



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

EXPEDIENTE N° : 10186-2010
INTERESADO : CARGUEROS RÁPIDOS Y SERVICIOS OPORTUNOS SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA
ASUNTO : Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 28 de enero de 2011

VISTA la apelación presentada por **CARGUEROS RÁPIDOS Y SERVICIOS OPORTUNOS SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA**, con Registro Único de Contribuyente N° 20474674208, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140047768 de 27 de abril de 2010, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Multa N° 024-002-0120215, girada en sustitución de la sanción de internamiento temporal de vehículos, por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que cumplió con transportar los bienes con la documentación sustentatoria correspondiente, la cual fue presentada oportunamente al fedatario de la Administración.

Que manifiesta que en el Acta Probatoria N° 0200600043119-03 no se especifica que faltase alguno de los documentos del manifiesto, así como que se hubiese detectado un exceso de peso al manifestado, lo que hubiera constituido una prueba irrefutable que hubo mercancía no manifestada y que por tanto no contaba con la documentación que la sustentara.

Que indica que presentó copia del manifiesto de carga así como de la guía de remisión y factura emitida por la carga encomendada por su cliente, los que no han sido desestimados por la resolución apelada.

Que agrega que en el Acta Probatoria N° 0200600002004-04 solo se consignó que el chofer no contaba con la documentación que sustentara el traslado de la mercancía, lo que no se ajusta a la realidad, ya que no es cierto que no hubiese presentado documento alguno al momento de la intervención, por lo que no contiene correctamente la diligencia llevada a cabo.

Que la Administración señala que mediante Acta Probatoria al Transportista N° 0200600002004-04 de 21 de noviembre de 2009, se dejó constancia que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, al verificarse que transportó bienes sin la documentación que sustentara su traslado, y que se procedió a sustituir la sanción de internamiento temporal de vehículos por la de multa, de conformidad con lo previsto por el artículo 182° del Código Tributario y el inciso c) del artículo 5° de la Resolución de Superintendencia N° 158-2004/SUNAT.

Que la materia controvertida consiste en determinar si la Resolución de Multa N° 024-002-0120215, girada en sustitución de la sanción de internamiento temporal de vehículos, por la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174° del Código Tributario, ha sido emitida conforme a ley.

Que el artículo 165° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, establece que la infracción se determina en forma objetiva y que en el control del cumplimiento de obligaciones tributarias administradas por la SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo con lo que se establezca mediante decreto supremo.

Eg *G* *R d 1*



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

Que el numeral 4 del artículo 174º del mismo código, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, señala que constituye infracción transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, la que se encuentra sancionada con el internamiento temporal del vehículo, según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, sustituida por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría¹.

Que el quinto párrafo del artículo 182º del mencionado código, modificado por Decreto Legislativo Nº 981, indica que la SUNAT podrá sustituir la aplicación de la sanción de internamiento temporal de vehículos por una multa equivalente a cuatro (4) UIT, cuando la referida institución lo determine en base a criterios que ésta establezca.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 4º del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo Nº 086-2003-EF, sustituido por Decreto Supremo Nº 101-2004-EF, son funciones del fedatario fiscalizador, entre otras, dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 174º del Código Tributario, entre otras, para lo cual levantará el acta probatoria en la cual se dejará constancia de dichos hechos y/o de la infracción cometida.

Que el primer párrafo del artículo 5º del reglamento en mención, sustituido por el aludido decreto supremo, refiere que los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público, y producen fe respecto de los hechos comprobados por aquél.

Que por su parte, el artículo 6º del reglamento precitado, sustituido por el mismo decreto supremo, dispone que, en las 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 ejercicio de sus funciones señaladas por el artículo 4º de dicho reglamento, siendo que tales actas, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que presencia o constate el fedatario fiscalizador, y sustentarán la aplicación de la sanción correspondiente, de ser el caso.

Que la Resolución de Multa Nº 024-002-0120215 (foja 26), fue girada en sustitución de la sanción de internamiento temporal de vehículos, por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174º del Código Tributario, sobre la base del Acta Probatoria al Transportista Nº 0200600002004-04.

Que en la citada Acta Probatoria al Transportista Nº 0200600002004-04 (foja 3) de 21 de noviembre de 2009, se aprecia que el fedatario de la Administración dejó constancia que en dicha fecha, en la Panamericana Sur Km. 56.6, Garita de SUNAT, Pucusana, se intervino el vehículo con Placa de Rodaje Nº WGL-967/SCANIA, y que la recurrente transportaba bienes sin documentación exigida por las normas tributarias, por lo que incurrió en la infracción tipificada por el numeral 4 del artículo 174º del Código Tributario, procediéndose a sustituir la sanción de internamiento temporal del vehículos por una multa, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 182º del Código Tributario y el inciso c) del artículo 5º del Reglamento de la Sanción de Internamiento Temporal de Vehículos, aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 158-2004-SUNAT.

¹ Como es el caso de la recurrente, conforme se aprecia del Comprobante de Información Registrada que obra a fojas 72 a 78.



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

Que corresponde determinar si para efecto de la infracción bajo análisis debe indicarse en el acta probatoria cuál es el documento cuya omisión genera la infracción.

Que al respecto, se han suscitado dos interpretaciones: una, según la cual, para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción; y la segunda, conforme con la cual, para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, es suficiente que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizó sin la documentación exigida por las normas tributarias, aunque no se especifique el documento que se omitió presentar.

Que por Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2011-02 de 25 de enero de 2011, se aprobó el siguiente criterio: *"Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción"*, por los fundamentos que a continuación se reproducen:

"El artículo 87º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, prevé entre las obligaciones de los administrados la de emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo, dispone que estos documentos deberán ser portados cuando las normas legales así lo establezcan. Dicha norma también establece que si se tiene la calidad de remitente, se debe entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.

Por su parte, el artículo 97º del Código Tributario señala que las personas que presten el servicio de transporte de bienes están obligadas a exigir al remitente los comprobantes de pago, guías de remisión y/o documentos que correspondan a los bienes, así como a llevarlos consigo durante el traslado y que en cualquier caso, el transportista está obligado a exhibirlos a los funcionarios de la Administración Tributaria, cuando fueran requeridos.

De otro lado, conforme lo señala el artículo 17º del Reglamento de Comprobantes de Pago², que prevé las normas para el traslado de bienes, la guía de remisión sustenta el traslado de bienes entre distintas direcciones, salvo lo dispuesto por el artículo 21º de dicho reglamento³. Dicha norma señala que el traslado de bienes se realiza a través de dos modalidades: transporte privado y transporte público.

² Aprobado por Resolución de Superintendencia Nº 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia Nº 064-2006/SUNAT, la cual se encuentra vigente desde el 1 de mayo de 2006.

³ El artículo 21º del Reglamento de Comprobantes de pago establece los supuestos de traslados que están exceptuados de ser sustentados con guía de remisión.

Ey *6* *R d* ³



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

La primera modalidad se lleva a cabo cuando el transporte de bienes es realizado por el propietario o poseedor de los bienes objeto de traslado, o por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 del artículo 18º de dicho reglamento⁴, contando para ello con unidades propias de transporte o tomadas en arrendamiento financiero. La segunda modalidad, por su parte, se realiza cuando el servicio de transporte de bienes es prestado por terceros.

Agrega dicha norma que el traslado de los bienes comprendidos en el Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central⁵ deberá ser sustentado con la guía de remisión que corresponda y el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación y que en el caso de traslado de bienes efectuado por emisores itinerantes, éste debe sustentarse con las guías de remisión que correspondan así como con el original y copia de los comprobantes de pago que se utilizarán en la realización de las ventas.

En el caso del transporte privado de bienes, el artículo 18º de dicho reglamento establece que los sujetos obligados deberán emitir una guía de remisión denominada "guía de remisión – remitente"⁶. Asimismo, si el traslado se realiza bajo la modalidad de transporte público, se dispone la emisión de dos guías de remisión: una que emite el transportista (denominada guía de remisión – transportista)⁷ y otra que emite el propietario o poseedor de los bienes (denominada guía de remisión – remitente) al inicio del traslado por los sujetos señalados en los numerales 1.2 a 1.6 de dicha norma.

⁴ Es decir, por las siguientes personas:

"1.2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario.

1.3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos.

1.4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento.

1.5. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el Almacén Aduanero.

1.6. El Almacén Aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el Almacén Aduanero hasta el puerto o aeropuerto".

⁵ Al respecto, véase el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo N° 940, aprobado por Decreto Supremo N° 155-2004-EF, modificado por Ley N° 28605, publicada el 25 de setiembre de 2005.

⁶ En relación con este supuesto, el citado artículo dispone que están obligados a emitir guía de remisión – remitente:

1. El propietario o poseedor de los bienes al inicio del traslado, con ocasión de su transferencia, prestación de servicios que involucra o no transformación del bien, cesión en uso, remisión entre establecimientos de una misma empresa y otros. 2. El consignador, en la entrega al consignatario de los bienes dados en consignación y en la devolución de los bienes no vendidos por el consignatario. 3. El prestador de servicios en casos tales como: mantenimiento, reparación de bienes, servicios de maquila, etc.; sólo si las condiciones contractuales del servicio incluyen el recojo o la entrega de los bienes en los almacenes o en el lugar designado por el propietario o poseedor de los mismos. 4. La agencia de aduana, cuando el propietario o consignatario de los bienes le haya otorgado mandato para despachar, definido en la Ley General de Aduanas y su reglamento. 5. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía extranjera trasladada desde el puerto o aeropuerto hasta el almacén aduanero. 6. El almacén aduanero o responsable, en el caso de traslado de bienes considerados en la Ley General de Aduanas como mercancía nacional, desde el almacén aduanero hasta el puerto o aeropuerto.

Asimismo, dispone que se consideran como remitentes a los sujetos obligados a emitir guías de remisión conforme a lo señalado en los numerales antes mencionados y que el remitente emitirá una guía de remisión por cada punto de llegada y destinatario pero si para un mismo destinatario existen varios puntos de llegada, una sola guía de remisión del remitente podrá sustentar dicho traslado, siempre que en ésta se detallen los puntos de llegada.

⁷ La norma prevé que el transportista emitirá una guía de remisión por cada propietario, poseedor o sujeto señalado en los numerales 1.2 a 1.6 de dicho artículo que genera la carga, quienes serán considerados como remitentes y que esto será de aplicación incluso cuando se trasladen bienes de más de un remitente en un mismo vehículo, salvo lo dispuesto por el numeral 1.8 del artículo 20º del citado reglamento.

[Firmas manuscritas]



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

Finalmente, el citado artículo 18º prevé que se emitirá una sola guía de remisión a cargo del transportista cuando la propiedad o posesión de los bienes al inicio del traslado corresponda a sujetos no obligados a emitir comprobantes de pago o guías de remisión, a personas obligadas a emitir recibos por honorarios o a sujetos al Nuevo Régimen Único Simplificado.

De otro lado, mediante la Resolución de Superintendencia Nº 156-2003/SUNAT⁸ se aprobaron las normas sobre el boleto de viaje que emiten las empresas de transporte terrestre público nacional de pasajeros. De conformidad con los artículos 10º y 11º de esta resolución, el transportista⁹ debe emitir un manifiesto de pasajeros¹⁰ por cada viaje y por cada vehículo antes del inicio del servicio de transporte, y en caso se recoja pasajeros en las estaciones o paraderos de ruta, deberá agregarse en el manifiesto de pasajeros la información relativa a los mismos al momento de su embarque. Agregan estas normas que los transportistas que cuenten con el permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, no estarán obligados a emitir el manifiesto de pasajeros.

Por su parte el artículo 12º de la citada Resolución de Superintendencia Nº 156-2003/SUNAT señala que el original y la copia del manifiesto de pasajeros serán portados durante el viaje. Agrega el artículo 13º que la SUNAT está facultada para intervenir a las unidades de transporte público nacional de pasajeros a fin de solicitar el manifiesto de pasajeros y verificar que se haya cumplido con emitir el boleto de viaje a los pasajeros, y en el caso de transportistas no obligados a emitir manifiesto de pasajeros, el conductor de la unidad vehicular deberá exhibir el documento oficial donde conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuente con el permiso excepcional.

Ahora bien, el numeral 4) del artículo 174º del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo Nº 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, el transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros y/u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado. Asimismo, el numeral 8) del citado artículo establece que constituye infracción el remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión y/u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión.

De conformidad con el artículo 5º del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por Decreto Supremo Nº 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo Nº 101-2004-EF, los documentos emitidos por el fedatario fiscalizador en el ejercicio de sus funciones tienen el carácter de documento público y en consecuencia, de conformidad con la presunción de veracidad a que se refiere el segundo párrafo del artículo 165º del Código Tributario¹¹, 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 6º, 7º y 8º del citado Reglamento.

⁸ Publicada el 16 de agosto de 2003 y vigente a partir del 17 de agosto de 2003.

⁹ Según la definición contenida en el numeral 4 del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 156-2003/SUNAT, el transportista es la empresa de transporte terrestre que cuenta con una concesión, permiso de operación o autorización, dada por la autoridad competente, para efectuar el servicio de transporte público nacional de pasajeros.

¹⁰ Según la definición contenida en el numeral 10 del artículo 1º de la Resolución de Superintendencia Nº 156-2003/SUNAT, el manifiesto de pasajeros es el documento de control de los boletos de viaje de transporte público nacional de pasajeros, en el cual se detalla la información correspondiente al viaje efectuado.

¹¹ El cual dispone que: "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".



Tribunal Fiscal

N° 01608-9-2011

Dicho artículo 5° agrega que los referidos documentos podrán tener opciones para marcar o llenar los espacios establecidos en los mismos respecto de los hechos que se compruebe y que lo consignado en ellos "deberá permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos comprobados por el Fedatario Fiscalizador".

Por su parte, el numeral 3.2) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador antes mencionado, referido al traslado de bienes y/o pasajeros y remisión de bienes, dispone que si al momento de la intervención, el deudor tributario o el sujeto intervenido no exhibe el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, y/u otros documentos previstos por las normas respectivas para sustentar la remisión y/o el traslado de bienes, el fedatario fiscalizador debe elaborar el acta probatoria correspondiente, en la que dejará constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida en la intervención realizada por dicho fedatario.

Teniendo en cuenta este marco, debe determinarse si a efecto de acreditar la comisión de las infracciones previstas por los numerales 4) y 8) del artículo 174° del Código Tributario, en las actas probatorias que son levantadas por el fedatario fiscalizador cuando realiza una intervención para verificar si se ha cumplido los deberes formales relacionados con el transporte de bienes y/o pasajeros o con la remisión de bienes, se debe consignar el documento o documentos que se omitió presentar o si basta que en el acta probatoria se indique que el transporte o remisión se realizaba "Sin documentación exigida por las Normas Tributarias".

Para ello se considerará las normas referidas a dichos deberes previstos por el Código Tributario y el Reglamento de Comprobantes de Pago¹², las normas que tipifican estas infracciones tributarias y los principios que rigen a la actividad sancionadora de la Administración Tributaria.

Al respecto, el artículo 164° del Código Tributario establece que es infracción tributaria toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el citado código o en otras leyes o decretos legislativos. Por su parte, el artículo 171° del citado código, modificado por el Decreto Legislativo N° 981¹³ señala que la Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.

Sobre la aplicación de estos y otros principios, el Tribunal Constitucional ha indicado que la aplicación de una sanción administrativa constituye una manifestación del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración y como toda potestad, en el contexto de un Estado de Derecho, está condicionada, en cuanto a su propia validez, al respeto de la Constitución, los principios constitucionales y, en particular, de la observancia de los derechos fundamentales¹⁴.

Ello implicará que cuando la Administración Tributaria ejerza la potestad sancionadora que le ha sido conferida para detectar infracciones e imponer sanciones, debe hacer un examen de responsabilidad ante la comisión de una infracción, para lo cual debe apreciar si el contribuyente o sujeto infractor ha cometido la acción proscrita por la norma o si ha omitido una conducta que de acuerdo con ella era de obligatorio cumplimiento pero su actuación deberá ser ejercida en el marco del respeto de los derechos del administrado y de los principios que rigen la actividad sancionadora de la Administración.

¹² Aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 064-2006/SUNAT.

¹³ Publicado el 15 de marzo de 2007.

¹⁴ Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 1003-98-AA/TC de 6 de agosto de 2002.



Tribunal Fiscal

N° 01608-9-2011

En tal sentido, se considera que a efecto del tema bajo análisis debe prestarse especial consideración a principios como los de tipicidad, presunción de licitud y proporcionalidad.

Conforme con el principio de tipicidad, recogido por el numeral 4) del artículo 230° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, solo constituyen conductas sancionables administrativamente las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante su tipificación como tales, sin admitir interpretación extensiva o analogía, lo cual debe ser concordado con la definición de infracción recogida por el citado artículo 164° del Código Tributario.

Tal como lo señala MORÓN URBINA, las conductas sancionables administrativamente únicamente pueden ser las infracciones previstas expresamente en normas con rango de ley mediante la previsión cierta de aquello que la Administración considera ilícito¹⁵. Por tanto, de conformidad con este principio, la ley debe describir específicamente la conducta o los conceptos jurídicos indeterminados que sirvan de guía para la determinación de las conductas ilícitas tanto para favorecer el conocimiento de la previsibilidad de la acción administrativa por parte del Estado, como para acotar el margen discrecional en asuntos sancionadores de la Administración y concretarlos en los supuestos tasados previamente.

En ese sentido, de conformidad con este principio, la infracción no puede ser extendida como resultado de la interpretación de las normas que establecen la sanción aplicable.

Por su parte, según el numeral 9) del citado artículo 230° de la Ley N° 27444 "Las entidades deben presumir que los administrados han actuado apegados a sus deberes mientras no cuenten con evidencia en contrario".

Al respecto, MORÓN URBINA señala que conceptualmente esta presunción significa un estado de certeza provisional por la que ningún administrado, en su relación con las autoridades, debe aportar prueba sobre su inocencia sino que corresponde esta carga a la Administración.

Asimismo, menciona que un administrado no puede ser sancionado sobre la base de una inferencia, de una sospecha, por su falta de apersonamiento o de presentación de descargo, por más razonable y lógica que pueda ser el planteamiento mental seguido por la autoridad. Incluso la presunción de validez del acto administrativo cede a favor del derecho a la inocencia del administrado¹⁶.

Finalmente, el principio de proporcionalidad (también denominado "prohibición de exceso") es aquel según el cual, la intervención pública debe ser susceptible de alcanzar la finalidad perseguida, de modo que ésta se entienda como necesaria o imprescindible al no haber otra medida menos restrictiva de la esfera de libertad de los ciudadanos. Asimismo, dicha intervención debe ser proporcional en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada, por derivarse de aquélla más beneficios o ventajas para el interés general, que perjuicios sobre otros bienes o valores, en particular, los derechos y libertades¹⁷.

¹⁵ Al respecto, véase: Morón Urbina, Juan, *Comentarios a la Ley del Procedimiento General*, Gaceta Jurídica, 2006, p. 628.

¹⁶ Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 635.

¹⁷ En este sentido, véase: BARNES, Javier, "Introducción al Principio de Proporcionalidad en el Derecho Comparado y Comunitario" en: *Revista de la Administración Pública*, N° 135, Centro de Estudios Constitucionales, 1994, Madrid, p. 500. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional, se trata de un principio general del derecho expresamente positivizado, cuya satisfacción ha de analizarse en cualquier ámbito del Derecho. Agrega dicho Tribunal que éste se halla constitucionalizado en el último párrafo del artículo 200° de la Constitución Política del Estado, y que en su condición de principio, su ámbito de proyección no se circunscribe solo al análisis del acto restrictivo de un derecho bajo un estado de excepción, pues como lo dispone dicha disposición constitucional, ella sirve para analizar cualquier acto restrictivo de un atributo subjetivo de la persona, independientemente de que aquél se haya declarado o no. Al respecto, véase la sentencia recaída en el Expediente N° 010-2002-AI/TC de 3 de enero de 2003 (fundamento N° 195).



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

En el ámbito del derecho administrativo sancionador, dicho principio obliga a imponer sanciones alejadas de la arbitrariedad¹⁸, de modo que respecto de la potestad sancionadora, la falta de una norma clara no puede ser entendida como una habilitación en blanco a favor de la Administración para que colme dicho vacío de la manera que juzgue más conveniente¹⁹.

De acuerdo con el principio en mención, el administrado tiene derecho a que las actuaciones de la Administración que le afecten sean llevadas en la forma menos gravosa posible, evitándose cualquier exceso en la punición²⁰. En igual sentido, el Tribunal Constitucional, luego de señalar que el principio de proporcionalidad está estructurado por tres subprincipios: de necesidad, de adecuación (o idoneidad) y de proporcionalidad en sentido estricto, ha referido que cuando se haya establecido la necesidad de imponer una sanción, la medida que se adopte debe ser la más idónea y la que menos afecte los derechos de los administrados²¹.

En esa línea de argumentación, resulta plenamente aplicable el principio "favoralia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda", según el cual, las normas que imponen sanciones deben ser interpretadas de modo estricto²². Así, en la sentencia recaída en el Expediente Nº 00010-2007-AI/TC de 29 de agosto de 2007, el Tribunal Constitucional ha establecido que para valorar la legitimidad del ejercicio del derecho administrativo sancionador, hay que verificar si se cumplen exigencias de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en relación con los objetivos que se persiga, de modo que la interpretación de las sanciones requiere un análisis estricto para que solo razones convincentes o imperativas puedan justificar las eventuales restricciones del derecho.

En aplicación de estos principios, se considera que para efecto de determinar la comisión de una infracción y aplicar una sanción, no puede hacerse una interpretación amplia sino estricta de la norma que tipifica la infracción y de las que regulan la actuación de los fedatarios fiscalizadores que dan fe de la posible comisión de una infracción. Así también, la interpretación que se haga de estas normas debe contemplar la presunción de licitud respecto de la conducta de los administrados y considerar el principio de proporcionalidad de modo que se opte por la interpretación que sea menos gravosa para sus derechos.

¹⁸ Cabe precisar que igual fin persigue el principio de legalidad. En tal sentido, MORÓN URBINA explica que dicho principio evita que la Administración sea creativa al momento de afectar el patrimonio o los derechos de los administrados. Al respecto, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 625.

¹⁹ Al respecto, véase: SÁNCHEZ HUETE, Miguel, "Una Visión Crítica del Sistema Sancionador de la L.G.T." en: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Aranzadi, 2006, Pamplona, pp. 13 y ss.

²⁰ Sobre el particular, véase: MORÓN URBINA, Juan, *Op. Cit.*, p. 627. En igual sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado en la sentencia recaída en el Expediente Nº 1003-1998-AA/TC de 6 de agosto de 2002 que de acuerdo con el principio *pro homine* y *pro libertatis* de la interpretación constitucional, "ante eventuales diferentes interpretaciones de un dispositivo legal, se debe optar por aquella que conduzca a una mejor protección de los derechos fundamentales, descartando así las que restrinjan o limiten su ejercicio".

²¹ En este sentido, véase la sentencia recaída en el Expediente Nº 2192-2004-AA/TC antes citada. De acuerdo con el subprincipio de idoneidad toda medida que implique una intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente válido. Asimismo, según el subprincipio de necesidad, no debe existir otro medio alternativo que, por lo menos, muestre la misma idoneidad para la consecución del fin propuesto y que sea benigno con el derecho afectado. Finalmente, de acuerdo con el subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto, el grado de intensidad en el que se realice el objetivo de la medida dictada debe ser equivalente al grado de intensidad en el que se afecte el derecho fundamental. Al respecto, véase la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente Nº 1767-2007-PA/TC de 14 de abril de 2007.

²² Según explica SARMIENTO MÉNDEZ, de acuerdo con la máxima "odiosa sunt restringenda" no se puede acudir a interpretaciones extensivas de la norma y analógicas cuando se trate de limitación de derechos y de disposiciones sancionadoras. En este sentido, véase: SARMIENTO MÉNDEZ, José: "Interpretación Jurídica y Técnica Legislativa: Una Visión Jurisprudencial" en: *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia Constitucional*, Nº 17, Aranzadi, 2008, Pamplona, p. 12. En igual sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Perjuicio Económico de la Hacienda Pública" en: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 635, 2004, Pamplona, p.1.

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

En ese sentido, ante dos posibles interpretaciones planteadas en el caso bajo análisis, lo acorde con dichos principios es considerar que la infracción sólo puede considerarse configurada y sancionarse cuando no exista duda alguna sobre su comisión. Por tal motivo, es indispensable que en el acta probatoria se indique de forma precisa cuál es el documento que el administrado omitió presentar o, de ser el caso, que se indique que el administrado no exhibió ningún documento que sustente el traslado o la remisión²³. En tal sentido, es necesario que el fedatario fiscalizador deje expresa constancia de los hechos tal como acaecieron durante la intervención y de los que da fe, indicándolos de modo claro y sin lugar a duda pues en aplicación de los principios antes citados, no puede presumirse conducta u omisión alguna respecto de la posible comisión de una infracción.

Al respecto, cabe indicar que de acuerdo con las normas citadas, el transporte de pasajeros o el transporte y/o remisión de bienes se sustenta con diferentes documentos dependiendo del supuesto del que se trate.

Por ejemplo, de conformidad con lo establecido por los artículos 17° y 18° del Reglamento de Comprobantes de Pago, en el caso de la modalidad de transporte público se deben emitir dos guías de remisión y si además el bien se encontrara comprendido dentro de los alcances del Sistema de Pago de Obligaciones Tributarias con el Gobierno Central, deberá portarse también el documento que acredite el depósito en el Banco de la Nación. Asimismo, en el caso de transporte de pasajeros, no corresponde que el transporte se sustente en guías de remisión, sino con el manifiesto de pasajeros y los boletos de viaje respectivos.

En estos supuestos mencionados, podría ocurrir que el sujeto intervenido exhiba alguno de los documentos indicados o que no exhiba ningún documento que de acuerdo con las normas que regulan el transporte de bienes y pasajeros o la remisión de bienes, debería portar durante la intervención, siendo que cualquiera de las dos situaciones debe ser descrita de manera precisa en el acta probatoria, no pudiendo presumirse de la expresión "Sin documentación exigida por las Normas Tributarias", que el sujeto intervenido no exhibió documento alguno.

En ese sentido, el numeral 3) del artículo 10° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador antes mencionado, dispone que éste debe elaborar el acta probatoria en la que dejará "constancia expresa de los hechos que acrediten la comisión de la infracción tributaria cometida" en la intervención realizada por dicho fedatario.

Por consiguiente, en la medida que el transporte o remisión de bienes no se sustenta únicamente con la guía de remisión, no resulta exacto y acorde con los principios antes citados interpretar que al consignarse en el acta probatoria que se transportaban o remitían bienes sin la documentación exigida por las normas tributarias se hace alusión únicamente a la guía de remisión o a que el sujeto intervenido no exhibió documento alguno.

De igual manera, en el caso de transporte de pasajeros, si en el acta probatoria se indica que se transportan pasajeros "Sin documentación exigida por las Normas Tributarias" tampoco puede presumirse que ello significa que el sujeto intervenido no exhibió el manifiesto de pasajeros, por cuanto puede ocurrir que el transportista no esté obligado a emitir dicho documento, como por ejemplo, cuando debe exhibir el documento oficial en el que conste que el vehículo intervenido pertenece a una empresa que cuenta con un permiso excepcional otorgado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

²³ Cabe precisar que para que se configuren las infracciones objeto de análisis, basta con que no se presente uno de los documentos que deben sustentar el traslado o la remisión.

ey *C* *R d* ⁹



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

Se concluye entonces que para efecto de las infracciones analizadas, el fedatario fiscalizador deberá dejar expresa constancia en el acta que levante durante la intervención, cuál o cuáles son los documentos que el sujeto intervenido omitió portar y presentar, por lo que si en el acta probatoria solamente se marca la opción "Sin documentación exigida por las Normas Tributarias", no se encuentra acreditada la omisión que configura las infracciones bajo análisis".

Que el criterio antes citado tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, según lo establecido por el Acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el Acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2011-02, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102º del mismo código, 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, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial. Asimismo, indica el citado artículo que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter 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.

Que de la revisión del Acta Probatoria al Transportista Nº 0200600002004-04 (foja 3), que sustenta la comisión de la infracción prevista por el numeral 4 del artículo 174º del Código Tributario que se atribuye a la recurrente, se aprecia que solamente se consignó que ésta transportó bienes "sin documentación exigida por las normas tributarias", sin dejarse expresa constancia de cuál o cuáles eran los documentos que omitió presentar.

Que por lo tanto, de acuerdo con el criterio antes expuesto, no se encuentra acreditada la omisión que configura la infracción bajo análisis, y en consecuencia, corresponde revocar la resolución apelada y dejar sin efecto la Resolución de Multa Nº 024-002-0120215.

Que respecto al Acta Probatoria Nº 0200600043119-03 a que alude la recurrente, debe indicarse que su análisis no resulta relevante para el presente caso, toda vez que la resolución de multa materia de grado se sustenta en el Acta Probatoria al Transportista Nº 0200600002004-04 antes citada.

Con las vocales Espinoza Bassino, Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia Nº 0260140047768 de 27 de abril de 2010, y **DEJAR SIN EFECTO** la Resolución de Multa Nº 024-002-0120215.
2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 135-99-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:



Tribunal Fiscal

Nº 01608-9-2011

"Para efecto de las infracciones consistentes en transportar bienes y/o pasajeros sin el correspondiente comprobante de pago, guía de remisión, manifiesto de pasajeros u otro documento previsto por las normas para sustentar el traslado, y en remitir bienes sin el comprobante de pago, guía de remisión u otro documento previsto por las normas para sustentar la remisión, el acta probatoria debe indicar el documento cuya omisión genera la infracción".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, para sus efectos.

**ESPINOZA BASSINO
VOCAL PRESIDENTA**

**VILLANUEVA AZNARÁN
VOCAL**

**IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL**

**Barrera Vasquez
Secretaria Relatora
ILL/BV/PC/mpe.**