



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

SUMILLA: El término “causar estado” debe ser entendido en referencia a la condición que adquieren los actos de la administración cuando ya no es posible ejercer contra ellos ninguno de los recursos administrativos previstos en la ley para su anulación o modificación; asimismo, requiere que el pronunciamiento que contiene el acto administrativo implique una modificación o impacto que goce de carácter definitivo o determinante en la esfera jurídica del administrado.

Lima, seis de octubre
de dos mil diecisiete.-

**LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA.-**

VISTOS; la causa número seis mil seiscientos cuarenta y ocho guion dos mil dieciséis, Lima; con el expediente principal y el cuaderno de casación; en Audiencia Pública llevada a cabo en la fecha, integrada por los señores Jueces Supremos Pariona Pastrana, Vinatea Medina, Arias Lazarte, Yaya Zumaeta y Cartolin Pastor; de conformidad con el dictamen de la Fiscalía Suprema Transitoria en lo Contencioso Administrativo; producida la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

1. RECURSO DE CASACIÓN:

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –Sunat**, de fecha veinte de enero de dos mil dieciséis, obrante a fojas novecientos cuarenta y dos, contra la sentencia de vista dictada el veinticuatro de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas novecientos veinticinco, que revocó la sentencia apelada de fecha veintinueve de setiembre de dos mil catorce, que declaró fundada la demanda, y reformándola la declaró improcedente.

2. CAUSAL DEL RECURSO:

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia, mediante resolución de fecha trece de setiembre de dos mil dieciséis, obrante a fojas noventa y tres del cuaderno de casación, declaró



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

procedente el recurso, por las siguientes causales casatorias: **a) Inaplicación del artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil**, alegando el recurrente, que la Sala Superior sostiene que el fallo del Tribunal Fiscal debía ser, en rigor, la nulidad del acto apelado, mas no la revocatoria puesto que este último supone un pronunciamiento definitivo sobre el fondo de la controversia. Con ello la Sala de Mérito les da la razón, y como consecuencia de ello se cumplía la finalidad de su pretensión, sin embargo, de forma contradictoria decide declarar improcedente su demanda; **b) inaplicación del inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, así como el inciso 6) del artículo 50° e inciso 4) del artículo 122° del Código Procesal Civil**, señalando que la decisión de la Sala Superior incurre en incongruencia procesal externa e interna, toda vez que al haber verificado que efectivamente, el Tribunal Fiscal debió declarar la nulidad mas no la revocación de los actos administrativos impugnados, lo que tenía que hacer era desestimar la demanda, ya que precisamente ese era el fundamento principal de la misma, pero de ningún modo declararla improcedente; **c) inaplicación del inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, del artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil y del artículo 1° de la Ley N° 27584**, indicando que la sentencia de vista vulnera el principio constitucional de acceso a la tutela jurisdiccional efectiva de la administración tributaria, en razón a que pese haberse cumplido la finalidad de su pretensión decidió emitir una sentencia inhibitoria (improcedente). Agrega, que dicha sentencia no cumple con la finalidad del proceso contencioso administrativo, dado que el Colegiado Superior después de un control legal de la actuación del Tribunal Fiscal, concluyó que el fallo debió ser anulado y no revocado; **d) indebida aplicación del artículo 148° de la Constitución Política del Estado**, aduciendo que la Resolución del Tribunal Fiscal sí causa estado, porque es una resolución emitida en última instancia administrativa, más aún cuando, la decisión le causa perjuicio a la parte recurrente; asimismo, advierte que la resolución del Tribunal Fiscal en el extremo impugnado sí causa estado, esto es, agota la vía administrativa y contiene un decisión definitiva dado que revoca la resolución de intendencia, el reparo y los valores que de este se derivan, con lo cual, evidentemente, se concluye el procedimiento contencioso administrativo; y, **e) inaplicación del numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario y del**



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

numeral 12.1) del artículo 12° y numeral 13.1) del artículo 13° de la Ley N° 27444, exponiendo que la decisión inhibitoria contenida en la sentencia de vista, tiene como consecuencia la vulneración de las normas infraccionadas; ya que existe base legal expresa que dispone el reenvío de los actuados en caso de nulidad, declara la improcedencia de la demanda, cuando lo debió amparar, significando que con la decisión inhibitoria no hace más que convalidar el fallo arbitrario, oscuro y ambiguo del Tribunal Fiscal.

3. CONSIDERANDO:

Antecedentes del Proceso

PRIMERO: Mediante escrito de fecha veintisiete de abril de dos mil diez la Sunat, establece como pretensión principal que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12658-4-2009 de fecha veinticuatro de noviembre de dos mil nueve, en cuanto revocó la Resolución N° 03117-1-2012, de fecha dos de marzo de dos mil doce, en cuanto dispone revocar la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000157/SUNAT de fecha catorce de febrero de dos mil cinco en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 092-002-0000270 y como pretensión accesoria que se declare la nulidad de la Resolución de Multa N° 092-002-0000270; y, en consecuencia la nulidad de la Resolución de Intendencia N° 095-014-0000157/SUNAT, en el extremo referido a la mencionada resolución de multa. Argumenta básicamente que el Tribunal Fiscal procedió a revocar el valor cuando únicamente correspondía declarar su nulidad recortando de manera indebida la facultad de fiscalización y de sanción de la Sunat al impedirle efectuar nueva determinación de la infracción de acuerdo a la ley, contradiciendo de manera flagrante anteriores resoluciones expedidas por el órgano administrativo colegiado, en donde ante similares circunstancias, declaró la nulidad de los valores, otorgando con ello la posibilidad a la Sunat para subsanar el procedimiento de emisión de resolución de multa, que a criterio del Tribunal Fiscal estuvo mal aplicado.

SEGUNDO: Por sentencia de primera instancia de veintinueve de setiembre de dos mil catorce, obrante a fojas ochocientos cincuenta y cinco, se declaró fundada la demanda, argumentando que se verifica en los actuados a nivel de la instancia administrativa que el contribuyente infringió simultáneamente los



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

numerales 1) y 2) del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que correspondía imponer la sanción de la infracción más grave, esto es, la prevista en el numeral 2) más no del numeral 1) como erróneamente lo efectuó Sunat. El Tribunal Fiscal en innumerables pronunciamientos resolvió declarar la nulidad de los valores emitidos, otorgando la oportunidad a la Sunat de revisar sus actos de verificación o fiscalización y de sanción con la finalidad de emitir una nueva resolución de multa. Sin embargo, en el presente caso al haberse dispuesto la revocación de la Resolución de Intendencia N° 092-002-0000270, se dejó a la demandante sin posibilidad de emitir nuevo pronunciamiento sobre el procedimiento de la resolución de multa en base a la comisión de la infracción determinada, contraviniendo el principio de deber de contribuir.

TERCERO: Elevados los autos en mérito del recurso de apelación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas, se dictó la sentencia de vista de fecha veinticuatro de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas novecientos veinticinco, que resolvió revocar la sentencia apelada que declaró fundada la demanda y reformándola se declaró improcedente, bajo el sustento de que lo decidido por el Tribunal Fiscal no puede suponer un recorte indebido de las facultades de fiscalización y de sanción de la autoridad tributaria, debido a que no se ha emitido un pronunciamiento de fondo encontrándose orientada a reencauzar el referido procedimiento respecto a la determinación de la sanción específica a imponerse, según el vicio de nulidad advertido, y en ese sentido constituye un acto administrativo que no causa estado. Lo que evidencia la falta de interés para obrar de la autoridad tributaria.

CUARTO: El debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, consagrado en **el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, en concordancia con el artículo I del Título Preliminar del Código Procesal Civil** tiene por función velar por el respeto irrestricto de los derechos fundamentales y las garantías constitucionales que lo integran, dando a toda persona la posibilidad de recurrir a la justicia para obtener la tutela jurisdiccional de sus derechos, a través de un procedimiento regular en el que se dé oportunidad razonable y suficiente de ser oído, ejercer el derecho de defensa;



SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA

de producir prueba y obtener una sentencia debidamente motivada. Dicha disposición constitucional es aplicable a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho.

QUINTO: Uno de los principales componentes del derecho –principio al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación de resoluciones judiciales, consagrado por el numeral 5) del artículo 139° de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógica y razonablemente, en base a los hechos acreditados en el proceso y al derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones. Ello con la finalidad de resolver el conflicto de intereses con relevancia jurídica propuesta, tal como lo establece el **artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Civil**.

SEXTO: Al respecto el Tribunal Constitucional¹ ha establecido: *“debe tenerse presente que en todo Estado constitucional y democrático de derecho, la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas -sean o no de carácter jurisdiccional- es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva. El derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas. Así, toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional”*.

SÉPTIMO: Este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en el litigio, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las

¹ Sentencia del Tribunal Constitucional N°01807-2011 -PA/TC, del veintisiete de junio de dos mil once, fundamento 10.



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial, directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones por las cuales el juez ha decidido una controversia en un sentido determinado; implicando, en ese sentido, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Razón por la cual su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como son los **artículos 50° inciso 6), 122° incisos 3) y 4) del Código Procesal Civil**, por el cual se exige la fundamentación de los autos y las sentencias, siendo que dicha motivación debe contar con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que las justifican.

OCTAVO: El presente recurso de casación interpuesto por Sunat tiene por objeto que se analice si la sentencia de vista ha incurrido en infracción normativa de las normas procesales señaladas en el punto dos de la parte expositiva de la presente resolución, para lo cual este Supremo Tribunal debe establecer si la resolución materia de cuestionamiento en el presente proceso, constituye un pronunciamiento que cause estado y, por ende, que agote la vía administrativa. En ese sentido, advirtiéndose que la fundamentación de las causales procesales se encuentran vinculadas, serán analizadas de manera conjunta.

NOVENO: Al respecto, resulta pertinente señalar que de conformidad con el **artículo 148° de la Constitución Política del Perú en concordancia con el artículo 1° de la Ley N° 27584**, el acceso al sistema de control jurisdiccional de las actuaciones administrativas ha sido restringido a aquellas que “causan estado”. En tal sentido, este término debe ser entendido en referencia a la condición que adquieren los actos de la administración cuando ya no es posible ejercer contra ellos ninguno de los recursos administrativos previstos en la ley para su anulación o modificación; y asimismo, requiere que el pronunciamiento que contiene el acto administrativo implique una modificación o impacto que goce de carácter definitivo o determinante en la esfera jurídica del administrado.

DÉCIMO: En el presente caso, se aprecia que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12658-4-2009 materia de cuestionamiento, que revocó la Resolución de



SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA

Intendencia N° 095-014-0000157/SUNAT de fecha catorce de febrero de dos mil cinco, en el extremo referido a la Resolución de Multa N° 092-002-0000270, **dejando sin efecto dicho valor**. En tal sentido, no se verifica que la parte decisoria del acto administrativo en mención contenga un pronunciamiento anulatorio al que se refiere el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario respecto a la resoluciones de determinación y multa cuestionada, como erradamente determina la instancia de mérito; tampoco se aprecia que el Tribunal Fiscal haya dejado a salvo el derecho de la administración a efecto de que pueda emitir nuevos valores o renovar su pronunciamiento, por cuanto este mandato no puede ser inferido o deducido, sino debe ser establecido en forma expresa en la resolución administrativa, por tener un carácter declarativo y retroactivo a la fecha del acto declarado nulo, tal como lo establece el numeral 12.1) del artículo 12° de la Ley N° 27444, en concordancia con el numeral 13.1) del artículo 13° del mismo cuerpo legal.

DÉCIMO PRIMERO: Si bien en el glosario de fallos empleado por el Tribunal Fiscal se ha considerado que ante el supuesto número veintiocho, esto es: “*cuando la Administración no cuenta con causal y/o no ha seguido el procedimiento establecido para efectuar la determinación sobre la base presunta*”, el fallo debe ser: “*Revocar la apelada y dejar sin efecto el valor*”; ello no significa que dicho pronunciamiento deba considerarse como uno anulatorio; más aún, cuando de la revisión del referido glosario se aprecia que existen otros supuestos donde ante la existencia de vicios de nulidad, sí se considera necesario declarar además “nulo el valor”.

DÉCIMO SEGUNDO: Por otra parte, se advierte que el acto administrativo materia de cuestionamiento sustenta su decisión en un defecto en el procedimiento empleado por la Sunat al momento de determinar la sanción aplicable a Inversiones Gastronómicas Sociedad Anónima Cerrada, estando a que correspondía aplicar la sanción más grave frente a un concurso de infracciones; por lo que podemos establecer que la autoridad administrativa sí emitió un pronunciamiento de fondo, dictado en segunda instancia administrativa en mérito del recurso de apelación interpuesto; por lo tanto, ya no cabía ejercer contra la citada resolución ninguno de los recursos administrativos



**SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA**

previstos en la ley para su anulación o modificación; asimismo, al dejarse sin efecto la resolución de multa impuesta, ello implica de forma obligatoria una modificación o impacto que tiene carácter definitivo o determinante en la esfera jurídica del administrado.

DÉCIMO TERCERO: Finalmente, debe señalarse expresamente que el sentido de una decisión administrativa no puede quedar sujeta a una opinión expresada en la parte considerativa de una sentencia, sino que ante la incertidumbre jurídica provocada por el Tribunal Administrativo, el órgano jurisdiccional debe expresar en su fallo si considera fundada o infundada la demanda.

DÉCIMO CUARTO: En tal sentido, podemos concluir que la actuación administrativa impugnada no solo ha agotado la vía de los recursos administrativos, por cuanto al haber sido emitida por el Tribunal Fiscal ya no cabía impugnación alguna en la vía administrativa, ello acorde con lo establecido en el artículo 157^{o2} del referido Código Tributario; sino que también ha producido un estado definitivo y concluyente al dejar sin efecto el valor emitido por la Sunat; por lo tanto, la Resolución Administrativa N° 12658-4-2009 es una resolución que causa estado, susceptible de ser cuestionada a través de un proceso contencioso administrativo.

DÉCIMO QUINTO: En consecuencia, se evidencia que la Instancia de Mérito incurre en infracción de las normas procesales señaladas precedentemente, al haber considerado que la resolución administrativa materia de cuestionamiento no causa estado, lo cual la llevó a concluir que la demanda no cumple con el requisito de procedencia previsto en el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado mediante el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, referido al agotamiento de la vía administrativa; por lo que corresponde que se anule la sentencia de vista, debiendo dicha instancia emitir pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, al haberse satisfecho el requisito de procedencia de la

² “La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. (...)” (resaltado y subrayado agregado).



SENTENCIA
CASACIÓN N° 6648 - 2016
LIMA

demanda contenciosa administrativa, conforme a lo desarrollado en la presente ejecutoria.

4. DECISIÓN:

Por tales consideraciones: declararon **FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria –Sunat**, de fecha veinte de enero de dos mil dieciséis, obrante a fojas novecientos cuarenta y dos; en consecuencia, **NULA** la sentencia de vista dictada el veinticuatro de diciembre de dos mil quince, obrante a fojas novecientos veinticinco; y **ORDENARON** a la Instancia de Mérito que dicte un nuevo pronunciamiento en atención a los lineamientos precedentes; **MANDARON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial “El Peruano” conforme a ley; en los seguidos por la recurrente contra el **Tribunal Fiscal y otro**; sobre acción contenciosa administrativa; y, los devolvieron. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Vinatea Medina.-**

S.S.

PARIONA PASTRANA

VINATEA MEDINA

ARIAS LAZARTE

YAYA ZUMAETA

CARTOLIN PASTOR

Gzs/Digm