



**MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS
TRIBUNAL FISCAL**

"DECENIO DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN EL PERÚ"
"AÑO DEL CENTENARIO DE MACHU PICCHU PARA EL MUNDO"

ACTA DE REUNIÓN DE SALA PLENA Nº 2011-16

TEMA : DETERMINAR SI SE INCURRE EN CAUSAL DE NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN CUANDO LA RESOLUCIÓN DE MULTA GIRADA EN SUSTITUCIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTO U OFICINA DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES (A QUE SE REFIERE EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 183º DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO Nº 981), SE SUSTENTA EN UN ACTA EMITIDA POR UN FEDATARIO FISCALIZADOR SIN QUE EN LA RESOLUCIÓN DE MULTA SE ESPECIFIQUEN LOS MOTIVOS DE LA SUSTITUCIÓN.

FECHA : 11 de noviembre de 2011
HORA : 05:00 p.m.
MODALIDAD : Vídeo conferencia
LUGAR : Calle Diez Canseco Nº 258, Miraflores
Javier Prado Oeste Nº 1115, San Isidro

ASISTENTES	: Licette Zúñiga D.	Rosa Barrantes T.	Marina Zelaya V.
	Sergio Ezeta C.	Jesús Fuentes B.	Mariella Casalino M.
	Raúl Queuña D.	Ada Flores T.	Caridad Guarníz C.
	Victor Castañeda A.	Silvia León P.	Ana María Cogorno P.
	Luis Cayo Q.	Marco Huamán S.	Elizabeth Winstanley P.
	José Martel S.	Doris Muñoz G.	Carmen Terry R.
	Luis Ramírez M.	Miguel De Pomar S.	Renée Espinoza B.
	Lily Villanueva A.	Rossana Izaguirre Ll.	Carlos Moreano V.
	Lorena Amico DLC.	Jorge Sarmiento D.	Cristina Huertas L.
	Roxana Ruiz A.	Gary Falconí S.	Zoraida Olano S.

NO ASISTENTES	: Gabriela Márquez Pacheco	(Descanso Médico: fecha de votación)
	Patricia Meléndez Kohatsu	(Descanso Médico: fecha de votación)
	Pedro Velásquez López Raygada	(Vacaciones: fecha de votación)
	Juana Pinto de Aliaga	(Descanso Médico: fecha de suscripción)

I. ANTECEDENTES:

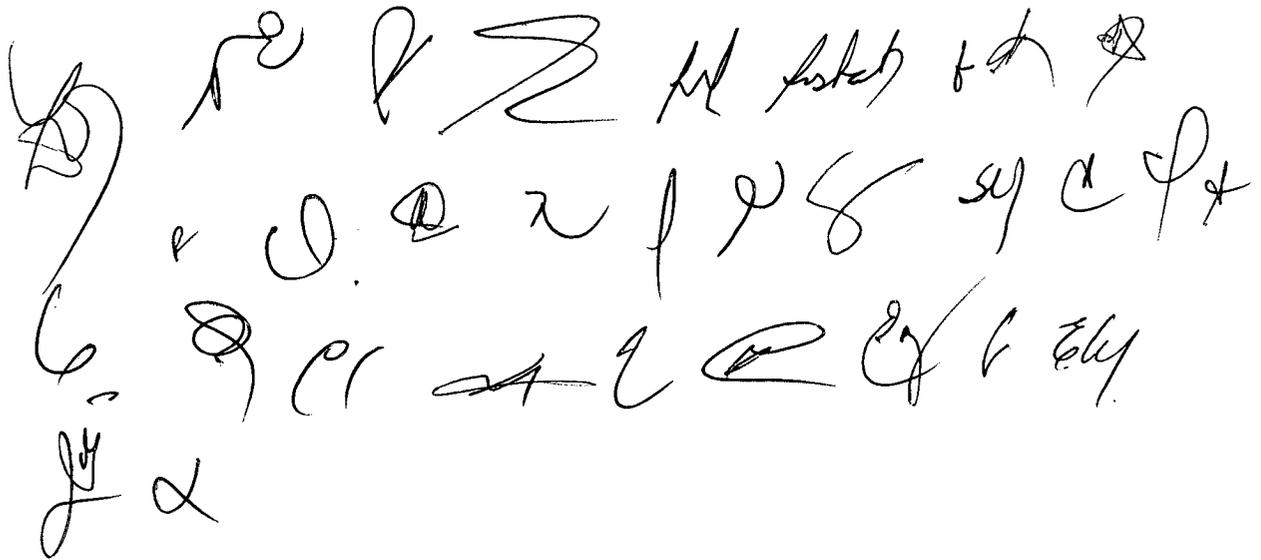
Informe que sustenta el acuerdo adoptado.

II. AGENDA:

Suscripción de la presente Acta de Sesión de Sala Plena, que contiene el punto de deliberación, los votos emitidos y el acuerdo adoptado, tal como se detalla en el cuadro que se transcribe a continuación, siendo la decisión adoptada la siguiente:

“No se incurre en causal de nulidad por falta de motivación cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.

El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano”.



TEMA:

DETERMINAR SI SE INCURRE EN CAUSAL DE NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN CUANDO LA RESOLUCIÓN DE MULTA GIRADA EN SUSTITUCIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTO U OFICINA DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES (A QUE SE REFIERE EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 183° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 981), SE SUSTENTA EN UN ACTA EMITIDA POR UN FEDATARIO FISCALIZADOR SIN QUE EN LA RESOLUCIÓN DE MULTA SE ESPECIFIQUEN LOS MOTIVOS DE LA SUSTITUCIÓN.

PROPUESTA 1	PROPUESTA 2	
<p>No se incurre en causal de nulidad por falta de motivación cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 1 del Informe</p>	<p>Se incurre en causal de nulidad cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.</p> <p>Fundamento: Ver propuesta 2 del Informe.</p>	
	<p>SUB PROPUESTA 1</p> <p>La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos no es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.</p> <p>Fundamento: Ver sub propuesta 2.1 del Informe</p>	<p>SUB PROPUESTA 2</p> <p>La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.</p> <p>Fundamento: Ver sub propuesta 2.2 del Informe</p>

Vocales			
Dra. Olano	X		
Dra. Zúñiga	X		
Dra. Barrantes	X		
Dra. Márquez	(Descanso Médico)	(Descanso Médico)	(Descanso Médico)
Dra. Zelaya	X		
Dr. Ezeta			X
Dr. Fuentes			X
Dra. Casalino	X		
Dr. Queuña	X		
Dr. Velásquez	(Vacaciones)	(Vacaciones)	(Vacaciones)
Dra. Flores	X		
Dra. Guarniz	X		
Dr. Castañeda			X
Dra. León	X		
Dra. Cogorno	X		
Dr. Cayo	X		
Dr. Huamán	X		
Dra. Winstanley	X		
Dr. Martel	X		
Dra. Muñoz		X	
Dra. Terry		X	
Dra. Meléndez	(Descanso Médico)	(Descanso Médico)	(Descanso Médico)
Dra. Pinto	X		
Dr. Ramírez	X		
Dr. De Pomar	X		
Dra. Espinoza		X	
Dra. Villanueva		X	
Dra. Izaguirre			X
Dr. Moreano			X
Dra. Amico	X		
Dr. Sarmiento			X (*)
Dra. Huertas	X		
Dr. Falconi	X		
Dra. Ruiz	X		
TOTAL	21	4	5/1(*)= 6

(*) **VOTO SINGULAR DEL VOCAL SARMIENTO DIAZ:** La motivación es importante en cuanto ofrece la posibilidad de conocer a las partes los criterios por los que se declara su derecho y porque adicionalmente constituye la base por la que éstas pueden impugnar los actos administrativos, haciendo valer su derecho de defensa y al debido procedimiento, en tal sentido, debe considerarse que si el acta emitida por el fedatario fiscalizador ha sido puesta a conocimiento del interesado, ella puede ser tan solo referida en la Resolución de Multa y por lo tanto no adolecer de nulidad.

Así por ejemplo, se dan casos en los que el acta de inspección señala que no se encuentra a nadie en el local a cerrar, sin poner en formal conocimiento del interesado esta constatación. En tales casos no es posible que el administrado pueda conocer las causas por las que se emite la resolución de Multa -al no aparecer estas causas en dicha resolución- adoleciendo por tanto ésta de nulidad por falta de la debida motivación.

A collection of handwritten signatures and initials in black ink, including names like 'M', 'N', 'S', 'C', 'D', 'E', 'F', 'G', 'H', 'I', 'J', 'K', 'L', 'M', 'N', 'O', 'P', 'Q', 'R', 'S', 'T', 'U', 'V', 'W', 'X', 'Y', 'Z' and various initials and marks.

PUBLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN EMITIDA EN EL DIARIO OFICIAL EL PERUANO.		
	PROPUESTA 1	PROPUESTA 2
	El acuerdo que se adopta en la presente sesión se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario, y en consecuencia, la resolución que se emita debe ser publicada en el diario oficial El Peruano.	El acuerdo que se adopta en la presente sesión no se ajusta a lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario.
Vocales		
Dra. Olano	X	
Dra. Zúñiga	X	
Dra. Barrantes	X	
Dra. Márquez	Descanso Médico	Descanso Médico
Dra. Zelaya	X	
Dr. Ezeta	X	
Dr. Fuentes	X	
Dra. Casalino	X	
Dr. Queuña	X	
Dr. Velásquez	Vacaciones	Vacaciones
Dra. Flores	X	
Dra. Guarníz	X	
Dr. Castañeda	X	
Dra. León	X	
Dra. Cogorno	X	
Dr. Cayo	X	
Dr. Huamán	X	
Dra. Winstanley	X	
Dr. Martel	X	
Dra. Muñoz	X	
Dra. Terry	X	
Dra. Meléndez	Descanso Médico	Descanso Médico
Dra. Pinto	X	
Dr. Ramírez	X	
Dr. De Pomar	X	
Dra. Espinoza	X	
Dra. Villanueva	X	
Dra. Izaguirre	X	
Dr. Moreano	X	
Dra. Amico	X	
Dr. Sarmiento	X	
Dra. Huertas	X	
Dr. Falconí	X	
Dra. Ruiz	X	
Total:	31	

Se deja constancia que forma parte integrante del Acta el informe que se indica en el punto I de la presente (Antecedentes).

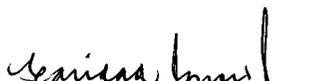
No habiendo otro asunto que tratar, se levantó la sesión iniciándose el trámite de firmas de la presente acta, en señal de conformidad.


Licette Zúñiga Dulanto


Marina Zelaya Vidá


Sergio Ezeta Carpio


Raúl Queuña Díaz


Caridad Guarniz Cabell


Sylvia León Pinedo


Luis Cayo Quispe


Elizabeth Winstanley Patio

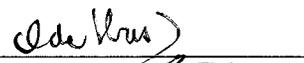

Doris Muñoz García


Juana Pinto de Aliaga
Fecha: 14/11/11


Rosa Barrantes Takata

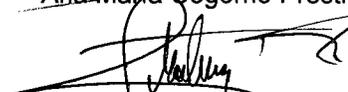

Jesús Fuentes Borda

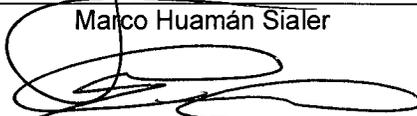

Mariella Casalino Mannarelli


Ada Flores Talavera

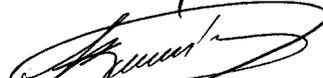

Víctor Castañeda Altamirano


Ana María Cogorno Prestinoni


Marco Huamán Sialer


José Martel Sánchez

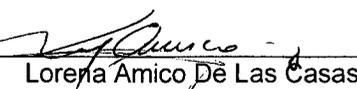

Carmen Terry Ramos


Luis Ramírez Mío


Miguel De Pomar Shirota


Lily Villanueva Aznarán

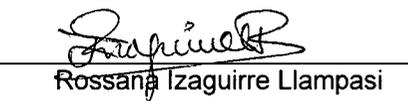

Carlos Moreano Valdivia


Lorena Amico De Las Casas


Gary Falconí Sinche


Zoraida Olano Silva


Renee Espinoza Bassino


Rossana Izaguirre Llampasi


Jorge Sarmiento Díaz


Cristina Huertas Lizarzaburu


Roxana Ruiz Abarca

INFORME DE SALA PLENA

TEMA: DETERMINAR SI SE INCURRE EN CAUSAL DE NULIDAD POR FALTA DE MOTIVACIÓN CUANDO LA RESOLUCIÓN DE MULTA GIRADA EN SUSTITUCIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTO U OFICINA DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES (A QUE SE REFIERE EL INCISO A) DEL ARTÍCULO 183° DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 981), SE SUSTENTA EN UN ACTA EMITIDA POR UN FEDATARIO FISCALIZADOR SIN QUE EN LA RESOLUCIÓN DE MULTA SE ESPECIFIQUEN LOS MOTIVOS DE LA SUSTITUCIÓN.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El artículo 77° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, indica los requisitos de las resoluciones de determinación y de multa. En el caso de estas últimas, se ha establecido que contendrán necesariamente los establecidos por los numerales 1) y 7) de dicho artículo, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Sobre el particular, el numeral 7) dispone que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros, los fundamentos y disposiciones que la amparen.

Por otro lado, el artículo 3° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que uno de los requisitos de validez de los actos administrativos es la motivación. En efecto, prevé que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Asimismo, el artículo 10° de la citada ley dispone que son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, 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 anotada ley.

Por su parte, el artículo 109° del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981¹, establece que los actos de la Administración Tributaria son nulos, entre otros supuestos, cuando son dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido y cuando sean contrarios a ley o norma con rango inferior.

Ahora bien, de conformidad con el inciso a) del artículo 183° del citado Código, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudiesen seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando ésta lo determine en base a los criterios que se establezca mediante resolución de superintendencia.

¹ Publicado el 15 de marzo de 2007 en el diario oficial "El Peruano".



Sobre el particular, se determinará si las resoluciones de multa giradas en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes adolecen de motivación cuando en éstas no se especifica los motivos de la sustitución y sólo hacen referencia a un acta de inspección, y si en consecuencia, debe declararse su nulidad.

Amerita llevar el tema a conocimiento de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en aplicación del artículo 154° del Código Tributario, el cual establece que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, y que de presentarse resoluciones con fallos contradictorios entre sí, debe someterse el asunto a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

II. ANTECEDENTES

Los antecedentes normativos y jurisprudenciales pueden ser revisados en los Anexos I y II.

III. PROPUESTAS

PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

No se incurre en causal de nulidad por falta de motivación cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.

FUNDAMENTO

De conformidad con el numeral 1) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario modificado por Decreto Legislativo N° 953², constituye infracción no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión. Dicha infracción, según lo previsto por las tablas I, II y III del citado Código, modificadas por Decreto Legislativo N° 981³, está sancionada con multa o cierre, según corresponda⁴.

² Publicado el 5 de febrero de 2004 en el diario oficial El Peruano.

³ Publicado el 15 de marzo de 2007 en el diario oficial El Peruano.

⁴ Las citadas tablas prevén que la multa se aplicará en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción salvo que éste la reconozca mediante un acta de reconocimiento y que la sanción cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que se incurra en la misma infracción. Se precisa además que si la infracción no se ha cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, sólo se aplicará la multa.



En caso que corresponda aplicar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá sustituirla por una multa en determinadas circunstancias, estas son, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando lo determine la Administración Tributaria en base a criterios que ésta establezca mediante resolución de superintendencia.

En ese sentido, la sustitución debe encontrarse sustentada en alguna de las razones previstas por el Código Tributario o mediante resolución de superintendencia.

Cabe indicar que el encargado de dejar constancia de las circunstancias que habilitan a proceder a la sustitución de una sanción por otra es el fedatario fiscalizador. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador⁵, entre sus funciones están las de ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, practicar inspecciones en los locales que se encuentren ocupados bajo cualquier título por los deudores tributarios y colocar sellos, carteles, letreros oficiales, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria en aquellos casos que las normas legales lo establezcan como su función o en la ejecución de las sanciones correspondientes a las Tablas I, II y III del Código Tributario.

Al desarrollar dichas funciones, el fedatario fiscalizador emite documentos que tienen carácter público y que producen fe respecto de los hechos que éste comprueba con motivo de la inspección, investigación, control o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias⁶.

De conformidad con el artículo 5° del citado reglamento, lo consignado en dichos documentos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador. Asimismo, se prevé que éstos no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido si el deudor tributario o el sujeto intervenido manifiesta su negativa u omite intencionalmente suscribirlos o se niegue a recibir la copia que entregue el fedatario fiscalizador. En estos casos, agrega la norma, constituye prueba suficiente de esta circunstancia la constancia de dicha negativa u omisión consignada en el documento correspondiente por parte del mencionado fedatario.

Por tanto, si el fedatario fiscalizador advierte la existencia de circunstancias que sustentan la sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes por una resolución de multa, debe dejar constancia de esos hechos en un acta en la que se explique y se dé fe de lo acontecido así como de la base legal que ampara dicha sustitución de tal manera que se cumpla con todos los requisitos que regulan a las actas elaboradas por los fedatarios fiscalizadores.

Ahora bien, corresponde determinar si la resolución de multa emitida en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se encuentra debidamente motivada si en ésta no se hace referencia específica a los

⁵ Aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF.

⁶ En este sentido, véase el artículo 5° del Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF y el artículo 43° de la Ley N° 27444, que establece que son considerados documentos públicos aquellos emitidos válidamente por los órganos de las entidades.



hechos y razones que impidieron ejecutar la sanción de cierre sino que hace remisión al acta elaborada por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de dichas razones, hechos o circunstancias, lo cual conlleva determinar también la validez de la resolución de multa.

En efecto, el artículo 77° del Código Tributario indica los requisitos de las resoluciones de determinación y de multa. En el caso de estas últimas, se ha establecido que contendrán necesariamente los establecidos por los numerales 1) y 7) de dicho artículo, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Sobre el particular, el numeral 7) dispone que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros, los fundamentos y disposiciones que la amparen, lo cual, como lo ha previsto el citado artículo, debe ser aplicado también a las resoluciones de multa.

Por otro lado, el artículo 3° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que uno de los requisitos de validez de los actos administrativos es la motivación. En efecto, prevé que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Asimismo, el numeral 6.1 del artículo 6° de la citada ley dispone que 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. A continuación, el numeral 6.2 agrega que 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.

Sobre el particular, MORÓN URBINA señala que la motivación es "la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la Administración", la cual, para nuestro legislador, ha dejado de ser un elemento formal del acto administrativo sino que constituye un elemento esencial⁷.

La motivación es exigida para que se pueda apreciar la legitimidad de la actuación pública⁸. En este sentido, CALABUIG MORO indica que la motivación es un instrumento que facilita el control de la actividad de la Administración y permite vislumbrar la frontera entre lo discrecional y lo arbitrario. Asimismo, explica que el deber de motivación se encuentra vinculado al derecho de defensa y al debido procedimiento⁹.

⁷ En este sentido véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 146.

⁸ Al respecto, véase: *Ibidem*. Asimismo, véase la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC en la que se ha indicado que: "La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3° y 43° de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, 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".

⁹ En este sentido, véase: CALABUIG MORO, Susana, "El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario" en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, N° 9, 2000, Aranzadi, Pamplona, pp. 2 y ss.



En el campo de la aplicación de sanciones, en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC se ha explicado que: *“En la medida 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 éste 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. De otro lado, tratándose de un acto de esta naturaleza, la motivación permite a la Administración 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”*.

Ahora bien, en cuanto al contenido de la motivación, MORÓN URBINA explica que ésta debe comprender tanto la fundamentación de los aspectos jurídicos como la relación de supuestos reales apreciados y verificados por el funcionario. En cuanto a los aspectos jurídicos, agrega que debe hacerse cita de las fuentes jurídicas pertinentes, síntesis de las argumentaciones jurídicas alegadas y de las seguidas para estimarlas o desestimarlas. Asimismo, en relación con los hechos apreciados, señala que el deber de motivación impone que la Administración resuelva sólo sobre circunstancias reales y tenidas por ciertas que sirven para formular convicción de verdad material en la autoridad que decide el procedimiento¹⁰.

No obstante lo expuesto, cabe reiterar que el numeral 6.2 del citado artículo 6° de la Ley N° 27444 ha previsto que la motivación puede efectuarse 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.

Esta modalidad de motivación ha sido objeto de comentario por parte del Tribunal Constitucional, quien al respecto ha señalado que *“la motivación puede generarse previamente a la decisión –mediante los informes o dictámenes correspondientes- o concurrentemente con la resolución, esto es, elaborarse simultáneamente con la decisión. En cualquier caso, siempre deberá quedar consignada en la resolución. 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 denominados “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”*¹¹.

En el presente caso, como se ha mencionado precedentemente, se analiza si las resoluciones de multa giradas en sustitución de sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se encuentran debidamente motivadas si sólo hacen referencia al acta que levantó el fedatario fiscalizador en la que dio cuenta de las circunstancias que sustentan dicha sustitución.

Sobre el particular, según lo dispuesto por los artículos 4° y 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, el acta es un documento en el que constan los hechos verificados por un fedatario siendo que el vocablo informar significa la *“descripción, oral o escrita, de*

¹⁰ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, p. 148.

¹¹ En este sentido, véase la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N°08495-2006-PA/TC.



*las características y circunstancias de un suceso o asunto*¹². En este sentido, en la medida que mediante el acta probatoria se describe las características y circunstancias de los hechos que impidieron ejecutar la sanción de cierre de establecimiento, que dicha acta sea identificada de forma certera en la resolución de multa y obre en el expediente, servirá para motivar a la anotada resolución de multa que haga referencia a aquella.

En efecto, como se ha indicado, de cumplir con todos los requisitos que exigen las normas que la regulan, el acta elaborada por el fedatario fiscalizador tiene carácter de documento público y en aplicación del artículo 165° del Código Tributario, goza de la presunción de veracidad, de manera que si la resolución de multa hace referencia a dicha acta y ésta obra en el expediente, la anotada resolución de multa cuenta con la motivación que brinda un documento público en el que se hace una descripción de los hechos que motivan la sustitución de una sanción por otra y que goza de presunción de veracidad. En tal sentido, en dicha acta se debe dar cuenta con detalle de los hechos que fundamentan la sustitución y de las normas que la amparan.

Cumplido aquello, si la resolución de multa se motiva a través de la remisión a un número de acta determinada, debe analizarse esta última para verificar si contiene expresión clara de los hechos y normas que amparan la actuación de la Administración, la fecha de emisión y si se ha identificado el fedatario fiscalizador que la emitió, integrándose de ese modo con el acto sancionador sin que ello implique algún vicio de nulidad ya que dicha forma de motivar tiene sustento en lo dispuesto por el numeral 6.2 del artículo 6° de la Ley N° 27444.

Cabe precisar que conforme lo señala el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, la referida acta no pierde su validez aún cuando el administrado se negara a recibir una copia de ella o a suscribirla, de lo cual debe dejarse constancia. Así también, se considera que tampoco pierde validez el acta si no es posible entregar una copia de ella, por ejemplo, por haberse encontrado cerrado el local en el que se iba a aplicar la sanción de cierre, situación que de igual forma debe constar en el acta levantada.

Por lo tanto, será válida la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, cuando se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador que cumple con todos los requisitos establecidos por el ordenamiento, y en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre.

PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

Se incurre en causal de nulidad cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo

¹² En este sentido véase la primera acepción del vocablo en el Diccionario de la Real Academia Española en: www.rae.es.



ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.

FUNDAMENTO

De conformidad con el numeral 1) del artículo 174° del Texto Único Ordenado del Código Tributario modificado por Decreto Legislativo N° 953¹³, constituye infracción no emitir y/o no otorgar comprobantes de pago o documentos complementarios a éstos, distintos a la guía de remisión. Dicha infracción, según lo previsto por las tablas I, II y III del citado Código, modificadas por Decreto Legislativo N° 981¹⁴, está sancionada con multa o cierre, según corresponda¹⁵.

En caso que corresponda aplicar la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá sustituirla por una multa en determinadas circunstancias, estas son, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando lo determine la Administración Tributaria en base a criterios que ésta establezca mediante resolución de superintendencia.

En ese sentido, la sustitución debe encontrarse sustentada en alguna de las razones previstas por el Código Tributario o mediante resolución de superintendencia.

Cabe indicar que el encargado de dejar constancia de las circunstancias que habilitan a proceder a la sustitución de una sanción por otra es el fedatario fiscalizador. En efecto, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 4° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador¹⁶, entre sus funciones están las de ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, practicar inspecciones en los locales que se encuentren ocupados bajo cualquier título por los deudores tributarios y colocar sellos, carteles, letreros oficiales, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria en aquellos casos que las normas legales lo establezcan como su función o en la ejecución de las sanciones correspondientes a las Tablas I, II y III del Código Tributario.

Al desarrollar dichas funciones, el fedatario fiscalizador emite documentos que tienen carácter público y que producen fe respecto de los hechos que éste comprueba con motivo de la inspección, investigación, control o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias¹⁷.

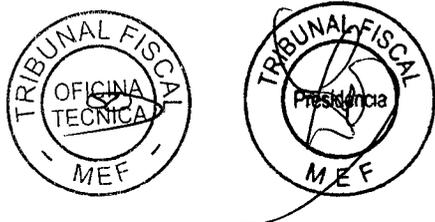
¹³ Publicado el 5 de febrero de 2004 en el diario oficial El Peruano.

¹⁴ Publicado el 15 de marzo de 2007 en el diario oficial El Peruano.

¹⁵ Las citadas tablas prevén que la multa se aplicará en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción salvo que éste la reconozca mediante un acta de reconocimiento y que la sanción cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que se incurra en la misma infracción. Se precisa además que si la infracción no se ha cometido o detectado en un establecimiento comercial u oficina de profesionales independientes, sólo se aplicará la multa.

¹⁶ Aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF.

¹⁷ En este sentido, véase el artículo 5° del Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF y el artículo 43.1° de la Ley N° 27444, que establece que son considerados documentos públicos aquellos emitidos válidamente por los órganos de las entidades.



De conformidad con el artículo 5° del citado reglamento, lo consignado en dichos documentos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el fedatario fiscalizador. Asimismo, se prevé que éstos no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido si el deudor tributario o el sujeto intervenido manifiesta su negativa u omite intencionalmente suscribirlos o se niegue a recibir la copia que entregue el fedatario fiscalizador. En estos casos, agrega la norma, constituye prueba suficiente de esta circunstancia la constancia de dicha negativa u omisión consignada en el documento correspondiente por parte del mencionado fedatario.

Por tanto, si el fedatario fiscalizador advierte la existencia de circunstancias que sustentan la sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes por una resolución de multa, debe dejar constancia de esos hechos en un acta en la que se explique y se de fe de lo acontecido así como de la base legal que ampara dicha sustitución de tal manera que se cumpla con todos los requisitos que regulan a las actas elaboradas por los fedatarios fiscalizadores.

Ahora bien, corresponde determinar si la resolución de multa emitida en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se encuentra debidamente motivada si en ésta no se hace referencia específica a los hechos y razones que impidieron ejecutar la primera sanción mencionada sino que hace remisión al acta elaborada por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de dichas razones hechos o circunstancias, lo cual conlleva determinar también la validez de la resolución de multa.

En efecto, el artículo 77° del Código Tributario indica los requisitos de las resoluciones de determinación y de multa. En el caso de estas últimas, se ha establecido que contendrán necesariamente los establecidos por los numerales 1) y 7) de dicho artículo, así como referencia a la infracción, el monto de la multa y los intereses. Sobre el particular, el numeral 7) dispone que la resolución de determinación será formulada por escrito y expresará, entre otros, los fundamentos y disposiciones que la amparen, lo cual, como lo ha previsto el citado artículo, debe ser aplicado también a las resoluciones de multa.

Por otro lado, el artículo 3° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que uno de los requisitos de validez de los actos administrativos es la motivación. En efecto, prevé que el acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Asimismo, el numeral 6.1 del artículo 6° de la citada ley dispone que 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. A continuación, el numeral 6.2 agrega que 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.

Sobre el particular, MORÓN URBINA señala que la motivación es *"la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de base o determinan una resolución de la*



Administración”, la cual, para nuestro legislador, ha dejado de ser un elemento formal del acto administrativo sino que constituye un elemento esencial¹⁸.

La motivación es exigida para que se pueda apreciar la legitimidad de la actuación pública¹⁹. En este sentido, CALABUIG MORO indica que la motivación es un instrumento que facilita el control de la actividad de la Administración y permite vislumbrar la frontera entre lo discrecional y lo arbitrario. Asimismo, explica que el deber de motivación se encuentra vinculado al derecho de defensa y al debido procedimiento²⁰.

En el campo de la aplicación de sanciones, en la sentencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC se ha explicado que: *“En la medida 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 éste 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. De otro lado, tratándose de un acto de esta naturaleza, la motivación permite a la Administración 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 cuanto al contenido de la motivación, MORÓN URBINA explica que ésta debe comprender tanto la fundamentación de los aspectos jurídicos como la relación de supuestos reales apreciados y verificados por el funcionario. En cuanto a los aspectos jurídicos, agrega que debe hacerse cita de las fuentes jurídicas pertinentes, síntesis de las argumentaciones jurídicas alegadas y de las seguidas para estimarlas o desestimarlas. Asimismo, en relación con los hechos apreciados, señala que el deber de motivación impone que la Administración resuelva sólo sobre circunstancias reales y tenidas por ciertas que sirven para formular convicción de verdad material en la autoridad que decide el procedimiento²¹.

De otro lado, sobre lo previsto por el citado numeral 6.2, señala que *“...permite que se pueda motivar mediante la aceptación íntegra de los pareceres o dictámenes previos existentes en el expediente, en cuyo caso será necesario sólo la cita expresa del documento que le sirve de sustento y de su ubicación dentro del expediente para la accesibilidad del administrado –(motivación in aliunde)”* y precisa que en este caso *“subsiste la necesidad de justificar tanto lo fáctico como lo jurídico del acto, por lo que si los informes se refieren sólo a uno de estos extremos, la autoridad deberá complementarlos en forma debida. Del mismo modo, a efectos de procedimiento, los*

¹⁸ En este sentido véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Gaceta Jurídica, 2006, Lima, p. 146.

¹⁹ Al respecto, véase: *Ibidem*. Asimismo, véase la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2192-2004-AA/TC en la que se ha indicado que: *“La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3° y 43° de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, 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 este sentido, véase: CALABUIG MORO, Susana, “El deber de motivación de los actos administrativos en el ámbito tributario” en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, N° 9, 2000, Aranzadi, Pamplona, pp. 2 y ss.

²¹ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, p. 148.



informes citados como antecedentes justificativos, se entienden integrantes del acto mismo, y la autoridad, asume la responsabilidad por ellos también²².

Finalmente, el numeral 6.3 del artículo 6° de la Ley N° 27444 indica que “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 acto²³”.

En ese orden de ideas, es necesario establecer si el acta que elabora el fedatario fiscalizador constituye un dictamen o informe según lo que refiere el numeral 6.2 del artículo 6° de la Ley N° 27444.

Según lo dispuesto por los artículos 4° y 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador el acta es un documento en el que sólo constan los hechos verificados por el fedatario y que en términos generales se encuentra regulado por el artículo 156° de la citada ley N° 27444²⁴.

Por otro lado, un dictamen es una “opinión y juicio que se forma o emite sobre algo²⁵”. Asimismo, la acción de informar consiste en el dicho de un cuerpo consultivo, de un funcionario o de cualquier persona perita así como dictaminar en un asunto de su respectiva competencia²⁶. Según se desprende de estas definiciones, se aprecia que tanto el dictamen como el informe contienen una opinión o parecer²⁷.

En tal sentido, se considera que cuando el numeral 6.2 del artículo 6° de la Ley N° 27444 hace referencia a los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o

²² En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.*, p. 149.

²³ En este sentido, en diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, tales como las N° 04801-5-2006 y N° 4856-1-2007, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

²⁴ El artículo 156° de la Ley N° 27444 dispone lo siguiente sobre la elaboración de actas:

“Las declaraciones de los administrados, testigos, peritos y las inspecciones serán documentadas en un acta, cuya elaboración seguirá las siguientes reglas:

- 1. El acta indica el lugar, fecha, nombres de los partícipes, objeto de la actuación y otras circunstancias relevantes, debiendo ser formulada, leída y firmada inmediatamente después de la actuación, por los declarantes, la autoridad administrativa y por los partícipes que quisieran hacer constar su manifestación.*
- 2. Cuando las declaraciones o actuaciones fueren grabadas, por consenso entre la autoridad y los administrados, el acta puede ser concluida dentro del quinto día del acto, o de ser el caso, antes de la decisión final”.*

²⁵ En este sentido, véase el diccionario de la Real Academia Española en: www.rae.es

²⁶ *Idem*.

²⁷ Lo cual se aprecia también, por ejemplo, en lo dispuesto por los artículos 172° y 173° de la Ley N° 27444, referidos a la petición de informes y a su presentación. En efecto, el primer artículo citado indica que las entidades sólo solicitan informes que sean preceptivos en la legislación o aquellos que juzguen absolutamente indispensables para el esclarecimiento de la cuestión a resolver siendo que tal solicitud es reservada exclusivamente para asuntos en que el fundamento jurídico de la pretensión sea razonablemente discutible, o los hechos sean controvertidos jurídicamente, cuando dicha situación no pueda ser dilucidada por el propio instructor.

Asimismo, en cuanto a la presentación de los informes, el artículo 173° señala que “Toda autoridad, cuando formule informes o proyectos de resoluciones fundamenta su opinión en forma sucinta y establece conclusiones expresas y claras sobre todas las cuestiones planteadas en la solicitud, y recomienda concretamente los cursos de acción a seguir, cuando estos correspondan, suscribiéndolos con su firma habitual, consignando su nombre, apellido y cargo”. Se agrega que el informe o dictamen no incorpora a su texto el extracto de las actuaciones anteriores ni reitera datos que obren en expediente, pero referirá por su folio todo antecedente que permita ilustrar para su mejor resolución.



informes, no comprende el caso de las actas elaboradas por el fedatario fiscalizador pues éstas no contienen ningún parecer ni conclusiones sino que en ellas sólo se deja constancia de hechos verificados. Por ese motivo, el acta constituye un medio probatorio que si bien se puede citar en la resolución de multa no sustituye el requisito de motivación exigido por el artículo 103° del Código Tributario y el artículo 3° de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En efecto, se considera también que debe diferenciarse entre el contenido de un acta probatoria (medio probatorio y preparatorio del acto final) y el de la resolución de multa, la que constituye un acto definitivo y que puede ser objeto de impugnación, por lo que si ésta no se encuentra fundamentada, esto es, si no explica las razones de la sustitución de una sanción por otra, se menoscabaría el derecho de defensa del administrado aún cuando el acta contenga el motivo de la sustitución pues según reiterada jurisprudencia de este tribunal no es necesario que dicha acta sea notificada al deudor tributario.

Ahora bien, como se ha indicado precedentemente, el numeral 7) del artículo 77° del Código Tributario dispone que la resolución de multa será formulada por escrito y debe expresar, entre otros, los fundamentos y disposiciones que la amparen, siendo que en el presente caso, los motivos que fundamentan la sustitución de una sanción por otra se encuentran comprendidos en este requisito, de forma que si ello no ha sido consignado en la resolución de multa no puede considerarse que ésta ha sido debidamente motivada²⁸.

Conforme con lo expuesto, para que una resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, emitida en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes se encuentre debidamente motivada, debe contener una adecuada fundamentación que contenga las razones jurídicas y fácticas que sustentan dicha sustitución.

En el supuesto analizado, el fedatario fiscalizador levanta un acta dejando constancia de las circunstancias que fundamentarían la referida sustitución, las cuales podrían no ser conocidas por el deudor tributario, por ejemplo, por no encontrarse en el local en el momento en que ésta se elaboró. En tal caso, el deudor tributario no tendrá conocimiento de los motivos de la sustitución de una sanción por otra.

Por esa razón, tratándose de un acto sancionador, es imprescindible que las razones de hecho y de derecho que sirven de fundamento para la emisión de la resolución de multa sean consignadas en dicha resolución sin que baste una mera referencia a un acta levantada por el fedatario fiscalizador.

Así pues, si bien la resolución de multa estaría sustentada en un documento que goza de la calidad de documento público y de presunción de veracidad, debe tenerse certeza de que su contenido es conocido por el deudor tributario. Por tanto, como se ha indicado, no es suficiente que en dicha resolución de multa se haga una vaga referencia al número de acta elaborada por el fedatario fiscalizador sino que debe consignarse en ella los fundamentos de hecho y de derecho que amparan su emisión. Sólo así se tendría plena

²⁸ Cabe precisar que para que exista una debida motivación, la resolución de multa que sustituye a la sanción de cierre de establecimiento deberá expresar los hechos que impidieron el cierre y el supuesto del artículo 183° del Código Tributario que justifica la sustitución.



seguridad de que el administrado conoce los motivos de la sustitución. De lo contrario, se estaría afectando sus derechos de defensa y al debido procedimiento.

Por lo tanto, si una resolución de multa como la analizada se sustenta únicamente en el número de un acta elaborada por el fedatario fiscalizador sin que se consigne en ella misma de forma expresa los motivos que ameritan la sustitución de una sanción por otra, dicha resolución no se encontrará suficientemente motivada.

Habiéndose concluido que la resolución de multa objeto de análisis no ha sido debidamente motivada, debe determinarse la consecuencia que se deriva de ello. En tal sentido, se dilucidará si dicha resolución es un acto conservable mediante su convalidación, al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

SUB PROPUESTA 1

DESCRIPCIÓN

La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos no es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

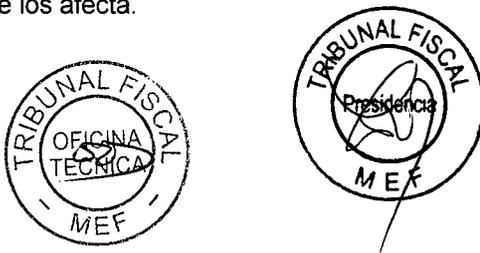
FUNDAMENTO

El artículo 103° del Código Tributario prevé que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Asimismo, en concordancia con ello, el artículo 3° de la Ley N° 27444 dispone que son requisitos de validez de los actos administrativos, entre otros, la motivación, la cual debe efectuarse en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Por su parte el numeral 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444 señala que uno de los vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho es 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°.

Por otro lado, según lo señalado por el artículo 109° del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando, entre otras razones, son dictados sin observar lo previsto en el artículo 77° de dicho Código, cuyo numeral 7) indica que la resolución de multa debe contener los fundamentos y disposiciones que la amparan, esto es, debe encontrarse motivada. Asimismo, el citado artículo 109° establece que los actos anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Sobre el régimen aplicable a los actos que se encuentran viciados, en la doctrina de la invalidez se hace una diferencia entre los actos nulos de pleno derecho, que son aquellos gravemente viciados que carecen *ab initio* de efectos y que no pueden subsanarse y los actos anulables, que son pasibles de ser convalidados debido a la menor gravedad del vicio que los afecta.



Asimismo, se sostiene que la diferencia entre los actos nulos de pleno derecho y los anulables depende de su régimen procesal pero siempre teniendo en cuenta la gravedad del vicio que afecta al acto. En este sentido, se ha afirmado que la nulidad de pleno derecho es el régimen procesal reservado para aquellos actos más gravemente viciados, cuyos vicios constituyen infracciones que impiden que el derecho pueda proteger su conservación, garantizándose de este modo su expulsión del orden jurídico dada la magnitud de su invalidez, con efectos anulatorios *ex tunc* o retroactivos, lo que quiere decir que carecen de efectos jurídicos²⁹.

Así, respecto a la conservación de los actos administrativos afectados por un vicio que causa su invalidez, el artículo 14° de la Ley N° 27444 indica que si el vicio del acto administrativo por el incumplimiento a sus elementos de validez no es trascendente, prevalece la conservación del acto, procediéndose a su enmienda por la propia autoridad emisora. Agrega la citada norma que son actos administrativos afectados por vicios no trascendentes, entre otros, el acto emitido con una motivación insuficiente o parcial.

Por consiguiente, en el caso de la motivación, para que el acto administrativo pueda ser conservado a través de la convalidación debe contener una que sea calificable como insuficiente o parcial de manera que el acto que carezca de motivación no puede ser objeto de convalidación y tampoco de conservación.

Al respecto, si bien el artículo 109° del Código Tributario permite la conservación de las resoluciones de multa cuando han sido dictadas sin observar lo dispuesto por el artículo 77° del citado Código, una interpretación conjunta de éste y de la Ley del Procedimiento Administrativo General implica que ello sólo sea aplicable a los actos que tengan motivación aunque ésta sea insuficiente mas no a aquellos que carezcan por completo de ella, como en el presente caso que es objeto de análisis.

En efecto, como se ha mencionado, la nulidad ha sido reservada para aquellos supuestos de vicios trascendentes, mientras que la procedencia de la conservación se funda en la no trascendencia del vicio³⁰. Al respecto, MORÓN URBINA explica que según se desprende de la redacción del artículo 10° de la Ley N° 27444, ésta prioriza la conservación de los actos administrativos pero para evitar confusiones en relación a la calidad de trascendente o no del vicio que afecta al acto, se optó por prever en la ley una relación taxativa de supuestos de vicios no trascendentes, entre ellos, el que la motivación sea insuficiente o parcial³¹.

De lo expuesto se advierte que no es posible asimilar los efectos que producirá un acto que tiene motivación aunque insuficiente o parcial y los que producirá un acto que carece totalmente de ella. En ese sentido, en el último caso el acto no podrá ser convalidado ya que es afectado por un vicio trascendente.

Por consiguiente, se concluye que dado que en el presente caso se considera que la resolución de multa emitida en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento no se encuentra motivada cuando en ella no se han especificado las razones que justifican la

²⁹ En este sentido véase: BELADIEZ ROJO, MARGARITA, *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 58 y ss.

³⁰ En este sentido, véase: MORÓN URBINA, Juan Carlos, *Op. Cit.* p. 166.

³¹ Al respecto, véase: *Ibidem*.



sustitución ya que sólo hace referencia a un acta probatoria emitida por el fedatario fiscalizador, se considera que es un acto que no cumple con lo dispuesto por el artículo 77° del Código Tributario y que no es convalidable ya que el vicio que la afecta es trascendente al carecer por completo de motivación. Por tanto, procede que se declare su nulidad al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

SUB PROPUESTA 2

DESCRIPCIÓN

La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

FUNDAMENTO

El artículo 103° del Código Tributario prevé que los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Asimismo, en concordancia con ello, el artículo 3° de la Ley N° 27444 dispone que son requisitos de validez de los actos administrativos, entre otros, la motivación, la cual debe efectuarse en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico.

Por su parte el numeral 2) del artículo 10° de la Ley N° 27444 señala que uno de los vicios del acto administrativo que causan su nulidad de pleno derecho, es 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°.

Por otro lado, en el caso de las resoluciones de multa giradas conforme con lo dispuesto por el Código Tributario, debe atenderse a las reglas de validez y nulidad prescritas en la citada norma por ser ésta especial en relación con la Ley N° 27444. Al respecto, se tiene que el Código Tributario ha previsto requisitos específicos de validez para las resoluciones de determinación, resoluciones de multa y órdenes de pago así como causales de nulidad y supuestos de convalidación del acto administrativo con el fin de conservar aquellos que se encuentren viciados.

Por consiguiente, en aplicación de la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la cual dispone que *"en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen"*, dado que el citado Código Tributario contiene una regulación específica para los supuestos de conservación de los actos administrativos dictados bajo sus disposiciones, debe darse preferencia a su aplicación.

Al respecto, según lo señalado por el artículo 109° del Código Tributario, los actos de la Administración Tributaria son anulables cuando, entre otras razones, son dictados sin observar lo previsto por el artículo 77° de dicho Código, cuyo numeral 7) indica que la resolución de multa debe contener los fundamentos y disposiciones que la amparan, esto es, debe encontrarse motivada. Asimismo, el citado artículo 109° establece que los actos



anulables serán válidos siempre que sean convalidados por la dependencia o el funcionario al que le correspondía emitir el acto.

Sobre el régimen aplicable a los actos que se encuentran viciados, en la doctrina de la invalidez se hace una diferencia entre los actos nulos de pleno derecho, que son aquellos gravemente viciados que carecen *ab initio* de efectos y que no pueden subsanarse y los actos anulables, que son pasibles de ser convalidados debido a la menor gravedad del vicio que los afecta.

Asimismo, se sostiene que la diferencia entre los actos nulos de pleno derecho y los anulables depende de su régimen procesal pero siempre teniendo en cuenta la gravedad del vicio que afecta al acto. En este sentido, se ha afirmado que la nulidad de pleno derecho es el régimen procesal reservado para aquellos actos más gravemente viciados, cuyos vicios constituyen infracciones que impiden que el derecho pueda proteger su conservación, garantizándose de este modo su expulsión del orden jurídico dada la magnitud de su invalidez, con efectos anulatorios *ex tunc* o retroactivos, lo que quiere decir que carecen de efectos jurídicos³².

En el presente caso, se advierte que en materia tributaria se ha optado por un sistema que da prioridad a la conservación del acto administrativo pues permite que éste sea convalidado en todos aquellos supuestos de incumplimiento de lo previsto por el artículo 77° ya que el Código Tributario no hace distinción alguna, por ejemplo, entre supuestos de motivación insuficiente y ausencia de motivación, por lo que no cabe hacer diferencias en donde la norma no las ha regulado.

En ese sentido, si bien se considera que una resolución de multa girada en sustitución de la sanción de cierre de establecimiento no ha sido motivada si aquella no contiene los fundamentos y disposiciones que la amparan por sí misma sino que hace referencia a un acta probatoria emitida por un fedatario fiscalizador, sólo procederá declarar la nulidad de dicho acto en la medida en que no haya sido convalidado, en aplicación de lo previsto por el artículo 109° del Código Tributario.

³² En este sentido véase: BELADIEZ ROJO, MARGARITA, *Validez y Eficacia de los Actos Administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pp. 58 y ss.



IV. CRITERIOS A VOTAR

PROPUESTA 1

No se incurre en causal de nulidad por falta de motivación cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.

PROPUESTA 2

Se incurre en causal de nulidad cuando la resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario), se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos.

SUB PROPUESTA 1

La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos no es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.

SUB PROPUESTA 2

La resolución de multa girada al amparo del numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario, en sustitución de la sanción de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes (a que se refiere el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario) que se sustenta en un acta emitida por el fedatario fiscalizador en la que se da cuenta de los motivos por los que no se pudo ejecutar la sanción de cierre, sin que en la resolución de multa se especifiquen dichos motivos es un acto convalidable al amparo de lo dispuesto por el artículo 109° del Código Tributario.



A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail.

ANEXO I

ANTECEDENTES NORMATIVOS

TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF, MODIFICADO POR DECRETO LEGISLATIVO N° 981.

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

"La resolución de Determinación será formulada por escrito y expresará:

1. *El deudor tributario. (...)*

7. *Los fundamentos y disposiciones que la amparen.*

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..."

Artículo 103°.- ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

"Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos".

Artículo 109°.- NULIDAD Y ANULABILIDAD DE ACTOS

"Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes: (...)

2. *Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior..."*

Artículo 165°.- DETERMINACION DE LA INFRACCION, TIPOS DE SANCIONES Y AGENTES FISCALIZADORES

"La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

En el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a lo que se establezca mediante Decreto Supremo".

LEY DEL PROCEDIMIENTO GENERAL ADMINISTRATIVO, LEY N° 27444.

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...*

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”.

Artículo 10.- Causales de nulidad

“Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

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...”.

REGLAMENTO DEL FEDATARIO FISCALIZADOR, DECRETO SUPREMO N° 086-2003-EF, MODIFICADO POR DECRETOS SUPREMOS N° 101-2004-EF.

Artículo 4°.- FUNCIONES DEL FEDATARIO FISCALIZADOR

“Son funciones del Fedatario Fiscalizador, las siguientes:

a) Dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refieren los numerales 1, 2, y 5 del artículo 173; las consignadas en el artículo 174; numerales 4, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 24 del artículo 177, numerales 2 y 3 del artículo 178 del Código Tributario, para lo cual levantará el Acta Probatoria en la cual se dejará constancia de dichos hechos y/o de la infracción cometida. Asimismo, podrá levantar Actas Preventivas o Notas de Devolución y/o Restitución.



b) Ejecutar las sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como aplicar el comiso o internamiento temporal de vehículos, según corresponda. (...).

Las funciones antes mencionadas se realizarán por los Fedatarios Fiscalizadores a través de intervenciones y/u operativo”.

Artículo 5°.- SOBRE LOS DOCUMENTOS EMITIDOS POR EL FEDATARIO FISCALIZADOR

“Los Documentos emitidos por el Fedatario Fiscalizador, en el ejercicio de sus funciones, tienen el carácter de documento público, según lo dispuesto en el numeral 43.1 del artículo 43 de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. En consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165 del Código Tributario, dichos Documentos producen fe respecto de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de acuerdo a lo establecido en los artículos 6, 7 y 8.

Los referidos Documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe. Lo consignado en dichos Documentos deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador.

Los Documentos no pierden su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aún cuando:

1. El deudor tributario o sujeto intervenido manifieste su negativa y/u omita intencionalmente suscribir los Documentos que requieren su firma, o se niegue a recepcionar la copia del Documento que entregue el Fedatario Fiscalizador. En estos casos, constituye prueba suficiente de esta circunstancia, la constancia de dicha negativa u omisión consignada en el Documento correspondiente por parte del Fedatario Fiscalizador...”.

Artículo 6°.- ACTAS PROBATORIAS

“El Fedatario Fiscalizador deberá dejar constancia de los hechos que comprueba con motivo de la inspección, investigación, control y/o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el ejercicio de sus funciones señaladas en el artículo 4., en los documentos denominados Actas Probatorias. Las Actas Probatorias, por su calidad de documentos constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencie o constate el fedatario Fiscalizador. Dichas Actas sustentarán la aplicación de la sanción de la sanción correspondiente, de ser el caso. Una vez culminada su elaboración, copia de la referida Acta será entregada al sujeto intervenido, o en su defecto, al deudor tributario”.



ANEXO II

ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES

RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

SENTENCIA EMITIDA EN EL EXPEDIENTE N° 2192-2004-AA/TC (11-10-2004)

“...La garantía constitucional de la motivación del acto administrativo sancionador

8. *La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3° y 43° de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, 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.*

9. *Este Tribunal ya ha tenido ocasión de desarrollar un criterio jurisprudencial sobre algunos de los alcances de la motivación de las decisiones en sede administrativa en el Expediente N.º 090-2004-AA/TC, al establecer que: “(...) la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento; para ello 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 (...)”. (Fundamento Jurídico N.º 31).*

10. *En esta misma dirección y ya en el plano legal, el artículo 6º, inciso 3º de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, dispone que: “(...) 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”. De otro lado, el numeral 1.2) del artículo IV del Título Preliminar de la citada Ley establece que forma parte del debido procedimiento administrativo el derecho del administrado a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. Dicha motivación debe efectuarse en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico, en concordancia con el numeral 4) del artículo 3.º de la citada ley.*

11. *En la precitada Sentencia N.º 090-2004-AA/TC, este Tribunal también ha expresado que: “(...) el deber de motivar las decisiones administrativas alcanza especial relevancia cuando en las mismas se contienen sanciones”. En la medida 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 éste 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. De otro lado, tratándose de un acto de esta naturaleza, la motivación permite a la Administración 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.*

12. *En el caso que nos ocupa, la resolución que impone la sanción de destitución de los recurrentes es sumamente ambigua, tanto respecto de los hechos que son materia de sanción, como también de los específicos dispositivos legales que se habrían infringido con dichas*



conductas. Si bien la resolución impugnada hace mención al Manual de Organización y Funciones así como a las “normas de tesorería” que habrían sido infringidas, sin embargo, en la resolución, la única infracción que se cita de dicho Manual es un inciso g), que establece como función de uno de los recurrentes “Elaborar el registro de la cobranza diaria de las rentas municipales y elevar los partes diarios al Jefe de la Oficina”. No obstante, conforme se aprecia de la demanda, a fojas 17, así como de la contestación de la demanda, a fojas 27, que confirma la versión de los recurrentes, la operación de emisión de un recibo de caja N.º 002528 fue anulada y, por tanto, no pudo aparecer en el reporte del día, debido a que nunca se efectivizó el pago por el concepto a que se refería.

13. Respecto del procedimiento administrativo instaurado por la Municipalidad de Tumbes a los recurrentes, a fojas 8 y 9 del expediente se aprecia la mención a las disposiciones que se abrían infringido para merecer la sanción de destitución, invocándose únicamente los incisos a) y d) del Decreto Legislativo N° 276 ya aludido, y amparándose en ello se imputa responsabilidad a los recurrentes porque en los descargos correspondientes, no aparece “prueba que desvirtúe los cargos que se les imputan”.

Esta es una postura que el Tribunal no comparte. Frente a una sanción carente de motivación, tanto respecto de los hechos como también de las disposiciones legales que habrían sido infringidas por los recurrentes, no puede trasladarse toda la carga de la prueba a quien precisamente soporta la imputación, pues eso significaría que lo que se sanciona no es lo que está probado en el procedimiento, sino lo que el imputado, en este caso, no ha podido probar como descargo en defensa de su inocencia. Por ello, al disponerse en este caso que sea el propio investigado administrativamente quien demuestre su inocencia, se ha quebrantado el principio constitucional de presunción de inocencia que también rige el procedimiento administrativo sancionador, sustituyéndolo por una regla de culpabilidad que resulta contraria a la Constitución.

14. Finalmente, respecto de las falencias de motivación del acto administrativo que dispone la destitución de los recurrentes, debe mencionarse que esta garantía constitucional, si bien es cierto que no se encuentra abierta como posibilidad para recurrir al amparo cada vez que no se motive adecuadamente una decisión de la Administración, no lo es menos que, en el presente caso, la sola mención genérica a disposiciones que no contienen una delimitación clara y precisa de la conducta denunciada como infracción, involucra la afectación de otros derechos fundamentales, como el derecho al trabajo y el derecho a un debido proceso administrativo”.

SENTENCIA EMITIDA EN EL EXPEDIENTE N° 08495-2006-PA/TC (07-08-2008)

“...La garantía constitucional de la motivación del acto administrativo sancionador

35. Conforme a lo expuesto por este Colegiado en la STC N.º 2192-2004-AA/TC, “La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3º y 43º de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, 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”.



36. Así, en el Expediente N.° 0090-2004-AA/TC, este Tribunal ya desarrolló un criterio jurisprudencial sobre algunos de los alcances de la motivación de las decisiones en sede administrativa, y estableció que: "(...) la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permitir al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento; para ello 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 (...)". Se expuso, además, que "(...) el deber de motivar las decisiones administrativas alcanza especial relevancia cuando en las mismas se contienen sanciones".

37. Asimismo, en la STC N.° 2192-2004-AA/TC, este Colegiado estimó que "En 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 éste 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. De otro lado, tratándose de un acto de esta naturaleza, la motivación permite a la Administración 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.

38. La doctrina considera, pues, que la motivación supone la exteriorización obligatoria de las razones que sirven de sustento a una resolución de la administración, siendo un mecanismo que permite apreciar su grado de legitimidad y limitar la arbitrariedad de su actuación. Evidentemente, tal exigencia 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 sancionadoras, como ocurre en el caso sub exámine.

39. De otro lado, tal motivación puede generarse previamente a la decisión –mediante los informes o dictámenes correspondientes– o concurrentemente con la resolución, esto es, elaborarse simultáneamente con la decisión. En cualquier caso, siempre deberá quedar consignada en la resolución. 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 denominados "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.

40. Es por ello que este Tribunal Constitucional reitera que un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando sólo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no motiva o expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión. De modo que, como ya se ha dicho, 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...".



RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL (RTF)

RTF N° 04801-5-2006 (05-09-2006)

“Que en el presente caso, como manifiesta el recurrente, la Resolución de Intendencia N° 0940120001034 que le impone la sanción de cierre de establecimiento, señala como causa que éste cometió la infracción prevista en el numeral 1) del artículo 174° del Código Tributario por segunda vez, no obstante lo cual, no especifica o detalla las razones de ello, no siendo válido lo señalado por la Administración de que la nulidad deducida no tiene sustento, pues el recurrente sabía que había cometido con anterioridad la misma infracción, toda vez que la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido.

Que en consecuencia, en aplicación del numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, la Resolución de Intendencia N° 0940120001034, que impone la sanción de cierre de establecimiento al recurrente, es nula, sin perjuicio que la Administración pueda emitir un nuevo acto observando los requisitos de validez”.

RTF N° 04856-1-2007 (08-06-2007)

“Que en ese sentido, conforme con lo establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 04801-5-2006, 05060-5-2006 de 5 y 19 de setiembre de 2006, y 00072-5-2007, la motivación implica que el acto emitido contenga las razones jurídicas y fácticas que lo sustentan, y no que el administrado deba hacer una evaluación de su situación particular para determinar qué hecho podría estar vinculado con el acto emitido;

Que en consecuencia, en aplicación del numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, procede declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 1020120000041, que impone la sanción de cierre de establecimiento a la recurrente”.

RTF N° 06535-2-2010 (22-06-2010)

“Que según se advierte del Acta de Inspección N° 0200620025221-03 y Anexo de Constatación de Hechos de 7 de noviembre de 2008, de fojas 20 y 21, la sanción de cierre programada no pudo ejecutarse debido a que el establecimiento constituía vivienda del recurrente, por lo que de conformidad con el citado artículo 183°, la Administración la sustituyó por una multa, lo que se encuentra arreglado a ley.

Que de la revisión de la Resolución de Multa N° 024-002-0101352, de fojas 78, se advierte que fue emitida por S/. 7 000,00, monto equivalente a 2 UIT. (...)

Que lo alegado por el recurrente, en el sentido que la resolución de multa no se encuentra debidamente motivada y las disposiciones legales que la amparan son generales, carece de sustento, por cuanto dicho valor hace referencia al Acta de Inspección N° 0200620025221-03, la cual tiene calidad de documento público y goza de la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario, y las normas que la amparan resultan aplicables al caso, por lo que no ha habido transgresión de su derecho de defensa...”.



RTF N° 06538-2-2010 (22-06-2010)

“Que lo alegado por el recurrente, en el sentido que la resolución de multa no se encuentra debidamente motivada, carece de sustento, toda vez que se sustenta en el Acta de Inspección N° 1000620007295-03, la cual tiene calidad de documento público y goza de la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165° del Código Tributario”.

RTF N° 04567-2-2010 de (30-04-2010)

“Que lo alegado por el recurrente, en el sentido que la resolución de multa no se encuentra debidamente motivada, carece de sustento, toda vez que está sustentada en el Acta de Inspección N°, 1000620007446-03, la cual de conformidad con el artículo 5° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, sustituido por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, tiene el carácter de documento público, y permite la plena acreditación y clara comprensión de los hechos que hubiere comprobado dicho fedatario”.

RTF N° 05109-2-2010 (14-05-2010)

“Que mediante Resolución de Intendencia N° 024-012-0032856 de 27 de mayo de 2008 (folio 35), la Administración sancionó a la recurrente con el cierre temporal de su establecimiento por 3 días calendario, por haber incurrido, por segunda vez, en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario, según Acta Probatoria N° 0200600109693-01 de 19 de mayo de 2008.

Que según el Acta de Inspección N° 0200620006729-03 y Anexo: Constatación de Hechos (folio 34), la sanción de cierre de establecimiento no se pudo ejecutar debido a que el establecimiento se encontraba vacío, por lo que de acuerdo con el citado artículo 183°, la Administración sustituyó la sanción de cierre por la multa materia de autos, lo cual se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo. (...)

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente que la resolución de multa impugnada no consigna la causal para la sustitución de la sanción de cierre de establecimiento, es preciso anotar que la citada resolución consigna como sustento la Resolución de Intendencia N° 024-012-0032856 y el Acta de Inspección N° 0200620006729-03, en tal sentido, su alegato carece de sustento”.

