

## INFORME N.º 65 -2014-SUNAT-4B4000

### I. MATERIA:

Duplicidad de criterio en actos de fiscalización.

Se consulta si conforme a lo previsto en el numeral 2) del artículo 170° del Texto Único Ordinario del Código Tributario, se configura un supuesto de duplicidad de criterio, en los casos en los que la administración aduanera emite informe que determina incidencia, al fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributario-aduaneras de una empresa durante determinado periodo, cuando idénticas obligaciones pero correspondientes a periodos anteriores, hubieran sido fiscalizadas a la misma empresa, emitiéndose un informe que concluye que sobre éstas no existe la referida incidencia.

### II. BASE LEGAL:

- Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, aprueba el TUO del Código Tributario, en adelante, Código Tributario.
- Decreto Legislativo N.º 1053 y sus normas modificatorias, Ley General de Aduanas, en adelante Ley General de Aduanas.
- Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.º00187-2013/SUNAT/300000, aprueba el Procedimiento General, Acciones de Control Aduanero, INPCFA-PG.01 (v.1), en adelante Procedimiento INPCFA-PG.01.
- Decreto Supremo N.º 115-2002-PCM y sus normas modificatorias, aprueba el Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT, en adelante, el ROF.

### III. ANÁLISIS:

Antes de abordar el análisis de la presente consulta, resulta pertinente indicar que ésta no versa sobre los actos del administrado objeto de fiscalización, ni sobre la normatividad aplicada en la revisión de los mismos, detalles que al no ser objeto de consulta no se proporcionan por el área consultante, limitándose a detallar los aspectos relacionados a la configuración de duplicidad de criterio en los supuestos en los que la administración encuentra incidencia por incorrecto cumplimiento de obligaciones tributario-aduaneras en acciones de fiscalización, que habiendo sido practicadas a la misma empresa por la misma obligación en periodos anteriores, fueron consideradas correctas y sin incidencia.

En tal sentido el presente informe no abordará el tema de fondo objeto de fiscalización, sino que evaluará únicamente si los supuestos descritos, determinan o no la duplicidad de criterio regulada por el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario.

Al respecto, el citado numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario dispone lo siguiente:

**"Artículo 170°.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACION DE INTERESES Y SANCIONES**

*No procede la aplicación de intereses ni sanciones si:*

(...)

1. *La Administración Tributaria ha tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente."*

Sobre el particular, el Doctor Talledo Mazú señala que: "Se entiende por dualidad de criterio el cambio operado en la Administración respecto de la interpretación de la norma... **Los contribuyentes que actuaron conforme al criterio anterior seguido por la Administración, quedan liberados de**



**sanciones en razón de haber sido inducidos a error por aquella...**", mención citada en el Informe N.º 001-2008-SUNAT/2B4000 publicado en el Portal de la SUNAT.

Por su parte, en relación a la duplicidad de criterio los Doctores Velasquez Calderón<sup>1</sup> y Rosendo Huamaní Cueva<sup>2</sup>, señalan que "no importa la forma en que el nuevo criterio se manifiesta, pues podría ser a través de resoluciones, actos de determinación, consultas...."; ni si el criterio anterior puede haber sido manifestado, o aplicado "... expresa o tácitamente mediante resoluciones de carácter general o directivas, avisos en periódicos, esquelas, ...reiterada y manifiesta práctica administrativa, etc".

En el mismo sentido el Tribunal Fiscal a través de las Resoluciones Nros. 01076-A-2008 y 4144-A-2010, dejó establecido que. "...tratándose de la Administración Aduanera el criterio modificado puede haberse manifestado expresamente en pronunciamientos concretos de la Administración, tales como actos de acotación, resoluciones de reclamación, absoluciones de consultas, resoluciones recaídas en procedimientos no contencioso, avisos publicados"; mientras que la RTF N.º 4144-A-2010, ampliando un poco más lo expuesto señala que: "...es necesario precisar que para que se incurra en dualidad de criterio, no es requisito que el criterio se adopte mediante un acto que constituye pronunciamiento de observancia obligatoria para todas las Intendencias, basta que se trate de un criterio expresado formalmente por la Administración Aduanera que haga incurrir en error al usuario aduanero".

Tenemos entonces, que el énfasis de la expresión: "sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente" resaltado anteriormente en el numeral 2) del artículo 170º del Código Tributario, así como lo expuesto por los autores e informes citados, nos indican indubitablemente que se exime de la aplicación de sanciones e intereses a aquellos actos del administrado que se hubiesen realizado conforme a los términos del primer criterio de la administración y durante su vigencia, posición que también es compartida por el Tribunal Fiscal en la resolución N.º 01076-A-2008<sup>3</sup>.

De lo expuesto anteriormente, podemos señalar que para que se configure la dualidad de criterio deben concurrir las siguientes circunstancias<sup>4</sup>:

1. Que existan dos interpretaciones de la Administración contradictorias entre sí, respecto al sentido y alcance de la misma norma.

2. Estas interpretaciones no necesariamente deben materializarse en actos resolutivos administrativos.

3. Que el contribuyente o usuario aduanero haya actuado conforme a la primera interpretación.

En este orden de ideas, corresponde determinar si en el supuesto en consulta, el documento emitido como resultado de una acción de fiscalización puede ser considerado como un criterio de la administración tributaria, de tal manera que su variación al fiscalizar similar obligación correspondiente a un periodo posterior, pueda determinar la existencia de dualidad de criterio, liberando de la aplicación de sanciones e intereses a los actos del administrado que se basaron en el criterio de fiscalización anterior y durante su vigencia.

En este orden de ideas, corresponde determinar si en el supuesto en consulta, el documento emitido como resultado de una acción de fiscalización puede ser considerado como un criterio de la administración tributaria, de tal manera que su variación al fiscalizar a un

<sup>1</sup> *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Peruano*. Ed. Grijley, Lima. 1997. P.272, citado en *Código Tributario-Doctrina y Comentarios*, Instituto Pacífico, 2009, Lima, p.881.

<sup>2</sup> *Código Tributario Comentado, 5ta Edición*, Jurista, Lima 2007, p. 886-887.

<sup>3</sup> En la RTF N.º 01076-A-2008 se establece que: "De acuerdo a la norma citada, existe duplicidad de criterio cuando la Administración Aduanera cambia de criterio respecto de la interpretación de la norma, de los procedimientos seguidos por el contribuyente o de la situación jurídica de éste, de manera que las actuaciones realizadas conforme al criterio anterior no son sancionables porque en tales circunstancias el usuario fue inducido a error por la Administración".

<sup>4</sup> Circunstancias que están plasmados en el Informe N.º 001-2008-SUNAT/2B4000 emitido por esta Gerencia, publicado en el Portal de la SUNAT.



periodo posterior, pueda determinar la existencia de dualidad de criterio, liberando a los actos basados en el criterio de fiscalización anterior y durante su vigencia, de la aplicación de sanciones e intereses.

En relación a las acciones de fiscalización, debemos señalar que las mismas se enmarcan dentro del ejercicio de la potestad aduanera regulada en los artículos 164° y 165° de la Ley General de Aduanas, según la cual la Administración Aduanera puede aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero, encontrándose facultada a disponer acciones de control, antes, durante el despacho de las mercancías o con posterioridad a su levante, pudiendo requerir a los deudores tributarios, operadores de comercio exterior o terceros, el acceso a libros, documentos, archivos, soportes magnéticos, data informática, sistemas contables y cualquier otra información relacionada con las operaciones de comercio exterior.

En concordancia con ello, los artículos 61°, 62° y siguientes del Código Tributario señalan que en ejercicio de la facultad de fiscalización, la Administración Tributaria puede verificar el cumplimiento de las obligaciones formales o no formales del administrado, pudiendo modificar la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario, cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada o el incumplimiento de la normatividad aduanera aplicable.

Tenemos entonces que conforme a la normatividad antes citada, la administración aduanera, practica acciones de fiscalización para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias-aduaneras de los operadores de comercio exterior, cuyo resultado de acuerdo a lo dispuesto en el numeral 10) del literal B.1 del rubro VII del Procedimiento INPCFA-PG.01 se plasma en informes de fiscalización, que si bien son pronunciamientos emitidos como resultado de la evaluación de un caso particular, determinan el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones contenidas en la normatividad vigente, de modo que para el caso en concreto resultan ser un pronunciamiento formal de la Administración sobre la manera en que determinada obligación debe ser cumplida.

En materia aduanera, la Gerencia de Fiscalización Aduanera, es la unidad orgánica dependiente de la Intendencia Nacional de Prevención del Contrabando y Fiscalización Aduanera, que se encarga de conducir el proceso de la fiscalización aduanera posterior, en el ámbito de su competencia, conforme lo establece el artículo 68° e inciso c) del artículo 69° del ROF.

En consecuencia, los informes generados al finalizar una acción de fiscalización, al haber sido emitidos por un órgano competente de la Administración Tributaria respecto a un supuesto relacionado a la aplicación normativa, constituyen pronunciamientos de la administración que determinan la conformidad o no del actuar del administrado, criterios de la administración que en caso variaran a futuro, configurarían el supuesto de dualidad de criterio regulado por el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario; por tanto, las acciones realizadas por el administrado basándose en el primer criterio y durante su vigencia, no deberán ser sancionadas ni generar intereses, correspondiendo sancionar sólo aquellas que están fuera de dicho ámbito.

#### IV. CONCLUSIONES:

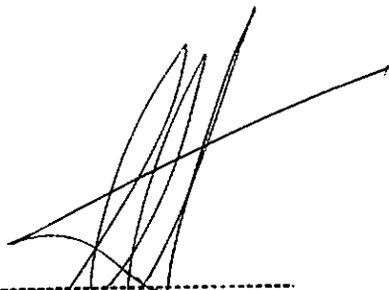
Por las consideraciones expuestas en el presente informe, se concluye lo siguiente:

1. Los informes que contienen los resultados de las fiscalizaciones efectuadas a los administrados, al haber sido emitidos por un órgano competente de la Administración Tributaria, constituyen un criterio para efectos de lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario.

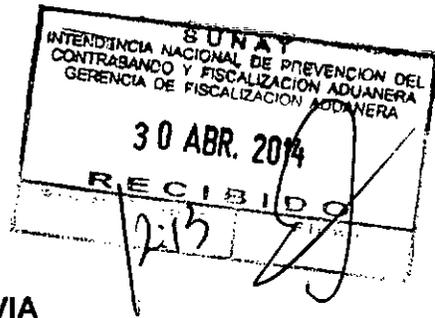


2. Lo dispuesto en numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario solo exime de la aplicación de las sanciones e intereses a aquellos actos del administrado que se hayan realizado conforme a los términos del primer criterio y durante su vigencia.
3. Corresponde aplicar las sanciones e intereses a aquellos actos errados que el administrado haya realizado de mutuo propio y que no se hayan formulado durante la vigencia del primer criterio.

Callao, 28 ABR. 2014



NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA



**MEMORÁNDUM N.º 136 -2014-SUNAT/4B4000**

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

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

ASUNTO : Duplicidad de criterio en actos de fiscalización.

REFERENCIA: Memorándum N.º 304-2014-3X4000

FECHA : Callao, **28 ABR. 2014**

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia, mediante el cual formula consulta referida a la figura de la duplicidad de criterio en actos de fiscalización en aplicación de lo dispuesto en el numeral 2) del artículo 170° del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

Sobre el particular se adjunta el Informe N.º 65 -2014-SUNAT/4B4000, emitido por esta Gerencia, en el que se sustenta nuestra opinión para su consideración y los fines que estime conveniente; precisando que dicho pronunciamiento no comprende aspectos relacionados a la clasificación arancelaria de mercancías, cuya regulación particular se encuentra prevista en el artículo 149° de la Ley General de Aduanas.

Atentamente,

  
-----  
NORA SONIA CABRERA TORRIANI  
Gerente Jurídico Aduanero  
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA