

Breves notas sobre la necesidad de una motivación rigurosa en los actos administrativos tributarios

Percy Bardales Castro*

I. Introducción

En la actualidad, ya no va quedando duda de los perfiles e interpretación conforme a la Constitución que debe realizarse y operar a nivel de los procedimientos administrativos, como es el caso de los de índole tributario. Desde luego, en un Estado Constitucional de Derecho, la Carta Constitucional -más que un conjunto de deberes, derechos u obligaciones-, viene a constituir el marco supremo de los valores y principios que regulan y exigen el cumplimiento de la sociedad. Este marco constituye y tiene como fin último la defensa de la persona humana y, por tanto, el respeto y tutela de sus derechos e intereses, sobretodo frente a actos o actuaciones de la Administración Pública.

La Carta Constitucional, en ese sentido, viene y debe constituir un límite efectivo y real (vigencia material) a toda la actuación de los privados y de los poderes públicos. Por tal motivo, todo acto de poder, como podría ser y es la emisión de un acto administrativo, debe ajustarse a lo establecido en la Carta Constitucional, de lo contrario, esta solo tendría un carácter de mera declaración, programático y sin vigencia efectiva. Es decir, se afectaría la fuerza normativa de la Constitución.

Para el cumplimiento de tal fin, es claro que el Derecho Administrativo Tributario tiene que ser reformulado en función a bases constitucionales¹. Es decir, si bien dicha área del Derecho es autónoma, su contenido y funcionalidad debe ajustarse a los principios y valores regulados en la Constitución Política.

Como parte de dicha constatación, cabe indicar que la doctrina constitucional y procesal constitucional viene centrando los estudios científicos, entre otros temas, en relación a la efectiva protección de los derechos constitucionales en sede administrativa. Esta situación ha permitido que la doctrina y jurisprudencia se dirija concretamente a analizar el alcance y las manifestaciones del derecho al debido proceso, con motivo del inicio, desarrollo y conclusión de procedimientos administrativos. Así, entre otros aspectos, la doctrina se ha dirigido a estudiar la obligación de aplicar el control difuso,

el alcance del ámbito de aplicación del derecho al debido proceso, la necesidad de motivación, entre otros aspectos.

En el caso concreto del presente trabajo, nos detendremos a analizar un tema específico de las manifestaciones del derecho al debido proceso. Se trata de la operatividad del derecho a la motivación adecuada. En nuestra consideración, se trata de un tema de especial relevancia, ya que un cabal entendimiento de los alcances y operatividad de este derecho constitucional específico va a impedir que se restrinja de manera injustificada el derecho de los contribuyentes a que se expida un acto administrativo tributario acorde a la realidad material del caso y a lo actuado en el correspondiente procedimiento.

II. La necesidad de motivación rigurosa en los actos administrativos tributarios

El deber de motivación como manifestación constitucional del derecho al debido procedimiento.-

Un primer aspecto a comentar es la necesaria vinculación que existe entre el deber de motivación de los actos administrativos tributarios, con el derecho al debido proceso (en este caso administrativo) de todo contribuyente.

Al respecto, debemos señalar que entre los derechos individuales que siempre han formado parte de los derechos fundamentales de la persona, en tanto constituye un instrumento de protección en contra de los abusos del poder del Estado, se encuentra el derecho "al debido proceso" (también denominado "derecho a un proceso justo")².

En términos generales, el derecho al debido proceso -en tanto derecho constitucional y fundamental-, está dirigido a tutelar el valor justicia, el cual inspira la razón de ser de nuestro ordenamiento jurídico. Es por esta razón que el derecho al debido proceso no requiere de un reconocimiento positivo expreso para tener fuerza vinculante para los operadores y producir plenos efectos jurídicos³.

* Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de Ernst & Young. Miembro activo del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

1 FERNANDEZ, TOMAS. "De la Arbitrariedad de la Administración". Madrid. Civitas. 1994. p. 98.

2 LANDA ARROYO, César. "Teoría del Derecho Procesal Constitucional". Lima. Palestra Editores. 2004. p. 196.

3 Así lo entiende Bustamante Alarcón, quien, pronunciándose sobre el particular, ha señalado que "No cabe duda de que el proceso justo o debido proceso inspira, y debe inspirar, todo el ordenamiento jurídico político, coadyuvando a la creación, interpretación,



Entender el derecho a un debido proceso como un derecho constitucional es de gran relevancia, pues nos permite establecer su aplicación (fuerza normativa) con carácter absoluto en cualquier proceso que se pretenda llevar a cabo ante cualquier persona o autoridad. En efecto, el derecho al debido proceso, por su carácter de derecho fundamental, requiere de una interpretación amplia, de tal forma que le permita estar presente en todo tipo de proceso y así pueda ser posible alcanzar el mayor grado de justicia⁴ ⁵. Por ello, actualmente no cabe duda que el derecho al debido proceso, en tanto derecho fundamental, no sólo debe ser protegido y respetado en el ámbito de un proceso judicial, sino también en todo tipo de procedimiento (como es el caso de un procedimiento administrativo tributario).

En nuestro ordenamiento jurídico, el derecho al debido proceso encuentra sustento constitucional en el numeral 3) del Artículo 139 de la Constitución

Política de 1993⁶. Una lectura literal de dicha disposición podría inducir al operador jurídico a concluir que el derecho al debido proceso se aplica únicamente en el ámbito de los procesos judiciales. Empero, como bien ha señalado un autor, un "(...) acercamiento un poco más cuidadoso a este precepto constitucional nos demuestra cómo dicha norma únicamente no se limita a exigir la observancia del debido proceso en sede jurisdiccional, lo cual hace posible invocar este derecho fundamental en otros contextos"⁷.

Por tal motivo, un reconocimiento amplio del derecho al debido proceso se encuentra en el Artículo 3 de la Constitución Política, disposición que establece una cláusula constitucional de reconocimiento genérico de otros derechos constitucionales, toda vez que este derecho descansa en el respeto a la dignidad de la persona y su supremacía como sujeto y fin del ordenamiento jurídico⁸ ⁹. A nivel legal, el

aplicación e integración de las normas jurídicas (con lo cual cumple, y debe cumplir, con las funciones de un principio general del Derecho) (...)” (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. “Derechos Fundamentales y Proceso Justo”. Lima. ARA Editores. 2001. p. 221).

- 4 DE BERNARDIS, Marcelo. “La garantía Procesal del Debido Proceso”. En: NOVAK, Fabián y otro. Las Garantías de Debido Proceso. Materiales de Enseñanza. Lima. Instituto de Estudios Internacionales. 1996. p. 51.
- 5 Exponiendo la justificación de la aplicación del debido proceso a todo tipo de proceso o procedimiento, un autor ha señalado que “La justificación de ello es que siendo el acceso a la justicia a través del proceso un derecho de todas de las personas y una necesidad impuesta por el ordenamiento constitucional, es claro que los elementos mediante los cuales se hace posible el acceso a la justicia deben estar presentes en cualquier acto que revista la forma de proceso” (el énfasis y el subrayado son agregados) (En tal sentido, ver: Ibid. Dem.). En el mismo sentido, Eloy Espinosa-Saldaña, pronunciándose sobre los alcances del ámbito de aplicación del derecho al debido proceso, ha señalado que “(...) este derecho fundamental tiene un margen de acción que no se limita únicamente a un escenario de tipo o corte jurisdiccional, sino que se proyecta también a los diferentes procedimientos administrativos y a relaciones más bien de corte corporativo entre particulares” (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy. “El Debido Proceso en el Ordenamiento Jurídico Peruano y sus alcances en función a los aportes hechos por nuestra Corte Suprema sobre el particular”. En: Cuadernos Jurisdiccionales. Lima. Ediciones Legales. 2000. p. 53). En la misma línea de fundamento, Bustamante Alarcón, refiriéndose al tema en particular, ha establecido lo siguiente: “Precisamente su naturaleza de derecho fundamental, así como su función garantizadora de la vigencia real o efectiva de los demás derechos fundamentales y del ordenamiento jurídico en su conjunto, llevaron a la doctrina y jurisprudencia comparada a reconocer que su vigencia trasciende los escenarios jurisdiccionales para regir, además, los procedimientos administrativos, arbitrales, políticos, militares e incluso particulares” (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. “Una Aproximación a la vigencia del debido proceso en los despidos laborales”. p. 307. En: Ius et Veritas. No. 21. Año XI. Lima. 2000). Agrega el mencionado autor respecto a la fuerza normativa del derecho al debido proceso, que “Con su elevación a la categoría de derecho fundamental, no sólo se reconoce que es un elemento esencial del ordenamiento jurídico político, sino que cuenta además con todas las características de este tipo de derechos -con las consecuencias que derivan de ello-, como su progresividad, su doble carácter, su mayor valor, así como su propia fuerza normativa de superior jerarquía. Características que lo llevan a ser de aplicación obligatoria en todo proceso (interno o internacional) y en todo procedimiento (administrativo, arbitral, militar, político o particular)” (el énfasis y el subrayado son agregados) (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. “Derechos Fundamentales y Proceso Justo”. Op. Cit., p. 252). De esta forma, el referido autor ha concluido que “el carácter objetivo del proceso justo lo presenta como un elemento esencial del ordenamiento jurídico político con propia fuerza normativa de la mayor jerarquía, por lo tanto, vincula en forma directa e inmediata tanto a los órganos y organismos del Estado (sea que pertenezcan al ejecutivo, legislativo o judicial) como a los particulares (...). Tal fuerza normativa, de superior jerarquía, hace que el proceso justo o debido proceso resulte aplicable -en forma obligatoria- en cualquier tipo de proceso (interno o internacional) y en cualquier tipo de procedimiento (administrativo, arbitral, militar, político o particular), sin importar la naturaleza del conflicto o incertidumbre jurídica del que traten (laboral, penal, civil, mercantil, constitucional, entre otros) o la persona o autoridad ante la cual se hayan iniciado o se vayan a iniciar” (el énfasis y el subrayado son agregados) (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. Ibid. Dem., p. 238-239). Asimismo, ver: LANDA ARROYO, César. Op. Cit., p. 196.
- 6 El numeral 3 del Artículo 139 de la Constitución Política establece expresamente lo siguiente: “Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...)
 - 3) La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional” (el énfasis y el subrayado son agregados).
- 7 ESPINOSA-SALDAÑA, Eloy. Ibid. Dem. p. 50.
- 8 Así también lo reconoce Espinosa-Saldaña, cuando señala que “Son más bien los elementos previstos en nuestra cláusula constitucional de derechos implícitos (el artículo tres de la Constitución de 1993), y muy especialmente los de la dignidad del hombre y del Estado Democrático de Derecho, aquellos que permiten reconocer al debido proceso como un derecho fundamental cuyo margen de acción no se limita al ámbito judicial, sino que también puede ser aplicado en los diferentes procedimientos administrativos e inclusive en las relaciones más bien de tipo corporativo entre particulares”. (Ver: ESPINOSA-SALDAÑA. Ibid. Dem.). En el mismo sentido, ver: GUZMÁN NAPURÍ, Christian. “La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General”. Lima. Página Blanca Editores. 2004. p. 92.
- 9 A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional se ha encargado ratificar la fuerza normativa del derecho al debido proceso a todo tipo de procedimiento. Así, mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC) se señaló que es “(...) oportuno recordar, conforme lo ha manifestado en reiterada y uniforme jurisprudencia, que el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso,

derecho al debido proceso encuentra reconocimiento expreso en el numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar la Ley No. 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), aplicable a los procedimientos administrativos tributarios en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del Artículo II¹⁰ del Título Preliminar de la citada Ley. Dicha disposición establece que los administrados están protegidos por todos los derechos y garantías que determinan un debido procedimiento administrativo¹¹.

Ahora bien, es importante destacar que el derecho al debido proceso, por su naturaleza, es un derecho fundamental complejo, en el sentido que está integrado por otros derechos que forman su contenido¹². Esta naturaleza compleja del derecho al debido proceso, como no puede ser de otra manera, debe ser entendida en el sentido que todo sujeto de derecho que participe en un proceso judicial o en un procedimiento (como se ha visto, ya sea

administrativo o entre particulares), requiere contar con un conjunto de derechos esenciales durante su inicio, desarrollo y conclusión.

Como resulta claro, este conjunto de derechos esenciales integrantes del derecho al debido proceso, pueden eventualmente variar en función del tipo de proceso o procedimiento. Sin embargo, el derecho al debido proceso siempre debe comprender aquellos derechos que resulten necesarios y esenciales para que el proceso o procedimiento sea considerado justo¹³.

Atendiendo a lo antes señalado, cabe destacar que la jurisprudencia¹⁴ y la doctrina¹⁵ nacional han establecido que, entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se encuentran, entre otros: (i) el derecho a la motivación, según sea el caso, de las resoluciones o actos administrativos¹⁶; y, (ii) el derecho de contradicción o defensa.

sea éste administrativo (...) o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal. El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables, y, por tanto, están garantizados, no sólo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto -por parte de la Administración pública o privada- de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139 de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.) (el énfasis y el subrayado son agregados). Por su parte, mediante sentencia del 29 de abril de 2005 (Expediente No. 1150-2004-AA/TC), señaló que "(...) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deban aplicarse a todos los casos y procedimientos existentes en el Derecho" (el énfasis y el subrayado son agregados). En esa línea de ideas, mediante sentencia del 12 de diciembre de 1996 (Expediente No. 067-93-AA/TC), dicho organismo constitucional estableció que "El respeto a las garantías del debido proceso, no puede soslayarse de modo que también son de aplicación en cualquier clase de proceso o procedimiento disciplinario privado, como el desarrollado por el Club demandado" (el énfasis y el subrayado son agregados).

10 El numeral 2 del Artículo II del Título Preliminar de la LPAG establece que "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".

11 El numeral 1.2 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG establece expresamente lo siguiente: "Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: (...)

1.2. **Principio del debido procedimiento.** - Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus fundamentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento 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" (el énfasis y el subrayado son agregados).

12 A nivel jurisprudencial, mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-A/TC) el Tribunal Constitucional ha señalado que "Como también lo ha precisado [dicho órgano], el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo (...)". Asimismo, mediante sentencia del 17 de noviembre de 2004 (Expediente No. 1538-2004-AA/TC), sentencia del 22 de septiembre de 2004 (Expediente No. 2368-2004-AA), sentencia del 4 de agosto de 2004 (Expediente No. 1739-2002-AA/TC), se señaló que "como ya lo ha precisado este Tribunal en reiterada jurisprudencia, el derecho al debido proceso comprende un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo (...)".

Por su parte, a nivel doctrinario, Héctor Faúndez Ledesma, quien refiriéndose a este aspecto de la naturaleza del derecho al debido proceso, nos comenta que "Por su naturaleza misma, se trata de un derecho muy complejamente estructurado, que a la vez está conformado por un numeroso grupo de 'pequeños' derechos que constituyen sus componentes o elementos integrantes, y que se refieren ya sea a la estructura y características del tribunal, al procedimiento que éste debe seguir y a sus principios orientadores (...)" (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: FAÚNDEZ LEDESMA, Héctor. "El Derecho a un Juicio Justo". p. 17. En: Las Garantías del Debido Proceso. Materiales de Enseñanza. Op. Cit.).

13 En la línea de lo señalado se pronuncia Bustamante Alarcón, cuando establece lo siguiente: "(...) sea cuales fueren las necesidades de la sociedad o el momento histórico que se esté atravesando, el debido proceso siempre debe contener, como mínimo, aquellos elementos que, derivándose de su naturaleza, resulten razonablemente imprescindibles para que un proceso o procedimiento pueda ser considerado justo (...)" (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "Derechos Fundamentales y Proceso Justo". Op. Cit., p. 211).

14 Así lo ha puesto de manifiesto ESPINOZA-SALDAÑA BARRERA, Eloy. Ibid. Dem., p. 47-48.

15 Un resumen también importante de los derechos esenciales integrantes del derecho al debido proceso, es el planteado por Bustamante Alarcón, quien establece que son los siguientes: (i) el derecho de contradicción o de defensa; (ii) el derecho a la publicidad del proceso; (iii) el derecho a que las resoluciones se encuentren adecuadamente motivadas; (iv) el derecho a ser asistido y defendido por un abogado técnicamente capacitado; (v) el derecho a ser informado sin demora, en forma detallada y en un idioma que comprenda la persona, de la naturaleza y causas de la acusación formulada contra ella; (vi) el derecho a impugnar; (vii) el derecho a probar o a producir prueba; (viii) el derecho a que se asegure la eficacia o ejecución de las decisiones que se emitan o que hayan sido emitidas, y a que se expidan las medidas necesarias para que éstas se cumplan; (ix) el derecho a que las decisiones se emitan en un plazo razonable y a que el proceso se desarrolle sin dilaciones indebidas; y, (x) el derecho a que las decisiones que se emitan sean objetiva y materialmente justas. (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. Ibid. Dem., p.215).

16 Mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC), el Tribunal Constitucional señaló que entre los derechos que están comprendidos dentro del derecho al debido proceso, "(...) especial relevancia para el presente caso adquiere el

De acuerdo a lo anterior, es claro que el derecho al debido proceso tiene plena fuerza normativa y aplicación en todo procedimiento administrativo, como se presenta, por ejemplo, en los casos de los procedimientos tributarios seguidos ante la Administración Tributaria. Como parte de dicha fuerza normativa, el órgano resolutor deberá cumplir el deber de motivación de los actos administrativos tributarios que emita. De lo contrario, es claro que se presentará una manifiesta violación a la Constitución y a la ley.

El deber de motivación como uno de los requisitos de validez del acto administrativo tributario.-

Un segundo aspecto a comentar es la manifestación del deber de motivación como elemento requerido para la validez jurídica de un acto administrativo tributario.

Sobre el particular, cabe indicar que todo acto administrativo -como es el caso de los actos administrativos de carácter tributario-, necesita cumplir ciertos requisitos esenciales para que sea válido y, por tanto, tenga existencia jurídica. Entre dichos requisitos, aparece la motivación como elemento imprescindible.

De acuerdo a la doctrina, el requisito de la motivación del acto administrativo tributario es de la

mayor importancia, pues consiste en la manifestación o exteriorización de los argumentos de hecho y de derecho que han sustentado o justificado la decisión (alternativa elegida) que expide y hace pública la entidad administrativa¹⁷. De esa forma, se pretende que el administrado ejerza, entre otros derechos, su derecho constitucional a la defensa.

A fin de cumplir con el deber de motivación, se debe tener presente que la exteriorización del razonamiento que sustenta la emisión del acto administrativo tributario debe estar en función al contenido del mismo¹⁸. Para este efecto, no debe perderse de vista que el contenido de dicho acto no puede ser contrario al ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, además de respetar el principio de congruencia^{19 20}

En el ámbito normativo, el Artículo 103²¹ del Código Tributario establece que los actos administrativos tributarios deben ser motivados. Empero, especial énfasis merece destacar que la motivación de los actos administrativos tributarios es una exigencia concreta para la expedición de las resoluciones de determinación y de multa²². Efectivamente, el numeral 6 y 7 del Artículo 77²³ del Código Tributario establece claramente que las resoluciones de determinación deberán contener los

derecho a la motivación de las resoluciones (...). A nivel de doctrina, un autor ha confirmado que *“La motivación del acto administrativo resulta ser un componente esencial del principio del debido procedimiento, el mismo que como lo hemos señalado anima el funcionamiento del procedimiento administrativo general en todas sus etapas”* (En tal sentido, ver: GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Op. Cit., p. 175).

- 17 A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional ha señalado mediante sentencia del 17 de febrero de 2005 que *“(...) las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso”* (Expediente No. 4289-2004-AA/TC).

Por su parte, Zegarra Valdivia ha señalado que *“(...) la motivación es la exigencia de hacer públicas las razones de hecho y de derecho que fundamentan un acto administrativo”* (ZEGARRA VALDIVIA, Diego. “La Motivación del Acto Administrativo en la Ley No. 27444”. p. 196. En: Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Segunda Parte. Lima. Ara Editores. 2003). En el mismo sentido, Guzmán Napurí ha destacado que la motivación *“Es la expresión de las razones que han llevado al órgano administrativo a dictar el acto, así como la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho (causas) que lo preceden y justifican. La motivación contiene los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan una decisión administrativa”* (GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Op. Cit., p. 175). Por su parte, Morón ha indicado que la motivación es *“La exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la Administración (...)”* (Ver: MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima. Gaceta Jurídica. 2004. p. 146).

- 18 Así lo dispone el numeral 4 del Artículo 3 de la LPAG, que establece expresamente lo siguiente:

“Artículo 3°.- Requisitos de validez de los actos administrativos

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”.

- 19 En ese sentido se encuentra el numeral 2 del Artículo 3 de la LPAG, que establece lo siguiente:

“Artículo 3°.- Requisitos de validez de los actos administrativos

Son requisitos de validez de los actos administrativos:

(...)

2. **Objeto o contenido.-** Los actos administrativos deben expresar su respectivo objeto, de tal modo que pueda determinarse inequívocamente sus efectos jurídicos. Su contenido se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico, debiendo ser lícito, preciso, posible física y jurídicamente, y comprender las cuestiones surgidas de la motivación”.

- 20 Un autor ha señalado al respecto que *“(...) el motivo está dado por el propio legislador que establece el fin u objeto de la decisión y por ende la remisión especificada a la disposición en la cual se fundamenta el acto, actuando como motivo del mismo”*. (GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Op. Cit. p., 167).

- 21 **“Artículo 103°.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos” (el subrayado es agregado).

- 22 Normalmente, esta exigencia no aplica para el caso de las Órdenes de Pago, a que se refiere el Artículo 78 del Código Tributario. En efecto, ello es así porque el orden de pago es el valor que resulta de una elemental y simple constatación por parte de la Administración Tributaria respecto de una obligación exigible. Es decir, mediante el orden de pago, la Administración Tributaria normalmente se limita a requerir el pago de una obligación cierta, cuya cuantía y existencia, por tanto, ha sido predeterminada.

- 23 **“Artículo 77°.- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACION Y DE MULTA**

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

(...)

6. Los motivos determinantes del reparo u observación, cuando se rectifique la declaración tributaria.

7. Los fundamentos y disposiciones que la amparen” (el subrayado es agregado).

motivos y fundamentos que sustentan los reparos u observaciones realizados a los contribuyentes. Por su parte, el segundo párrafo del mencionado artículo²⁴ dispone que constituirá un contenido necesario de las resoluciones de multa los fundamentos que amparan la imposición de la correspondiente sanción²⁵.

²⁶ Ahora bien, es con ocasión de la emisión de un valor tributario -como sucede con una resolución de determinación o de multa-, donde el derecho de los administrados a la motivación de los actos administrativos tiene mayor relevancia. Desde luego, en estos casos, el deber de motivar los actos administrativos es de mayor importancia, toda vez que estamos en presencia de un ámbito en el que la actuación arbitraria de la Administración Pública podría generar una exacción injustificada del patrimonio de los contribuyentes. Así, si es que no se motiva en forma estricta el acto administrativo tributario (que realiza ciertos reparos al contribuyente, impone ciertas sanciones, declara no procedente una devolución, entre otros supuestos), lo que se genera no sólo es una afectación a su derecho de defensa, sino también una afectación patrimonial o a los intereses en general del contribuyente.

Como se puede apreciar, en el marco de un procedimiento administrativo -como puede ser el caso de un procedimiento de carácter tributario- las entidades de la Administración Pública (entre la cual se encuentra la autoridad tributaria) se encuentran sujetas a la obligación de motivar en forma expresa las razones que justifican la emisión de un acto

administrativo en un sentido u otro²⁷.

La conclusión antes señalada tiene un correlato necesario: la consecuente prohibición de la Administración Pública de no dejar de establecer detalladamente acerca de todos y cada uno de los fundamentos de hecho y de derecho por los cuales se adopta una posición frente a un administrado en un procedimiento administrativo.

Alcances materiales del contenido del deber de motivación rigurosa de los actos administrativos tributarios.-

Una vez determinado el concepto del deber de motivación, un tercer aspecto a comentar es cuál es el alcance material de esa manifestación o exteriorización de los motivos que inducen a la autoridad tributaria a emitir un acto administrativo (léase, por ejemplo, una resolución de determinación o resolución de multa), en un sentido u otro.

En relación a este punto, es pertinente señalar que a fin de cumplir con el deber de motivación de los actos administrativos tributarios, la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la autoridad tributaria- debe realizar una descripción expresa, concreta y directa: (i) de los hechos probados relevantes del caso específico (motivación fáctica); y, (ii) de los fundamentos jurídicos que, conjuntamente con dichos hechos, apoyan la emisión del acto administrativo en el sentido adoptado y notificado al administrado (motivación jurídica)^{28 29}.

24 "Artículo 77".- REQUISITOS DE LAS RESOLUCIONES DE DETERMINACION Y DE MULTA

La Resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

(...)

Tratándose de Resoluciones de Multa contendrán necesariamente los requisitos establecidos en los numerales 1 y 7, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses" (el subrayado es agregado).

25 Complementando lo dispuesto por el Código Tributario, el numeral 4 del Artículo 3 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable de manera supletoria a los procedimientos administrativos tributarios en virtud de lo dispuesto en el numeral 2 del Artículo II de su Título Preliminar, establece expresamente lo siguiente: "Artículo 3.- Requisitos de validez de los actos administrativos.- 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" (el énfasis y el subrayado son agregados).

26 En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 462-3-2000, en la que ha establecido que "(...) conforme al numeral 6 del artículo 77 del Código bajo análisis, uno de los requisitos que debe contener una Resolución de Determinación son los motivos determinantes del reparo, cuyo conocimiento por parte de la recurrente resulta fundamental para que éste ejerza adecuadamente su derecho de defensa, por lo que, la omisión de tal requisito implica que el deudor tributario se vea imposibilitado de cuestionar cada uno de los motivos que determinaron los reparos, y por ende a ofrecer y actuar las pruebas pertinentes".

27 Así lo entiende Roberto Dromi, quien ha señalado que "La motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y de derecho que han inducido a la emisión del acto. Esta contenida dentro de lo que usualmente se denominan 'considerandos'. La constituyen, por tanto, los 'presupuestos' o 'razones' del acto. Es la fundamentación fáctica y jurídica de él, con que la Administración sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión". Precizando dicho concepto, el mencionado autor ha señalado que "La motivación es una exigencia del Estado de derecho por ello es exigible, como principio, en todos los actos administrativos. (...) La necesidad de la motivación es inherente a la forma republicana de gobierno". Por tal motivo, concluye, "El acto administrativo, ya sea que su emisión corresponda a una actividad reglada o discrecional, debe siempre basarse en hechos ciertos, verdaderos y existentes al momento de emitirse, de lo contrario, estaría viciado por falta de causa o motivo. La causa o motivo constituye un elemento esencial del acto administrativo". (Ver: DROMI, Roberto. "Derecho Administrativo". Ciudad Argentina. Séptima Edición. 1998. p. 254-255). En el mismo sentido se pronuncia Joaquín Meseguer Yebra, quien refiriéndose al requisito de motivación de los actos administrativos, ha señalado que "La motivación de cualquier resolución administrativa es el cauce esencial para la expresión de la voluntad de la Administración que, a su vez constituye una garantía básica del administrado que así puede impugnar, en su caso, el acto administrativo con plenitud de posibilidades críticas del mismo, porque el papel representado por la motivación del acto es dar a conocer al interesado los datos fácticos y jurídicos necesarios para articular su defensa" (el énfasis y el subrayado son agregados) (Ver: MESEGUER YEBRA, Joaquín. "Los actos administrativos nulos de pleno derecho". Barcelona. Bosch. 2001. p. 21).

28 Así lo dispone el numeral 6.1 del Artículo 6 de la LPAG, disposición que complementa lo previsto por el Artículo 77 y Artículo 103 del Código Tributario, el cual señala expresamente 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".

29 En tal sentido, ver: GUZMAN NAPURÍ, Christian. "Preguntas & Respuestas sobre la Ley del Procedimiento Administrativo General". Lima. Ediciones Legales. 2002. p. 54-55; GUZMÁN NAPURÍ, Christian. "La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General". Op. Cit., p. 176; ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Op. Cit., p. 206.

Pero, ¿cómo debemos entender el alcance de los aspectos (i) y (ii) mencionados en el párrafo precedente? En términos generales, consideramos que para que un acto administrativo tributario se encuentre debidamente motivado, es necesario que el razonamiento involucrado en la decisión se encuentre justificado racionalmente³⁰. Es decir, el acto administrativo debe ser expresión del respeto a los principios y reglas lógicas (lógica interna)³¹, para lo cual el órgano resolutor debe seguir el procedimiento metodológico o esquema formal necesario para plasmar adecuadamente dichos principios y reglas en dicho acto administrativo (lógica externa)³².

Partiendo de la premisa antes indicada, en cuanto a la motivación fáctica, entendemos que sería necesario que la entidad administrativa u órgano resolutor exponga la justificación de por qué los hechos -en su conjunto, probados y reales- cumplen o no con sustentar la materia controvertida o sometida a su consideración³³. Por su parte, en cuanto a la motivación jurídica, es necesario que dicha entidad u órgano resolutor manifieste la interpretación que le otorga a las disposiciones jurídicas aplicables al caso concreto, para luego cotejar, contrastar y, de ser el caso, subsumir el sentido de dicha interpretación con los hechos valorados y probados en el asunto sometido a su competencia.

Considerando que las premisas antes señaladas involucran conceptos indeterminados, es importante comprender que en uno u otro caso (motivación jurídica y fáctica), el acto administrativo tributario debe contener en forma obligatoria el razonamiento suficiente y coherente para justificar la posición adoptada. De otra manera, cualquier otra supuesta motivación, calificaría como insuficiente, defectuosa o simplemente inexistente, situaciones prohibidas y sancionadas por ley.

Fundamento del deber de motivación rigurosa de los actos administrativos tributarios.-

Llegado a este punto, un cuarto aspecto a comentar es lo relativo al fundamento que subyace al reconocimiento y tutela que el ordenamiento jurídico pretende y brinda al derecho a la motivación de los actos administrativos tributarios.

Al respecto, debemos señalar que el fundamento de la obligación de la Administración Tributaria y, en general, de todo órgano resolutor de motivar una resolución que va a causar efectos jurídicos en la esfera de los administrados, reside fundamentalmente en la necesidad de tutelar los siguientes fines:

- Fin de interdicción de la arbitrariedad: ya que busca evitar abusos a través de la emisión de actos

30 Perelman ha señalado, en relación al razonamiento jurídico, que "(...) hay que fijarse en la manera como ha sido formulado, el establecimiento de las premisas y la conclusión, la validez del lazo que las une, la estructura misma del razonamiento y su conformidad con ciertas reglas o esquemas previamente admitidos. Este examen forma parte de una disciplina, a la que tradicionalmente se denomina lógica" (PERELMAN, Chaim. "La lógica jurídica y la nueva retórica". Madrid. Civitas. 1979. p. 9).

31 Entiéndase, el principio de no-contradicción, de tercio excluido, entre otros.

32 A este propósito, Monroy Gálvez ha señalado que "Nótese que la lógica jurídica no ayuda a alcanzar la verdad ni la certeza: es simplemente el medio para descartar científicamente aquellas conclusiones que carecen de coherencia y, a su vez, es el instrumento para llegar a pronunciar aquella decisión que, a través del uso adecuado de las técnicas de argumentación, ha sido escogida porque ha acrecentado la adhesión del usuario, convenciénolo de su bondad" (MONROY GÁLVEZ, Juan. "Introducción al Proceso Civil". Tomo I. Bogotá. Temis. 1996. p. 323).

33 En relación a este punto, es de especial y plena aplicación -sin perjuicio de la aplicación de otros- el principio de verdad material, regulado en el numeral 1.11 de Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG. En virtud de este principio, la Administración Pública (y, por tanto, todos los organismos y órganos que la conforman), en el curso de un procedimiento administrativo (como es el caso de un procedimiento administrativo tributario) se encuentra obligada a comprobar la verdad material de los hechos relativos al interés, obligación o derecho de un particular. Por ello, se dice que la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria-, en tanto protectora del interés público, se encuentra obligada a desarrollar toda la actividad y actos que sean necesarios para dar adecuada tutela a dicho interés, incluso en forma independiente de la actitud adoptada para tal efecto por los administrados (En tal sentido, ver: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. "Curso de Derecho Administrativo". Tomo II. Quinta Edición. Madrid. Civitas, 1998, p. 458-459. En el mismo sentido, ver: DROMI, Roberto. Op. Cit., p. 911).

Cabe indicar que los alcances del principio de verdad material se encuentran complementados -en aras de satisfacer el interés público al cual se debe la autoridad pública- por el principio de impulso de oficio, regulado en el numeral 1.3 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG. Conforme a este principio, la Administración Pública deberá asumir un rol activo en la conducción (inicio, desarrollo y conclusión) del procedimiento administrativo sometido a su competencia. Así, por ejemplo, ante toda situación -voluntaria o no de las partes, o de un tercero (v.gr., no ofrecimiento de una prueba esencial, ocultamiento de documentos, demora procesal, abandono, desvío del procedimiento, entre otros)-, que evite conocer la verdad material involucrada en el caso concreto, deberá ordenar o actuar directamente todas las medidas para alcanzar la misma.

Por tanto, la Administración Pública, dentro de la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria, debe dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. Ello, más aún, cuando en virtud de lo dispuesto en el numeral 162.1 del Artículo 162 de la LPAG, la carga de la prueba en un procedimiento administrativo de oficio (sobretudo como en los de verificación o fiscalización tributaria) se rige por el principio de impulso de oficio. Lo expuesto, ha sido ya establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución No. 478-3-97 de fecha 20 de mayo de 1997 que señaló que: "(...) debe precisarse que no corresponde a la recurrente la carga de la prueba para acreditar ante la Administración Tributaria que los servicios los recibió efectivamente y completamente (...), dado que al existir de por medio un contrato corresponde a la propia Administración Tributaria la probanza (...). (...) Que, toda vez que la Administración Tributaria no acredita que el servicio no existió o que no fue prestado (...) no puede desconocer el gasto para efectos del Impuesto a la Renta" (El subrayado es agregado). En igual sentido se pronuncia la Resolución No. 933-3-97 de fecha 6 de noviembre de 1997 en la cual el Tribunal Fiscal indicó que: "(...) la carga de la prueba respecto a la falta de fehaciencia de la operación citada precedentemente corresponde a la Administración Tributaria (...)" (El subrayado es agregado).

34 Así lo entiende Bustamante Alarcón, cuando señala que "Lo que se busca es que las decisiones que se emitan en un proceso o procedimiento sean adecuadamente motivadas y que no sean una derivación de la mera subjetividad del juzgador, sino una derivación razonada de los valores, normas y circunstancias en torno al cual se desarrolla el caso concreto, así como de las circunstancias comprobadas de la causa" (el énfasis y el subrayado son agregados). (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "Derechos Fundamentales y Proceso Justo". Op. Cit., p. 306). En el mismo sentido, ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "El Derecho a Probar como elemento esencial de un Proceso Justo". Lima. Ara Editores. 2001. p. 62; ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Op. Cit., p. 188.

administrativos que son producto de la mera subjetividad³⁴. Es decir, actos administrativos que no han tomado en consideración los fundamentos de hecho y derecho involucrados en el caso particular o, de ser el caso, de contenido absurdo³⁵.

- Fin de información: porque la autoridad pública no está siempre obligada a dar la razón al administrado, pero sí los fundamentos del no acogimiento de su pedido. En ese sentido, se busca que el administrado conozca el razonamiento de la autoridad pública, de tal forma que ejerza válidamente el derecho de defensa respecto a aquellos aspectos que no se consideran ajustados a ley³⁶.
- Fin impugnativo: en el sentido que la motivación del acto administrativo delimita la materia controvertida para efectos de la interposición de los medios impugnativos previstos por la ley³⁷. Esta situación reviste especial interés, porque a su vez, permitirá controlar la adecuada aplicación del principio de congruencia y de interdicción de reforma en peor, manifestaciones específicas del derecho al debido proceso, de plena aplicación en el procedimiento administrativo tributario.
- Función de control jerárquico y jurisdiccional: toda vez que busca que los tribunales administrativos y judiciales tengan la información necesaria para resolver sobre la correcta aplicación de las leyes y pruebas al caso concreto elevado a su competencia³⁸.
- Función creadora de precedentes administrativos: porque permite conocer a los administrados los fundamentos necesarios y adecuados sobre un caso particular ya sometido a consideración de la Administración Pública. De esta forma, al encontrar recurrencia de pronunciamientos y fundamentos, se genera previsibilidad sobre los actos administrativos que guarden relación con sus intereses, derechos u obligaciones. Así, se logrará generar el derecho a la seguridad jurídica de todo particular.

Como se puede apreciar, el deber de motivación -como manifestación razonada de la decisión- legitima la actividad de todo ente encargado de pronunciarse sobre intereses, obligaciones o derechos de los particulares. En ese sentido, la necesidad de que los administrados (como es el caso

de los deudores tributarios) conozcan las razones que sustentan los actos administrativos que emita la Administración Pública (entre la cual se encuentra la autoridad tributaria) se justifica plenamente. Ello, ya que es necesario que los administrados, ejerciendo su derecho de defensa, reconduzcan a ley todas aquellas actuaciones que resulten arbitrarias y, por tanto, lesivas para sus intereses³⁹.

Nótese entonces, que en caso la Administración Tributaria no cumpla con su obligación legal de motivar los actos administrativos que expida, no permitirá que los contribuyentes conozcan los motivos por los cuales se le pretende, por ejemplo, cobrar un tributo o se le pretende imponer una sanción, con la consecuente imposibilidad de ejercer su derecho constitucional a controvertir aquello que considera que no se ajusta a ley. Dicha situación, como se verá, generará la nulidad del acto administrativo por falta de cumplimiento de sus requisitos de validez.

Formas prohibidas para realizar una motivación del acto administrativo tributario.-

Un quinto aspecto a comentar son algunas situaciones particulares que no son admisibles como motivación, esto es, son formas prohibidas para la Administración Tributaria de cumplir con su deber de exteriorizar el razonamiento que sustentó su decisión.

Sobre el particular, es claro que la Administración Pública -en la cual se encuentra comprendida la Administración Tributaria- goza de cierto margen de discrecionalidad al momento de emitir un acto administrativo. Empero, también es cierto que dicha actuación discrecional no debe ser ejercida de manera arbitraria, sino que está sujeta a ciertos parámetros. Entre dichos límites, se encuentra el deber de motivación, el cual está sujeto al cumplimiento de ciertos alcances materiales, como antes hemos mencionado. Estos se presentan, con mayor razón y exigencia, cuando se encuentra involucrado el patrimonio de los particulares, como sucede en el ámbito impositivo.

Ahora, no siempre la Administración Pública cumple adecuadamente con el deber de motivación de los actos administrativos. En estos casos, lo que se configura -normalmente- son vicios del

35 BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. Ibid. Dem., p. 64.

36 ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Ibid. Dem., p. 201-202; GUZMÁN NAPURÍ, Christian. "La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General". Op. Cit., p. 175; MORÓN URBINA, Juan Carlos. Op. Cit., p. 147.

37 ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Op. Cit., p. 202; GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Ibid. Dem., p. 175.

38 Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante sentencia del 5 de julio de 2004 (Expediente No. 0090-2004-AA/TC), en la cual señaló que "(...) la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento (...)". En el mismo sentido, ver: sentencia del 11 de octubre de 2004 (Expediente No. 2192-2004-AA) y sentencia del 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA). Asimismo, ver: ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Op. Cit., p. 202.

39 En ese sentido se pronuncia Bustamante Alarcón, cuando establece que "En efecto, este principio exige que cualquier acto, norma o decisión por el que se limite o regule el ejercicio de un derecho fundamental, se resuelva un conflicto, se imponga una sanción, o se levante una incertidumbre jurídica en general, vaya acompañada de una motivación que no sea aparente o defectuosa, es decir, una motivación que exponga en forma clara, lógica, jurídica y suficiente los fundamentos de hecho y de derecho que justifican la limitación o la regulación, de tal forma que los destinatarios conozcan las razones y los intereses por las que su derecho se sacrificó y estén en aptitud de realizar los actos necesarios para la defensa de su derecho" (el énfasis y el subrayado son agregados) (Ver: BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "Derechos Fundamentales y Proceso Justo". Op. Cit., p. 171).

razonamiento que provienen de una infracción a las reglas y principios de la lógica y argumentación. De acuerdo a la doctrina, son básicamente vicios de la motivación que también se presentan al momento de emitir un acto administrativo:

2.5.1. Motivación aparente.- esta situación se presenta cuando la entidad administrativa u órgano resolutor al momento de expedir el acto administrativo, no exterioriza todos los aspectos de hecho y de derecho que motivarían la decisión en forma adecuada y razonable⁴⁰. Para ello, dicho órgano o entidad se vale de fórmulas generales o vacías de contenido que -por su ambigüedad, imprecisión y falta de aplicación concreta, no permiten conocer los reales motivos y sustento de la decisión de la autoridad pública⁴¹. Es decir, se recurre a fórmulas que pueden ser utilizadas para cualquier supuesto y no para el caso materia de pronunciamiento⁴².

A partir de lo señalado por unos autores, son manifestaciones típicas de una motivación aparente -aplicables en nuestra consideración al caso de los actos administrativos-, entre otras: (i) cuando sólo se describe los hechos alegados por el administrado, sin analizarlos ni vincularlos con prueba alguna; (ii) cuando no se valora realmente los medios probatorios ofrecidos para resolver el procedimiento, recurriendo a una referencia genérica a los mismos y sin precisar el valor asignado para emitir pronunciamiento; (iii) cuando simplemente se afirma que se encuentra acreditada una situación, sin existir un correlato probatorio que sustente dicha afirmación; (iv) cuando simplemente se afirma de manera genérica que el caso materia de controversia se encuentra dentro de los alcances de una disposición legal.

En nuestra legislación, el vicio de la motivación aparente se encuentra regulado y prohibido legalmente en el numeral 6.3 del Artículo 6 de la LPAG. Dicha disposición establece que la proscripción de una motivación consistente en la exteriorización de fórmulas generales o vacías de justificación para el caso concreto, o aquellas fórmulas que por su oscuridad o vaguedad no resulten específicamente esclarecedoras para la motivación del acto.

2.5.2. Motivación defectuosa.- esta circunstancia se presenta o manifiesta cuando la

entidad administrativa u órgano resolutor emite un acto administrativo cuyo "razonamiento" es contrario a los principios lógicos de no contradicción, tercio excluido e identidad⁴³.

Ejemplos típicos de motivación defectuosa, los encontramos, entre otros: (i) cuando se declara como cierto y probado un acto, hecho o situación jurídica y, seguidamente, se niega; (ii) cuando se afirma que es aplicable a la materia de controversia determinada disposición legal y, al mismo tiempo, se declara que no es aplicable al caso concreto; (iii) cuando se afirma que determinado medio probatorio es idóneo para sustentar la posición del contribuyente y, luego, se declara que se requiere otro; (iv) cuando se incorporan aspectos de hecho que no han sido alegados por los administrados.

En el ordenamiento jurídico nacional, consideramos que el vicio de la motivación defectuosa se encuentra proscrito a partir de una lectura integrada del deber de motivación como una manifestación del derecho constitucional al debido proceso y como un requisito para la validez del acto administrativo. En efecto, aun cuando el numeral 6.3 del Artículo 6 de la LPAG sólo establezca -en relación a este vicio- que se encuentran prohibidas aquellas fórmulas que por su contradicción no sean adecuadas para esclarecer la materia controvertida sometida a competencia de la entidad administrativa u órgano resolutor, es claro que sólo podría cumplirse los alcances materiales y el fundamento del deber de motivación, si es que el razonamiento jurídico incorporado al acto administrativo que se emita no es producto de una sujeción a las reglas de la lógica.

2.5.3. Motivación insuficiente.- este supuesto se evidencia cuando la entidad administrativa u órgano resolutor emite un acto administrativo cuyo "razonamiento" es contrario al principio lógico de razón suficiente⁴⁴. Es decir, se manifiesta cuando no se ha establecido las razones y motivos por los cuales la valoración de la prueba y hechos aportados por los administrados conducen necesariamente a la conclusión adoptada, y no a otra u otras conclusiones⁴⁵.

Ejemplo común de motivación insuficiente lo constituye el caso del acto administrativo que declara una situación jurídica sobre la base de un medio probatorio (v.gr., pericia o tasación), que

40 BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "El Derecho a Probar como elemento esencial de un Proceso Justo". Op. Cit., p. 73; GUZMÁN NAPURÍ, Christian. "La Administración Pública y el Procedimiento Administrativo General". Op. Cit., p. 176.

41 En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la sentencia expedida el 17 de febrero de 2005 (Expediente No. 4289-2004-AA/TC), en la sentencia del 5 de julio de 2004 (Expediente No. 0090-2004-AA/TC) y en la sentencia del 11 de octubre de 2004 (Expediente No. 2192-2004-AA), en la que señaló 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 (...)". Asimismo, señaló que "(...) motivar una decisión no sólo 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".

42 ZEGARRA VALDIVIA, Diego. Op. Cit., p. 208.

43 Ibid. Dem., p. 409.

44 Como se sabe, este principio lógico no incide en la corrección formal del razonamiento -como sucede con los principios de identidad, no contradicción y tercio excluido-, sino sobre el juicio de valor asumido sobre los medios probatorios y elementos de hecho del correspondiente caso materia de controversia.

45 BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "El Derecho a Probar como elemento esencial de un Proceso Justo". Op. Cit., p. 334.

no excluye o no deja en claro la improcedencia o imposibilidad de aceptar como válidas otras situaciones jurídicas o simplemente no asumir la situación jurídica declarada.

A nivel de legislación, compartimos el mismo criterio que en el caso del vicio consistente en la motivación defectuosa. Si bien el numeral 6.3 del Artículo 6 de la LPAG establece -en relación a este vicio- que se encuentran prohibidas aquellas fórmulas que califican de insuficientes para la motivación del acto administrativo, creemos que únicamente podría cumplirse los alcances materiales y el fundamento del deber de motivación, si es que el razonamiento jurídico incorporado al correspondiente acto no admite otras posibles conclusiones (razonables y posibles de probar).

Valga lo antes señalado para precisar que los alcances del mencionado numeral 6.3 del Artículo 6 de la LPAG deben ser entendidos en forma amplia y, como es claro, en favor del administrado. Ello es así, porque el deber de motivación de la Administración Pública, en la cual se encuentra incluida la Administración Tributaria, constituye un derecho y garantía de los administrados frente a la arbitrariedad y subjetividad de las decisiones que se emitan.

Por tanto, aun cuando los alcances de dicha disposición son amplios, negar la aplicación de la misma a supuestos no previstos expresamente constituiría una restricción y violación evidente al derecho constitucional al debido procedimiento, en especial a la motivación del acto administrativo.

La nulidad del acto administrativo tributario que no cumpla con el deber constitucional y legal de motivación.-

Un sexto aspecto a comentar es la consecuencia legal que se genera en el supuesto que la Administración Tributaria emita un acto

administrativo tributario que no contenga la exteriorización de su deber de motivación.

Al respecto, debemos señalar que en el supuesto que la Administración Tributaria no exteriorice los motivos que sustentan la decisión adoptada, sobre la base necesaria y previa de la admisión y valoración de la información y argumentación presentada por el deudor tributario, no sólo violará los principios de verdad material e impulso de oficio, sino que incurrirá en una abierta violación al derecho de defensa de dicho deudor.

Ciertamente, la Administración Tributaria debe tener presente que toda persona, en virtud de lo establecido en el numeral 23 del Artículo 2 de la Constitución Política de 1993⁴⁶, tiene derecho a la legítima defensa. Conforme a este derecho constitucional, aplicable por tanto a todo tipo de procedimiento (como es el caso de un procedimiento administrativo tributario), toda persona tiene el derecho a que el órgano resolutor le confiera válidamente la posibilidad de conocer y cuestionar todos los aspectos que han dado real motivo a la expedición de una resolución o acto administrativo. Ello, como es claro, a fin de acreditar y, de ser el caso, obtener un resultado favorable a sus intereses.

Por tal motivo, en caso la Administración Tributaria incurra en una falta de motivación, habrá incurrido en un vicio de validez del acto administrativo tributario emitido. Este vicio, como es claro, no es otro que la vulneración del derecho de defensa, del principio de verdad material e impulso de oficio, y motivación de los actos administrativos tributarios. En ese sentido, serán nulos -total o parcialmente⁴⁷- los valores o actos administrativos tributarios emitidos, salvo que sea subsanado antes que los mismos sean impugnados por los contribuyentes. Así se debe entender a partir de lo previsto el numeral 2 del Artículo 109 del Código Tributario⁴⁸ y lo establecido en el numeral 1 y 2 del Artículo 10 de la LPAG.

46 "Artículo 2.- Toda persona tiene derecho: (...) 23. A la legítima defensa".

47 Dependiendo de los alcances e independencia del vicio en relación a la totalidad del acto administrativo tributario emitido.

48 Como se ha mencionado anteriormente, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 77 del Código Tributario, constituye requisito para la expedición de los actos administrativos tributarios, señalar los motivos, razones o fundamentos que sustentan la decisión adoptada (Ver Nota No. 23 a 26). Ahora, si bien el requisito de motivación del acto administrativo tributario en sustancia es un requisito de fondo para su validez, el último párrafo del Artículo 109 del Código Tributario ha establecido que el incumplimiento de dicho deber constituiría una causal de *anulabilidad*. Es decir, la Administración Tributaria podría eventualmente subsanar los vicios en que ha incurrido al expedir un acto administrativo tributario, convalidando sus efectos.

No obstante esta posibilidad de que la Administración Tributaria pueda convalidar los actos administrativos tributarios que haya expedido sin observar lo dispuesto en el Artículo 77 del Código Tributario, consideramos que siendo la motivación una característica estructural de todo acto administrativo, resulta evidente que su ausencia supondrá indefectiblemente la nulidad del acto que adolece de este vicio. Y es que en estos casos, la indefensión que se ocasiona a los administrados es absoluta, en tanto no hay argumentos que rebatir ante la falta total o adecuada de ellos. De allí, como se ha señalado, que sea importante reconocer al deber de motivación su condición de manifestación del derecho constitucional al debido proceso.

Desde luego, si consideramos que la impugnación (en este caso, el cuestionamiento de la validez) del acto administrativo tributario está sujeta a ciertos plazos (básicamente, en función a la posibilidad de no exigir el pago previo de la deuda tributaria), es claro que permitir que la Administración Tributaria subsane el vicio de motivación en que incurrió, estando el valor tributario sujeto a competencia de una instancia jerárquicamente superior (v.gr., el Tribunal Fiscal), se afectaría irremediablemente el derecho de todo particular a la doble instancia, de plena aplicación también en el ámbito del procedimiento administrativo. Ello es así, porque ya no tendría la posibilidad de cuestionar aquello que en su momento debía conocer para ejercer adecuadamente su derecho de defensa.

En ese sentido, la Administración Tributaria no podría subsanar un acto que ya pasó a competencia y, por tanto, a pronunciamiento efectivo de otra instancia. De aceptar lo contrario, estaríamos aceptando que la Administración Tributaria prescindiera del procedimiento legal establecido para que los órganos competentes se pronuncien sobre las controversias sometidas a su consideración (ya sea por temas de fondo o forma). Nada más ilegal, por lo que resulta poco útil referirse en extensión a este punto. A este efecto, no debemos dejar de mencionar que el Tribunal Fiscal ha interpretado en forma extensiva y amplia los alcances del numeral 2 del Artículo 109 del Código Tributario para comprender situaciones que afectan el debido procedimiento en general.

III. A modo de conclusión

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se puede llegar a las siguientes conclusiones:

El derecho al debido proceso, por su naturaleza, es un derecho fundamentalmente complejo, en el sentido que está integrado por otros derechos que forman su contenido. Entre el conjunto de derechos esenciales que integran el derecho al debido proceso, se encuentra el derecho a la motivación de las resoluciones o actos administrativos; y, el derecho de contradicción o defensa.


La motivación es un requisito para la validez del acto administrativo tributario que consiste en la manifestación o exteriorización de los argumentos de hecho y de derecho que han sustentado o justificado la decisión (alternativa elegida) que expide y hace pública la entidad administrativa. Este requisito es de cumplimiento más estricto en el ámbito tributario, porque es un ámbito en el que la actuación arbitraria de la Administración Pública podría generar una exacción injustificada del patrimonio de los contribuyentes.

La exteriorización del deber de motivación, la Administración Pública -en la cual se encuentra incluida la autoridad tributaria- debe realizar una descripción expresa, concreta y directa (i) de los hechos probados relevantes del caso específico (motivación fáctica); y, (ii) de los fundamentos jurídicos que, conjuntamente con dichos hechos,

apoyan la emisión del acto administrativo en el sentido adoptado y notificado al administrado (motivación jurídica).

El deber de motivación -como manifestación razonada de la decisión- legitima la actividad de todo ente encargado de pronunciarse sobre los intereses, derechos u obligaciones de los deudores tributarios. Dicha legitimación descansa básicamente en la necesidad de que dichos deudores conozcan las razones que sustentan los actos administrativos tributarios que emita la Administración Pública, a fin de que reconduzcan a ley todas aquellas actuaciones que consideren arbitrarias y, por tanto, lesivas de sus intereses.

El cumplimiento del deber de motivación está sujeto a incurrir ciertos vicios del razonamiento, como suceden en los casos de la motivación aparente, defectuosa o insuficiente. Todos estos vicios se encuentran proscritos por nuestro ordenamiento, constituyendo situaciones que afectan la validez del acto administrativo tributario.

La Administración Tributaria emitirá un acto administrativo tributario pasible de nulidad si incurre en una forma prohibida de motivación, salvo que dicho vicio sea subsanado antes que el contribuyente impugne la validez del correspondiente acto. De no ser subsanado en dicho supuesto, el órgano resolutor correspondiente tendrá que ordenar el quiebre -total o parcial- del valor tributario y, consecuentemente, dejar sin efecto los reparos y/o sanciones tributarias que se hayan formulado con motivo de la emisión de dicho acto administrativo nulo. 

Teniendo precisado lo anterior, sí es importante mencionar que el único supuesto en que la Administración Tributaria podría corregir los vicios de motivación en que ha incurrido al expedir un valor -como podría ser el caso de una resolución de determinación o de multa-, se presenta desde el momento que el mismo es emitido hasta antes de que un órgano jerárquico superior asuma competencia. En caso contrario, en forma irremediable e inexorable se deberá declarar la nulidad de los valores tributarios correspondientes. Empero, de producirse el supuesto mencionado, la autoridad tributaria deberá disponer las medidas necesarias para que no se afecte el derecho al debido proceso y todas sus manifestaciones concretas. Así, por ejemplo, se deberá entender reiniciado el plazo de cómputo para la impugnación del correspondiente acto administrativo tributario.

