



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

TEMA: RESPONSABLE TRIBUTARIO -
ARTÍCULO 9 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

SUMILLA: La interpretación expuesta por la sentencia de vista respecto del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97 no ha considerado que mediante la norma bajo análisis se ha designado a la entidad demandante como responsable tributario de las obligaciones a cargo de la empresa estatal INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN, de pago del fraccionamiento solicitado por la referida empresa a la SUNAT; por consiguiente, la demandante se encuentra legitimada a solicitar la devolución de lo pagado en exceso o en forma indebida.

PALABRAS CLAVE: deudor tributario, responsable tributario, devolución por pago en exceso

Lima, treinta y uno de enero de dos mil veintitrés

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

VISTOS

La causa número dieciséis mil setecientos cuarenta y cinco, guion, dos mil veintiuno, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (Presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

I. ASUNTO

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas, con fecha catorce de julio de dos mil veintiuno (fojas doscientos ochenta y cinco del expediente principal), contra la sentencia de vista emitida por la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, con resolución número cinco, de fecha veintiuno de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta y uno del expediente principal), que confirma la sentencia apelada emitida mediante resolución número siete, del veintiséis de junio de dos mil diecinueve, que declara infundada.

I.1. ANTECEDENTES

La Procuraduría de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), en representación del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), interpone demanda contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04183-8-2015, del veinticuatro de abril de dos mil quince (fojas noventa y tres del expediente principal).

Pretensión

Se declare la **nulidad** de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04183-8-2015, de fecha veinticuatro de abril de dos mil quince, que resolvió confirmar la Resolución de Intendencia N.º 0250140018213/SUNAT, de fecha veintinueve de noviembre de dos mil trece, emitida por la Intendencia de Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

Intendencia N.º 0221800010669/SUNAT, de fecha veintiuno de diciembre de dos mil doce, que declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas mediante los Formularios 4949 de números 3789551 a 3789554, 3754920, 3789556 a 3789568 y 3754913 a 3754919, respecto de los pagos en exceso realizados con motivo de las cuotas del régimen de fraccionamiento especial otorgados a la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN.

Fundamentos de la demanda

- a) La entidad recurrente sostiene que la resolución del Tribunal Fiscal impugnada vulnera el principio de legalidad al negar que el Decreto de Urgencia N.º 021-97 le otorgó la calidad de deudor tributario.
- b) Se ha producido la transmisión de la obligación tributaria por subrogación por el propio texto del citado decreto de urgencia.
- c) Mediante Oficio N.º 1311-2014-2I0202, de fecha siete de julio de dos mil cuatro, la División de Control de la Deuda de la Intendencia Regional Lima de la SUNAT, informa al MEF que tiene un pago en exceso por dos millones trescientos cincuenta mil trescientos sesenta y cuatro soles y cero céntimos (S/ 2'350,364.00) y que no existe impedimento alguno para que solicite la devolución.
- d) El Ministerio de Economía y Finanzas tiene la condición de deudor tributario respecto de las deudas de INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN y puede pedir la devolución del exceso pagado.
- e) El Tribunal Fiscal considera que sería FONAFE como único accionista al haber sido el receptor del haber social, pero la subrogación fue anterior a la liquidación de INDUMIL PERÚ S.A.
- f) Afirma que constituye enriquecimiento indebido de parte de la SUNAT no devolver el importe pagado en exceso por el fraccionamiento otorgado a INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

I.1.2 Sentencia de primera instancia

El Séptimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, por sentencia emitida mediante resolución número siete, del veintiséis de junio de dos mil diecinueve (fojas doscientos dieciséis del expediente principal), declara infundada la demanda del Ministerio de Economía y Finanzas.

La sentencia de primera instancia se fundamenta principalmente en lo siguiente:

(i) El Juzgado sostiene que una de las finalidades del Decreto de Urgencia era viabilizar el procedimiento aprobado de disolución y ulterior liquidación de la empresa INDUMIL S.A. EN LIQUIDACIÓN, para lo cual el Ministerio de Economía y Finanzas asumía desde el once de marzo de mil novecientos noventa y siete las deudas que la citada empresa había asumido al haberse acogido al Régimen Especial de Fraccionamiento previsto por el Decreto Legislativo N.º 848 dentro de sus parámetros normativos. De ahí que la entidad demandante no puede pretender que se le considere como deudor tributario en calidad de contribuyente ni en calidad de responsable de la contribución al Fondo Nacional de Vivienda en atención a los alcances normativos de los artículos 7, 8, y 9 del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N.º 816, y de esta manera poder solicitar la devolución por supuestos excesos de contribución; sino que, únicamente, en virtud del citado decreto de urgencia asumía en subrogación la obligación de cancelar las deudas que INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN había asumido en materia de fraccionamiento; de manera que resulta válido colegir que la subrogación asumida en los términos que la norma previó, no le reconocían o reconocen la posibilidad de exigir la devolución solicitada, lo que condice con el principio de reserva de ley previsto en la norma IV del título preliminar del Código



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

Tributario, como así y pormenorizadamente ha motivado de manera adecuada y suficiente la resolución de Tribunal Fiscal materia de impugnación; más aún si, por virtud del acotado principio de reserva de ley, no se puede jurídicamente y vía interpretación, otorgar condición o calidad tributaria, cuando ello debe estar expresamente (y no vía interpretación) señalado en ley.

(ii) En dicho escenario, no puede aplicarse al presente caso lo previsto en el artículo 1262 del Código Civil, por el cual se establece que la subrogación sustituye al subrogado en todos los derechos, acciones y garantías del antiguo acreedor, hasta por el monto de lo que hubiese pagado, por ser una figura que [efectivamente] se encuentra dirigida al acreedor y no al deudor respecto de una obligación concreta.

(iii) Además, en el presente caso la subrogación ha sido prevista por voluntad de una norma especial (Decreto de Urgencia N.º 021-97), que conforme se ha establecido la obligación que en su oportunidad asumió el Ministerio de Economía y Finanzas se encontraba dirigida al cumplimiento del fraccionamiento especial que había previsto el Decreto Legislativo N.º 848 (dentro de sus parámetros normativos), y que la empresa INDUMIL S.A. se había acogido; siendo categórica la norma al señalar que la subrogación era respecto de las obligaciones que INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN mantenía con la SUNAT y con el Banco de la Nación, y que habían sido materia de fraccionamiento, incluyendo los intereses y demás cargas financieras que se generan a partir de dicha fecha, constituyéndose el citado ministerio en el nuevo deudor ante estas instituciones, pero únicamente con relación al régimen de fraccionamiento especial que con carácter excepcional y por única vez que estableció el Decreto Legislativo N.º 848, como ha quedado precisado; no pudiendo hacer extensiva facultades que no habían sido expresamente previstas



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

por el citado decreto de urgencia u otro dispositivo legal, de lo cual resulta que los pagos efectuados por la demandante en su condición de subrogante, en contrapartida, no configuran pago indebido en los términos regulados en el artículo 1267 del Código Civil, en tanto que al tiempo de los montos abonados por el Ministerio de Economía y Finanzas no se había expedido norma que de dejase sin efecto el fraccionamiento previsto por el Decreto Legislativo N.º 848 (que finalmente se dejó sin efecto mediante la expedición posterior de –“Ley de endeudamiento del sector público para el año fiscal dos mil seis” N.º 28654). Por tanto, resulta infundada la presente demanda.

I.1.3 Sentencia de vista

La Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, emite la sentencia de vista con resolución número cinco, de fecha veintiuno de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta y uno del expediente principal), que confirma la resolución siete, del veintiséis de junio de dos mil diecinueve, que declara infundada la demanda.

La sentencia de vista se fundamenta, principalmente, en lo siguiente:

(i) No resulta amparable lo alegado por la demandante al afirmar un supuesto enriquecimiento indebido por parte de la SUNAT, la cual estuvo impedida de realizar dicha devolución al no haber estado debidamente acreditada la titularidad del derecho, porque en definitiva su autorización para realizar el pago de una empresa del Estado (INDUMIL) a favor de una entidad del Estado (SUNAT) por medio de un decreto de urgencia es claro que obedece a una decisión política que en principio no resulta ilegal o contraria al ordenamiento jurídico, pero que precisamente por ello sus alcances no podían ir más allá de lo allí establecido, teniéndose presente en todo caso que la aducida legitimidad para solicitar devolución no fue



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

expresa ni estuvo prevista en una norma legal, conforme se infiere que lo exige el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

(ii) Respecto de la finalidad del Decreto de Urgencia N.º 021-97, debe resaltarse que literalmente su artículo 1 menciona que autorizaba al Ministerio de Economía y Finanzas a asumir y a subrogarse respecto a “las obligaciones”; por consiguiente, se observa que la misma solo le permitía al demandante a asumir exclusivamente las obligaciones que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A con la SUNAT, mas no le autorizó a exigir se le concedan los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas, el cual ha sido materia de acogimiento al Régimen de fraccionamiento Especial, Decreto Legislativo N.º 848. En el caso concreto, se aprecia que el Ministerio de Economía y Finanzas había abonado entre los periodos de junio a diciembre de dos mil uno; enero, febrero, abril a diciembre de dos mil dos; y enero y marzo de dos mil tres, la suma de dos millones quinientos noventa y ocho mil trescientos sesenta y cinco soles (S/. 2'598,365.00), “asumiendo o subrogándose” a la obligación respecto del cumplimiento del fraccionamiento especial al que se acogió INDUMIL

(iii) Ahora bien, respecto a la figura de la subrogación, debe tenerse presente que la misma se configura cuando quien no está directamente comprometido en ejecutar la prestación, o parte de ella, lo hace. La ley le concede a este solvens (quien efectúa el pago), el derecho de ocupar la posición del acreedor satisfecho —quien no podrá negarse a recibir el pago— con todas sus prerrogativas, llámense acciones o garantías. Siendo así, lo alegado por la demandante respecto a que al subrogar a INDUMIL y pasar a ser el obligado al pago de las cuotas del acogimiento de fraccionamiento especial se encontraba habilitada para exigir la devolución de lo indebidamente pagado, no resulta ser amparable, por



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

cuanto la demandante no cumple con ninguno de los supuestos establecidos en los artículos 1260 y 1261 del Código Civil que regula la subrogación, advirtiéndose que la norma solo lo limita a asumir la deuda conforme al fraccionamiento establecido en el Decreto Legislativo N.º 848.

(iv) Tampoco resulta amparable lo alegado por la demandante al afirmar un supuesto enriquecimiento indebido por parte de la SUNAT, la cual estuvo impedida de realizar dicha devolución al no haber estado debidamente acreditada la titularidad del derecho, porque en definitiva su autorización para realizar el pago de una empresa del Estado (Indumil) a favor de una entidad del Estado (SUNAT) por medio de un decreto de urgencia es claro que obedece a una decisión política que en principio no resulta ilegal o contraria al ordenamiento jurídico, pero que precisamente por ello sus alcances no podían ir más allá de lo allí establecido, teniéndose presente en todo caso que la aducida legitimidad para solicitar devolución no fue expresa ni estuvo prevista en una norma legal, conforme se infiere lo exige el artículo 74 de la Constitución Política, cuando señala:

Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

(v) Los pagos realizados por la demandante fueron en cumplimiento de lo establecido en el Decreto de Urgencia N.º 021-97, ya que, al momento de efectuarse el pago, las cuotas del fraccionamiento del Decreto



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

Legislativo N.º 848 al que se acogió INDUMIL se encontraban pendientes de ser canceladas, razón por la cual no resulta amparable lo alegado por la demandante al afirmar que los pagos devienen en indebidos por el hecho de que la Ley N.º 28654 haya declarado con posterioridad a la cancelación de la deuda tributaria la extinción de la misma cuando en su momento estuvo correctamente cancelada. Por otro lado, el tema en discusión es si la demandante es el legitimado para pedir la devolución de tales créditos y no si los pagos han sido indebidos o en exceso.

(vi) Debe tenerse presentes los siguientes Oficios: **i)** Mediante Oficio N.º 170-2005- SUNAT/2E00007, de fecha doce de mayo de dos mil cinco, se afirma que la administración tributaria a través de este documento comunica a la Oficina General de Administración del Ministerio de Economía y Finanzas sobre la deuda de INDUMIL asumida por la demandante; informando que mediante Oficio N.º 1311-2014-2I0202, de fecha siete de julio de dos mil cuatro, la División de Control de la Deuda de la Intendencia Regional Lima informó a la Dirección Ejecutiva de Crédito Público - MEF de un “pago en exceso” por contribución al FONAVI, por un monto ascendente a dos millones trescientos cincuenta mil trescientos sesenta y cuatro soles (S/ 2'350,364.00), respecto del cual se precisa que no existe impedimento para solicitar su devolución. **ii)** Así también, mediante Oficio N.º 236-2006-SUNAT/2I02028, de fecha nueve de marzo de dos mil seis, dirigido a la Dirección Nacional de Endeudamiento Público del Ministerio de Economía y Finanzas, se informa sobre la situación de los saldos acogidos al beneficio del Decreto Legislativo N.º 848 a solicitud de INDUMIL También indica que la deuda acogida según Formulario 4818-420942, de fecha dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, por la suma de un millón cuatrocientos setenta y ocho mil cuatrocientos diez soles (S/ 1'478,410.00) (FONAVI), se encuentra en situación de cancelada, precisando que, en el caso de la



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

solicitud presentada con el indicado formulario, se han efectuado “pagos en exceso” por un total de dos millones quinientos noventa y ocho mil trescientos sesenta y cinco soles (S/ 2'598,365.00), detallándose en el documento tanto el formulario y fecha como el importe de cada uno de dichos pagos. Y que mediante Oficio N.º 174-2011-SUNAT/2E00009, se comunica a la Oficina General de Administración y Recursos Humanos del Ministerio de Economía y Finanzas que se ha verificado los pagos en exceso efectuados por INDUMIL. Al respecto, si bien los oficios mencionados anteriormente están referidos a los “pagos en exceso” por concepto de las cuotas de fraccionamiento del Decreto Legislativo N.º 848, hay que tener presente: **i)** los oficios solo constituyen meras comunicaciones con la finalidad de informar sobre la situación de los pagos en exceso, pero además que no tienen efecto vinculante no refieren al derecho de devolución de la Dirección Nacional de Endeudamiento Público del Ministerio de Economía y Finanzas; **ii)** asimismo, la intervención en el pago de la deuda por parte de la demandante no ha sido en la calidad de contribuyente ni de responsable del tributo, sino que ha intervenido en interés de este deudor por un decreto de urgencia, razón por la cual el invocado derecho a la devolución no se puede hacer valer directamente por la demandante ante la SUNAT sino por quien tiene la calidad de contribuyente o responsable.

I.2 Recurso de casación

I.2.1 Con fecha catorce de julio de dos mil veintiuno, el Procurador de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas, interpone recurso de casación (fojas doscientos ochenta y cinco del expediente principal). Sustenta su recurso extraordinario en las siguientes causales:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

a) Interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97

Los argumentos son los siguientes:

a) De los numerales 3.1., 3.2., 3.3. y 3.4. del considerando tercero de la sentencia recurrida se aprecia que la Sala Superior desconoce los alcances de lo dispuesto en el artículo acotado, así como el pago por subrogación de la deuda tributaria de la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN.

b) Se ha interpretado de forma incorrecta el artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, porque sin mayor análisis el ad quem ha sostenido que dicha norma solo le permitía a la demandante asumir exclusivamente las obligaciones que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN con la SUNAT, más no la autorizaba a exigir que se le concedan los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas.

c) La figura instaurada por el referido decreto implicaba verificar la institución jurídica de “pago con subrogación” regulada en los artículos 1260, 1261, 1262, 1263 y 1264 del Código Civil; por tanto, en el caso concreto ha operado la subrogación legal—prevista en el inciso 2 del acotado artículo 1260— que opera de pleno derecho a favor de quien cumple la obligación por tener legítimo interés.

d) De la lectura y correcta interpretación del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, no se concluye que se prohíba al Ministerio de Economía y Finanzas a exigir los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas, tal como el referido a la deuda materia de acogimiento al régimen de fraccionamiento especial regulado por el Decreto Legislativo N.º 848; dado que, los alcances de la norma no se restringen al mero pago de las obligaciones asumidas por el ministerio en su calidad de responsable de la deuda tributaria que tenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sino que implica la sustitución en los derechos que le correspondían a esta. Por tanto, en virtud del Decreto de Urgencia N.º 021-97 y del artículo 1262 del Código Civil, el citado ministerio estaba autorizado y legitimado a solicitar la devolución de los pagos que calificaban como indebidos o en exceso.

b) Inaplicación de los artículos 7, 8, 9, 38 y 39 del Código Tributario y de artículos 1260 y 1262 del Código Civil sobre subrogación.

Los argumentos son los siguientes:

a) La Sala Superior ha inaplicado los artículos 7, 8, 9, 38, 39 y 92 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en relación a los aspectos relacionados al ámbito subjetivo de la obligación tributaria, puesto que ha desconocido que el Ministerio de Economía y Finanzas asumía su posición como nuevo deudor frente al acreedor, con las consecuencias jurídicas que dicha situación jurídica trae consigo.

b) En virtud del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97 el Ministerio de Economía y Finanzas asumió la calidad de responsable de la deuda tributaria de la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN; por tanto, no solo asumió la obligación de pago y los efectos de la misma, sino los derechos previstos en los artículos 38 y 39 del Código Tributario. Más aún, si el cuestionado artículo no lo prohíbe.

c) Producto de la interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, la Sala Superior inaplicó el artículo 92 del Código Tributario, en el que se indica que los deudores tributarios tienen derecho a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

d) Por otro lado, como el Ministerio de Economía y Finanzas tenía el legítimo interés, estaba obligado a cumplir con el pago de dicha obligación, por lo que se habría dado cumplimiento al artículo 1260 del Código Civil que regula la subrogación legal. Asimismo, con lo dispuesto en el artículo 1262 del mismo Código, se corrobora que el referido ministerio estaba plenamente autorizado y legitimado por el mandato de una norma con fuerza de ley, esto es, el Decreto de Urgencia N.º 021-97. Estas normas, tampoco han sido tomadas en consideración por el ad quem.

Auto calificadorio

Mediante el auto calificadorio de fecha veintiuno de abril de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por el Procurador de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas, por las causales **a) y b)**, señaladas en el acápite anterior.

III. CONSIDERANDO

Primero: Delimitación del petitorio

1.1 Es materia de pronunciamiento de fondo, el recurso de casación interpuesto por el Procurador de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), contra la sentencia de vista emitida en segunda instancia que, poniendo fin al proceso, confirmó la sentencia de primera instancia, que declaró infundada la demanda contencioso administrativa formulada por el citado ministerio.

1.2 La entidad recurrente trae a la sede casatoria infracciones normativas de carácter material, las mismas que son las siguientes:



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

- a) Interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97
- b) Inaplicación de los artículos 7, 8, 9, 38 y 39 del Código Tributario y de los artículos 1260 y 1262 del Código Civil sobre pago por subrogación

Segundo: Sobre la infracción normativa por interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97

2.1 La entidad recurrente sostiene, en esencia, que se ha interpretado de forma incorrecta el artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, porque sin mayor análisis el *ad quem* ha sostenido que dicha norma solo le permitía a la demandante asumir exclusivamente las obligaciones que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN con la SUNAT, mas no la autorizaba a exigir que se le concedan los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas.

2.2 Al respecto, es importante señalar que, conforme a nuestro Estado constitucional de derecho, los tributos se establecen por norma legal, en conformidad con el principio de legalidad en materia tributaria, previsto en la norma constitucional del artículo 74:

Artículo 74.- Principio de Legalidad
Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Asimismo, conforme a la norma IV del título preliminar del Código Tributario, que establece que por ley se crean los tributos, se señala — entre otros— el hecho generador de la obligación tributaria, el acreedor tributario y el deudor tributario.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

Cabe señalar que la norma VIII del título preliminar del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816, aplicable por razones de temporalidad, publicado en el diario oficial *El Peruano* con fecha veintiuno de abril de mil novecientos noventa y seis, dispone que “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho”. En su tercer párrafo, se establece la proscripción de que en vía interpretativa se creen tributos, introduzcan sanciones, se otorguen exoneraciones tributarias o se extiendan las disposiciones tributarias a supuestos no regulados en la ley: “En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

2.3 Conforme a la base fáctica sentada por las instancias de mérito:

a) Con fecha dieciséis de diciembre de mil novecientos noventa y seis, la empresa de Industrias Militares del Perú S.A. en liquidación —INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN— solicita fraccionamiento tributario de sus obligaciones respecto de la contribución al FONAVI, entre otros.

b) Con fecha once de marzo de mil novecientos noventa y siete, se emite el Decreto de Urgencia N.º 021-97, que autoriza al Ministerio de Economía y Finanzas a asumir y a subrogarse, a partir del veintiocho de febrero de mil novecientos noventa y siete, en las obligaciones que mantiene la empresa de Industrias Militares del Perú S.A. en liquidación —INDUMIL PERÚ S.A. en Liquidación— con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT (ahora Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT).

c) El Ministerio de Economía y Finanzas realiza el pago del fraccionamiento a nombre de la empresa INDUMIL entre el veintiocho de junio de dos mil uno y el treinta y uno de marzo de dos mil tres.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

d) Mediante Oficio N.º 170-2005-SUNAT/2E00007, de fecha doce de mayo de dos mil cinco (fojas nueve del expediente principal), se afirma que la administración tributaria a través de este documento comunica a la Oficina General de Administración del Ministerio de Economía y Finanzas sobre la deuda de INDUMIL asumida por la demandante, informando que mediante Oficio N.º 1311-2014-2I0202, de fecha siete de julio de dos mil cuatro, la División de Control de la Deuda de la Intendencia Regional Lima informó a la Dirección Ejecutiva de Crédito Público - MEF de un “pago en exceso” por contribución al FONAVI, por un monto ascendente a dos millones trescientos cincuenta mil trescientos sesenta y cuatro soles (S/ 2'350,364.00), respecto del cual se precisa que no existe impedimento para solicitar su devolución.

e) Con fecha veintisiete de septiembre de dos mil doce, el Ministerio de Economía y Finanzas presenta su solicitud de devolución de los pagos en exceso por dos millones quinientos noventa y ocho mil trescientos sesenta y cinco soles (S/ 2'598,365), la cual es declarada improcedente por la SUNAT con la Resolución de Intendencia N.º 0221800010669/SUNAT, de fecha veintiuno de diciembre de dos mil doce, contra la cual la referida entidad interpuso reclamo. Este fue declarado infundado con la Resolución de Intendencia N.º 0250140018213/SUNAT, de fecha veintinueve de noviembre de dos mil trece.

f) La entidad solicitante recurrió en apelación administrativa contra la Resolución de Intendencia N.º 0250140018213/SUNAT, de fecha veintinueve de noviembre de dos mil trece, la cual fue atendida por el Tribunal Fiscal con la Resolución N.º 04183-8-2015, de fecha veinticuatro de abril de dos mil quince, que resolvió confirmarla.

2.4 En materia tributaria, cabe señalar que, si bien en una relación jurídico tributaria el obligado principal es el contribuyente, entendiendo a esta figura jurídica como aquel que verifica el hecho generador del tributo y



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

cuyo presupuesto de hecho es la existencia de una capacidad contributiva, ocurre que el legislador ha incorporado distintos tipos de responsables que lo complementan o sustituyen, con el fin de garantizarse el cobro de los tributos.

Así, surge la figura del responsable en la relación jurídico-tributaria, quien deberá cumplir las obligaciones de pago y los deberes formales que le establezcan mediante una norma con rango de ley.

Para Carmen Robles Moreno¹, el responsable viene a ser el deudor tributario, que, “a pesar de que no realice el hecho imponible o que sobre él no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de la obligación tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de la prestación tributaria”. Diego Gonzáles Ortiz² opina al respecto que: “Aunque el Derecho Tributario denomina genéricamente ‘responsable tributario’ a toda persona obligada por una norma tributaria al pago de una deuda tributaria ajena, no podemos olvidar que puede existir una razón material que explique y justifique la imposición de dicha obligación a una determinada persona”.

En esa línea, la sentencia de primera instancia sostiene que una de las finalidades del Decreto de Urgencia N.º 021-97 era viabilizar el procedimiento aprobado de disolución y ulterior liquidación de la empresa INDUMIL S.A. en Liquidación, para lo cual el Ministerio de Economía y Finanzas asumía desde el once de marzo de mil novecientos noventa y siete, las deudas que la citada empresa mantenía con la SUNAT, al

¹ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar (2010). “Responsabilidad solidaria de los agentes de retención y percepción en el Código Tributario”. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/tag/agentes-de-retencion/>

² GONZALES ORTIZ, Diego. “Naturaleza jurídica y justificación de la responsabilidad tributaria”. <http://vlex.es/vid/naturaleza-justificación-tributaria-177867>



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

haberse acogido al Régimen Especial de Fraccionamiento previsto por el Decreto Legislativo N.º 848.

Por su parte, el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816, aplicable por razones de temporalidad, ha previsto el concepto de obligación tributaria en su artículo 1: “la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”.

Así, tenemos que el artículo 7 del mismo código dispone que “Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable”, siendo que el artículo 9 define a la figura del responsable como “aquél que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste”.

2.4.2 En la presente controversia, el Decreto de Urgencia N.º 021-97 señala lo siguiente:

Decreto de Urgencia N° 021-97

Artículo 1.- Autorizar al Ministerio de Economía y Finanzas a asumir y a subrogarse, a partir del 28 de febrero de 1997, en las obligaciones que mantiene la empresa de Industrias Militares del Perú S.A. en liquidación –INDUMIL PERÚ S.A. en Liquidación– con la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria –SUNAT- y con el Banco de la Nación, que han sido materia de fraccionamiento, incluyendo los intereses y demás cargas financieras que se generen a partir de dicha fecha, constituyéndose el citado Ministerio en el nuevo deudor ante estas instituciones. En consecuencia, quedan liberadas automáticamente las garantías otorgadas por INDUMIL PERÚ S.A. en Liquidación a la SUNAT y al Banco de la Nación.

2.4.3 Del texto citado Decreto de Urgencia es posible colegir que se ha designado al Ministerio de Economía y Finanzas como responsable tributario del pago de las obligaciones tributarias que mantiene la empresa Industrias Militares del Perú S.A. en liquidación –INDUMIL PERÚ S.A. en liquidación– con la SUNAT, precisando que se trata de obligaciones “que han sido materia de fraccionamiento, incluyendo los intereses que se



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

generen a partir de dicha fecha, constituyéndose el citado Ministerio en el nuevo deudor”.

2.5 Para efectos de determinar si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa denunciada, se debe acudir a sus fundamentos.

La recurrida tiene señalado en su considerando tercero, lo siguiente:

[...]

3.1. En relación al argumento de la apelante consistente en que el A quo ha cometido un error al desconocer los alcances y la finalidad del Decreto de Urgencia N° 021-97, señalando que el MEF únicamente asumía en subrogación la obligación de cancelar las deudas que INDUMIL había asumido en materia de fraccionamiento, considerando que no puede pretender que se le considere como deudor tributario en calidad de contribuyente ni de responsable de la contribución al FONAVI, hay que señalar que ello no es correcto por lo siguiente:

Respecto de la finalidad del Decreto de Urgencia N° 021-97, debe resaltarse que literalmente el artículo 1° del referido decreto menciona que autorizaba al Ministerio de Economía y Finanzas a asumir y a subrogarse respecto a “las obligaciones” por consiguiente se observa que la misma sólo le permitía al demandante a asumir exclusivamente las obligaciones que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A con la SUNAT mas no le autorizó a exigir se le concedan los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas, el cual ha sido materia de acogimiento al Régimen de fraccionamiento Especial, Decreto Legislativo N° 848; en el caso concreto se aprecia que el Ministerio de Economía y Finanzas había abonado entre los periodos de junio a diciembre de 2001; enero, febrero, abril a diciembre de 2002 y enero y marzo de 2003 la suma de S/. 2'598,365.00, “asumiendo o subrogándose” a la obligación respecto del cumplimiento del fraccionamiento especial al que se acogió INDUMIL.

2.5.1 La interpretación expuesta por la sentencia de vista en su considerando tercero, si bien reconoce que el artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97 solo le permitía a la demandante asumir exclusivamente las obligaciones de pago del fraccionamiento que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A con la SUNAT, no ha tenido en consideración que mediante la norma bajo análisis se ha designado a la entidad demandante como deudor tributario en los términos del artículo 9 del Código Tributario. Esto es: en mérito al Decreto de Urgencia N.º 021-97, interpretado en concordancia con las disposiciones del citado Código Tributario, se ha designado al Ministerio de Economía y Finanzas como responsable tributario de las obligaciones de pago del



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

fraccionamiento de la empresa estatal INDUMIL PERÚ S.A EN LIQUIDACIÓN, solicitado a la SUNAT.

Cabe mencionar que las disposiciones contenidas en el Decreto de Urgencia N.º 021-97 no constituyen disposiciones aisladas, sino que integran nuestro sistema jurídico, por lo que corresponde concordarlas e interpretarlas en forma sistemática con las disposiciones que el Código Tributario aplicable por temporalidad ha establecido con respecto al deudor tributario, más aún cuando nuestro sistema jurídico se organiza y estructura con base en y respetando las normas y principios constitucionales.

Conforme a lo anteriormente desarrollado, podemos concluir que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa por interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, por lo que corresponde estimar este extremo del recurso extraordinario presentado.

Tercero: Sobre la infracción normativa por inaplicación de los artículos 7, 8, 9, 38 y 39 del Código Tributario y de los artículos 1260 y 1262 del Código Civil, sobre subrogación

3.1 La entidad recurrente sostiene en esencia lo siguiente: **i)** En virtud del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, el Ministerio de Economía y Finanzas asumió la calidad de responsable de la deuda tributaria de la empresa INDUMIL PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN; por tanto, no solo asumió la obligación de pago y los efectos de la misma, sino los derechos previstos en los artículos 38 y 39 del Código Tributario, más aún si el cuestionado artículo no lo prohíbe. **ii)** Producto de la interpretación errónea del artículo 1 del Decreto de Urgencia N.º 021-97, la Sala Superior inaplicó el artículo 92 del Código Tributario, en el que se indica que los deudores tributarios tienen derecho a exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso. **iii)** Por otro lado, como el Ministerio



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

de Economía y Finanzas tenía el legítimo interés, estaba obligado a cumplir con el pago de dicha obligación, por lo que se habría dado cumplimiento al artículo 1260 del Código Civil que regula la subrogación legal. Asimismo, con lo dispuesto en el artículo 1262 del mismo código, se corrobora que el referido ministerio estaba plenamente autorizado y legitimado por el mandato de una norma con fuerza de ley, esto es, el Decreto de Urgencia N.º 021-97. Estas normas, tampoco han sido tomadas en consideración por el *ad quem*.

3.2 Para efectos de determinar si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa denunciada por inaplicación de los artículos 7, 8, 9, 38 y 39 del Código Tributario, se debe acudir a sus fundamentos.

La recurrida tiene señalado en su considerando tercero lo siguiente:

[...] 3.1. En relación al argumento de la apelante consistente en que el A quo ha cometido un error al desconocer los alcances y la finalidad del Decreto de Urgencia N° 021-97, señalando que el MEF únicamente asumía en subrogación la obligación de cancelar las deudas que INDUMIL había asumido en materia de fraccionamiento, considerando que no puede pretender que se le considere como deudor tributario en calidad de contribuyente ni de responsable de la contribución al FONAVI, hay que señalar que ello no es correcto por lo siguiente:

Respecto de la finalidad del Decreto de Urgencia N° 021-97, debe resaltarse que literalmente el artículo 1° del referido decreto menciona que autorizaba al Ministerio de Economía y Finanzas a asumir y a subrogarse respecto a “las obligaciones” por consiguiente se observa que la misma sólo le permitía al demandante a asumir exclusivamente las obligaciones que mantenía la empresa INDUMIL PERÚ S.A con la SUNAT mas no le autorizó a exigir se le concedan los derechos derivados de los pagos y obligaciones asumidas, el cual ha sido materia de acogimiento al Régimen de fraccionamiento Especial, Decreto Legislativo N° 848; en el caso concreto se aprecia que el Ministerio de Economía y Finanzas había abonado entre los periodos de junio a diciembre de 2001; enero, febrero, abril a diciembre de 2002 y enero y marzo de 2003 la suma de S/. 2'598,365.00, “asumiendo o subrogándose” a la obligación respecto del cumplimiento del fraccionamiento especial al que se acogió INDUMIL [...].

3.4. En relación al argumento de la apelante consistente en que el A quo carece de sustento y motivación al no haber realizado un análisis correcto acerca de los alcances y finalidad del Decreto de Urgencia N° 021-97 al señalar que el MEF no tiene la facultad de exigir la devolución de lo pagado en exceso cuando existen documentos que acreditan la existencia de tales



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

pagos en favor del MEF; hay que señalar que ello no es correcto por lo siguiente:

Debe tenerse presente los siguientes Oficios: i) Mediante Oficio N° 170-2005-SUNAT/2E00007 de fecha 12 de mayo de 2005, se afirma que la Administración tributaria a través de este documento comunica a la Oficina General de Administración del Ministerio de Economía y Finanzas sobre la deuda de INDUMIL asumida por el demandante; informando que mediante Oficio N° 1311-2014-210202 de fecha 07 de julio de 2004, la División de Control de la Deuda de la Intendencia Regional Lima informó a la Dirección Ejecutiva de Crédito Público - MEF de un “pago en exceso” por contribución al FONAVI, por un monto ascendente a S/. 2'350,364.00, respecto del cual se precisa que no existe impedimento para solicitar su devolución. ii) Así también, mediante Oficio N° 236-2006-SUNAT/2102028 de fecha 09 de marzo de 2006, dirigido a la Dirección Nacional de Endeudamiento Público del Ministerio de Economía y Finanzas, se informa sobre la situación de los saldos acogidos al beneficio del Decreto Legislativo N° 848 a solicitud de INDUMIL, también indica que la deuda acogida según Formulario 4818-420942 de fecha 16 de diciembre de 1996, por la suma de S/. 1'478,410.00 (FONAVI), se encuentra en situación de cancelada, precisando que, en el caso de la solicitud presentada con el indicado formulario, se han efectuado “pagos en exceso” por un total de S/. 2'598,365.00, detallándose en el documento tanto el formulario y fecha, como el importe de cada uno de dichos pagos. Y que mediante oficio N° 174-2011-SUNAT/2E00 009, se comunica a la Oficina General de Administración y Recursos Humanos del Ministerio de Economía y Finanzas que se ha verificado los pagos en exceso efectuados por INDUMIL.

Al respecto, si bien los oficios mencionados anteriormente están referidos a los “pagos en exceso” por concepto de las cuotas de fraccionamiento del Decreto Legislativo N° 848, hay que tener presente: i) Los oficios sólo constituyen meras comunicaciones con la finalidad de informar sobre la situación de los pagos en exceso, pero además que no tienen efecto vinculante no refieren al derecho de devolución de la Dirección Nacional de Endeudamiento Público del Ministerio de Economía y Finanzas; ii) Asimismo la intervención en el pago de la deuda por parte de la demandante no ha sido en la calidad de contribuyente ni de responsable del tributo, sino que ha intervenido en interés de este deudor por un decreto de urgencia, razón por la cual el invocado derecho a la devolución no se puede hacer valer directamente por el demandante ante la SUNAT sino por quien tiene la calidad de contribuyente o responsable [...].

3.2.1 Si bien el mencionado decreto de urgencia no señala expresamente que el Ministerio de Economía y Finanzas esté autorizado para solicitar la devolución de los conceptos por el referido fraccionamiento que dicha entidad considere han devenido en pagos en exceso, no menos verdad es que al interpretar en forma sistemática dicho decreto de urgencia con las disposiciones del Código Tributario, se advierte que al haber sido designado el citado ministerio como responsable tributario de las obligaciones de pago del fraccionamiento otorgado a la empresa INDUMIL



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

PERÚ S.A. EN LIQUIDACIÓN, el mismo ostenta las atribuciones de los deudores tributarios previstas en el artículo 92 inciso b) del anotado código, esto es, “Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes”. Por ende, la demandante se encuentra legitimada para solicitar la devolución de lo pagado, en concordancia con lo establecido en los artículos 38 y 39 del mismo Código Tributario, por lo que corresponde declarar **fundado el recurso extraordinario de la entidad demandante.**

3.2.2 Con respecto a la infracción normativa por inaplicación de los artículos 1260 y 1262 del Código Civil, sobre subrogación, cabe señalar que la recurrida tiene señalado en su considerando tercero lo siguiente:

Ahora bien, respecto a la figura de la subrogación, debe tenerse presente que la misma se configura cuando quien no está directamente comprometido en ejecutar la prestación, o parte de ella, lo hace. La ley le concede a este solvens (quien efectúa el pago), el derecho de ocupar la posición del acreedor satisfecho - quien no podrá negarse a recibir el pago- con todas sus prerrogativas, llámense acciones o garantías. Siendo así, lo alegado por la demandante respecto a que al subrogar a INDUMIL y pasar a ser el obligado al pago de las cuotas del acogimiento de fraccionamiento especial se encontraba habilitado para exigir la devolución de lo indebidamente pagado, no resulta ser amparable, por cuanto el demandante no cumple con ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 1260° y 1261° del Código Civil que regula la subrogación, advirtiéndose que la norma sólo lo limita a asumir la deuda conforme al fraccionamiento establecido en el Decreto Legislativo N°848.

3.2.3 Habiendo establecido en la presente sentencia casatoria que la demandante ostenta la calidad de responsable tributario; por ende, se encuentra facultada a solicitar la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, en mérito a lo establecido en el inciso b) del artículo 92 del citado Código Tributario. En consecuencia, se aprecia que la sentencia de vista ha incurrido en la infracción por inaplicación de los artículos 7, 8, 9, 38 y 39 del Código Tributario; por tanto, el recurso de la parte demandante resulta fundado.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

3.2.4 De otra parte, cabe precisar que no resultan aplicables a la presente controversia las normas sobre pago por subrogación previstas en los artículos 1260 y 1261 del Código Civil, toda vez que, teniendo en consideración la opinión de Castillo Freyre, el pago con subrogación “es una variante del pago, en la medida en que se produce cuando quien paga es una de las personas previstas por ley para efectos de **la subrogación legal o convencional**, que tiene características muy especiales en cuanto el pago deviene en extintivo para el acreedor que se beneficia con él, mas no lo es para el deudor por quien se paga ni para quien paga por dicho deudor. Ello porque el tercero que paga, al ocupar el lugar del acreedor en la relación obligatoria, puede ejercer todos los derechos del acreedor para con el deudor”³.

3.2.5 Conforme lo tienen determinado las instancias de mérito, si bien el Ministerio de Economía y Finanzas asumió y realizó el pago del fraccionamiento tributario otorgado a la empresa INDUMIL, de modo tal que dicha entidad pudo satisfacer la acreencia tributaria, se advierte que dicha entidad se encontraba impedida de repetir contra la referida empresa, la cual fue objeto del acuerdo de disolución con liquidación, por imposibilidad sobreviniente de realizar su objeto social, conforme al Decreto Supremo N.º 018-DE/SG, del dieciocho de abril de mil novecientos noventa y seis, publicado en el diario oficial *El Peruano* el veintitrés de abril de mil novecientos noventa y seis⁴. En tal sentido, las normas sobre pago por subrogación no resultan aplicables a la presente controversia, ya que la entidad demandante no podría ejercer su derecho de repetición contra la aludida empresa estatal, razón por la cual las

³ CASTILLO FREYRE, Mario (2018). *Derecho de las obligaciones*. Lima, PUCP; p. 108.

⁴ Conforme lo señala la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04183-8-2015 en su nota al pie de la página número tres.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

normas denunciadas por la parte demandante corresponden que sean interpretadas y aplicadas bajo el principio de razonabilidad.

Sobre el particular, resulta importante precisar que el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida en el Expediente N.º 1803-2004-AA/TC, en su fundamento jurídico 12, explica que:

La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias [...].

Así, “el principio de razonabilidad se constituye en mecanismo de control e interdicción de la arbitrariedad. No es posible que obligaciones contenidas en leyes estén exentas o exoneradas del principio de razonabilidad, pues se desdibujaría la intención del legislador al establecer parámetros normativos, cayendo la norma exenta de razonabilidad en arbitrariedad. En conclusión, es claro que las normas deben estar irradiadas en su contenido por el principio de razonabilidad, debido a que ello asegura que no exista entrada a la arbitrariedad, quedando esta desterrada de las normas jurídicas. Es preciso aseverar que la razonabilidad es inmanente a las normas e implicante en la interpretación y aplicación de estas”⁵.

En mérito a lo anteriormente desarrollado, se concluye que la sentencia de vista ha incurrido en las infracciones normativas denunciadas. Por tanto, corresponde declarar **fundado el recurso de casación de la entidad demandante**, por lo que corresponde casar la sentencia de vista, y, actuando en sede de instancia, se procede a revocar la sentencia de

⁵ Criterio acogido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, expuesto en la Casación N.º 6829-2016 Lima, del diecinueve de abril de dos mil dieciocho, publicada en el diario oficial *El Peruano* con fecha veintitrés de enero de dos mil veintidós.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

primera instancia y a declarar **fundada** la demanda, y, en consecuencia, resulta nula la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04183-8-2015, de fecha veinticuatro de abril de dos mil quince, debiendo el Tribunal Fiscal emitir nueva resolución con arreglo a lo dispuesto en la presente ejecutoria.

DECISIÓN

Por tales consideraciones y de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **DECLARARON FUNDADO** el recurso de casación interpuesto por el Procurador de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas, con fecha catorce de julio de dos mil veintiuno. En consecuencia, **CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, mediante resolución número cinco, de fecha veintiuno de mayo de dos mil veintiuno y, actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia apelada, emitida mediante resolución número siete, del veintiséis de junio de dos mil diecinueve, y, **REFORMÁNDOLA, DECLARARON FUNDADA** la demanda y **NULA** la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04183-8-2015, de fecha veinticuatro de abril de dos mil quince, debiendo el Tribunal Fiscal emitir nueva resolución con arreglo a lo dispuesto en la presente ejecutoria. En los seguidos por el Procurador de la Superintendencia Nacional de Bienes Nacionales (SBN), encargado de la defensa del Ministerio de Economía y Finanzas, contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – Sunat y contra el Tribunal Fiscal; sobre acción contenciosa administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvase los actuados. **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, Interviene como ponente la señora **Jueza Suprema Cabello Matamala**.



Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16745-2021
LIMA

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

KAAA/ Ifqs