ MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, Lima, 2008, páginas 85 y 86.

⁸ De acuerdo con el artículo 6º del Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley N.º 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, aprobado por el Decreto Supremo N.º 043-2003-PCM, publicado el 24.4.2003, y normas modificatorias, a partir del 1.7.2003 es obligatorio que las entidades públicas del Gobierno Central cuenten con portal en internet.

⁹ Salvo en aquellos casos en los que los contribuyentes pudieron tomar conocimiento de manera formal del cambio de criterio en una oportunidad anterior -como sería el caso, por ejemplo, de la notificación de un acto administrativo o el envío de una comunicación-, supuesto en el cual para tales contribuyentes ese sería el referido momento.

¹⁰ Similar criterio ha sido recogido por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N.ºs 01677-A-2006 y 07028-A-2007.

¹¹ Salvo que el contribuyente hubiere sido inducido a error de modo previo a la difusión del pronunciamiento institucional (por ejemplo, si se le comunicó dicho pronunciamiento o se le notificó un acto administrativo en el mismo sentido).

2007-SUNAT/2B0000, modificado a través de los Informes N.ºs 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000.

2. Para tal efecto, no corresponde que se apliquen intereses y sanciones respecto de los hechos producidos a partir de la difusión de los criterios contenidos en los Informes N.ºs 022-2007-SUNAT/2B0000 y 040-2007-SUNAT/2B0000⁽¹¹⁾, y hasta el día anterior a la fecha de publicación en el Portal electrónico de la SUNAT de los Informes N.ºs 010-2011-SUNAT/2B0000 y 057-2011-SUNAT/2B0000⁽⁹⁾.

Lima, 16 de agosto del 2011

ORIGINAL FIRMADO POR
DRA. MÓNICA PATRICIA PINGLO TRIPI
Intendente Nacional Jurídico (e)
Intendencia Nacional Jurídica

gsm
A0560-D11
ALCANCES DEL NUMERAL 2 DEL ARTÍCULO 170° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.