SENTENCIA
CASACIÓN N°13482-2015
LIMA

Sumilla: *La Sala Superior no realizó un análisis argumentativo a fin de determinar si la resolución cuestionada judicialmente (Resolución del Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014) resolvió el fondo de la cuestión controvertida en sede administrativa y si esta tenía o no el carácter de definitiva para arribar a la conclusión de que dicho acto no causa estado, pues, más allá del nombre procesal con el que se designa al artículo 155° del Código Tributario (Queja), se debió tener en cuenta que un pronunciamiento causa estado cuando la entidad ha expresado su voluntad definitiva al resolver el fondo del conflicto y no existe recurso impugnatorio contra ella en sede administrativa.*

Lima, tres de julio
de dos mil diecisiete

Pasión por el DERECHO

LA TERCERA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA:

I. VISTO:

La causa número trece mil cuatrocientos ochenta y dos – dos mil quince, en audiencia pública llevada a cabo el dieciséis de mayo de dos mil diecisiete, integrada por los señores Jueces Supremos: Wong Abad, Arias Lazarte, Yaya Zumaeta, Cartolin Pastor y Bustamante Zegarra, de conformidad en parte con el dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y luego de verificada la votación con arreglo a ley, se emite la siguiente sentencia:

II. MATERIA DEL RECURSO:

Es de conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación, de fecha veintidós de junio de dos mil quince[1], interpuesto por la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat** contra el auto

[1] Obrante a fojas 166 del expediente principal.

de vista, de fecha diez de junio de dos mil quince[2], que confirmó el auto apelado contenida en la resolución número uno, de fecha dos de junio de dos mil catorce[3], que declaró improcedente la demanda interpuesta por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la empresa Servicios, Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, sobre nulidad parcial de resolución administrativa.

III. ANTECEDENTES DEL PROCESO

3.1. De lo actuado en la vía administrativa

Conforme se aprecia en el expediente administrativo:

i) La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante Sunat), con fecha dieciséis de noviembre de dos mil uno, emitió la Orden de Pago N° 143-01-0030146 [4] contra Servicios de Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada (en adelante el contribuyente), por la omisión en el pago del tributo "5011 FONACP", respecto del período fiscal diciembre de mil novecientos noventa y siete, cuyo monto asciende a doscientos setenta con 00/100 soles (S/ 270.00).

ii) Con fecha dieciséis de noviembre de dos mil uno, la SUNAT emitió contra el contribuyente la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488 [5], a fin de hacer efectivo el cobro de las Órdenes de Pago Nos. 143-01-0030143 a 143-01-0030146, por la suma de dos mil setecientos cincuenta y ocho con 00/100 soles (S/ 2,758.00), la cual deberá pagarse en el plazo de siete días

[2] Obrante a fojas 143 del expediente principal.
[3] Obrante a fojas 78 del expediente principal.
[4] Obrante a fojas 108 del expediente administrativo.
[5] Obrante a fojas 67 del expediente administrativo.

hábiles, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada.

iii) Con fecha diecinueve de diciembre de dos mil trece[6], el contribuyente interpuso recurso de queja contra el procedimiento de cobranza coactiva iniciado mediante las Resoluciones de Ejecución Coactiva Nos. CON19991200014, 1430060040142, 1430060056717, 1430060078425, **14306023488**, 14306030345, 14306031473, 1430060001478, 1430060008641, 1430060009092 y 1430060009361, y sostuvo, entre otros fundamentos, que la Orden de Pago N° 143010030146 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 14306023488 habían sido notificadas de forma conjunta el treinta de noviembre de dos mil uno; no obstante, a través de la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional emitió pronunciamiento respecto a la notificación conjunta de una orden de pago y de una resolución de ejecución coactiva y señaló que ello implicaba la vulneración al debido procedimiento y al derecho de defensa en sede administrativa; por lo que, bajo ese criterio, correspondía declarar nula la referida resolución coactiva.

iv) Ante ello, mediante la Resolución N° 00147-Q-2014[7], de fecha siete de enero de dos mil catorce, el Tribunal Fiscal resolvió declarar fundada la queja al establecer que habiendo sido notificada de manera conjunta la Orden de Pago N° 143-01-0030146 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, con fecha treinta de noviembre de dos mil uno, lo cual, de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Constitucional, constituye una modalidad de notificación que afecta a los derechos de los contribuyentes en sede administrativa, correspondía declarar fundada la queja, en ese extremo, ordenando que la Administración de por concluido el procedimiento iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-

[6] Obrante a fojas 17 del expediente administrativo.
[7] Obrante a fojas 22 del expediente administrativo.

Pasión por el DERECHO

023488, en el extremo correspondiente a dichos valores, y que se levanten las medidas de embargo trabadas, así como, que se apliquen los criterios establecidos en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y 08879-4-2009, de ser el caso.

3.2. De lo actuado en sede judicial

i) Objeto de la pretensión demandada

De la revisión de autos, se observa que mediante escrito de demanda de fecha doce de mayo de dos mil catorce[8], la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria solicitó como *pretensión principal* que se declare la nulidad parcial de la Resolución N° 00147-Q-2014, de fecha siete de enero de dos mil catorce, en el extremo que resolvió declarar fundada la queja, referido al Procedimiento de Cobranza Coactiva seguido con Expediente Coactivo N° 14306023488, respecto de la Orden de Pago N° 143-01-0030146, y como *pretensión accesoria*, solicitó que se ordene al Tribunal Fiscal emita nueva resolución declarando infundada la queja presentada por el codemandado Servicios, Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, y ordene se prosiga con la cobranza de la deuda iniciada mediante Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, respecto a la Orden de Pago N° 143-01-0030146.

ii) Fundamentos de la resolución número uno

Mediante resolución número uno de fecha dos de junio de dos mil catorce[9], el Vigésimo Tercer Juzgado Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima declaró improcedente la demanda, al establecer que la actora pretende que se declare la nulidad parcial de la Resolución del

[8] Obrante a fojas 43 del expediente principal.
[9] Obrante a fojas 78 del expediente principal.

Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014 que declaró fundada la queja presentada por la codemandada Servicios, Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, por haberse iniciado indebidamente procedimientos de cobranza coactiva, al no ser notificada con arreglo a ley, correspondiente al Expediente N° 143-06-023488, respecto a la Orden de Pago N° 143-01-0030146; dado que dicho cuestionamiento (defecto de tramitación) es de orden formal, mas no, de carácter sustantivo, no siendo objeto de cuestionamiento la procedencia o no de la obligación tributaria, por lo que resuelve declarar improcedente la demanda por incompetencia por razón de la materia.

Pasión por el DERECHO

iii) Fundamentos de la resolución de vista

Ante el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria el veinte de junio de dos mil catorce[10], mediante resolución de vista de fecha diez de junio de dos mil quince[11], la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima confirmó el fallo del auto apelado que declaró improcedente la demanda, al considerar que un acto administrativo solo es recurrible en el proceso contencioso administrativo siempre y cuando cause estado, lo que no se habría producido en el presente caso. Así también refirió que el artículo 155° del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que la queja se presenta cuando existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el aludido texto normativo, constituyendo así un remedio procesal, y en tal virtud, su interposición no da lugar a la emisión de un acto administrativo que cause estado; por lo que, en virtud a lo anterior, concluyó que la resolución administrativa objeto de impugnación a través de la acción

[10] Obrante a fojas 96 del expediente principal.
[11] Obrante a fojas 143 del expediente principal.

incoada ha sido emitida en mérito a una queja, por lo que se evidencia, según refiere, una manifiesta falta de interés para obrar por parte de la accionante, y por consiguiente, deviene en improcedente la demanda.

IV. RECURSO DE CASACIÓN

Mediante Resolución – Auto Calificatorio del recurso de casación, de fecha tres de mayo de dos mil dieciséis[12], se declaró procedente el recurso casatorio interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat, mediante el cual se denunció las siguientes infracciones normativas:

Pasión por el DERECHO

a) Infracción normativa por interpretación errónea del artículo 148° de la Constitución Política del Perú

Alega que la resolución de vista no se ha tomado en cuenta que las resoluciones del Tribunal Fiscal agotan la vía administrativa y que, por tanto, pueden impugnarse mediante el proceso contencioso administrativo. Así también señala que la resolución del Tribunal Fiscal tiene el carácter de definitiva, toda vez que este último no puede dictar una nueva resolución sobre lo mismo, ni existe otro órgano administrativo o instancia administrativa que pueda dictar un acto administrativo que revoque lo señalado por el Tribunal Fiscal. Asimismo, refiere que la resolución del Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014, al emitir un pronunciamiento definitivo, lo hace respecto al fondo del asunto que, como se señaló, en el presente caso, resulta ser la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resoluciones de ejecución coactiva para determinar la legalidad y/o validez del procedimiento coactivo realizado por la Administración.

[12] Obrante a fojas 75 del cuaderno de casación.

b) Infracción normativa por interpretación errónea de los artículos 153° y 157° del Código Tributario, y el artículo 20° de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo

Afirma que la Sala al interpretar de manera errónea el término causar estado, restringe los alcances de los artículos 153° y 157° del Código Tributario, los cuales debieron ser aplicados al caso concreto por ser normas de carácter especial; asimismo, señala que el artículo 157° del Código Tributario, sin hacer ningún tipo de distinción, establece que todas las resoluciones del Tribunal Fiscal agotan la vía administrativa, y en consecuencia, la administración tributaria puede impugnarlas en la vía contenciosa administrativa, siempre y cuando contengan una causal de nulidad, como se habría demostrado en el caso de autos.

Pasión por el DERECHO

c) Infracción normativa por inaplicación del Principio de Favorecimiento del Proceso, previsto en el numeral 3) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo

Sostiene que resulta incorrecto que el Juez rechace su demanda aduciendo falta de agotamiento de la vía previa, pues los efectos de declarar la conclusión de los procedimientos de ejecución coactiva y el levantamiento de las medidas cautelares trabadas, se asimilan a los efectos revocatorios de los actos administrativos, por lo que el pronunciamiento del Tribunal Fiscal constituye un pronunciamiento definitivo que agota la vía administrativa.

d) Inaplicación del numeral 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Estado, concordado con el artículo 1° de la Ley N° 27584

Señala que el objetivo de la norma es controlar las actuaciones de la Administración Tributaria, esto es, que se encuentren dentro del marco de la ley y de la Constitución con el fin de que no contravengan el ordenamiento jurídico y se asegure los intereses de los administrados; así como, que uno de los objetivos perseguidos por la acción contenciosa administrativa es el

aseguramiento del respeto al orden legal, tanto desde el punto de vista de los administrados como de la propia administración pública. De otro lado, indica que la resolución del Tribunal Fiscal señala que la prohibición de notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones coactivas, esbozada mediante la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 3797-2006-PA/TC, resulta aplicable aun retroactivamente; por tanto, lo que se viene cuestionando es la juridicidad de la decisión del Tribunal Fiscal de aplicar, aun retroactivamente, a los casos de notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones coactivas.

V. DICTAMEN FISCAL SUPREMO

El Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo, mediante Dictamen N° 1246-2016-MP-FN-FSTCA[13], opina que se declare fundado el recurso de casación interpuesto contra la resolución de vista.

VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA SUPREMA:

PRIMERO: Del recurso de casación

El recurso de casación tiene como fines esenciales la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional de la Corte Suprema de Justicia, conforme se señala en el artículo 384° del Código Procesal Civil.

Respecto a la causal de infracción normativa, según Rafael de Pina "*El recurso de casación ha de fundarse en motivos previamente señalados en la ley. Puede interponerse por infracción de ley o por quebrantamiento de forma. Los motivos de casación por infracción de ley se refieren a la violación en el fallo de leyes que debieran aplicarse al caso, a la falta de congruencia de la resolución judicial con las pretensiones deducidas por las partes, a la falta de competencia etc.; los*

[13] Obrante a fojas 94 del cuaderno de casación.

motivos de la casación por quebrantamiento de forma afectan (…) a infracciones en el procedimiento"[14]. En ese sentido, se entiende que la causal de infracción normativa supone una violación a la ley, la que puede presentarse en la forma o en el fondo[15].

De acuerdo con lo expuesto, el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los "fines esenciales" para los cuales se ha previsto, esto es, la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como lo señala el numeral antes anotado; siendo así, sus decisiones en el sistema jurídico del país tienen efectos multiplicadores y a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación, de allí la importancia de sus decisiones.

Pasión por el DERECHO

De otro lado, corresponde mencionar, de manera preliminar, que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando así cualquier tipo de afectación a normas jurídicas materiales y procesales, procurando, conforme menciona el artículo 384° del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto.

SEGUNDO: Cuestión fáctica asentada en sede judicial

Es necesario mencionar que en sede casatoria no se evalúan pruebas ni se introducen hechos que no hayan sido discutidos a nivel administrativo ni judicial; por lo que, habiéndose precisado el propósito del recurso de casación, se

[14] De Pina, Rafael. (1940). *Principios de Derecho Procesal Civil*. Ciudad de México, México. Ediciones Jurídicas Hispano Americana. Página 222.
[15] Escobar Fornos, Iván. (1990). *Introducción al proceso.* Bogotá, Colombia. Editorial Temis. Página 241.

procede a señalar la situación fáctica que ha quedado sentada durante el proceso:

1. La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, con fecha dieciséis de noviembre de dos mil uno, emitió la Orden de Pago N° 143-01-0030146 [16] contra Servicios de Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, por la omisión en el pago del tributo "5011 FONACP", respecto del período fiscal diciembre de mil novecientos noventa y siete, por la suma de doscientos setenta con 00/100 soles (S/ 270.00), la cual fue notificada con fecha treinta de noviembre de dos mil uno[17], según se advierte de su constancia de notificación.

2. Posteriormente, con fecha dieciséis de noviembre de dos mil uno, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria emitió la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-0 6-023488[18] contra el contribuyente, a fin de hacer efectivo el cobro de las Órdenes de Pago N[os]. 143-01-0030143 a 143-01-0030146, por la suma de dos mil setecientos cincuenta y ocho con 00/100 soles (S/ 2,758.00), la cual fue notificada con fecha treinta de noviembre de dos mil uno[19], según se advierte de su constancia de notificación.

3. De la Orden de Pago N° 143-01-0030146, se advierte que fue notificada el treinta de noviembre de dos mil uno, esto es, en la misma fecha que la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488.

4. Mediante Resolución N° 04973-1-2007, expedida por e l Tribunal Fiscal, se estableció que en la sentencia de cinco de marzo de dos mil siete, recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal C onstitucional modificó

[16] Obrante a fojas 108 del expediente administrativo.
[17] Obrante a fojas 107 del expediente administrativo.
[18] Obrante a fojas 67 del expediente administrativo.
[19] Obrante a fojas 67 del expediente administrativo.

Pasión por el DERECHO

su criterio estableciendo que la notificación conjunta de una orden de pago y de su resolución de ejecución coactiva implica una vulneración del debido procedimiento y del derecho de defensa en sede administrativa.

TERCERO: Cuestión en debate

Habiéndose delimitado la situación fáctica del proceso, corresponde señalar que la cuestión controvertida del presente caso consiste en determinar si la Resolución N° 00147-Q-2014, de fecha siete de enero de dos mil catorce, expedida por el Tribunal Fiscal en mérito a la queja interpuesta por Servicios de Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, se ha pronunciado sobre el fondo del asunto (causado estado) cuando dispuso dar por concluido el procedimiento iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488 y que se levanten las medidas de embargo trabadas.

Pasión por el DERECHO

CUARTO: Marco normativo relacionado con la controversia

a) La acción contenciosa administrativa

Respecto de la acción contenciosa administrativa, el artículo 148° de la Constitución Política del Perú señala: *"Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa";* debiéndose entender por acción contenciosa administrativa a la demanda que se interpone en un proceso contencioso administrativo que tiene por finalidad que el Poder Judicial controle la legalidad de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo, siempre que estos sean la voluntad definitiva de la administración, esto es, que el acto administrativo haya causado estado.

Sobre la procedencia de la demanda en un proceso contencioso administrativo, el artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por el

Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, establece: *"Es requisito para la procedencia de la demanda el agotamiento de la vía administrativa conforme a las reglas establecidas en la Ley de Procedimiento Administrativo General o por normas especiales".*

b) Agotamiento de la vía administrativa

Respecto del agotamiento de la vía administrativa, el artículo 153° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, prescribe: *"Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa (…)".* Así también, el artículo 157° de la norma antes referida, señala: *"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 Nº 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo (…)" (el énfasis es nuestro).*

Por su parte, el artículo 218° de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, estipula: *"(…) Los actos administrativos que agotan la vía administrativa podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso-administrativo a que se refiere el Artículo 148 de la Constitución Política del Estado. 218.2 Son actos que agotan la vía administrativa: a) El acto respecto del cual no proceda legalmente impugnación ante una autoridad u órgano jerárquicamente superior en la vía administrativa o cuando se produzca silencio administrativo negativo, salvo que el interesado opte por interponer recurso de reconsideración, en cuyo caso la resolución que se expida o el silencio administrativo producido con motivo de dicho recurso impugnativo agota la vía administrativa (…)" (el énfasis es nuestro).*

Pasión por el DERECHO

c) Tutela jurisdiccional efectiva y principio de favorecimiento del proceso

El numeral 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú señala: *"Son principios y derechos de la función jurisdiccional: La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional (…)".* Por su parte, el numeral 3) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, establece: *"Principio de Favorecimiento del Proceso: El Juez no podrá rechazar liminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa. Asimismo, en caso de que el Juez tenga cualquier otra duda razonable sobre la procedencia o no de la demanda, deberá preferir darle trámite a la misma" (el énfasis es nuestro).*

Pasión por el DERECHO

d) Resolución que cause estado

En relación con el acto administrativo que causa estado, el jurista Ramón Parada refiere que *"actos que no causen estado o que no han agotado la vía administrativa* ***son aquellos que, no obstante ser definitivos y no de trámite, no expresan de manera completa la voluntad de la organización administrativa en que se producen****, porque contra los mismos puede y debe interponerse un recurso ante el superior jerárquico del órgano que los dictó, antes de acudir a la vía judicial. (Parada, 1990, Tomo I: 98)"*[20] *(el énfasis es nuestro).*

De igual forma Brewer-Carias, citando la jurisprudencia venezolana señala que: *"Debe haberse agotado la vía administrativa, porque mientras tal cosa no ocurra, puede la administración, en razón de la facultad que tiene el superior de revocar, suspender o modificar los actos del inferior, dictar otra decisión que satisfaga, en todo o en parte, el reclamo del particular interesado y haga*

[20] Parada, Ramón; citado por Hinostroza Minguez, Alberto. (2003). *Proceso Contencioso Administrativo*. Lima, Perú. Gaceta Jurídica. Página 28.

innecesaria recurrir a la vía jurisdiccional. Es pues, necesario que la resolución administrativa quede investida de una estabilidad que impida ulterior reforma, ya porque fue dictada por un funcionario que podía hacerlo sin apelación a ninguna otra autoridad superior; o ya porque, siendo apelable, se ha pronunciado sobre ella el funcionario más alto en la respectiva jerarquía administrativa. Es entonces cuando causa estado y puede recurrirse contra ella por la vía contencioso-administrativo." (Brewer-Carias 1969; 760-761)[21]

En nuestro país, el profesor Ramón Huapaya Tapia, al citar al jurista Danós Ordoñez, señala respecto del acto administrativo que causa estado, lo siguiente: *"… acto administrativo que 'causa estado' es aquél que agota o pone fin a la vía administrativa porque fija de manera definitiva la voluntad de la administración, constituye la manifestación final de la acción administrativa, debiendo entenderse que ello ocurre cuando se ha llegado al funcionario superior con competencia para decidir en definitiva sobre el acto impugnado por lo que únicamente podría ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial"*[22] *(el énfasis es nuestro).*

Pasión por el DERECHO

En ese sentido, queda claro que para admitirse a trámite una demanda en un proceso contencioso administrativo, el acto administrativo materia de impugnación tiene que haber causado estado o en otros términos, haber agotado la vía administrativa, entendiéndose por ello, cuando se exprese la voluntad definitiva de la entidad; y, que al contener un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, contra ella no proceda ningún medio impugnatorio regulado en la norma respectiva.

[21] Ob. Cit. Pág. 28.
[22] Huapaya Tapia, Ramón. (2006). *Tratado del Proceso Contencioso Administrativo*. Primera Edición. Lima, Perú. Jurista Editores. Página 447.

e) De la queja en materia tributaria

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, regula el recurso de queja en su artículo 155° en el siguiente sentido:

> ***"Artículo 155.- QUEJA***
>
> *La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.*
>
> *La queja es resuelta por:*
>
> *a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.*
>
> *b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.*
>
> *No se computará dentro del plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.*
>
> *Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja".*

Por su parte, el Tribunal Fiscal, en la resolución N° 01918-Q-2016, de fecha dos de junio del años dos mil dieciséis, señala que la norma habilita dos supuestos para la interposición de la queja:

> *"… 1) afecten directamente a los deudores tributarios o, 2) infrinjan lo establecido en el Código Tributario, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera, así como las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal (…)"*

Pasión por el DERECHO

Asimismo, en dicha resolución se deja sentada la posición del el Tribunal Fiscal respecto de la naturaleza jurídica de la queja regulada por el Código Tributario, en los siguientes términos:

> *"… En vía de la queja no se pueden someter a conocimiento del Tribunal Fiscal posibles o probables actuaciones o violaciones de la administración, esto es, actuaciones que potencialmente pudieran afectar los derechos de los contribuyentes o lo dispuesto por el Código Tributario. En efecto, no pueden someterse a esta vía actos que todavía no han ocurrido ni actos que ya fueron ejecutados y cuya corrección o encauzamiento ya no puedan realizarse, así como circunstancias futuras o imprecisas, situaciones en las que se ha declarado improcedente la queja, sino actos concretos y actuales de la Administración que vulneren algún procedimiento y sobre hechos debidamente probados.*
>
> *De otro lado, esta instancia ha señalado que la naturaleza de la queja es la de un remedio procesal que ante la afectación o vulneración de los derechos del deudor tributario por actuaciones indebidas de la administración o por contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose del carácter del recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos que se pueden plantear en los procedimientos contenciosos o no contenciosos tributarios, la que no procede cuando existan otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos actos…".*

Pensamiento del DERECHO

f) Del procedimiento de ejecución coactiva

El Texto Único Ordenado de la Ley Nº 26979, Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva, regula el marco legal de los actos de ejecución coactiva que corresponde a todas las entidades de la Administración Pública. Asimismo, constituye el marco legal que garantiza a los obligados el desarrollo de un debido procedimiento coactivo, pudiendo ser cuestionado este último a través de un proceso de revisión judicial.

De igual manera, el artículo 23° del citado texto legal señala que el procedimiento de ejecución coactiva puede ser sometido a un proceso que tenga por objeto exclusivamente la revisión judicial de la legalidad y

cumplimiento de las normas previstas para su iniciación y trámite para efectos de lo cual resultan de aplicación las disposiciones que se detallan en ella.

Habiéndose descrito el marco normativo sobre el cual se desarrolla la presente controversia, se procede a analizar las infracciones normativas denunciadas por la entidad recurrente en el recurso de casación materia de análisis..

QUINTO: Respecto de la infracción normativa por interpretación errónea del artículo 148° de la Constitución Política del Perú; de los artículos 153° y 157° del Código Tributario, y el artículo 20° de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo

5.1. El presente proceso deriva de un procedimiento de ejecución coactiva iniciado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Servicio, Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, por concepto del cobro, entre otros valores, de la Orden de Pago N° 143-01-0030146. Frente a este, el contribuyente formuló queja ante el Tribunal Fiscal, señalando entre sus argumentos que la notificación de la Orden de Pago N° 143-01-0030146, así como de la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, se habrían notificado de forma conjunta.

5.2. Mediante la Resolución N° 00147-Q-2014, el Tribunal Fiscal resolvió declarar fundada la queja en mérito al criterio establecido en la resolución de fecha cinco de setiembre de dos mil siete, recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, por la cual el Tribunal Constitucional declaró improcedente la solicitud de aclaración de resolución formulada por la Sunat y ratificó el criterio establecido referido a que *"(…) se deberá esperar a que la orden de pago se haga exigible para proceder a notificarla Resolución de Ejecución Coactiva"*, por lo tanto, en el presente

Pasión por el DERECHO

caso, al haberse notificado de forma conjunta la Orden de Pago N° 143-01-0030146 con la resolución de ejecución coactiva que dio inicio a su cobranza, esto es, Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, declaró fundada la queja, ordenando que la administración dé por concluida el procedimiento iniciado con la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, en el extremo correspondiente a dicho valor, así como, que se levanten las medidas de embargo trabadas, y se apliquen los criterios establecidos en las Resoluciones N° 10499-3-2008 y N° 08879-4-2009, de ser el caso.

5.3. En relación con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04973-1-2007, citada por el Tribunal Fiscal en la resolución cuestionada, debe precisarse que esta estableció que en la sentencia recaída en el Expediente N° 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional modificó su criterio respecto a la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución –que da inicio a su cobranza mediante el procedimiento de ejecución coactiva– habiendo determinado que aunque se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados. Asimismo, se indicó que el demandado cuenta con un plazo de siete días para cancelar la deuda, siendo imposible que ese hecho se produzca, al ser ambos valores notificados el mismo día y a la misma hora, y que estos siete días transcurren una vez iniciada la cobranza coactiva, esto es, en la etapa de ejecución de la deuda impaga y, bajo apercibimiento de dictarse medidas cautelares o de iniciarse la ejecución forzada de las mismas.

5.4. Por lo tanto, el Tribunal Fiscal al aplicar en la Resolución N° 00147-Q-2014 –materia de cuestionamiento en el presente proceso judicial– el

Pasión por el DERECHO

criterio emitido en la Resolución N° 04973-1-2007, respecto a la notificación conjunta de la Orden de Pago N° 143-01-0030146 y la Resolución de Ejecución Coactiva N° 143-06-023488, se evidencia que emitió un pronunciamiento sobre el fondo del asunto y causó estado, o en otros términos agotó la vía administrativa, debido a que en su calidad de autoridad superior fijó de manera definitiva su voluntad de dar por concluido el procedimiento de ejecución coactiva seguido contra el contribuyente, así como, levantar todas las medidas cautelares de embargo trabadas, siendo que contra lo resuelto no cabía ningún recurso impugnatorio, por lo tanto correspondía que la Sala de Mérito no confirmara la improcedencia de demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa.

Pasión por el DERECHO

5.5. En consecuencia, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014, constituye una resolución que causa estado, sujeta a acción contenciosa administrativa en los términos del artículo 148° de nuestra Constitución Política del Perú, ya que tiene el carácter de definitiva en tanto la entidad ha expresado de manera concluyente su voluntad al resolver la controversia de fondo y porque contra esta no existe recurso impugnatorio alguno en sede administrativa; en consecuencia, corresponde que el análisis de su legalidad sea materia de revisión por parte del Poder Judicial, mediante el proceso contencioso administrativo.

5.6. De lo expuesto, se advierte que la Sala de Mérito habría interpretado erróneamente el artículo 148° de la Constitución Política del Perú, así como del artículo 20° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, y el artículo 157° del Código Tributario, debido que al constituir la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014 una resolución administrativa que causó estado, susceptible de impugnación mediante la acción contenciosa administrativa, legitimaba a quien se considere perjudicado por ella a interponer demanda contencioso administrativa ante

el Poder Judicial a fin de que este pueda efectuar el control de la legalidad del acto administrativo impugnado, en los términos del artículo 148° de la Constitución Política del Perú, así como, del artículo 20° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, por lo que cabía un pr onunciamiento sobre el fondo del asunto por parte del Vigésimo Tercer Juzgado Contencioso Administrativo, así como de la Sala de Mérito, y no que se declarara la improcedencia de la misma.

5.7. Así también, se advierte que la Sala de Mérito habría interpretado erróneamente el artículo 153° del Texto Único Orden ado del Código Tributario, debido que contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00147-Q-2014 –al constituir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto– no cabía interponer ningún medio impugnatorio, constituyendo una decisión definitiva de una autoridad superior, la cual evidentemente daba por agotada la vía administrativa, legitimando a las partes intervinientes a interponer su demanda contencioso administrativa, de considerar que se encontraban afectados con la decisión, teniendo interés para obrar en la misma.

Pasión por el DERECHO

SEXTO: **Respecto de la infracción normativa por inaplicación del numeral 3) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la L ey N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo; e inaplicación del numeral 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú**

6.1. Respecto de la inaplicación del numeral 3) del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, derecho a la Tutela Jurisdiccional Efectiva, así como del Principio de Favorecimiento del Proceso previsto en el numeral 3) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, debe señalarse que a pesar de que la parte demandante interpuso acción contenciosa administrativa contra una resolución que agotaba la vía

administrativa, se declaró la improcedencia de la demanda interpuesta por la Sunat, restringiéndose así su derecho a que un órgano jurisdiccional pueda realizar el control de la legalidad del acto administrativo impugnado, por lo que se encuentra legitimado a que el órgano jurisdiccional no solo admita a trámite la demanda, sino que emita un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

6.2. De igual forma, se habría inaplicado el Principio de Favorecimiento del Proceso, debido a que se declaró la improcedencia de la demanda por falta de agotamiento de la vía administrativa cuando la norma señala que en los casos que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa, no podrá rechazarse la demanda, y en este caso, habiéndose demostrado el cumplimiento del requisito del agotamiento de la vía administrativa, al constituir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, correspondía que no se declare la improcedencia de la misma.

6.3. En atención a lo expuesto en la presente resolución, resulta fundado el recurso formulado por las causales de infracción normativa por interpretación errónea del artículo 148° de la Constitución Política del Estado, por interpretación errónea de los artículos 153° y 157° del Código Tributario y el artículo 20° de la Ley N° 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, inaplicación del Principio de Favorecimiento del Proceso, previsto en el numeral 3) del artículo 2° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, e inaplicación del artículo 139° numeral 3) de la Constitución Política del Estado, por lo que corresponde declarar nulo el auto de vista de fecha diez de junio de dos mil quince, insubsistente el auto de improcedencia de fecha dos de junio de dos mil catorce, y ordenar al Juez de primera instancia dicte un nuevo pronunciamiento en atención a lo expuesto en la presente resolución.

Pasión por el DERECHO

SENTENCIA
CASACIÓN N° 13482-2015
LIMA

VII. DECISIÓN:

Por tales fundamentos, de conformidad en parte con el Dictamen del Fiscal Supremo en lo Contencioso Administrativo y en aplicación del artículo 396° del Código Procesal Civil: **Declararon FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - Sunat; en consecuencia, **NULO** el auto de vista obrante de fecha diez de junio de dos mil quince, e **INSUBSISTENTE** el auto apelado, resolución número uno de fecha dos de junio del dos mil catorce; **ORDENARON** que el Juez de la causa dicte un nuevo pronunciamiento en atención a los lineamientos precedentes; **MANDARON** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial "El Peruano"; en los seguidos por la recurrente contra el Tribunal Fiscal y la empresa Servicios, Fabricación y Comercialización de Equipos y Repuestos para la Industria en General Sociedad de Responsabilidad Limitada, sobre nulidad parcial de resolución administrativa; y los devolvieron. Interviniendo como ***Juez Supremo Ponente: Cartolin Pastor***.

S.S.

WONG ABAD

ARIAS LAZARTE

YAYA ZUMAETA

CARTOLIN PASTOR

BUSTAMANTE ZEGARRA

Slac/Rrrr

Pasión por el DERECHO