

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 13468-2024
LIMA

TEMA: DEBIDA MOTIVACIÓN

Atendiendo a la causal invocada, se aprecia que la sentencia recurrida contiene la suficiente justificación fáctica y jurídica de la decisión adoptada. En tal sentido, no se vulnera el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, ya que se cumple con expresar las razones mínimas en las cuales basa su decisión.

La presente sentencia casatoria, al declarar infundado el recurso, ha generado una **fuerza normativa formal** respecto a que el Tribunal Fiscal debe evaluar todos los medios de prueba presentados para la emisión de una nueva resolución administrativa.

Doctrina jurisprudencial sobre ejecución de sentencias

1. De acuerdo a la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, la competencia exclusiva para llevar adelante la ejecución de una sentencia firme y, por lo tanto, decidir aspectos vinculados con esta, corresponde **de manera exclusiva** al Juez o Sala que conoció el proceso en primer grado, siendo este órgano el competente para resolver cualquier controversia sobre las actuaciones administrativas dictadas a raíz de una sentencia firme, en el mismo proceso, pero en la etapa de ejecución.

Es él o ella quien tiene que controlar su efectiva ejecución y a quien las partes deben dirigirse, poniendo para su conocimiento y aprobación las actuaciones referidas a tal cumplimiento.

2. Una vez que la sentencia que resuelve el conflicto de intereses o la incertidumbre jurídica ha adquirido firmeza, el Juez o la Sala a cargo de la ejecución deberá ejercitar las acciones que se detallan en el considerando sexto de esta ejecutoria suprema, destinadas a reforzar las competencias del órgano jurisdiccional competente para la ejecución de una sentencia con autoridad de cosa juzgada.

PALABRAS CLAVE: doctrina jurisprudencial, fuerza normativa, ejecución de sentencia firme

Lima, dieciséis de octubre de dos mil veinticuatro.-

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL
TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA
REPÚBLICA**

VISTA

La causa en audiencia pública de la fecha y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

MATERIA DEL RECURSO DE CASACIÓN

En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, la demandada, **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, interpuso recurso de casación con fecha dieciséis de abril de dos mil veinticuatro (fojas quinientos sesenta y ocho a quinientos setenta y ocho del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, del veintiocho de marzo de dos mil veinticuatro (fojas quinientos cuarenta y ocho a quinientos cincuenta y nueve), que **revoca** la sentencia de primer grado, contenida en la resolución número veinte, del treinta de noviembre de dos mil veintitrés (fojas cuatrocientos ochenta y tres a cuatrocientos noventa y tres), que declaró infundada la demanda; y, **reformándola, declara fundada en parte** la demanda.

Antecedentes

Demanda

Mediante escrito del tres de agosto de dos mil dieciocho, la empresa **Celistics Perú S.A.C.** interpuso demanda contra el Tribunal Fiscal y la SUNAT, solicitando lo siguiente:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, por lo que el tribunal administrativo deberá dictar una nueva resolución por haber la precitada resolución vulnerando el debido procedimiento administrativo al contener una indebida motivación, en contravención de lo dispuesto por el artículo 3 (inciso 4) y el artículo 10 (inciso 2) de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

Pretensión subordinada a la principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, dejándose sin efecto

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

dicha cobranza por vulnerar el Acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio (artículo 1) y su reglamento nacional - Decreto Supremo N.º 186-99-EF (artículo 1) (métodos-valor de transacción).

Primera sentencia de primer grado

Mediante resolución del veintisiete de julio de dos mil veinte, el Juzgado declaró **fundada** la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, devolviéndose los actuados al Tribunal Fiscal para que emita nueva resolución administrativa valorando todos los documentos pertinentes; asimismo, precisó que **no cabe pronunciarse respecto a la pretensión subordinada, toda vez que la pretensión principal ha sido amparada.**

Primera sentencia de segundo grado

Mediante resolución del cuatro de noviembre de dos mil veinte, la Sala Superior **revoca** la sentencia apelada en el extremo que declaró fundada demanda respecto a la pretensión principal; y, **reformándola, declara** infundada la demanda respecto a dicho extremo. En cuanto a la **pretensión subordinada**, dispone devolver el expediente al Juzgado a fin de que emita pronunciamiento sobre ella, lo que implica analizar también la vinculación de la empresa Celistics Perú S.A.C. con su proveedora Celistics Holdings.

Segunda sentencia de primer grado

Mediante resolución del treinta de noviembre de dos mil veintitrés, el Juzgado declaró **infundada** la demanda respecto a la pretensión subordinada, en el extremo de la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

Sostiene principalmente que, si bien la empresa demandante presenta, entre otros documentos, la impresión del mensaje SWIFT con el fin de sustentar el valor declarado, sin embargo, se debe enfatizar que, al hacer la revisión de dicho documento, no hace referencia al número de la factura comercial. Asimismo, el monto señalado en dicho documento no coincide con el monto consignado en la factura comercial que es sustento de la importación. Por consiguiente, no está acreditado fehacientemente que el referido documento comprenda la cancelación del monto señalado en la factura comercial sustento de la presente importación, es decir, no puede verificarse la cancelación del monto de la importación. En tal sentido, concluye que la demandante no ha presentado pruebas que acrediten que el valor declarado constituye el valor de transacción de las mercancías importadas.

Segunda sentencia de segundo grado

Mediante resolución del veintiocho de marzo de dos mil veinticuatro, la Sala Superior **revoca** la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal— y, **reformándola, declara fundada en parte la demanda respecto a dicho extremo**. En consecuencia, es nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018 y se ordena el reenvío al Tribunal Fiscal, a fin de que emita nueva resolución administrativa.

La Sala Superior indica principalmente que el Tribunal Fiscal arriba a una conclusión sin tener en cuenta las Facturas 22343, 22387, 22388, 22389, 22407, 22461, 22560, 22561, 22563, 22570, 22571, 22572, 22573, 22574, 22575, 22576, 22577, 22578, 22657, 22731, 22733, 22735, 22736, 22737, 22740, 22741, 22746, 22747, 22748, 23450 y 23487, y sus registros contables, documentos que obran en el expediente

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

administrativo, para formarse convicción sobre el asunto de fondo. Por consiguiente, corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, a efectos de que el órgano administrativo expida nueva resolución, con la correspondiente valoración de los medios probatorios en cuestión.

Asimismo, indica que dicha situación impide que se pronuncie sobre los agravios revocatorios, en tanto están relacionados con el mérito de la controversia, pronunciamiento que no debe entenderse como una toma de posición respecto al fondo, sino únicamente como un mecanismo corrector, en cautela y respeto del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva. Por último, precisa que resulta necesario que se realice una nueva valoración probatoria, a fin de verificar si efectivamente la demandante cumplió con acreditar el precio pagado, considerando para ello las facturas que no fueron valoradas y que tienen incidencia.

Causal declarada procedente

Mediante auto de calificación del veinte de agosto de dos mil veinticuatro (foja cuarenta y cuatro del cuaderno de casación), esta Sala declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la SUNAT, por la causal consistente en:

• Infracción normativa del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado.

La parte recurrente menciona que el colegiado superior no ha considerado la vigencia del Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, publicado el veinte de agosto de dos mil veinte, toda vez que exige al Tribunal Fiscal tomar en cuenta los registros contables para verificar si se pagó la factura comercial N.º 22657. Al respecto se tiene que la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 235-2014-10-087964, tiene como fecha de numeración el nueve de junio de dos mil catorce, es decir, el mencionado decreto supremo que exige la actuación del tribunal fiscal no estaba vigente, por lo que debía acogerse lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3893-A-2013, la cual consideraba a los documentos contables como prueba de segundo orden.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

De otro lado, la Sala Superior incurre en error al señalar que las facturas comerciales anexadas no son documentos de pago que guardan relación con la factura comercial N.º 22657, toda vez que aquellas no contienen alguna glosa del precio pagado o por pagar, incluso se evidencia que, en la descripción se señala “Servicio”, todo lo cual es ajeno a la importación de teléfonos celulares contenidos en la factura comercial consignada por la importadora.

Asimismo, la recurrente señala que la sentencia de vista incurre en deficiencias de la motivación externa, transgrede el debido proceso y el derecho de defensa.

CONSIDERANDOS

PRIMERO. El recurso de casación y funciones de la Corte Suprema

1.1. El recurso de casación tiene como fines normados la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia. En ese sentido, las funciones son instrumentos para la obtención de los fines, entre ellos, que a partir de la solución del caso en concreto se reafirmen los valores constitucionales de su comunidad.

1.2. En atención a su valor funcional, los órganos jurisdiccionales pueden ser órganos de grado y órganos de cierre. Los primeros extraen el significado de las disposiciones normativas relevantes para el objeto del proceso a su cargo, acreditando la ocurrencia (o no) de los hechos invocados por las partes como sustento de sus pretensiones y defensas. Los órganos de cierre, en cambio, tienen un valor funcional: cuidar la norma (nomofilaxis) y concretan un valor instrumental: uniformar la jurisprudencia.

Por eso, estos últimos, aun cuando también resuelven conflictos de intereses intersubjetivos con relevancia jurídica (finalidad privada), deben, además, privilegiar la tarea de interpretar las normas, es decir, de construir referentes normativos ciertos para los demás jueces y, en

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

general, para la comunidad. En esto consiste su valor instrumental, que es exclusivo y eficiente.

Análisis de la causal de naturaleza procesal

SEGUNDO. Inobservancia de las garantías constitucionales - La debida motivación

2.1. A fin de examinar la presente causal y teniendo en cuenta que se encuentra referida a la vulneración de la debida motivación, se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 139 de la Constitución:

Constitución Política del Perú

Artículo 139º: - Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

2.2. Al respecto, el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política, exige obtener una resolución fundada en derecho, mediante decisiones en las que los jueces expliciten, en forma suficiente, las razones de sus fallos con mención expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por el inciso 3 del artículo 122 del Código Procesal Civil¹ y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS².

¹ **Código Procesal Civil**

Artículo 122º: Las resoluciones contienen: [...] 3. La mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución con las consideraciones, en orden numérico correlativo, de los fundamentos de hecho que sustentan la decisión, y los respectivos de derecho con la cita de la norma o normas aplicables en cada punto, según el mérito de lo actuado.

² **Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial**

Artículo 12º: Todas las resoluciones, con exclusión de las de mero trámite, son motivadas, bajo responsabilidad, con expresión de los fundamentos en que se sustentan.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

2.3. Además, la exigencia de motivación suficiente garantiza que el justiciable pueda comprobar que la solución del caso concreto viene dada por una valoración racional de la fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, y no de una arbitrariedad de los jueces, por lo que, en tal entendido, una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales, sino también principios de nivel constitucional³.

2.4. En el presente caso, la entidad recurrente fundamenta la causal señalada cuestionando los siguientes aspectos:

- i. No estaba vigente el Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, publicado el veinte de agosto de dos mil veinte, que exige la actuación del Tribunal Fiscal, sino que debió atenderse a lo dispuesto por la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 3893-A-2013, que consideraba los documentos contables como prueba de segundo orden.
- ii. Las facturas comerciales anexadas no son documentos de pago con los cuales se pueda confirmar el pago realizado en la Factura Comercial N.º 22657.
- iii. La sentencia de vista incurrió en deficiencias de la motivación externa, y transgredió el debido proceso y el derecho de defensa.

2.5. Sobre el **punto i)**, debemos mencionar que la Sala Superior ha fundamentado su decisión —en el sentido de que el Tribunal Fiscal debió

³ El Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC ha puntualizado que: *[...] el derecho a la debida motivación de las resoluciones importa que los jueces, al resolver las causas, expresen las razones o justificaciones objetivas que los llevan a tomar una determinada decisión. Esas razones, [...] deben provenir no sólo del ordenamiento jurídico vigente y aplicable al caso, sino de los propios hechos debidamente acreditados en el trámite del proceso. Sin embargo, la tutela del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no debe ni puede servir de pretexto para someter a un nuevo examen las cuestiones de fondo y decididas por los jueces ordinarios.*

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

considerar las facturas y sus respectivos registros en los libros contables al guardar evidente relación con la cancelación de pago—, en función del **principio de verdad material** consagrado en el artículo IV (inciso 1.11) del título preliminar de la Ley N.º 27444; el principio del **debido proceso** consagrado en el artículo 139 (numeral 3) de la Constitución; el derecho a la **prueba**, que se encuentra implícito en el mencionado principio; así como lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento 4 de la sentencia del dieciocho de agosto de dos mil cinco, contenida en el **Expediente N.º 4831-2005-PHC/TC**; y, finalmente, lo dispuesto en la **Casación N.º 546-2022-Lima**. Por consiguiente, la decisión del órgano colegiado no se ha fundamentado en el referido Decreto Supremo N.º 193-2020-EF, sino en principios tanto del procedimiento administrativo como constitucionales, así como en reiterada jurisprudencia al respecto.

2.6. Sobre el punto ii), la entidad recurrente pretende que se analice el mérito de la controversia, a pesar de que la Sala Superior ha llegado a la conclusión de que tanto el Tribunal Fiscal como la SUNAT no han valorado los medios probatorios presentados de manera extemporánea, cuando en virtud del principio de verdad material y el debido proceso, debieron ser admitidas y valoradas para que, en forma conjunta⁴, se emita una decisión debidamente motivada, más aún contando con esa facultad la administración, en aplicación del artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, con el objeto de verificar si la empresa demandante habría acreditado la cancelación de la factura al proveedor.

⁴ Sobre valoración de la prueba, el artículo 197 del Código Procesal Civil (de aplicación supletoria) establece que: “Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada”.

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 13468-2024
LIMA

2.7. Por último, en cuanto al **punto iii)**, de la revisión de la sentencia de vista, no se aprecia de autos la existencia de ningún vicio de invalidez insubsanable, durante el trámite del proceso, que afecte las garantías procesales. La Sala Superior ha cumplido con analizar los medios probatorios que, a su criterio, resultaron determinantes para el caso concreto, conforme consta en el considerando sexto; de igual forma, realiza el análisis del marco normativo y las sentencias que resultarían pertinentes al tema puntual, conforme se observa de los considerandos séptimo y octavo, para efectuar su razonamiento y conclusión respecto a que el órgano administrativo debió tener en cuenta las facturas respectivas y, por tanto, emitir una nueva resolución valorando los medios probatorios de manera conjunta, conforme consta en el considerando noveno.

2.8. Siendo ello así, se advierte de los cuestionamientos antes descritos que la entidad recurrente busca obtener un nuevo pronunciamiento, pero sin aportar fundamentación alguna que logre desvirtuar lo resuelto por la Sala Superior.

2.9. Por consiguiente y atendiendo a la causal invocada, se aprecia que el colegiado superior sí justificó los motivos de su decisión; por lo que no se aprecia que en la sentencia de vista se haya vulnerado el principio de la debida motivación. Se concluye más bien que la sentencia recurrida contiene la suficiente justificación fáctica y jurídica respecto a la decisión adoptada. En tal sentido, no se vulnera el numeral 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, ya que se cumple con expresar las razones mínimas en las cuales basa su decisión, motivo por el cual resulta **infundado** el recurso de casación. En consecuencia, se resuelve no casar la sentencia de vista, que **revoca** la sentencia de primera instancia —que

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

declaró infundada la demanda— y, reformándola, **declara** fundada en parte la demanda.

DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

TERCERO. Esta Sala considera necesario precisar algunos conceptos para trazar el criterio jurídico que se plantea con esta sentencia.

Conforme se ha descrito y discernido, la Sala Superior **revoca** la sentencia apelada —que declaró infundada la demanda respecto a la pretensión subordinada a la pretensión principal— y, reformándola, **declara fundada en parte** la demanda respecto a dicho extremo y, en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, ordenando el reenvío al tribunal administrativo a fin que emita una nueva resolución administrativa.

3.1 Sobre esta decisión, la presente sentencia casatoria, al declarar infundado el recurso, ha generado una **fuerza normativa formal** respecto a que el Tribunal Fiscal debe evaluar todos los medios de prueba presentados para la emisión de una nueva resolución administrativa.

Sobre la fuerza normativa formal y material de las decisiones judiciales, esta Sala Suprema ha esbozado criterios jurídicos esenciales en la **Casación N° 26385-2023-LIMA**; expresando, entre otros, que las decisiones sobre el mérito que pronuncian tanto los órganos de grado como los órganos de cierre producen una fuerza normativa formal cuando adquieren firmeza, es decir, son normativas para las partes del proceso.

3.2 El mérito del recurso. Al demandar el demandante debe enunciar los fundamentos fácticos (lo que se conoce como causa de pedir) y la

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

fundamentación jurídica de su pedido, así como la modalidad de tutela que solicita y lo que pretende obtener, el petitorio. El juzgamiento de mérito es la respuesta a ese pedido, acogéndolo o rechazándolo.

El **mérito de la causa** es toda la situación jurídica construida en el tránsito, desde la pretensión a la sentencia en donde se decide la cuestión principal. El mérito de la causa, entonces, está contenido en una **sentencia de mérito**.

El **mérito del recurso** nunca es el mérito de la causa. Aquel se basará en el contenido del recurso, que exigirá un primer juicio de admisibilidad sobre el cumplimiento de los requisitos, y luego el examen de fundabilidad, es decir, si el recurrente tiene o no razón sobre el objeto del recurso, lo que se conoce como el **juicio de mérito del recurso**.

3.3 Ahora bien, esta Sala Suprema ha advertido que, en numerosos recursos de casación, la controversia se encuentra relacionada, directa o indirectamente, al cumplimiento de una decisión judicial previa. Por ejemplo, a las llamadas resoluciones del Tribunal Fiscal de cumplimiento, expedidas por mandato de una decisión judicial firme.

No **solo** se trata de casos —como el presente— donde se ha ordenado el reenvío al Tribunal Fiscal a fin que emita nueva resolución administrativa, y donde existe una decisión con fuerza normativa formal sobre el mencionado tribunal respecto a que se deben valorar todos los documentos que le fueron alcanzados; **sino también** de aquellos otros casos, más concluyentes aún, donde la Sala Suprema, resolviendo el fondo de la controversia, decide, define o asigna una determinada

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

actuación que es incumplida directa o indirectamente **por la administración o el propio administrado.**

3.4 Efectivamente, luego de que el administrado ha transitado por el proceso contencioso administrativo hasta llegar a la Corte Suprema, donde ha obtenido una sentencia con autoridad de cosa juzgada, que declara fundada su demanda y ordena a la Administración Pública (en el caso, Tribunal Fiscal o SUNAT) realice una actuación específica, se enfrenta al hecho de que esta desobedece lo resuelto por el Poder Judicial, **sea absteniéndose de realizar la actuación debida o emitiendo resoluciones administrativas con un contenido distinto al ordenado por la sentencia con autoridad de cosa juzgada.**

Esta es la situación que se postula ordenar con la presente decisión con la calidad de **doctrina jurisprudencial.**

3.5 Consideraciones jurídicas sobre la ejecución de sentencias

3.5.1 La Constitución Política de 1993, en el numeral 3 del artículo 139, dispone “la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional”.

Asimismo, la tutela procesal efectiva comprende tres aspectos. **En primer lugar**, el derecho de acceso a la justicia, que implica la posibilidad del justiciable de solicitar y obtener una real, libre, amplia e irrestricta prestación jurisdiccional del órgano estatal competente; **en segundo lugar**, la observancia del debido proceso, que implica que esta prestación jurisdiccional sea provista conforme a garantías mínimas, previstas para que los sujetos procesales puedan defender adecuadamente sus intereses según las normas vigentes y los estándares aceptados por los

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

convenios internacionales, y obtengan una decisión final motivada y arreglada a derecho, que ponga fin al conflicto de intereses o a la incertidumbre jurídica; y, en **tercer lugar**, el derecho a la efectividad de la sentencia, es decir, a que la resolución final sea susceptible de ser ejecutada, para lo cual los jueces deben emplear la coercitividad que les reconoce el ordenamiento jurídico.

3.5.2 Por su lado, el Tribunal Constitucional ha señalado, en reiterada jurisprudencia, que el derecho a la efectividad de las resoluciones constituye parte inseparable de la exigencia de efectividad de la tutela judicial, cuyo contenido constitucionalmente protegido abarca que la sentencia sea cumplida en sus propios términos, sin alteraciones o supresiones, lo cual alcanza sobre todo al órgano de ejecución de la decisión firme, ya que “la tutela jurisdiccional que no es efectiva no es tutela”.

Así, por ejemplo, en la Sentencia N.º 475/2021, emitida por el Pleno en el Expediente N.º 00743-2019-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado, en sus fundamentos octavo, noveno y décimo, que el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales:

[...] impide que lo resuelto pueda desconocerse por medio de una resolución posterior, aunque quienes lo hubieran dictado entendieran que la decisión inicial no se ajustaba a la legalidad aplicable, o por cualquier otra autoridad judicial, aunque esta fuera una instancia superior, precisamente porque, habiendo adquirido el carácter de firme, cualquier clase de alteración importaría una afectación del núcleo esencial del derecho (cfr. Sentencia 00818-2000-PA/TC, fundamento 4).

En efecto, cuando se afirma que un pronunciamiento adquiere la calidad de cosa juzgada, ello quiere decir que este debe ser ejecutado en sus propios términos, y que no puede ser dejado sin efecto ni tampoco ser objeto de alteraciones o modificaciones posteriores por parte de particulares, funcionarios públicos e incluso jueces encargados de su ejecución. El Tribunal Constitucional ha precisado, además, que la cosa juzgada proscribe que

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

las autoridades distorsionen el contenido o realicen una interpretación parcializada de las resoluciones judiciales que hayan adquirido tal cualidad.

*Por otro lado, este Tribunal Constitucional tiene dicho que, como parte del contenido del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, está constitucionalmente garantizado el derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales. Y que este garantiza que el fallo judicial se cumpla, y que al justiciable vencedor en juicio justo y debido se le restituya su derecho y se le compense, si hubiere lugar a ello, por el daño sufrido. Además, que no solo quienes hayan resultado vencidos en juicio cumplan todos los términos señalados en la sentencia firme, **sino también que se impongan deberes al juez y, en particular, a aquellos que están llamados a ejecutar lo resuelto en una sentencia con calidad de cosa juzgada.** Ello específicamente en realidad atañe a la responsabilidad de ejecutarlas, **para lo cual tienen la obligación de adoptar todas las medidas necesarias y oportunas destinadas a dar estricto cumplimiento de la sentencia,** las que deberán tomarse sin alterar su contenido o su sentido.*

En esa línea, González Pérez⁵ señala que “la tutela jurisdiccional no será efectiva si el mandato contenido en la sentencia no se cumple”. Por ello, se entiende que la pretensión solamente quedará satisfecha si la sentencia que tutela el derecho es efectivamente cumplida. Se expresa así una obligación de cumplir las sentencias y de colaborar en la ejecución de lo resuelto; y aquí el Juez tiene una función y responsabilidad trascendentes.

3.5.3 El Proyecto de Justicia Mundial (Word Justice Project), para el 2024⁶, señala que el Perú ocupa el puesto 113 de 142 países en ejecución de sentencias en lo referente a la justicia civil, análisis que incluye a todos los ámbitos no penales; y el puesto 140 de 142 países en el listado de los países con demoras irrazonables.

El factor 7 del Índice de Estado de Derecho del WJP mide si la gente común puede resolver sus quejas de manera pacífica y eficaz a través del sistema de justicia civil. Mide si los sistemas de justicia civil son accesibles y asequibles, así como libres de discriminación, corrupción e influencia indebida por parte de

⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, J. (2011). *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*. Pamplona, Thomson-Civitas; p. 1022.

⁶ <https://worldjusticeproject.org/rule-of-law-index/country/2024/Peru/Civil%20Justice/>

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

funcionarios públicos. Examina si los procedimientos judiciales se llevan a cabo sin demoras irrazonables y si las decisiones se ejecutan de manera efectiva. También mide la accesibilidad, imparcialidad y eficacia de los mecanismos alternativos de resolución de disputas.

7 | Justicia Civil para el Perú, 2024

7.5 | LA JUSTICIA CIVIL NO ESTÁ SUJETA A DEMORAS IRRAZONABLES

0,16

CLASIFICACIÓN GLOBAL	140 / 142
RANGO REGIONAL	30 / 32
RANGO DE INGRESOS	39 / 41

7.6. | LA JUSTICIA CIVIL SE APLICA DE MANERA EFECTIVA

0,38

CLASIFICACIÓN GLOBAL	113 / 142
RANGO REGIONAL	20 / 32
RANGO DE INGRESOS	29 / 41

3.5.4 En el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, recuerdan Fernández Pastrana⁷ y Gabaldón López⁸ que la consolidación del derecho a la ejecución de sentencia como tutela judicial efectiva obliga al Juez a remover los obstáculos o la falta de diligencia de la administración para ejecutar la sentencia, y que las dilaciones injustificadas en el cumplimiento o en la adopción de las medidas de ejecución afectan el derecho a la tutela judicial efectiva. Tanto las potestades de juzgar y ejecutar como la obligación de dar cumplimiento a lo resuelto, se corresponden y dan satisfacción al derecho fundamental de obtener la tutela efectiva de los jueces en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, tutela que no será posible ni efectiva sin la obligación de cumplir con los mandatos judiciales.

⁷ FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M. (1991). "Ejecución de sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa y derecho fundamental a la tutela judicial efectiva". En *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, N.º 6; pp. 75 y ss.

⁸ GABALDÓN LÓPEZ, J. (1990). "La ejecución de las sentencias contencioso-administrativas". En *El Poder Judicial*, N.º XV; pp. 27 y ss.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

3.5.5 Por otro lado, la Convención Americana de Derechos Humanos —o Pacto de San José— establece en su artículo 25 que:

1. Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces y tribunales competentes, que lo ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal decisión sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

2. Los Estados Partes se comprometen: A garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; a desarrollar las posibilidades de recurso judicial; y a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso".

[Subrayado nuestro]

3.5.6 En tal sentido, esta Sala Suprema estima que es parte de su deber de aportar uniformidad a la jurisprudencia nacional, hacer frente a una problemática que viene enfrentando y que considera muy sensible en términos de eficacia del sistema judicial. Este aporte se encuentra referido a la ejecución de sentencias con autoridad de cosa juzgada que ponen fin a procesos contencioso administrativos.

El escenario comprometido es el siguiente: luego de que el administrado ha transitado por el proceso contencioso administrativo hasta llegar a la Corte Suprema, donde ha obtenido una sentencia con autoridad de cosa juzgada que declara fundada su demanda y ordena a la Administración Pública (en el caso, Tribunal Fiscal o SUNAT) que realice una actuación específica, se enfrenta con que esta desobedece el mandato judicial, sea absteniéndose de realizar la actuación debida o emitiendo resoluciones administrativas con un contenido distinto al ordenado por la sentencia con autoridad de cosa juzgada.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

3.5.7 La doctrina especializada no ha sido ajena a esta problemática. Con razón afirma Gandarillas refiriéndose al caso de España⁹: “Las quejas en torno a la inexecución de las sentencias dictadas por los Jueces de lo contencioso administrativo han estado siempre en el punto de mira de la doctrina, que ha reiterado la crítica a reticentes posiciones de la Administración en el cumplimiento de sentencias contrarias a sus intereses”.

3.5.8 La problemática descrita se agrava a nivel nacional porque en muchas ocasiones la Administración, e inclusive algunos jueces de ejecución, consideran que la resolución administrativa emitida en etapa de ejecución de sentencia, transgrediendo la autoridad de cosa juzgada de esta, es propicia para iniciar un nuevo procedimiento administrativo, el cual, en tanto autónomo y desligado del proceso concluido, obliga al administrado a agotar la vía administrativa primero y luego a presentar una nueva demanda contencioso administrativa, con el fin de cuestionarla.

Así, tras lo que debería ser el final de una controversia, surge una nueva, seguida de una concatenación de liquidaciones, reliquidaciones y disputas sobre una misma relación jurídico-tributaria que ya fue objeto de

⁹ GANDARILLAS MARTOS, S. (2022). *La ejecución de sentencias y resoluciones en el derecho tributario: Una respuesta jurisprudencial*. Valencia, Tirant lo Blanch; p. 35.

El mismo autor añade:

La tradicional queja del incumplimiento de las sentencias por parte de la Administración en la jurisdicción contencioso-administrativa se forja sobre actos favorables o que daban lugar a situaciones beneficiosas para los administrados. De hecho, todo el régimen jurídico de la ejecución de sentencia está construido sobre la oposición o resistencia de la Administración a ejecutar las decisiones de los Jueces que no le resultan favorables o que lo son para el administrado. (p. 194)

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

enjuiciamiento y decisión firme, por el único poder cuyas decisiones no pueden volver a ser cuestionados en un Estado democrático.

3.5.9 Esta situación caótica y perniciosa de la función judicial no puede ser ajena al compromiso social y jurídico de la judicatura.

3.5.10 El proceder descrito conduce a un esquema circular, en el cual se concreta una afectación a la tutela procesal efectiva de los administrados, así como un **incremento repetitivo de la carga procesal de las Salas Supremas**, toda vez que estas deben pronunciarse respecto a nuevos procesos contencioso administrativos sobre cuestiones que ya resolvieron mediante sentencia con autoridad de cosa juzgada, y cuyas eventuales disconformidades debieran ser dilucidadas en la **etapa de ejecución del proceso original**.

Se pretende eliminar la conformación de una cadena sucesiva de nuevos procesos contencioso administrativos relacionados con el mismo asunto, facilitando que en el curso del mismo proceso pueda revisarse si la actividad de ejecución de la sentencia ha sido en verdad respetuosa con lo resuelto o si se ha apartado del fallo bajo la aparente cobertura de un acatamiento meramente formal.

Es decir, se trata de, por un lado, impedir y proscribir la mala fe procesal, el incumplimiento y por ende la insatisfacción del derecho tutelado; y, por otro, evitar que se siga incrementando la mala percepción de un sistema de justicia al que la comunidad le imputa —a veces con razón— dilaciones indebidas o inexplicables en el trámite de los procesos.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

CUARTO. El Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo contiene disposiciones respecto a la ejecución de las sentencias firmes. El artículo 44 señala:

*Ejecución de la sentencia. **La potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente al Juzgado o Sala que conoció del proceso en primera instancia.** En caso de que la ejecución corresponda a una Sala ésta designará al Vocal encargado de la ejecución de la resolución. **Los conflictos derivados de actuaciones administrativas expedidas en ejecución de la sentencia serán resueltos en el propio proceso de ejecución de la misma.** Antes de acudir al Juez encargado de la ejecución, el interesado, si lo considera conveniente, podrá solicitar en vía administrativa la reconsideración de la actuación que originó el conflicto. [Énfasis agregado]*

Por su parte, el artículo 45 establece lo siguiente:

*Deber personal de cumplimiento de la sentencia. 45.1 Conforme a lo dispuesto en el inciso 2 del artículo 139 de la Constitución Política y el artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, **las resoluciones judiciales deben ser cumplidas por el personal al servicio de la administración pública, sin que éstos puedan calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo responsabilidad civil, penal o administrativa;** estando obligados a realizar todos los actos para la completa ejecución de la resolución judicial. 45.2 El responsable del cumplimiento del mandato judicial será la autoridad de más alta jerarquía de la entidad, el que podrá comunicar por escrito al Juez qué funcionario será encargado en forma específica de la misma, el que asumirá las responsabilidades que señala el inciso anterior. Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, el Juez podrá identificar al órgano responsable dentro de la entidad y otorgarle un plazo razonable para la ejecución de la sentencia. 45.3 En la ejecución de la sentencia los funcionarios encargados de exteriorizar la voluntad de las entidades mediante actuaciones son solidariamente responsables con ésta. 45.4 La renuncia, el vencimiento del período de la función o cualquier otra forma de suspensión o conclusión del vínculo contractual o laboral con la administración pública no eximirá al personal al servicio de ésta de las responsabilidades en las que ha incurrido por el incumplimiento del mandato judicial, si ello se produce después de haber sido notificado. [Énfasis agregado]*

Asimismo, el artículo 48 dispone con absoluta claridad que:

Actos administrativos contrarios a la sentencia. Son nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias que se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de éstas.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

QUINTO. Entonces, de acuerdo a la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, la competencia exclusiva para llevar adelante la ejecución de una sentencia firme y, por lo tanto, decidir aspectos vinculados con esta, corresponde **de manera exclusiva** al Juez o Sala que conoció el proceso en primer grado, siendo este órgano el competente para resolver cualquier controversia sobre las actuaciones administrativas dictadas a raíz de una sentencia firme, en el mismo proceso, pero en la etapa de ejecución.

Es él o ella quien tiene que controlar su efectiva ejecución y a quien las partes deben dirigirse, poniendo para su conocimiento y aprobación las actuaciones referidas a tal cumplimiento.

5.1 A pesar de que lo descrito tiene base normativa y sustento jurisprudencial y doctrinal en el derecho comparado, algunos jueces vienen abdicando de sus potestades, conduciendo al administrado a la vía administrativa para que discuta los conflictos derivados de actuaciones administrativas expedidas en ejecución de la sentencia o, en todo caso, para que inicie un nuevo proceso contencioso administrativo en el cual solicite la declaración de nulidad de la actuación administrativa emitida, ello con grave transgresión de una sentencia con autoridad de cosa juzgada, inclusive en algunos casos disponiendo el archivo del proceso sin que la sentencia firme haya sido plenamente ejecutada.

5.2 Ejecutar una sentencia es cumplirla en todos sus términos decisorios. El Juez, por lo tanto, cuando verifique que la Administración Pública ha puesto obstáculos a la efectividad, debe evitar vulnerar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, poniendo remedio inmediato y firme a esas situaciones.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

Lo descrito no solo involucra a la administración, sino también al incumplimiento que se pueda generar desde las acciones del administrado.

5.3 Por último, es necesario señalar que en estos casos —sobre la ejecución de una decisión judicial firme— resulta inaplicable el artículo 157 del Código Tributario, toda vez el supuesto de este atiende al inicio del conflicto de intereses; por lo que, ante una misma relación jurídico-tributaria que ya fue objeto de enjuiciamiento y decisión firme, es decir, objeto del control judicial de la actuación administrativa ordenando a la administración una conducta a seguir, no cabe un nuevo proceso contencioso administrativo relacionado con el mismo asunto o con una actuación que guarda una conexión incuestionable al ser ejecución del mandato judicial.

SEXTO. En tal sentido, resulta necesario precisar y reforzar las competencias del Juez o de la Sala a cargo de la ejecución de una sentencia con autoridad de cosa juzgada que haya sido favorable al administrado, o a la administración, de ser el caso.

A tal efecto, una vez que la sentencia que resuelve el conflicto de intereses o la incertidumbre jurídica ha adquirido firmeza, el Juez o la Sala a cargo de la ejecución deberá:

- (i) Requerir el cumplimiento de lo resuelto a la entidad administrativa obligada, describiendo con el mayor detalle posible la actuación específica que deberá realizar y el órgano responsable dentro de la entidad cuando corresponda. Asimismo, debe otorgar un plazo

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

y un apercibimiento ante el eventual incumplimiento de su mandato.

- (ii) Remover todo obstáculo que impida el cumplimiento oportuno de la sentencia firme en sus propios términos, a fin de superar cualquier omisión o tergiversación de la misma, debiendo, para tal efecto, hacer uso de las medidas coercitivas y sancionadoras que le reconocen la Ley del Proceso Contencioso Administrativo y, supletoriamente, el Código Procesal Civil.
- (iii) Procurar que la ejecución ocurra en el menor tiempo posible, evitando y sancionando maniobras dilatorias y/o de mala fe.
- (iv) Resolver cualquier cuestión o incidente vinculado a los aspectos y alcances de la ejecución de la sentencia con autoridad de cosa juzgada **dentro del mismo proceso**.
- (v) Abstenerse de disponer el archivamiento del proceso mientras existan extremos de la sentencia con autoridad de cosa juzgada pendientes de actuación, evitando así que lo decidido sea discutido nuevamente en sede contencioso administrativa.
- (vi) Declarar la nulidad de aquellos actos administrativos que contravengan la sentencia con autoridad de cosa juzgada, sin necesidad de que el administrado deba agotar la vía administrativa o iniciar un nuevo proceso contencioso administrativo, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, que prescribe: “Son nulos de pleno derecho los

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 13468-2024
LIMA

actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias que se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de éstas”.

- (vii) Toda resolución o actuación de la Administración, efectuada en cumplimiento de una sentencia con autoridad de cosa juzgada, debe ser exclusivamente puesta en conocimiento del Juez o de la Sala encargada de la ejecución, quien deberá correr traslado al administrado y, con su absolución o sin ella, resolver lo que corresponda.
- (viii) Cualquier resolución que emita el Juez o la Sala en etapa de ejecución de sentencia podrá ser apelada, en respeto del doble grado de jurisdicción.
- (ix) En cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, el Juez deberá declarar improcedente la demanda contra cualquier actividad administrativa realizada durante la fase de ejecución de una sentencia judicial firme. En estos casos —sobre la ejecución de una decisión judicial firme— resulta inaplicable el artículo 157 del Código Tributario.

DECISIÓN

Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por el artículo 398 del Código Procesal Civil, en su texto aplicable, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR INFUNDADO el recurso de casación interpuesto por la demandada Superintendencia Nacional de Aduanas y de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

Administración Tributaria, con fecha dieciséis de abril de dos mil veinticuatro (fojas quinientos sesenta y ocho a quinientos setenta y ocho).

SEGUNDO: NO CASARON la sentencia de vista contenida en la resolución número veinticinco, del veintiocho de marzo de dos mil veinticuatro (fojas quinientos cuarenta y ocho a quinientos cincuenta y nueve), que revoca la sentencia de primera instancia, contenida en la resolución número veinte, del treinta de noviembre de dos mil veintitrés (fojas cuatrocientos ochenta y tres a cuatrocientos noventa y tres), que declaró infundada la demanda; y, reformándola, declara fundada en parte la demanda; en consecuencia, nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01068-A-2018, ordenando el reenvió al Tribunal Fiscal a fin que emita nueva resolución administrativa.

TERCERO: ESTABLECER los siguientes criterios jurídicos con calidad de doctrina jurisprudencial:

3.1 De acuerdo a la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, la competencia exclusiva para llevar adelante la ejecución de una sentencia firme y, por lo tanto, decidir aspectos vinculados con esta, corresponde de manera exclusiva al Juez o Sala que conoció el proceso en primer grado, siendo este órgano el competente para resolver cualquier controversia sobre las actuaciones administrativas dictadas a raíz de una sentencia firme, en el mismo proceso, pero en la etapa de ejecución.

Es él o ella quien tiene que controlar su efectiva ejecución y a quien las partes deben dirigirse, poniendo para su conocimiento y aprobación las actuaciones referidas a tal cumplimiento.

3.2 Una vez que la sentencia que resuelve el conflicto de intereses o la incertidumbre jurídica ha adquirido firmeza, el Juez o la Sala a cargo de la ejecución deberá:

SENTENCIA
CASACIÓN N.° 13468-2024
LIMA

- (i) Requerir el cumplimiento de lo resuelto a la entidad administrativa obligada, describiendo con el mayor detalle posible la actuación específica que deberá realizar y el órgano responsable dentro de la entidad cuando corresponda. Asimismo, debe otorgar un plazo y un apercibimiento ante el eventual incumplimiento de su mandato.
- (ii) Remover todo obstáculo que impida el cumplimiento oportuno de la sentencia firme en sus propios términos, a fin de superar cualquier omisión o tergiversación de la misma, debiendo, para tal efecto, hacer uso de las medidas coercitivas y sancionadoras que le reconocen la Ley del Proceso Contencioso Administrativo y, supletoriamente, el Código Procesal Civil.
- (iii) Procurar que la ejecución ocurra en el menor tiempo posible, evitando y sancionando maniobras dilatorias y/o de mala fe.
- (iv) Resolver cualquier cuestión o incidente vinculado a los aspectos y alcances de la ejecución de la sentencia con autoridad de cosa juzgada dentro del mismo proceso.
- (v) Abstenerse de disponer el archivamiento del proceso mientras existan extremos de la sentencia con autoridad de cosa juzgada pendientes de actuación, evitando así que lo decidido sea discutido nuevamente en sede contencioso administrativa.
- (vi) Declarar la nulidad de aquellos actos administrativos que contravengan la sentencia con autoridad de cosa juzgada, sin necesidad de que el administrado deba agotar la vía administrativa o iniciar un nuevo proceso contencioso administrativo, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 48 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, que prescribe: “Son nulos de pleno derecho los actos y disposiciones contrarios a los pronunciamientos de las sentencias que se dicten con la finalidad de eludir el cumplimiento de éstas”.
- (vii) Toda resolución o actuación de la Administración, efectuada en cumplimiento de una sentencia con autoridad de cosa juzgada, debe ser exclusivamente puesta en conocimiento del Juez o de la Sala encargada de la ejecución, quien deberá correr traslado

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 13468-2024
LIMA

al administrado y, con su absolución o sin ella, resolver lo que corresponda.

- (viii) Cualquier resolución que emita el Juez o la Sala en etapa de ejecución de sentencia podrá ser apelada, en respeto del doble grado de jurisdicción.
- (ix) En cumplimiento de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 44 del Texto Único Ordenado de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, el Juez deberá declarar improcedente la demanda contra cualquier actividad administrativa realizada durante la fase de ejecución de una sentencia judicial firme. En estos casos —sobre la ejecución de una decisión judicial firme— resulta inaplicable el artículo 157 del Código Tributario.

CUARTO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por **Celistics Perú S.A.C.** contra la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT** y el **Tribunal Fiscal**, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el señor Juez Supremo **Proaño Cueva**.

SS.

YAYA ZUMAETA

PROAÑO CUEVA

PEREIRA ALAGÓN

DELGADO AYBAR

GUTIÉRREZ REMÓN

Jhmb/JChT