



No.

Tribunal Fiscal

17,106

Interesado : Sucesión Salvatore Giurato Occhipinti
Asunto : Impuestos Sucesorios
Provincia : Lima .-

Lima, 21 de Abril de 1982

Vista la apelación interpuesta por la Sucesión causada por don Salvatore Giurato Occhipinti, contra la Resolución N° 9.04.20.00738, expedida el 9 de Mayo de 1979 - por la Dirección General de Contribuciones, que declara sin lugar su reclamación sobre impuestos sucesorios;

CONSIDERANDO:

Que la Dirección General de Contribuciones mediante Resolución Directoral N° 68-78-EF/74 declaró la nulidad de la acotación N° 8-128798 y el Certificado de Pago N° 8-1014 ya cancelado a la expedición de la citada resolución, por considerar que se había otorgado indebidamente la exoneración establecida en el Art.144º del Decreto Supremo N° 287-68-HC y mediante la Acotación N° 130632 determinó mayores impuestos sucesorios a pagar;

Que el artículo 66º del Código Tributario establece que los actos de la Administración Tributaria pueden ser revocados, modificados o sustituidos por otros, antes de su notificación y, después de la notificación, en cualquier momento, puede rectificar los errores materiales, como los de redacción o cálculo, cono conocimiento de los interesados;

Que la excepción a la última parte del citado artículo 66º se da cuando el acto de la Administración adolezca de nulidad, conforme a las causales señaladas en el artículo 67º del mismo texto;

Que entre los casos de nulidad contemplados en el artículo 67º no está el error de derecho;

Que no es pertinente invocar el artículo 45º - del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de conformidad con el cual son nulos de pleno derecho los actos administrativos contrarios a la Constitución y a las leyes y los que contengan un imposible jurídico, por cuanto dicho Reglamento sólo es aplicable en el pro

///...



No.

Tribunal Fiscal

17,106

- 2 -

///...cedimiento tributario a falta de norma expresa del Código Tributario;

Que el artículo 70º del referido Código limita la facultad de la Administración Tributaria, para declarar la nulidad de los actos administrativos, a los casos contemplados en el artículo 67º;

Que el Tribunal Fiscal, en uniforme jurisprudencia, sólo ha admitido la reapertura de acotaciones, en casos distintos a los contemplados en el artículo 66º, cuando ha existido presunción de delito tributario, invocándose los artículos 165º y 173º del referido Código;

Que, cuando no ha podido establecerse la mala fe del contribuyente, la jurisprudencia ha sido constante para impedir la reapertura de las acotaciones;

Que en el presente caso no ha existido mala fe de parte de la contribuyente ni aparece de lo actuado que se haya dado una connivencia de ésta con los funcionarios de la Administración;

Que por lo expuesto en los considerandos anteriores resulta que la reapertura de la acotación, en el presente caso, no se encuentra arreglada a ley;

De acuerdo con el dictamen del Vocal señor Zolezzi Möller, con la excusa de los vocales señores Llontop Amorós y Rospigliosi Ubilluz; y, con el voto en discrepancia del vocal señor Quintanilla;

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución apelada N° 9.04.20.00738, de 9 de Mayo de 1979 y DECLARAR NULA y sin efecto legal alguno la Resolución Directoral N° 068-78-EF/74 y la Resolución de acotación N° 8-130632.

DECLARAR de acuerdo con el Artículo 134º del Código Tributario, que la presente Resolución constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, debiendo publicar-

///...



No.

Tribunal Fiscal

17,106

- 3 -

...se en el diario oficial "El Peruano".

Registrese, comuníquese y devuélvase a la Dirección General de Contribuciones, para sus efectos.

MONZÓN
VOCAL

ZOLEZZI
VOCAL

PRÜTZEL GUILLET
VOCAL

Amezaga de Osorio
Secretario-Relator Letrado

VOTO EN DISCREPANCIA DEL VOCAL SEÑOR QUINTANILLA:

Mi voto es en el sentido que procede confirmar la resolución apelada por los fundamentos siguientes:

1º) Si bien es verdad que el Código Tributario, en el artículo 67º, no contempla expresamente entre los actos nulos a los dictados contrariando a la ley, la tributación se rige por el principio de legalidad, no pudiéndose por vía de interpretación conceder exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, conforme lo establece el numeral IX del Título Preliminar del Código Tributario. Luego, una resolución de acotación contraria a ley es nula de pleno derecho y no puede prevalecer, por el sólo hecho de haber sido notificada al contribuyente y aceptada por éste.

2º) El Tribunal Fiscal en sus Resoluciones N°s. 5750 y 8884, en casos similares al presente, ha invocado lo normado en el artículo 45º del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, confirmando la reapertura de acotaciones, cuando las originalmente giradas eran contrarias a la ley. Más aún, el artículo 112º de dicho Reglamento establece que "en cualquiera de los casos enumerados en el artículo 45º podrá declararse de oficio la nulidad de las resoluciones administrativas, aún cuando hayan quedado consentidas, siempre que agravien el interés público".

Es de interés público la correcta aplicación de la ley tributaria y cuando se dicta un acto contrario a ley no se -

////...



No.

Tribunal Fiscal

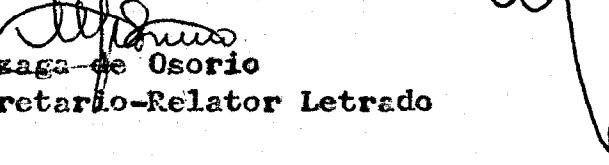
17,106

- 4 -

....está respetando el procedimiento legal establecido, - que es uno de los casos de nulidad previstos por el Código Tributario en su artículo 67º.

3º) En cuanto al fondo del asunto, la aclaración practicada es conforme y está de acuerdo con lo establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 14771, de 28 de Noviembre de 1978.

QUINTANILLA
VOCAL PRESIDENTE


Amézaga de Osorio
Secretario-Relator Letrado

/gr.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

Dictamen N°: 591.-Vocal Sr. Zolezzi Moller
Reclamante : Suc. Salvatore Giurato -
 Occhipinti
Exp. Reg. N° : 523-1979
Impuestos : Sucesorios
Provincia : Lima

Señor:

La Dirección General de Contribuciones por Resolución N° 9-04-20-00738, de 9 de mayo de 1979, declaró improcedente la reclamación interpuesta contra la Resolución de Aclaración N° 8-130632, sobre impuestos sucesorios, contra la cual la Sucesión Salvatore Giurato Occhipinti ha formulado apelación. Con escrito presentado directamente al Tribunal Fiscal, con fecha 9 de noviembre de 1979, solicitó se resolviera la misma, haciendo formal renuncia a cualquier derecho que pudiera derivarse de lo dispuesto en el Decreto-Ley N° 22719.

Los hechos son los siguientes:

- 1º) Con fecha 24 de agosto de 1976, los interesados presentaron a la Dirección General de Contribuciones la auto-liquidación de los impuestos sucesorios determinando el monto adeudado en S/. 6'501,244.00, el que fue cancelado al contado.
 - 2º) El 9 de mayo de 1978 se emitió la resolución de acotación N° 128798, fijándose el monto de los impuestos en S/. 6'959,300.00, lo que implicó una diferencia a favor del fisco de S/. 458,056.00, emitiéndose al efecto el Certificado de Pago N° 8-1014, de 16 de mayo de ese año, el que fue cancelado con fecha 20 de dicho mes.
 - 3º) Por Resolución Directoral N° 68-78-EF/74, expedida por el Director General de Contribuciones, el 20 de diciembre de 1978, se declaró nulos y sin efecto legal alguno, la Resolución de Acotación N° 8-128798-EF/74.30 y el Certificado de Pago N° 8-1014.

Se declaró tal nulidad por cuanto la mencionada resolución de acotación había aplicado indebidamente la exoneración que establecía el artículo 144º del Decreto Supremo N° 287-68-HC, respecto de los impuestos sucesorios correspondiente a acciones cuyas empresas emisoras hubieran pagado el impuesto al patrimonio accionario, dispositivo que había sido expresamente derogado por el Decreto-Ley N° 19654 a partir del 1º de enero de 1973.

- 4º) Mediante Resolución de Acotación N° 130632, de 29 de diciembre de 1978, la Dirección General de Contribuciones determinó los impuestos en S/. 17'313,509.00, lo que implica una diferencia a favor del fisco de S/. 10'812,265.00. La resolución de acotación se emitió en cumplimiento de la Resolución Directoral antes citada.

5º) Contra la Resolución Directoral N° 068-78-EF/74, los interesados interpusieron apelación, demandando la nulidad de la misma, habiendo el Tribunal Fiscal expedido su Resolu-



- 2 -

..//

ción N° 15027, de 30 de marzo de 1979, que declaró nulo el concesorio de la apelación, por cuanto la Resolución Directoral objeto del recurso, como acto administrativo independiente de la acotación a la que había dado lugar, no era recurrible ante el Tribunal Fiscal y se dispuso que la impugnación se resolviera conjuntamente con la reclamación - que se había interpuesto contra la resolución de acotación N° 8-130632.

6°) La reclamación, como antes se ha indicado, ha sido desestimada por Resolución N° 9-04-20-00758, objeto de la apelación.

En la apelación se plantean tres aspectos: -

- 1°) La nulidad de la resolución de acotación N° 8-130632, por no ser legalmente posible la reapertura de la acotación - original, en casos como el de autos;
- 2°) La exención de los impuestos sucesorios, respecto de las acciones sobre las cuales se había pagado por dos años el impuesto al patrimonio accionario, tal como lo reconoció - la resolución de acotación original; y,
- 3°) La liberación total de recargos, por haber existido dualidad de criterio.

Antes de examinar las dos últimas cuestiones - propuestas debe necesariamente decidirse sobre la nulidad de la acotación invocada, para lo cual es conveniente precisar previamente los argumentos de la Administración Tributaria y de - la sucesión reclamante.

Fundamentos de la Administración Tributaria: Ellos están expresados en los considerandos de la Resolución N° 068-78-EF/74 y en síntesis son:

- 1°) La Resolución del Tribunal Fiscal N° 14771 de 28 de noviembre de 1978, ha declarado improcedente aplicar la exoneración de los impuestos sucesorios dispuesta en el artículo 144° del Decreto Supremo N° 287-68-HC, respecto de las sucesiones aperturadas en fecha posterior a su derogatoria, es decir a partir del 1° de enero de 1973 inclusive, por cuanto las leyes aplicables a la transmisión hereditaria - son aquellas vigentes a la fecha del fallecimiento del causante y la exención que establecía el artículo 144° del Decreto Supremo N° 287-68-HC, fue derogada expresamente por el Decreto-Ley N° 19654, a partir de la indicada fecha. El causante falleció en el año 1975.
- 2°) El haber concedido la exoneración no obstante estar derogada la ley, contradice el inciso b) del numeral IV del



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

- 3 -

...//

Título Preliminar del Código Tributario, de conformidad - con el cual "sólo por Ley, se puede conceder exoneraciones y otros beneficios."

- 3º) La resolución de acotación que otorgó la exoneración violó la ley, por lo que resultan de aplicación al caso el inciso 2º del artículo 67º del Código Tributario, concordante con el inciso b) del artículo 45º del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.
- 4º) Tratándose de un caso en el cual no había recaído Resolución del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial, la Administración Tributaria puede declarar la nulidad de la acotación que emitió, en aplicación del artículo 70º del Código Tributario.

Fundamentos de la contribuyente: Ellos están contenidos en el escrito de apelación y en el presentado el 9 de noviembre de 1979. En síntesis son:

- 1º) Sostiene que la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 14771 está equivocada, pues la exención prevista por el artículo 144º del Decreto Supremo Nº 287-68-HC importó una sustacción de las acciones que tributaron el impuesto al patrimonio accionario, a nivel de sociedad emisora, del campo de aplicación de los impuestos sucesorios. Por esta misma razón, no resulta válido el argumento de que a la transmisión hereditaria le son aplicables las normas vi- gentes a la fecha del fallecimiento del causante, si se entiende que las acciones que adquirieron el beneficio no formaban parte de la masa sucesoral para efectos tributarios.
- 2º) La resolución de acotación original Nº 128798 no adolece de la causal prevista en el inciso 2º del artículo 67º del Código Tributario, desde que fue practicada de acuerdo con el procedimiento legal establecido, así como con la interpretación oficial de la Dirección General de Contribuciones sobre los alcances del artículo 144º del Decreto Supremo Nº 287-68-HC, contenida en el Acta del Comité de Coordinación Nº 46 y de acuerdo a lo opinado por la Asesoría Jurídica de la citada Dirección, sin que ello quede enervado por la Resolución Directoral Nº 033-78-EF/74, que dejó sin efecto dicha interpretación.
- 3º) El dispositivo invocado del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos no es pertinente, por cuanto dicho Reglamento es una norma supletoria, que no puede aplicarse estando a lo normado en el artículo 70º



- 4 -

...

del Código Tributario, que limita los casos de nulidad a los previstos en el Código.

- 4º) Sostiene que no es procedente la reapertura de acotaciones si es que no se dan los casos contemplados en el artículo 66º del Código Tributario o en casos de ocultamiento, en los que podría haberse producido delito de fraudación tributaria. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 5956, 8681, 8888 y 12467, además de las Nos. 8455 y 8468, poniendo especial atención en la Nº 14663. Concluye manifestando, en este aspecto, que el caso de autos no se encuentra en ninguno de los citados, con excepción del examinado en la Resolución Nº 14663, que es similar y en el cual no se permitió la reapertura de la acotación.
- 5º) Finalmente, indica, que el Decreto-Ley Nº 22495 reconoce el carácter definitivo de las resoluciones de acotación, así como el Decreto-Ley Nº 22686, que modifica el artículo 114º del Código Tributario.

De lo expuesto resulta que la Dirección General de Contribuciones se ampara para declarar la nulidad de la acotación original Nº 128798 en el inciso 2º del artículo 67º del Código Tributario, concordante con el artículo 45º del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, y en el artículo 70º del referido Código.

Al respecto cabe precisar lo siguiente:

- 1º) El Código Tributario en su artículo 66º, texto original, legisla sobre la oportunidad en que, de oficio, la Administración Tributaria puede revocar, modificar o sustituir un acto, precisando que ello puede ocurrir sólo antes de la notificación y después de ella, únicamente pueder rectificar errores materiales, como los de redacción o cálculo, con conocimiento de los interesados.

Dicha norma, sin embargo, tenía una excepción y es que el acto de la Administración adolezca de nulidad, (artículo 67º), caso en el cual, la Administración, en cualquier estado del procedimiento administrativo, puede declararla siempre que sobre ellos no hubiera recaído Resolución del Tribunal Fiscal o del Poder Judicial (artículo 70º).

En el caso de la revocabilidad, nuestro Código, no indica causales para que pueda dictarse antes de la notificación, pero luego de ella, la limita a los errores materiales, excluyéndose por tanto los casos de errores de hecho o de derecho.



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

- 5 -

KK..

En lo referente a la invalidez o nulidad de los actos de la Administración, el artículo 67º sólo consideraba tres que son:

- 1º) Los dictados por órganos incompetentes;
- 2º) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido; y,
- 3º) Las disposiciones administrativas que establezcan sanciones o penas.

Es del caso resaltar que en el Anteproyecto del Código Tributario preparado por don Jaime García Añoveros, - en el inciso 4º del artículo 196º, consideró entre los actos nulos a "las disposiciones administrativas contrarias a las leyes."

Igualmente, en el Anteproyecto sustitutorio elaborado por la Dirección General de Estudios Tributarios del Ministerio de Hacienda y Comercio (Enero de 1966), en el inciso 4º, se recoge la misma causal, la que no fue incorporada al texto aprobado del Código Tributario.

La modificación de este artículo, efectuada por el Decreto Legislativo N° 187, tampoco la ha incorporado.

La declaración de nulidad está normada en el artículo 70º del Código y expresamente establece que la Administración Tributaria "declarará la nulidad de los actos en los casos que corresponda con arreglo a este Código..."

Este dispositivo limita la facultad de la Administración a los casos de nulidad contemplados en el Código Tributario, entre los que no se encuentran aquellos que contengan un error de derecho o sean contrarios a la ley.

De lo expuesto resulta que el Código Tributario norma de manera explícita los casos de nulidad en los cuales se otorga a la Administración Tributaria la potestad declararla.

- 2º) La Dirección General de Contribuciones invoca el inciso b) del artículo 45º del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, de conformidad con el cual "Son nulos de pleno derecho los actos administrativos: b) Contrarios a la Constitución y a las leyes y los que contengan un imposible jurídico;..."

KK..



MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

Dictamen 591.- Vocal Sr. Zolezzi Möller

- 6 -

...//

El mencionado Reglamento, aprobado por Decreto Supremo N° 6-SC, de 11 de noviembre de 1967, se aplica en el procedimiento tributario únicamente a falta de norma expresa en el Código Tributario, o sea como norma supletoria, no sólo por el hecho de que conforme a lo establecido en los numerales I, II y X del Título Preliminar y artículo 60° - del Código Tributario, las relaciones jurídico-tributarias se rigen por lo que el Código establece, sino también por lo dispuesto en el artículo 1° del Reglamento, así como la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre el particular (Resoluciones Nos. 5290, 9207 y 15578. entre otras).

Sin embargo, en lo que a nulidad de los actos se refiere, existe dentro de la jurisprudencia por lo menos dos casos (Resoluciones Nos. 5750 y 8884) en que el Tribunal Fiscal ha aplicado el artículo 45° del Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

No obstante la mencionada jurisprudencia, considero que estando explícitamente normadas en el Código Tributario - las causales de nulidad y la potestad de la Administración Tributaria para declararlas no es pertinente aplicar el Reglamento de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

3°) En lo que respecta a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre reapertura de acotaciones ha habido una política uniforme en el sentido de permitir la reapertura, no obstante la norma del artículo 66° del Código Tributario, si existe presunción de delito tributario, invocándose los artículos 165° y 173° del Código Tributario.

En estos casos, entre los que se puede citar las Resoluciones Nos. 5956, 8681, 8888 y 12467, las acotaciones originales adolecían de error por la mala fe con la que actuaron los contribuyentes al proporcionar datos falsos y además, en uno de ellos, por la connivencia entre el contribuyente y el funcionario de la Administración encargado de la fiscalización.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en este sentido, ha sido recogida en la modificación del artículo 66°, introducida por el Decreto Legislativo N° 187.


Cuando no se ha podido establecer la mala fe del contribuyente la jurisprudencia ha sido constante para impedir la reapertura de las acotaciones, tal es el caso de las Resoluciones Nos. 8455, 8468, 11693, 12427, 12450, 14663 y - 15238.



Dictamen 591.-Vocal Sr. Zolezzi Moller

MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

- 7 -

...//

En el presente caso, no ha habido mala fe del contribuyente ni aparece de lo actuado que haya existido una connivencia entre los funcionarios de la Administración y la contribuyente.

4º) La firmeza de las resoluciones de acotación una vez notificadas, además de estar expresamente normada en el artículo 66º del Código Tributario, ha sido ratificada por lo establecido en el Decreto-Ley N° 22495, que autoriza a la Dirección General de Contribuciones para la expedición de resoluciones provisionales y con el nuevo texto aprobado por el Decreto Legislativo N° 187 .

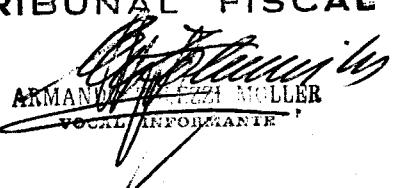
Por las consideraciones expuestas, soy de opinión - que procede revocar la resolución apelada y declarar nula y - sin efecto legal alguno la Resolución Directoral N° 068-78-EF/74 y la resolución de acotación N° 8-130632.

Salvo mejor parecer.

Lima, 16 de abril de 1982.

TRIBUNAL FISCAL

AZM/amu.


ARMANDO ZOLEZZI MOLLER
VOCAL INFORMANTE