

La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria

Luis Durán Rojo*
Marco Mejía Acosta**

"Partiendo del estado actual del Derecho Tributario, los autores desarrollan la Ley del Procedimiento Administrativo General a partir de su aplicación, su relación con el Código Tributario y sus alcances que el Tribunal Fiscal ha delimitado. Asimismo, en este contexto tratan sobre la adecuada motivación en los actos administrativos, con especial referencia al mismo Tribunal Fiscal".

Introducción

Durante nuestra etapa universitaria, tuvimos el privilegio de participar de las enseñanzas del profesor Jorge Danós Ordoñez sobre Derecho Administrativo. Si bien en aquel momento no existía aún la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), Jorge supo acompañar nuestras inquietudes respecto a la relación que debería existir entre el Derecho Tributario (materia en la que nos interesamos y especializamos) y el Derecho Administrativo, y lo ha seguido haciendo hasta el día de hoy.

En ese sentido, las líneas que siguen –presentadas inicialmente en un libro colectivo sobre la Ley de Procedimiento Administrativo General¹– son un homenaje a Jorge Danós, que ha sido y es un querido colaborador de nuestras iniciativas intelectuales. La publicamos en esta edición de *Derecho & Sociedad* dado el importante aporte que ha tenido esta Revista en el desarrollo del Derecho Administrativo Peruano.

Ya casi ha pasado una década desde que se inició la vigencia de la LPAG en nuestro país y, sin duda, su aplicación ha tenido una importancia trascendental para el Derecho peruano², al punto que hoy cuesta imaginar la ausencia de una norma de este tipo, dado su incalculable impacto e inestimable valor jurídico de promover

que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados, con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general, como efectivamente se expresa en su Título Preliminar.

En ese sentido, es claro que la puesta en vigencia de la LPAG, como ocurre con toda norma general "... invita a identificar la ubicación que ésta habrá de ocupar en el ordenamiento jurídico y su relación con las demás normas del mismo ámbito"³. Sin embargo, la vigencia de la LPAG en tanto régimen normativo general aplicable a todos los procedimientos y actuaciones de la Administración Pública, ha traído consigo un interesante debate respecto a su relación con las disposiciones establecidas expresamente para normar los procedimientos tributarios, especialmente en el Código Tributario (CT). En concreto, se trata de definir con seguridad jurídica las normas, bien sean generales y/o especiales, aplicables a los procedimientos originados por la dinámica tributaria.

Por eso, en este artículo queremos plantear algunas ideas sobre el problema planteado, a partir de la revisión de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal a ese respecto y, de manera especial, en cuanto a la necesidad de motivar el acto administrativo de naturaleza tributaria.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), con estudios de Maestría en Derecho Constitucional en la misma universidad. Doctorando en Derecho Tributario Europeo por la Universidad Castilla – La Mancha (España). Director de Impuestos del Grupo AELE y Director de la Revista "Análisis Tributario". Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y en la Facultad de Administración y Contabilidad de la PUCP. Expositor en AELE y en diversas universidades. Presidente del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de la Asociación Peruana de Derecho Constitucional (APDC) y de la International Fiscal Association (IFA).

** Abogado, miembro del Equipo Técnico de la Revista peruana "Análisis Tributario" editada por AELE. Segunda Especialidad en Educación Superior por la Facultad de Educación de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

1 CF. Ministerio de Justicia. Ley del Procedimiento Administrativo General, 6ª edición, Editora Perú, marzo de 2011, págs. 203 a 225.

2 El interés de los suscriptores de la Revista Análisis Tributario por la LPAG motivó que editáramos un manual de consulta que prontamente fue agotado. Proceso y Procedimiento Administrativo: Leyes generales, AELE, págs. 2002, 132 págs.

3 ROJAS LEO, Juan Francisco. "¿Hemos encontrado el rumbo del nuevo Derecho Administrativo en el Perú?: Reflexiones en torno a la próxima entrada en vigencia de la Ley del Procedimiento Administrativo General". EN: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Ara Editores, Lima, 2001, pág. 116.

I. La Relación entre la LPAG y el Código Tributario

1. Una Afirmación Necesaria: La Individualización del Derecho Tributario

Desde mediados del siglo XIX, el Derecho Tributario viene desarrollando un proceso de individualización en relación a otras ramas jurídicas al punto de fijar una serie de instituciones únicas, con reglas y planteamientos especiales. Entre otras, cabe mencionar a modo enunciativo a: "el tributo", "la capacidad contributiva", "los fines extrafiscales", "la hipótesis de incidencia tributaria", "el hecho imponible", "la relación jurídica tributaria", "los deberes de colaboración tributaria", etc. Evidentemente, la individualización no supuso nunca una separación –como espacio estanco– de los regímenes tributarios en relación al resto del Sistema Jurídico, hacerlo hubiera supuesto una negación del Derecho y de su carácter unitario, así como de sus reglas implícitas de armonización e interpretación jurídica.

A partir del final de la segunda guerra mundial, el Derecho Tributario recibió la impronta del proyecto constitucional, lo que originó una redefinición – desde nuestro punto de vista sustancial– de todas las instituciones que lo conforman. El modelo de Estado Constitucional ha supuesto un reordenamiento de los fines, procedimientos y métodos de la tributación, para enmarcarlo en los principios constitucionales tributarios⁴.

En términos formales, el Derecho Tributario se reestructura alrededor del principio de Reserva de Ley Tributaria, que viene a constituir un guardián que tutela la legitimidad y especialidad de la materia tributaria, no solo en cuanto a la regulación de la Hipótesis de Incidencia Tributaria (los aspectos esenciales de los tributos) sino –por extensión constitucional– también respecto a toda norma legal que por su naturaleza se encuentre relacionada con el cumplimiento y/o fiscalización esencial de los tributos. En términos materiales, el régimen tributario –especialmente el tributo y los deberes de colaboración tributaria– deben someterse a la necesaria ponderación entre el Principio de Igualdad Tributaria –y su sucedáneo Principio de Capacidad Contributiva– y el Deber de Contribuir al Financiamiento Público.

En ese sentido, como ha dicho Corti, la dinámica del tributo "como institución constitucional requiere de la movilización de un sinnúmero de técnicas complementarias que hacen a la complejidad del Derecho moderno y la pluralidad de ramas jurídicas que en su interrelación generan la realidad jurídica"⁵.

Conforme a lo señalado hasta aquí, queda claro que en el ámbito del Derecho Tributario nos encontramos ante un marco jurídico con principios y reglas con

características muy particulares y de un revestimiento constitucional innegable cuyo centro es el tributo. En ese sentido, su contenido propio está perfilado especialmente entre el Derecho Financiero Público, el Derecho Constitucional y en parte el Derecho Administrativo, aunque es cierto que habita de manera transversal en todo el Derecho.

Ahora bien, debe recordarse que el CT establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico – tributario, y rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Desde una perspectiva constitucional, ni la prestación tributaria derivada de la norma que crea el tributo, ni los Deberes de Colaboración, son simples exigencias de interacción con la Administración Pública, sino especiales estructuras de interrelación entre el ciudadano (deudor tributario o tercero colaborador) y la Administración Tributaria (encargada de la administración y gestión de la deuda tributaria y las prestaciones colaborativas)⁶.

2. La Supletoriedad de la LPAG en el Ámbito Tributario

Como no podía ser de otra manera, el CT reconoce la aplicación supletoria de los Principios Generales del Derecho (y en ese sentido del Derecho Administrativo también) en materia tributaria en la norma IX de su Título Preliminar, según la cual en lo que no se hubiere previsto en dicho cuerpo normativo o en otras normas tributarias "... podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho". Por eso, se ha dicho con acierto que el Derecho Administrativo es "sin duda, el terreno más fértil y propicio para la aplicación e integración de los principios generales del Derecho"⁷.

En ese marco, antes de la entrada en vigencia de la LPAG ya se aplicaban supletoriamente las normas de los procedimientos generales en algunos asuntos tributarios, aunque de manera incipiente. Un antecedente inmediato lo tenemos en la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal (TF) N° 1159-3-99, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 4 de febrero del año 2000, según la que era posible utilizar las normas del procedimiento administrativo general para determinar si un recurso ha caído en abandono. Para tal efecto se invocó lo establecido en la norma IX del Título Preliminar del CT y lo regulado en el artículo 91° del TUO de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos entonces vigentes, de la siguiente manera:

"Que en virtud a lo dispuesto en la norma IX del Código Tributario aprobado por el Decreto

4 Véase sobre este proceso: DURÁN ROJO, Luis. "La Noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio". EN: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público (Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller), PUCP – Palestra, 2006, págs. 51 a 95.

5 CORTI, Horacio. "Metodología para el análisis del tributo: Fundamentos de un enfoque constitucionalista". EN: El Tributo y su aplicación: Perspectivas para el Siglo XXI, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pág. 57.

6 DURÁN ROJO, Luis. "Los Deberes de Colaboración en el Código Tributario: Bases para profundizar un marco legal armónico". EN: Código Tributario (varios autores), Edición Oficial del Ministerio de Justicia, febrero de 2011, págs. 361 a 400.

7 CASSAGNE, Juan Carlos. "Los Principios Generales en el Derecho Administrativo". EN: El Principio de Legalidad y el Control Judicial de la Discrecionalidad Administrativa. Marcial Pons, 2009, pág. 24.

Legislativo N° 816, resulta aplicable lo prescrito en el artículo 91° del Texto Único Ordenado de la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, aprobado por el Decreto Supremo N° 02-94-JUS, respecto a que cuando no exista disposición específica sobre la caducidad o sobre el abandono en leyes especiales o reglamentos dentro de cuyo régimen se esté tramitando un proceso, el órgano administrativo competente declarará el abandono si el interesado incumple algún trámite y pasan además treinta días, más el término de la distancia, desde que fuera requerido para hacerlo, salvo que sea de interés público la continuación del proceso”.

Ahora bien, a raíz de la entrada en vigencia de la LPAG corresponde saber si algunas de sus normas prevalecerían respecto de algunas de las disposiciones recogidas en el CT (inclusive en el tiempo, cuando este cuerpo normativo fuera modificado), u otras normas tributarias.

A tal efecto, la regla de la norma IX del Título Preliminar del CT resulta plenamente aplicable por guardar coherencia con la vocación que expresamente se invoca en el articulado de la LPAG (especialmente el artículo II del Título Preliminar, y la Tercera y Quinta Disposiciones Complementarias y Finales) y su exposición de motivos, para cubrir vacíos normativos en los procedimientos administrativos⁸.

Efectivamente, en el artículo II del Título Preliminar de la LPAG se señala que dicho cuerpo normativo es de aplicación para todas las entidades de la Administración Pública, estableciéndose su contenido en el siguiente sentido:

“1. La presente Ley regula las actuaciones de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollados en las entidades.

2. Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

3. Las autoridades administrativas al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley”.

Asimismo la Tercera Disposición Complementaria y Final de la LPAG confirma la idea de que esta última es una norma supletoria en los procedimientos administrativos:

“Tercera.- Integración de procedimientos especiales: La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales”.

A su vez, ello se reitera en la Quinta Disposición Complementaria y Final de la LPAG:

“Quinta.- Derogación genérica: Esta Ley es de orden público y deroga todas las disposiciones legales o administrativas, de igual o inferior rango, que se le opongan o contradigan, regulando procedimientos administrativos de índole general, aquellos cuya especialidad no resulte justificada por la materia que rijan, así como por absorción aquellas disposiciones que presentan idéntico contenido que algún precepto de esta Ley”.

“(…) el ámbito del Derecho Tributario nos encontramos ante un marco jurídico con principios y reglas con características muy particulares y de un revestimiento constitucional innegable cuyo centro es el tributo”.

La primera impresión, bajo una lectura literal de las disposiciones del CT y de la LPAG citadas, es que estamos ante un tema sencillo de resolver: hay que aplicar un enfoque mecánico de la supletoriedad, según el cual una norma del procedimiento especial siempre debe prevalecer sobre otra del procedimiento general. Bajo esta perspectiva, la norma tributaria siempre será aplicada en lugar de lo establecido por la LPAG, porque esta última solo es aplicable en lo no previsto por aquella.

Sin duda, pese a que estamos convencidos del valor *sui generis* de la norma tributaria, en la medida que efectiviza el proyecto constitucional con la institución del tributo, no creemos que ese sea el sentido de la relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario en el Estado Constitucional, puesto que finalmente el “Derecho” es único y siempre deberá encontrarse cimentado desde y hacia los principios que otorguen vigor a los derechos fundamentales⁹.

Por eso, es claro que la respuesta del intérprete del Derecho debería ser más consistente y coherente con

8 Inclusive, no debe perderse de vista que el Derecho aspira a que no exista un vacío normativo, pero en un afán de eliminarlo se puede caer en el extremo de la yuxtaposición normativa, un conflicto aparente que también habrá de ser superado.

9 Como se puede inferir, no somos partidarios del reconocimiento a ultranza de la Autonomía del Derecho Tributario ni mucho menos nos adherimos a la clásica Escuela Administrativista (que niega tal autonomía), antipodas que tantos debates generó y sigue provocando en el mundo. La experiencia española es singular al respecto. Así, la Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, 58/2003, indica que dicha norma “recoge exclusivamente las especialidades que presentan los procedimientos tributarios respecto a las normas administrativas generales, que serán de aplicación salvo lo expresamente previsto en las normas tributarias”. Se comenta como antecedente de dicha Ley que “se había producido una interpretación extensiva de las normas principios del Derecho administrativo que, en algunas ocasiones, se oponen a las propias disposiciones del Derecho tributario y recordaba, como hito significativo, la conocida Sentencia del Tribunal Supremo (de 22 de enero de 1993, RJ 1993, 1114) que, anulando diversos preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986, llegó a limitar la supletoriedad consagrada por la disposición adicional quinta. I de la LRPAC a las normas reguladoras de los procedimientos administrativos, pero no a las que rigen el “régimen jurídico de las Administraciones públicas”, que resultarían en todo caso aplicables al ámbito tributario”. DE FUENTES BARDAJÍ, Joaquín. Manual de revisión de los actos en materia tributaria. Thomson Aranzadi y Ministerio de Justicia, Pamplona España, págs. 54 y 55.

los postulados del Derecho Constitucional y la Teoría del Derecho (aplicando los principios jurídicos de Seguridad Jurídica, Jerarquía Normativa, Temporalidad, Legalidad, Reserva de Ley Tributaria, Especialidad, Unidad e Integridad, entre otros). Así, la supletoriedad de la LPAG en relación al CT no puede tratarse en términos ciegos y exclusivos, sino que ha de abordarse desde una perspectiva compartida o de complementariedad.

Dicho de otra manera, la aplicación supletoria de la LPAG en asuntos tributarios debe ser examinada teniendo en consideración que los procedimientos tributarios tienen como eje efectivizar la institución constitucional del tributo, y esto conlleva un conjunto de deberes y derechos cuyo contenido no son matemáticamente los mismos que los planteados en el marco del Derecho Administrativo en General¹⁰. Resulta interesante además analizar si una norma del procedimiento general podría desnaturalizar a un procedimiento tributario¹¹.

En un plano ideal, podría predicarse que el CT debe tener una regulación suficiente que permita el cumplimiento de sus fines en el marco del Estado Constitucional; pero ello no ocurre en la realidad, de modo que ha de recurrirse al auxilio de los Principios Generales del Derecho, que comprende evidentemente a los del Derecho Administrativo, y de las instituciones del Derecho Administrativo; ambos reconocidos y tratados en la LPAG.

3. Los Alcances de la Aplicación de la LPAG en Asuntos Tributarios por el TF

Según hemos venido señalando, para todos es claro que la LPAG es una norma supletoria del CT, pero lo realmente complejo es identificar esas normas supletorias y modular su precisa dimensión interpretativa para propósitos tributarios.

A título ilustrativo, a continuación revisemos los últimos casos emblemáticos plasmados en Resoluciones del TF (RTF)¹² donde se debatía si debía o no aplicarse la LPAG.

- **Sobre Infracciones:** Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción (RTF de Observancia Obligatoria N° 1608-9-2011 del 28 de enero de 2011).
- **Sobre Nulidad:** De acuerdo al numeral 140.3 del artículo 140° de la LPAG, la actuación administrativa fuera del término no queda afectada de nulidad,

salvo que, por la naturaleza del plazo, la ley expresamente así lo disponga, lo que no ocurre si se toma en consideración el artículo 104° del CT (RTF N° 1370-3-2010 del 5 de febrero de 2010).

- **Sobre Deberes de Colaboración:** Los participantes del procedimiento deben prestar toda la colaboración para el desarrollo de una pericia grafotécnica de acuerdo al numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar y los artículos 57° y 169° de la LPAG (RTF N° 6708-2-2010 del 24 de junio de 2010).
- **Sobre Notificaciones Municipales:** Las notificaciones de los actos a que se refiere la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva se realizarán de conformidad con lo dispuesto en la LPAG (RTF N° 1272-4-2010 del 2 de febrero de 2010).
- **Sobre Nulidad de Oficio:** Para el TF, aplicando el artículo 202° de la LPAG, la facultad para declarar la nulidad de oficio de los actos administrativos prescribe al año, contado a partir de la fecha en que hayan quedado consentidos (RTF N° 6647-7-2010 del 23 de junio de 2010).
- **Sobre Reconstrucción de Expedientes:** El TF observó que la documentación remitida estaba conformada por la Resolución de Intendencia, resoluciones que establecen el cierre de establecimiento, actas probatorias, constancias de notificación, entre otros, no obrando el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente. En tal sentido, concluyó que no puede considerarse que el expediente contenga los instrumentos idóneos mínimos para su elevación al TF, correspondiendo declarar nulo el concesionario de la apelación (RTF N° 5905-4-2010 del 4 de junio de 2010).

Citando los respectivos numerales de los artículos 152° y 153° de la LPAG, señala que la Administración "está obligada a elevar el expediente de apelación en el plazo de 30 días hábiles, conteniendo el original del recurso de apelación presentado, conjuntamente con lo actuado correspondiente a la resolución impugnada, siendo que en el caso de su extravío se encuentra obligada a reconstruirlo, bajo responsabilidad".

- **Sobre Recursos Administrativos:** El TF indicó que si bien el contribuyente puede interponer reclamación o apelación de puro derecho sin necesidad de interponer reclamación, según el artículo 214° de la LPAG, los recursos administrativos se ejercitan por una sola vez en cada procedimiento administrativo y nunca simultáneamente (RTF N° 4677-2-2010 del 4 de mayo de 2010).

Asimismo, el TF observó que el contribuyente consignó tanto en el escrito de reclamación como

10 Algunos autores prefieren hablar de una rama procesal o procedimental del Derecho Tributario, con el fin de relieves un régimen propio. STERNBERG, Alfredo. Derecho y Procedimiento Tributario. Errepar, Buenos Aires, 2010, págs. 18 y 19.

11 MARMILLÓN, Viviana. "Supletoriedad de la Ley de Procedimiento Administrativo en el Procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación". EN: BUITRAGO, Ignacio (Coordinador). Tribunal Fiscal de la Nación argentina, a los 50 años de su creación, Fondo Editorial del Consejo - EDICÓN, Buenos Aires, 2010, págs. 581 a 623.

12 Para consultar más criterios interpretativos del TF revisar DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. Código Tributario, 2010, AELE, 1104 págs. Debe destacarse la RTF N° 5580-5-2006, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 8 de noviembre de 2006, donde se establece que "en el caso que la notificación de un acto de la Administración exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24° de la Ley de Procedimiento Administrativo General aprobada por Ley N° 27444, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna". Desde nuestro punto de vista, los alcances generales del artículo 24° de la LPAG no permiten solucionar adecuadamente aquel caso en el que el plazo señalado por la Administración es uno absurdo, motivo por el cual deberá ser materia de revisión legislativa.

en la hoja de información sumaria adjunta a dicho escrito, que interponía "reclamación" contra la Resolución de Intendencia. En tal sentido, el escrito denominado como apelación de puro derecho no podía calificar como tal al existir en trámite un recurso de reclamación presentado con anterioridad, de conformidad con lo establecido en el artículo 214° de la LPAG.

De este modo, el TF concluyó que la calificación efectuada por la Administración Tributaria al referido escrito como una ampliación a la reclamación se encuentra arreglada a Ley.

- **Sobre la Queja:** El TF observó que la intención del contribuyente era cuestionar la Resolución de Intendencia que declaró inadmisibles las apelaciones formuladas. En tal sentido, señaló que en virtud de lo establecido en el artículo 213° de la LPAG, según el cual el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, corresponde calificar al recurso de queja presentado como uno de apelación contra la Resolución de Intendencia, debiendo la Administración Tributaria remitir el mismo al TF con todo lo actuado en dicho procedimiento, previa verificación de los requisitos de admisibilidad, considerando como fecha de presentación la de su ingreso a la Mesa de Partes del TF, siendo que de haberse interpuesto recurso de apelación, se deberá anexar como un ampliatorio del mismo (RTF N° 2651-7-2010 del 11 de marzo de 2010).
- **Sobre Infracciones:** El TF señaló que el Principio de Continuidad de Infracciones previsto en el numeral 7 del artículo 230° de la LPAG establece que en caso de infracciones intermitentes o sucesivas en el tiempo cuya comisión se deba a una sola voluntad ilícita, no se genera expedientes por cada una por separado, pues de acuerdo con la opción del legislador, sólo una vez recaída la primera resolución sancionadora, compelido el administrado a cesar su acción perjudicial y transcurrido 30 días, puede imponerse nuevas sanciones administrativas (RTF N° 823-2-2010 del 22 de enero de 2010).

Agregó que la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 174° del CT no conlleva a la configuración de infracciones intermitentes o sucesivas en el tiempo, pues una vez que se acredita el hecho tipificado como infracción, referido a otorgar un comprobante de pago que incumple con los requisitos legales establecidos en las normas respectivas, la infracción cesa en el tiempo, por lo que lo alegado por el contribuyente carece de sustento.

En tal sentido, concluyó que al haber incurrido el contribuyente en la misma infracción por segunda vez le correspondía la sanción de cierre temporal de establecimiento por dos días, tal como lo había dispuesto la Administración Tributaria, procediendo a confirmar la apelada.

- **Sobre Notificaciones:** El TF indica que la nulidad de la notificación se ciñe a los requisitos establecidos en el CT (RTF N° 527-2-2010 del 15 de enero de 2010 y RTF N° 11140-5-2009 del 27 de octubre de 2009).

Establece que el CT regula en forma expresa el plazo de notificación aplicable en materia tributaria, siendo que según el penúltimo párrafo de su artículo 104°, tratándose de los supuestos contemplados en los incisos a), b), d) y f) y la publicación señalada en el numeral 2 del primer párrafo y en el segundo párrafo del inciso e) de dicho artículo, la Administración Tributaria debe efectuar la notificación dentro del plazo de 15 días hábiles contados a partir de la fecha en que se emitió el documento materia de notificación, más el término de la distancia, de ser el caso.

En tal sentido, indicó que el numeral 24.1 del artículo 24° de la LPAG, Ley N° 27444, que establece el plazo de notificación para actos administrativos, no resulta aplicable en materia tributaria, por lo que lo alegado por el contribuyente al respecto carece de sustento.

Es pertinente traer a recuerdo que el TF señaló en otra ocasión que "la notificación defectuosa por no cumplir con los requisitos del numeral 24.1 del artículo 24° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, no acarrea la nulidad del acto, toda vez que el Código Tributario regula expresamente las formalidades que debe cumplir la notificación de los actos administrativos de la Administración cuya inobservancia acarrearía la nulidad de la notificación, por lo que no habiéndose incumplido en el caso de autos con los requisitos establecidos en el Código Tributario, carece de sustento el alegato de la recurrente" (RTF N° 11961-3-2007 del 18 de diciembre de 2007).

- **Sobre la Competencia para Resolver:** Según lo dispuesto por el artículo 217° de la LPAG, no obstante la nulidad declarada, corresponde resolver sobre el fondo del asunto de contarse con los elementos suficientes para ello (RTF N° 433-3-2010 del 15 de enero de 2010).
- **Sobre el Silencio Administrativo:** Para el TF, en lo concerniente a la aplicación del silencio administrativo positivo, ni el CT ni las normas especiales que regulan el Sistema del RESIT han previsto esta figura en la tramitación de los procedimientos tributarios contenciosos (RTF N° 314-4-2010 del 12 de enero de 2010).

Agrega que si bien la LPAG ha contemplado tal posibilidad, conforme a lo establecido en el numeral 2 del artículo II de su Título Preliminar, dicha norma es de aplicación supletoria a los procedimientos especiales, los que se rigen por su norma especial atendiendo a la singularidad de la materia, como es el caso de los procedimientos tributarios.

II. La Motivación del Acto Administrativo

1. El Marco Normativo y su Desarrollo Jurisprudencial

En el artículo 103° del CT se establece que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos.

“(…) pese a que estamos convencidos del valor sui generis de la norma tributaria, en la medida que efectiviza el proyecto constitucional con la institución del tributo, no creemos que ese sea el sentido de la relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario en el Estado Constitucional, puesto que finalmente el “Derecho” es único y siempre deberá encontrarse cimentado desde y hacia los principios que otorguen vigor a los derechos fundamentales”.

Asimismo, el artículo 129° del citado cuerpo normativo señala expresamente que en el caso del procedimiento contencioso tributario, las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.

De ambas normas, entendemos que los actos administrativos de la Administración Tributaria, en especial los que resuelven en un procedimiento contencioso tributario, deben reunir entre una serie de requisitos que determinan su validez y eficacia el de la motivación adecuada. En tal sentido, en aplicación del numeral 2 del artículo 109° del propio CT, los actos administrativos que no cumplan con lo señalado, serán nulos pues estarían siendo dictados contrariando lo expresamente señalado en la norma legal (en este caso el CT).

Aunque en determinados casos el TF no tomó importancia a este aspecto en base al principio de Economía Procesal, en sus pronunciamientos de los últimos años dicho colegiado viene señalando que la falta de cumplimiento de la obligación de la Administración Tributaria de motivar sus actos está sancionada con nulidad de conformidad con el citado numeral 2 del artículo 109° del CT y, también, con el numeral 2 del artículo 10° de la LPAG, que establece que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad

de pleno derecho, entre otros, el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14° de la propia LPAG.

Para tal efecto, además de las normas del CT señaladas, el TF hace mención de los artículos 3° y 6° de la LPAG que han desarrollado las reglas sobre la motivación con carácter general para todos los procedimientos administrativos. Conforme a dichas disposiciones, es requisito de validez de los actos administrativos, que estén debidamente motivados en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico¹³.

Recordemos que el artículo 6° de la LPAG establece lo siguiente:

“Artículo 6°.- Motivación del acto administrativo

6.1 La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

6.2 Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

6.3 No son admisibles como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

6.4 No precisan motivación los siguientes actos:

6.4.1 Las decisiones de mero trámite que impulsan el procedimiento.

6.4.2 Cuando la autoridad estima procedente lo pedido por el administrado y el acto administrativo no perjudica derechos de terceros.

6.4.3 Cuando la autoridad produce gran cantidad de actos administrativos sustancialmente iguales, bastando la motivación única”.

El numeral 4 del artículo 3° de la LPAG indica además, que son requisitos de validez de los actos administrativos:

“4. Motivación.- El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico”.

Además, los numerales 1 y 2 del artículo 10° de la LPAG señalan que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho:

“1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.

2. El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el artículo 14°”.

13 Sobre los requisitos de validez de los actos administrativos sugerimos consultar SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. “Régimen de nulidades en el procedimiento administrativo tributario”. EN: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público (Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller), PUCP – Palestra, 2006, págs. 593 a 627.

En vista que las disposiciones señaladas de la LPAG vienen a precisar con mayor detalle los alcances de la noción de "motivación" que no aparece sino delineada en el CT, ello habría originado que el TF establezca los alcances de la motivación no sólo tomando en cuenta el CT, sino de manera adicional la LPAG, esto es complementando ambas normas por ser plenamente compatibles.

Esta perspectiva interesante, que ha sido aplicada entre otras en las RTF N°s. 13241-5-2010, 11367-2-2010, 10519-5-2010, 8747-2-2010, 8094-2-2010, 1059-2-2010, 727-5-2010, 124-2-2010, 13878-2-2009, 3150-2-2009, 8539-5-2007, 8391-5-2007, 4856-1-2007, 72-5-2007, 5060-5-2006, 4801-5-2006 y 2096-2-2006, el TF estaría dejando de lado la interpretación –que en algún momento ha sugerido– de que la LPAG se aplica de manera rígida y exclusivamente supletoria al CT, en base a una interpretación extremadamente literal del numeral 2 del artículo II de la citada LPAG.

Como hemos adelantado, estamos ante una nueva dimensión del carácter supletorio –propiamente todavía en ciernes– de la LPAG en lo que respecto a los asuntos tributarios, en la búsqueda armoniosa de dos marcos normativos, debemos entender complementarios¹⁴.

Consideramos que el TF actúa correctamente cuando resuelve las controversias recurriendo, en primer lugar, a lo regulado por la norma tributaria y, ante un vacío o deficiencia de la misma, aplica además otra norma –a manera de complemento– siempre que sea compatible con su finalidad.

Antes habíamos dicho que el Derecho Tributario recoge principios y reglas con características muy particulares y de un revestimiento constitucional innegable cuyo centro es el tributo. Los principios de Reserva de Ley Tributaria y el Deber de Contribuir, entre otros, perfilan esta única naturaleza de la norma tributaria.

En tal sentido, el CT, que regula las relaciones jurídicas originadas por los tributos, incluyendo los Deberes Constitucionales de Colaboración, no puede ser considerado simplemente como un conjunto de normas que regulan el control legal de la Administración Pública en materia tributaria. Por tanto, tampoco debe ser analizado dentro de los cánones del clásico principio de Legalidad¹⁵, esto es conforme a las normas de procedimientos y protección de los administrados como es la LPAG, sino bajo una visión propia que inspira el tributo en una sociedad democrática. La función

administrativa, por su parte, no se vería afectada por esta perspectiva¹⁶.

Por eso sostenemos que en el Congreso de la República deberían concretarse importantes modificaciones al CT, incorporando en su articulado un conjunto de instituciones y procedimiento acordes con el desarrollo del Derecho Constitucional Tributario¹⁷. Solo de esta manera se estará respetando el ámbito de cumplimiento y fiscalización de la norma tributaria en el Estado Constitucional¹⁸ y, ciertamente, la influencia supletoria (complementaria) de la LPAG en cuanto sea aplicable.

Ahora bien, es pertinente señalar que el TF mantiene la mencionada perspectiva, como se demuestra en los precedentes jurisprudenciales que exponemos a continuación:

- **Acta Probatoria:** El acta probatoria señala que se sustituyó la sanción de internamiento temporal de vehículo por una multa conforme a lo establecido en el artículo 182° del CT, sin embargo no menciona cuál de las causales del artículo 5° de la R. de S. N° 158-2004/SUNAT se sustenta para efectuar tal sustitución (RTF N° 13241-5-2010 del 26 de octubre de 2010). Para el TF, la Resolución de Multa adolece de nulidad al no encontrarse debidamente motivada.
- **Fiscalización:** La Carta de SUNAT, mediante la cual se comunica a la contribuyente la prórroga del plazo de fiscalización por un año adicional, señalando de manera general que ello se debe a que existe complejidad en las operaciones de venta de mercadería, no ha sido debidamente motivada, toda vez que no expone las razones fácticas de dicha conclusión (RTF N° 11367-2-2010 del 24 de setiembre de 2010).
- **Cierre:** El TF estableció que la Resolución de Intendencia que impuso la sanción de cierre de establecimiento, señalando que el contribuyente cometió la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 174° del CT por cuarta vez y que quedó firme y consentida, no indicó las anteriores oportunidades en que habría incurrido en la misma infracción, ni tampoco si estas fueron reconocidas o si las sanciones aplicadas por tal motivo quedaron firmes y consentidas (RTF N° 1059-2-2010 del 29 de enero de 2010).

En consecuencia, concluyó que la Resolución de Intendencia adolece de nulidad, así como

14 Esta perspectiva fue planteada tempranamente y con gran lucidez por el profesor Jorge Danós. Ver DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. "Incidencia de la nueva Ley N° 27444 en los procedimientos tributarios". EN: Derecho y Sociedad, N° 18, Lima, 2002, págs. 197 a 206.

15 Puede leerse un interesante emplazamiento al principio de Legalidad desde la nueva perspectiva del Derecho Constitucional Tributario en MOSCHETTI, Giovanni. "El Principio de Proporcionalidad en las relaciones Fisco-Contribuyente". EN: Revista Análisis Tributario, N° 236, setiembre de 2007, AELE, págs. 33 a 35.

16 Ver la posición de Giannini, M. S. "Derecho Administrativo", citado por SERRANO ANTÓN, Fernando. "La recaudación en período ejecutivo: Concepto, naturaleza y aspectos organizacionales". EN: Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local. Thomson Civitas, Madrid, 2008, pág. 27.

17 Sugerimos revisar MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. "La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho" y ESCRIBANO, Francisco. "Los presupuestos generales del Estado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". EN: Derecho Financiero Constitucional: Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros, Universidad Internacional de Andalucía y Civitas, 2001, págs. 377 a 438 y 307 a 357 respectivamente. También RODRIGUEZ BEREJO, Álvaro. "El Deber de Contribuir como Deber Constitucional: Su significado jurídico". EN: Revista Análisis Tributario, N° 249, octubre de 2008, AELE, págs. 16 a 21; ESCRIBANO, Francisco. "El Deber de Colaboración de las Administraciones Públicas en materia tributaria". EN: Revista Análisis Tributario, N° 258, julio de 2009, AELE, págs. 14 a 17; UCKMAR, Víctor. "La actividad de la Corte Constitucional Italiana en materia tributaria y su relación con la Corte de Justicia Europea". EN: Revista Análisis Tributario, N° 266, marzo de 2010, AELE, págs. 28 a 31. Finalmente, DURÁN ROJO, Luis. "Los Deberes de Colaboración en el Código Tributario: Bases para profundizar un marco legal armónico". EN: Código Tributario (varios autores), Edición Oficial del Ministerio de Justicia, febrero de 2011, págs. 361 a 400; DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. "El Deber de Contribuir al Gasto Público en el Perú". EN: El Nuevo Orden Mundial (Obra colectiva), diciembre de 2005, Editorial de la Universidad Autónoma Nuevo León México, Facultad de Derecho y Criminología, México, págs. 345 a --- 2.

18 DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. "La evasión como clave de lectura del fenómeno tributario". EN: Revista Análisis Tributario, N° 236, setiembre de 2007, AELE, págs. 16 a 19.

la apelada, de conformidad con la LPAG, que dispone que la nulidad de un acto implica la de los sucesivos en el procedimiento, cuando estén vinculados a él.

- **Internamiento:** La Resolución de Multa, que sustituyó la sanción de internamiento temporal de vehículo, por haber reincidido en la infracción tipificada en el numeral 4 del artículo 174° del CT, indica que la multa equivalente a cuatro UIT corresponde a partir de la cuarta vez en que se incurre en la infracción, sin embargo no precisa las anteriores oportunidades en que el contribuyente incurrió en dicha infracción, si fueron reconocidas o si las sanciones aplicadas por tal motivo quedaron firmes y consentidas (RTF N° 8747-2-2010 del 17 de agosto de 2010).
- **Multa:** La Resolución de Multa, que sustituyó el comiso de bienes, por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 8 del artículo 174° del CT, no indicó la oportunidad en que el contribuyente cometió dicha infracción, ni las anteriores oportunidades en que lo habría hecho, si fueron reconocidas o si las sanciones aplicadas por tal motivo quedaron firmes y consentidas (RTF N° 8094-2-2010 del 3 de agosto de 2010).
- **Multa:** La Resolución de Multa, que sustituye la sanción de cierre temporal de establecimiento, hace referencia únicamente al artículo 183° del CT, sin señalar en cuál de las causales del inciso a) del referido artículo se sustenta para efectuar tal sustitución, la gradualidad aplicada o la pérdida de la misma (RTF N° 727-5-2010 del 22 de enero de 2010 y RTF N° 13878-2-2009 del 23 de diciembre de 2009). Dicha resolución adolece de nulidad al no encontrarse debidamente motivada.
- **Multa:** La Resolución de Multa, girada en sustitución del comiso, por haber incurrido en la infracción tipificada en el numeral 9 del artículo 174° del CT, no precisó la oportunidad en que se reincidió en dicha infracción, limitándose a aplicar el 15 por ciento sobre el valor de los bienes, sin indicar las anteriores oportunidades en las que el contribuyente habría cometido en la misma infracción (RTF N° 124-2-2010 del 6 de enero de 2010).

2. La Motivación como Mandato Constitucional

Como han señalado García de Enterría y Fernández, la obligación de motivar un acto administrativo "(...) es en sí misma un límite al poder público, ya que se busca ceñirlo en su actuación no solo respecto al principio de legalidad, sino a la necesidad de invocar y aplicar un criterio objetivamente atendible, por su razonabilidad y aproximación a lo que el ordenamiento jurídico ha prefigurado"¹⁹.

Es posible que, justamente por esa perspectiva, en el citado artículo 129° del CT se señala expresamente que

en el caso del procedimiento contencioso tributario, en las resoluciones se decidirá sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente, de manera de dejar en cabeza del órgano resolutor la obligación de revisar –y por ende motivar su decisión– sobre todo aspecto que se genere con ocasión del análisis del expediente materia de solución.

Esa obligación tiene un fundamento constitucional claro, se trata del cumplimiento de los objetivos del Estado de Derecho de establecer certeza (principio de Seguridad Jurídica), validez (principio de Legalidad Jurídica) y eficacia (principio de Razonabilidad) a la actuación de los órganos estatales, cuya misión fundamental es hacer vigente el proyecto constitucional.

Lo dicho ha sido reconocido reiteradamente por el Tribunal Constitucional (TC) peruano, que por ejemplo en la Sentencia recaída en el Expediente N° 294-2005-PA/TC, ha señalado que la debida motivación "(...) es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos(...)", de modo que ello se convierte en "(...) una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de Derecho".

"(...) el CT, que regula las relaciones jurídicas originadas por los tributos, incluyendo los Deberes Constitucionales de Colaboración, no puede ser considerado simplemente como un conjunto de normas que regulan el control legal de la Administración Pública en materia tributaria. Por tanto, tampoco debe ser analizado dentro de los cánones del clásico principio de Legalidad, esto es conforme a las normas de procedimientos y protección de los administrados como es la LPAG, sino bajo una visión propia que inspira el tributo en una sociedad democrática".

Ahora, el TC parte de que la motivación de las decisiones administrativas no tiene un referente constitucional directo pero que debe reconocérsele el carácter de un principio constitucional implícito en la organización del Estado

Democrático de Derecho, pues este tipo de Estado se define en los artículos 3º y 43º de la Constitución como uno "(...) contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario". Así, para el TC, en el Estado Constitucional el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que "(...) la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso"²⁰.

En buena cuenta, la motivación del acto administrativo no es sólo un derecho de los administrados sino una obligación de la Administración para cumplir el ideario constitucional. Este signo supone que no hay razón para que el ciudadano alegue o exija la motivación sino que es una necesidad propia de actuación del funcionario estatal, lo que justamente origina la validez del acto administrativo. Con ello, es claro que en la perspectiva del Estado Constitucional, el funcionario estatal debe reconocer la necesidad de actuar claramente de acuerdo a la perspectiva de motivar sus fundamentos, lo que se suma mucho más a la vieja lucha por eliminar las inmunidades del poder estatal frente al ciudadano²¹.

3. La Motivación como Parte del Derecho al Debido Procedimiento

Ahora bien, motivar un acto administrativo es también un derecho de los administrados, en la medida que se procura dar cumplimiento a la garantía de un Debido Proceso en sede administrativa y así evitar la arbitrariedad e ilegalidad administrativas, conforme lo ha expuesto el TC. Así, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC, el TC estimó que "(e)n la medida [en] que una sanción administrativa supone la afectación de derechos, su motivación no sólo constituye una obligación legal impuesta a la Administración, sino también un derecho del administrado, a efectos de que este pueda hacer valer los recursos de impugnación que la legislación prevea, cuestionando o respondiendo las imputaciones que deben aparecer con claridad y precisión en el acto administrativo sancionador".

En buena cuenta el TC reconoce la debida motivación como derecho derivado del debido proceso, de modo que resulta más que válido hacerlo extensible a sede administrativa. Así, influyendo su postura más allá del régimen administrativo sancionador, el TC indica que: "(...)el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 139º, inciso 3, de la Constitución, tal como lo ha recordado este Tribunal en reiterada jurisprudencia, es una garantía que, si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en el ámbito de los procedimientos administrativos. En ese sentido,

el debido proceso –y los derechos que lo conforman, p.ej. el derecho de defensa y la debida motivación de las resoluciones administrativas– resultan aplicables al interior de la actividad institucional de cualquier persona jurídica(...)".

En tal sentido, para el TC –en un criterio que ha sido reconocido en recientes pronunciamientos del TF–, debe partirse del punto que el derecho a la debida motivación en sede administrativa "(...)consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican"²², de modo que "(...) la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo"²³.

Complementariamente, en las sentencias del TC citadas, se enfatiza que "(...) la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley N° 27444". Dicha norma ha recogido expresamente el debido proceso en sede administrativa bajo una conceptualización expresa propia²⁴: "el derecho al Debido Procedimiento Administrativo". Ello en el entendido de que se trata de reconocer la proyección al ámbito administrativo del derecho al debido proceso que la Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos consagran fundamentalmente para los procesos que se siguen en el ámbito judicial, al punto que siempre se ha requerido "(...) su adaptación con ciertas matizaciones en el procedimiento administrativo, porque obviamente no todos los principios y derechos de la función jurisdiccional contemplados en el artículo 139º de la Constitución pueden aplicarse en el procedimiento administrativo ya que en todo caso su campo natural de actuación es en el proceso contencioso-administrativo que el interesado promueva para el control del respectivo acto administrativo"²⁵.

Efectivamente, en el caso del régimen general del procedimiento administrativo, el Debido Proceso ha sido configurado en el numeral 1.2. del artículo IV del Título Preliminar de la referida LPAG, que señala que el procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente, entre otros, en el Principio del Debido Procedimiento según el cual "(l)os administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo".

20 Sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC.

21 Revisar el siempre vigente artículo de GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La lucha contra las inmunidades del poder en el derecho administrativo, Civitas, 1983, tercera edición, 104 págs.

22 Sentencia recaída en el Expediente N° 5514-2005-AA/TC.

23 Sentencia recaída en el Expediente N° 294-2005-PA/TC.

24 Ver DURÁN ROJO, Luis, "Alcance constitucional del derecho a probar en materia tributaria en sede administrativa". EN: BUITRAGO, Ignacio (Coordinador). Tribunal Fiscal de la Nación argentina, a los 50 años de su creación, Fondo Editorial del Consejo - EDICON, Buenos Aires, 2010, págs. 581 a 623.

25 DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. "Comentarios a la Nueva Ley del Procedimiento Administrativo General". EN: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Ara Editores, Lima, 2001, pág. 44.

Conforme a ello, la configuración general del derecho al Debido Procedimiento, estaría integrada por:

- i) El derecho a exponer argumentos que consiste en posibilitar al administrado a exponer los fundamentos de su pretensión y defensa antes de la emisión de los actos que afecten sus intereses y derechos, de modo que ningún acto efectivo puede ser dictado sin previo conocimiento en que se provoque el parecer del contribuyente (véase por ejemplo las instituciones de la nulidad de oficio, revocación, etc.).
- ii) El derecho a ofrecer y actuar pruebas, que consiste en presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca o actúen los medios probatorios ofrecidos por el administrado en tiempo hábil y contradecir los que fueran ofrecidos por la propia Administración.
- iii) El derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho que consiste en que las decisiones de las autoridades se encuentren sustentadas en argumentos de hecho y de derecho, pronunciándose sobre las cuestiones propuestas por los administrados.

Como se aprecia, en el marco referido el derecho a la motivación aparece también configurado al interior del derecho al Debido Procedimiento Administrativo, bajo los mismos parámetros que se plantean en sede jurisdiccional, aunque en la propia norma se reconoce que tal derecho debe adecuarse o desarrollarse a la luz de los principios del Derecho Administrativo, de manera que la regulación del proceso civil sea aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

En el mismo sentido, se ha dicho en la RTF N° 8539-5-2007 que el deber legal de motivar garantiza la protección del derecho a obtener una decisión motivada, "(...)" como derecho inherente al derecho del debido procedimiento, pues tiene por finalidad –como señala Huergo Lora– asegurar que el particular conozca, al recibir la notificación del acto, los fundamentos del mismo, de modo que al decidir interponer un recurso, lo haga con pleno conocimiento de los obstáculos que debe superar para lograr la anulación del acto, es decir, los motivos que debe refutar para alcanzar ese objetivo(...)"²⁶.

4. El Carácter Dual de la Motivación

De lo anotado hasta aquí, resulta claro que la doble naturaleza de la motivación del acto administrativo antes señalada (en tanto obligación para la Administración y derecho para el administrado) implica su escrupuloso cumplimiento por parte de los funcionarios asignados a plasmar en actos administrativos la "voluntad" de la Administración, además que publicitar el debate jurídico de las controversias de interés social contribuyen a dotar de transparencia la función pública.

Con razón se ha señalado que "(...)" en este instrumento concentrado, que son los motivos del acto, como último

punto de la aplicación del Derecho, se interpenetran las cuestiones de hecho con las de Derecho sin perjuicio de su posible disección abstracta. El control de los motivos del acto administrativo se erige así en uno de los puntos centrales del control de la legalidad de la Administración. Tezner decía por ello que la motivación del acto administrativo (y lo mismo puede decirse de todo control de sus motivos) es un medio técnico de hacer efectiva la intención de la Ley"²⁷.

5. Más Alcances para Perfilar una Adecuada "Motivación"

No cabe duda que en la doctrina nacional²⁸ y comparada es abundante la referencia a lo que debería significar motivar adecuadamente un acto administrativo, aunque no pueda decirse lo mismo de la jurisprudencia constitucional o contencioso-tributaria.

En la jurisprudencia constitucional, desde antaño aunque a veces con algunos tropiezos interpretativos, el TC fue señalando los alcances de la motivación en sede administrativa en el entendido que a la Administración la motivación le permite poner en evidencia que su actuación no es arbitraria, sino que está sustentada en la aplicación racional y razonable del derecho y su sistema de fuentes.

En concreto, el TC ha señalado que en vista que la motivación debe otorgar Seguridad Jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento, es preciso concluir que "... no se debe utilizar las citas legales abiertas, que sólo hacen referencia a normas en conjunto como reglamentos o leyes, pero sin concretar qué disposición ampara la argumentación o análisis de la autoridad(...)"²⁹. De ello, se desprende que para el TC "motivar una decisión" no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, "(...)" fundamentalmente, exponer en forma sucinta –pero suficiente– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada"³⁰.

A su vez, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 4289-2004-AA/TC el TC ha indicado que "tal motivación puede generarse previamente a la decisión –mediante los informes o dictámenes correspondientes– o concurrentemente con la resolución, esto es, puede elaborarse simultáneamente con la decisión. En cualquier caso, siempre deberá quedar consignada en la resolución". A tal efecto, la Administración puede cumplir la exigencia de la motivación a través de "(...)" la incorporación expresa, de modo escueto o extenso, de sus propias razones en los considerandos de la resolución, como también a través de la aceptación íntegra y exclusiva de lo establecido en los dictámenes o informes previos emitidos por sus instancias consultivas, en cuyo caso los hará suyos con mención expresa en el texto de la resolución, identificándolos adecuadamente por número, fecha y órgano emisor".

26 Nótese que el TF se refiere a "deber legal", lo que no debe entenderse en el sentido de que este organismo está desconociendo el carácter constitucional del mismo.

27 GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón..., op. cit., pág. 545.

28 Cf. Entre otros, ZEGARRA, Diego, "La motivación del acto administrativo en la Ley N° 27444". En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General (Obra colectiva). ARA, julio de 2003, págs. 173 a 219.

29 Sentencia recaída en el Expediente N° 90-2004-AA/TC.

30 Sentencia recaída en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC.

Nuestra LPAG, en su artículo 6°, ha establecido algunas disposiciones sobre dicha motivación, las cuales también deberán cumplirse en materia tributaria, según ha estimado el TF en reiterada jurisprudencia³¹. En concreto, conforme a dicha norma, cumplir con el deber de motivar, supone para la instancia administrativa que:

i) La motivación deba ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado.

Es posible que la motivación pueda significar declarar conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, lo que origina que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.

ii) No se considerará como motivación, la exposición de fórmulas generales o vacías de fundamentación para el caso concreto o aquellas fórmulas que por su oscuridad, vaguedad, contradicción o insuficiencia no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

Ahora bien, en muchos casos el TF observa que en la resolución apelada no se realizó el análisis jurídico, con la exposición y/o desarrollo de las razones por las cuales la Administración Tributaria sustenta que lo señalado por el contribuyente resulta improcedente.

Bajo la misma lógica, en un caso anterior referido a la solicitud de certificación de recuperación del capital invertido³², la resolución de SUNAT que declaró improcedente esa solicitud, sí expuso los hechos en los que se sustentaba así como la cita de las partes pertinentes del Impuesto a la Renta, pero tampoco realizó un análisis jurídico que contenga la exposición y/o desarrollo de las razones por las cuales la Administración Tributaria sostenía que el ajuste por corrección monetaria no forma parte del costo computable de parte de las acciones transferidas, limitándose a señalar una fórmula genérica de motivación (poco clara, por cierto) que no satisfizo al colegiado.

En buena cuenta, según el TF, una motivación suficiente no se agota con exponer los hechos descritos por el administrado y citar las normas pertinentes, por cuanto también es necesario realizar (y dejar constancia de) un “análisis” de las razones del pronunciamiento.

Por otro lado, el TF generó gran polémica cuando indicó que la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional y no necesita ser fundamentada, por lo tanto, los requerimientos, a través de los cuales se ejerce aquella, no precisan mayor motivación que señalar las normas que los fundamentan y la indicación del ejercicio correspondiente (RTF N° 4206-1-2009)³³.

Si reparamos en lo señalado hasta aquí, podríamos ir concluyendo en que la motivación implicaría

fundamentalmente aspectos de justificación de valoración de hechos y aspectos de sustento jurídico en el siguiente sentido:

a) Aspectos Fácticos:

i) Determinar (exponer) y valorar adecuadamente los hechos que sustentan la argumentación de las partes en el procedimiento.

Al respecto, debe señalarse que en la RTF N° 2096-2-2006 se hace hincapié en la necesidad de determinar adecuadamente los hechos básicos de la argumentación del solicitante. Lo mismo podríamos entender de lo resuelto en la RTF N° 8539-5-2007.

ii) Verificar o, en su caso cuando corresponda, solicitar los elementos probatorios necesarios para la solución de la controversia materia de conocimiento (RTF N° 8539-5-2007).

b) Aspectos Jurídicos:

i) Sintetizar la interpretación jurídica de la norma pertinente, y,

ii) Expresar el sentido y manera en que se estima que la norma pertinente se aplica al caso concreto (Revisar, además de la resolución materia de comentario, la RTF N° 2096-2-2006 del 21 de abril de 2006 y la RTF N° 8391-5-2007 del 4 de setiembre de 2007).

Si en una resolución se aprecia que la Administración Tributaria se limita a citar los artículos de la norma aplicable, mas no expone los fundamentos que permiten establecer que no ha operado la prescripción solicitada, resulta nula al amparo del numeral 2 del artículo 109° del CT, al carecer de motivación (RTF N° 4876-5-2008 del 15 de abril de 2008).

Se espera entonces un razonamiento lógico-jurídico, expuesto y/o desarrollado con claridad, y no una lacónica descripción de la controversia y su base legal, pues es indispensable la motivación a cabalidad de la decisión administrativa, lo que muchas veces habrá de variar en énfasis en cada caso concreto. En este punto, sólo cabe referir debido a que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la Administración, acaba siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limita la arbitrariedad de su actuación.

Ello debe aceptarse asumiendo que la exigencia de la motivación como sustento de legitimidad y legalidad varía de intensidad según la clase de resolución de que se trate, siendo claro que ella deberá ser más rigurosa cuando se trate, por ejemplo, de decisiones sancionadoras³⁴.

Colofón

Como puede verse, bajo la influencia jurisprudencial que desarrolla el TC, el propio TF debe cumplir con motivar sus resoluciones, esto es, él mismo debe hacer un análisis preciso –incluso si no fuera argumentado

31 Es preciso anotar que en algunos casos, como en la Resolución N° 2096-2-2006, el TF ha circunscrito su argumentación al cumplimiento de la motivación a los numerales 6.1 y 6.3 del artículo 6° de la LPAG; en otras resoluciones, como la RTF N° 8391-5-2007, se ha hecho referencia a todo el artículo.

32 Se trata de la RTF N° 2096-2-2006, que fue materia de comentario en la Revista Análisis Tributario N° 229, febrero de 2007, AELE, págs. 34 y 35.

33 Ver nuestros comentarios sobre esta materia desde una perspectiva constitucional en DURÁN ROJO, Luis y MEJÍA ACOSTA, Marco. “La función de Fiscalización Tributaria y el Derecho a la Intimidad: Deber de motivar los requerimientos en una fiscalización”. EN: Revista Análisis Tributario, N° 250, noviembre de 2008, AELE, págs. 46 a 49.

34 Esta posición ha sido adoptada por el TC en la Sentencia recaída en el Expediente N° 4289-2004-AA/TC.

por el recurrente– del cumplimiento de la obligación administrativa de motivar.

A su vez, de acuerdo a la tendencia jurisprudencial del TF, en lo sucesivo las Administraciones Tributarias deberán guardar mayor celo al momento de motivar sus actos administrativos –y en particular las resoluciones– en cuanto a los fundamentos jurídicos que correspondan.

Por parte del ciudadano hay aquí una nueva esperanza basada en la idea de que “la necesidad de eficiencia” del Sistema Tributario, al que tanto nos tienen acostumbrados los analistas tributarios, no soslaye la obligación del cumplimiento de los elementos fundamentales de los actos y procedimientos administrativos que, como se habrá podido apreciar a lo largo del presente artículo, es garantía del Estado Constitucional al que debemos aspirar 🇪🇸