

Casación N° 00307-2022-Lima

Lima, treinta de marzo de dos mil veintitrés

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: **Materia del recurso de casación** En el presente proceso sobre nulidad de resolución administrativa, las codemandadas y la demandante han interpuesto los siguientes recursos de casación: i) el codemandado **Tribunal Fiscal**, mediante escrito del diez de noviembre de dos mil veintiuno (folios 2300-2334 del EJE¹); ii) la codemandada **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat)**, mediante escrito del tres de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1855-1887); y iii) la demandante Cervecería San Juan S.A., mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1890-1926). Estos recursos de casación han sido presentados contra la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del catorce de octubre de dos mil veintiuno, expedida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (folios 1808-1844). Ésta revoca la sentencia de primera instancia², en el extremo que declaró infundada la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal relacionada a la capitalización de intereses al 31 de diciembre del 2005 y, reformándola declaró fundada la demanda en dicho extremo, y como consecuencia, amparó su pretensión accesorio. Asimismo, revoca la sentencia en el extremo que declaró fundada la primera pretensión principal y accesorio, consistentes en los reparos por mermas por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría, y ordenó a la administración tributaria emitir nueva reliquidación con relación a los referidos reparos y la resolución de multa, e infundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios por exceso de plazo para resolver por parte de la administración tributaria; y, reformándola, declara infundada la primera pretensión principal conforme a los fundamentos expuestos al haberse determinado que los reparos se han emitido conforme a ley, así como su pretensión accesorio relacionada a la reliquidación de la deuda tributaria; y fundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios por el exceso del plazo para resolver por parte de la administración tributaria y, como consecuencia, ampara su pretensión accesorio, disponiendo la reliquidación de la deuda tributaria y de la resolución de multa impuesta. Antecedentes Demanda El veintisiete de junio de dos mil dieciocho, Cervecería San Juan S.A. interpone demanda contencioso administrativa (folios 496-576), con las siguientes pretensiones: **a) Primera pretensión principal o autónoma:** La nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01089-5-2018, que confirma la Resolución de Oficina Zonal N.º 155014000553/Sunat, por los reparos formulados a los gastos vinculados a mermas por “rotura de botellas no sustentadas” ascendentes a S/ 550,426.00 (quinientos cincuenta mil cuatrocientos veintiséis soles con cero céntimos) y “gastos por maestría a favor de Oscar Esquén”, ascendentes a S/ 22,374.00 (veintidós mil trescientos setenta y cuatro soles con cero céntimos), de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2002. **b) Pretensión accesorio a la primera pretensión principal o autónoma:** Se ordene al Tribunal Fiscal disponga reliquidar la resolución de determinación excluyendo los reparos formulados a los

gastos vinculados a mermas por “rotura de botella no sustentadas” y “gastos por maestría a favor de Oscar Esquén” de la determinación del impuesto a la renta del ejercicio 2002; así como reliquidar la resolución de multa emitida por concepto de la supuesta comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. **c) Segunda pretensión principal o autónoma:** Solicita la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01089-5-2018 en el extremo que desestimó la inaplicación del cómputo de intereses moratorios por i) capitalización de intereses efectuada hasta el 31 de diciembre del 2005 y ii) excesiva demora en la resolución del procedimiento contencioso-tributario no atribuible a la empresa (fuera del plazo legal para resolver), respecto a la deuda tributaria por concepto del impuesto a la renta del ejercicio 2002 y multa vinculada, al haberse vulnerado el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas contemplado en el acápite 1.4 del numeral 1 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General. **d) Pretensión accesorio a la segunda pretensión principal o autónoma:** Se ordene al Tribunal Fiscal disponga la reliquidación de la deuda tributaria por impuesto a la renta del ejercicio 2002 y multa vinculada, a fin de que se excluyan los intereses capitalizados hasta el 31 de diciembre de 2005, así como los intereses moratorios por excesiva demora en la resolución del procedimiento contencioso-tributario. Los argumentos principales de su demanda son los siguientes: **a) Sobre el reparo por mermas por rotura de botellas no sustentadas,** señala que la deducción del gasto por concepto de mermas indebidamente desconocida por Sunat y posteriormente confirmada por el Tribunal Fiscal, se encontró sustentada en el informe técnico elaborado por SGS del Perú según lo contemplado en el inciso f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento, y en los demás documentos de sustento aportados por la empresa durante el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario. En esa línea, señala que la demandante cumplió con presentar todos los medios probatorios que permiten acreditar la procedencia de la deducción del gasto por concepto de mermas por rotura de botellas. **b) Sobre el reparo por gastos por maestría a favor de Oscar Esquén,** refiere que los gastos educativos cuya deducción es regulada por el inciso ii) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta no se restringen a los gastos por capacitación. Por el contrario, dicho inciso permite la deducción de aquellos gastos que impliquen una motivación para el personal, como son los gastos por maestría. Adicional a ello, señala que el gasto por maestría también resulta deducible en virtud del criterio de causalidad regulado por el primer párrafo del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, pues a través de los conocimientos adquiridos el trabajador puede desempeñar mejor su labor, lo cual implica un beneficio para la empresa y permite establecer una vinculación directa entre el gasto incurrido y la generación de renta gravada. **c) Sobre la inaplicación de los intereses moratorios por haber resuelto el Tribunal Fiscal fuera del plazo de ley la apelación,** refiere que el tribunal administrativo ha excedido el plazo previsto en el artículo 150 del Código Tributario al momento de resolver la presente controversia tributaria. Dicho artículo establecía que el plazo máximo para resolver un recurso de apelación era de 12 meses desde que este ingrese al Tribunal Fiscal; ello ocurrió en octubre del 2010 y se ha resuelto la apelación casi 8 años después. En consecuencia y dado que la demora se dio por razones atribuibles al órgano administrativo, corresponde que se inapliquen los intereses moratorios generados por haber resuelto fuera del plazo legal.

d) Aunado a lo anterior, sostiene que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos con los que cuentan para resolver los recursos planteados, y la exigencia que impone el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas que respete el derecho de los administrados a ser juzgados en un plazo razonable. **Contestaciones de la demanda** El **Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas** contesta la demanda (folios 579-600) con los siguientes fundamentos: **a)** Señala que el informe técnico que sustentaría la deducción de mermas no contiene de manera clara el sustento de las mermas contabilizadas, no muestra los importes que sirvieron como base para el cálculo de los porcentajes efectuados y muestran estadísticas y gráficos en términos porcentuales; y, sobre los gastos educativos, precisa que son deducibles los cursos de capacitación y no los de formación profesional. **b)** Asimismo, refiere que la resolución del Tribunal Fiscal en cuestión no contiene pronunciamiento sobre la procedencia o no de intereses moratorios. **La Sunat** contesta la demanda (folios 567-576) argumentando lo siguiente: **a)** Refiere que el informe técnico no muestra los importes que sirvieron de base para la elaboración de estadísticas y gráficos que adjunta y no acredita la metodología empleada y las pruebas realizadas; además, el gasto de maestría no es un gasto de capacitación que coadyuve a un mejor desempeño y no cumple con el principio de causalidad. **b)** Por otro lado, señala que no corresponde la inaplicación de capitalización de intereses ni la inaplicación de intereses moratorios. **Sentencia de primera instancia** Mediante sentencia del trece de noviembre del año dos mil veinte, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **fundada en parte** la demanda interpuesta, únicamente respecto a la primera pretensión principal y su accesoria. Asimismo, declaró **infundada** la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal y su accesoria. Argumenta lo siguiente: **a)** La resolución del Tribunal Fiscal se encuentra viciada de nulidad al confirmar los reparos por mermas por rotura de botellas no sustentadas y por gastos de maestría, reparos que correspondería levantar tras el análisis de los documentos obrantes en los actuados administrativos y de las normas pertinentes. Por otro lado, refiere que se deben confirmar los extremos vinculados a la capitalización de intereses y al cómputo de intereses moratorios por excesiva dilación en la resolución del procedimiento contencioso-tributario. **b)** Sobre el informe técnico, el Juzgado indica que se observa el empleo de metodología y que se realizaron determinadas pruebas o evaluaciones, requisitos señalados en el literal c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta, por lo cual el reparo por mermas por rotura de botellas no sustentadas debe dejarse sin efecto, pues es evidente que la valoración del citado informe que hacen los demandados es subjetivo y carente de asidero probatorio. **c)** Sobre la capitalización de intereses, se encuentra prevista en el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y la demandante, al solicitar la inaplicación del cobro de intereses capitalizados, contraviene el texto de dicha norma, motivo por el cual debe desestimarse dicho pedido. **d)** Respecto al interés moratorio por el exceso de plazo, debe dejarse establecido con relación a la inaplicación del cobro de los intereses moratorios durante el plazo en exceso legalmente señalado en el artículo 150 del Código Tributario, que el Tribunal Constitucional ha dejado establecido que no se puede eximir al contribuyente de las consecuencias de su propio incumplimiento bajo las alegaciones de la demora en resolver los recursos administrativos. **Sentencia de vista**

Mediante sentencia de vista del catorce de octubre de dos mil veintiuno, la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, resuelve la apelación en los términos siguientes: La Sala, con el Colegiado integrado por los magistrados Superiores Reyes Ramos, Medina Bonet y Méndez Suyón, resuelve: **1. Revocar** la sentencia contenida en la resolución número diecinueve de fecha trece de noviembre de dos mil veinte (folios 1212-1250), en el extremo que declaró infundada la demanda en cuanto a la segunda pretensión principal y su pretensión accesoria relacionada a la capitalización de intereses por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2002 y su multa vinculada; reformándola declara **fundada** la demanda en relación a dicho extremo, en consecuencia, **inaplicable la capitalización de intereses** por concepto de intereses realizada hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cinco por haberse vulnerado el principio de razonabilidad, disponiéndose la reliquidación de la deuda tributaria sin incluir los intereses capitalizados por los referidos conceptos. Asimismo, con intervención de los Jueces Superiores Vinatea Medina, Méndez Suyón y Reyes Ramos, resuelve, además: **2. Revocar** la sentencia en el extremo que declaró: i) Fundada la primera pretensión principal y accesoria consistente en los reparos por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría, ordenando a la administración que emita nueva reliquidación con relación a los referidos reparos y la resolución de multa. ii) Infundada la segunda pretensión principal en el extremo sobre la aplicación de intereses moratorios en exceso de plazo para resolver por parte de la administración tributaria. **Reformándola** declara: **i) Infundada** la primera pretensión principal y accesoria consistente en los **reparos por rotura de botellas no sustentadas y gastos de maestría**. **ii) Fundada** la segunda pretensión principal en el extremo sobre la **aplicación de intereses moratorios en exceso de plazo para resolver** por parte de la administración tributaria y como consecuencia se ampara su pretensión accesoria, disponiéndose la reliquidación de la deuda tributaria y de la resolución de multa impuesta, conforme a lo establecido en la presente. Sus fundamentos son los siguientes: **a)** A fin de determinar la renta neta, corresponde efectuar las deducciones de gastos debidamente acreditados de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto a la Renta y cuya causalidad esté comprobada. En ese sentido, el literal f) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso c) del artículo 21 de su reglamento prevén la deducción de mermas, entendidas como aquella pérdida física en volumen, peso o cantidad de la existencia por causas inherentes a su naturaleza o a proceso productivo, por lo cual no podrían ser deducidas las mermas de existencias cuando el sujeto no las haya acreditado debidamente, dado que se requiere de un informe técnico para su acreditación, y ante su inobservancia no corresponde que sean deducidas. **b)** Respecto al reparo por gastos de maestría a favor de Oscar Esquén, indica que este tipo de gastos debe encontrarse referido a aquellas erogaciones que permitan efectuar de manera adecuada la labor, como los cursos de capacitación, pero no de formación profesional; en consecuencia, el gasto en cuestión debió ser considerado dentro del cálculo de la base imponible del impuesto a la renta de quinta categoría. **c)** Sobre el cómputo de intereses moratorios por la dilación en la resolución del procedimiento contencioso tributario, se ha vulnerado el principio del plazo razonable, dado que la administración tributaria y el Tribunal Fiscal se han demorado en exceso al resolver los recursos administrativos de reclamación y apelación. **Materia controvertida en el presente caso** Con relación a

los hechos determinados por las instancias de mérito, concierne a esta Sala Suprema determinar si proceden los gastos objeto de reparo, como son i) los gastos por mermas de botellas rotas no sustentadas y gastos de maestría otorgados a favor de Oscar Esquén a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría, y ii) si corresponde la inaplicación de intereses moratorios por dilación en la resolución del procedimiento contencioso tributario. **Causales procedentes de los recursos de casación** Mediante auto de calificación de fecha uno de junio de dos mil veintidós (folios 484-515 del cuadernillo de casación), la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedentes los recursos de casación interpuestos por la demandante Cervecería San Juan S.A., y los codemandados Tribunal Fiscal y Sunat, por las siguientes causales: Recurso de casación de la Cervecería San Juan S.A. **Inaplicación del artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil.** La recurrente señala como argumentos principales: **a)** Que la sentencia de vista realiza una valoración aislada de los documentos como medios de prueba y que según la Sala Superior, el único medio de prueba válido para sustentar la deducción por mermas, es un informe técnico elaborado por la SGS del Perú S.A.C. y por ello no efectúa una valoración conjunta de los medios probatorios presentados. **b)** La Sala Superior ha desestimado que la empresa haya acreditado debidamente las mermas producidas en el ejercicio dos mil dos y atribuye el carácter de prueba tasada al Informe Técnico e incluso sin considerar el Informe complementario realizado por el mismo auditor (Carta de fecha veintiuno de diciembre de dos mil siete, elaborado por la SGS del Perú S.A.C.) **c)** La Sala Superior pretende atribuir el carácter de “prueba tasada” al informe técnico regulado en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y de manera excluyente, sería el documento que acredita las mermas para su deducción, desconociendo mérito probatorio a los otros documentos presentados y que se encuentran vinculados. **Interpretación errónea del inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior consideró que el Informe de Inspección N.º 391561/61532 elaborado por SGS del Perú S.A.C., presentado en virtud de lo establecido en el inciso c del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta no contenía de forma clara el sustento de las mermas contabilizadas. **b)** A interpretación de la Sala Superior, el hecho de que la elaboración del Informe Técnico, se encuentre basado en data proporcionada por la empresa contratante, le resta mérito probatorio al Informe Técnico Legal y por ello, las mermas no se encuentran acreditadas. **c)** La verificación de las mermas debe partir de la propia documentación de la empresa y su análisis debe centrarse en su razonabilidad o no en virtud del tipo de actividad que realiza. Advierte que, en el caso de autos, la actividad económica principal del recurrente consiste en la elaboración, envasado y venta de cerveza y en consecuencia; como parte de la ejecución de dicha actividad, resulta necesario que el producto elaborado sea debidamente envasado en botellas de vidrio. **d)** Sobre la propuesta interpretativa de la norma, se entiende por merma a la pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionadas por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. Así mismo, cuando la Sunat lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un Informe Técnico, que sustentara la deducción y el mismo debía ser emitido por profesional independiente,

competente y colegiado, así como las pruebas realizadas, no estableciéndose requisito ni prohibición legal; en ese sentido, el referido Informe Técnico no pierde mérito probatorio por considerar otra documentación proporcionada por la empresa.

Inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil que recogen el derecho a la prueba y el numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General que recoge el principio de razonabilidad. Los argumentos que presenta la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior no ha considerado que el porcentaje de las mermas en cuestión, constituye una proporción totalmente inmaterial (1,224% de la producción total de botellas en el año 2002), evidenciándose la falta de análisis objeto y razonable de las pruebas en cuestión. **b)** La valoración probatoria realizada por la Sala no tomo como referencia el porcentaje de mermas que la recurrente pretende deducir en comparación con la producción total de botellas, así como la razonabilidad en el marco de su actividad económica. **c)** Invoca la Casación N.º 25899-2018-Lima respecto a la actuación de los medios probatorios y el derecho a prueba que se encuentra implícito en el derecho al debido proceso y que, la Sala Superior infringió al no valorar objetiva y razonablemente el material probatorio para acreditar la destrucción de un porcentaje mínimo y razonable de botellas de vidrio de una empresa cervecera que tiene como actividad económica la producción de cervezas San Juan, Pilsen y Cristal. **Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta modificado por el Decreto Legislativo N.º 945, de la Tercera Disposición Final y Transitoria de la Ley N.º 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta-aplicación indebida del criterio de generalidad.** La recurrente señala los siguientes argumentos: **a)** Respecto a los “gastos de maestría a favor de Oscar Esquén”, la Sala Superior determinó que se ha transgredido el principio de generalidad (como un requisito aplicable al inciso ii) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta) y en consecuencia, el principio de causalidad. Es así que, al calificar como un acto de liberalidad se desestima su deducibilidad. **b)** En el caso de autos, no resultaba aplicable el criterio de generalidad en el que la Sala ha fundamentado su decisión, por no encontrarse vigente en el ejercicio dos mil dos y el criterio de generalidad fue introducido por el Decreto Legislativo N.º 945, publicado el veintitrés de diciembre de dos mil tres que rigió para el ejercicio dos mil cuatro en adelante. **c)** Sobre la Tercera Disposición Final de la Ley N.º 27356, publicada el dieciocho de octubre de dos mil para sustentar la aplicación del criterio de generalidad al caso de autos establece solo la aplicación del referido criterio para el inciso I del artículo 37 de la Ley Impuesto a la Renta y no para el inciso II. **d)** La “generalidad” solo servía para determinar si un concepto era incluido o no en el cálculo de la renta del trabajador y para propósitos de que tribute por 5ta categoría, pero no para determinar si el gasto era deducible para la empresa empleadora y que la norma que debió aplicarse era el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta conforme al texto vigente en el período acotado. **Interpretación errónea del inciso II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.** Los argumentos de la recurrente sobre esta causal, son los siguientes: **a)** La Sala Superior señala que el gasto de maestría en cuestión no calificaría como un gasto educativo previsto en el inciso II del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, dado que éstos se encuentran referidos a gastos que permiten efectuar de manera adecuada la labor en la que se desempeñan, como es el caso de un

gasto de capacitación y que resulta erróneo que en los “gastos educativos” que conforman el referido inciso, no se encuentran comprendidos los “gastos de maestría”. **b)** El inciso ii en cuestión comprende dentro de los gastos educativos a los gastos por maestrías, dado que se trata de una inversión que la empresa realiza en el trabajador y le permiten desarrollarse profesionalmente y constituye un beneficio para la empresa además del desempeño de labores del trabajador. **Recurso de casación del Tribunal Fiscal Vulneración de lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional.** Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior incurre en una motivación aparente, por cuando no ha efectuado un adecuado análisis de los actuados en sede administrativa para advertir la complejidad del asunto materia de controversia que origina mayor tiempo para resolver la apelación fuera del plazo legal. **b)** A la fecha de interposición del recurso de reclamación que ocurrió el once de enero de dos mil nueve, ya se encontraba vigente el cuarto párrafo del artículo 33 del Código Tributario que fuera incorporado por el artículo 6° del Decreto Legislativo N.° 981, publicado el quince de marzo de dos mil siete que dispone la suspensión de intereses en etapa de reclamación; así como el primer párrafo del artículo 142 del Código Tributario. **c)** La Sala Superior sustenta su decisión en la aplicación de las sentencias recaídas en los Expedientes N.° 04082-2012-PA/TC y N.° 04532-2013-PA/TC, las mismas que no constituyen un Precedente Vinculante. **d)** La Sala Superior no cumple con realizar un análisis de las sentencias citadas a fin de verificar si se ha vulnerado el plazo razonable. Aplicación indebida del control difuso dispuesto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Estado. Los argumentos del recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior se limita a señalar que en mérito al criterio previsto en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.° 4082-2012-PA/TC y N.° 4532-2013-PA/TC para revocar lo analizado por el Juez de primera instancia. **b)** No se ha observado algún criterio como la fundamentación de incompatibilidad constitucional concreta, juicio de relevancia, examen de convencionalidad, presunción de constitucionalidad e interpretación conforme. **c)** Los jueces en los procesos judiciales a su cargo deben preservar la primacía de la norma constitucional y considerar la presunción de validez constitucional de las normas legales. **d)** Se debe partir de la presunción de constitucionalidad de la norma contenida en el artículo 33 del Código Tributario. Inaplicación del artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y del artículo 156 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. El recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos principales: **a)** La Sala incurre en error en tanto inaplica el artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario al considerar que no corresponde el cobro de intereses moratorios por el tiempo en exceso para resolver el recurso de apelación, ello como consecuencia del incorrecto ejercicio del control Difuso. **b)** El artículo 33 del Código Tributario, no ha sido declarada inconstitucional y se encuentra en pleno vigor y que no existe norma jurídica que ordene la inaplicación de los intereses moratorios. **c)** El desarrollo normativo histórico del artículo 33 del Código Tributario a fin de establecer que correspondía la aplicación del su último párrafo, dado que el supuesto de hecho contenido en dicha norma se cumple, no existiendo un supuesto de excepción que impida la generación de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. **Recurso de casación de la**

Sunat Contravención al principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. La recurrente fundamenta su causal señalando el siguiente argumento principal: **a)** Los intereses moratorios a cargo de la empresa demandante, le resultan aplicables porque poseen una naturaleza compensatoria y no sancionatoria; es decir, no deben ser inaplicados aun cuando se hubiera afectado el derecho a un plazo razonable en la tramitación de un procedimiento. **b)** La tasa de los intereses moratorios, en sede tributaria, se determina de acuerdo al artículo 33 del Código Tributario y que el Tribunal Constitucional ha evaluado mencionado artículo en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 3184-2012-PA/TC y N.º 3373-2012-PA/TC y no se declaró su inconstitucionalidad, por el contrario, se ha exigido que se paguen los intereses moratorios. **Inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230.** La recurrente fundamenta su causal señalando los siguientes argumentos: **a)** La Sala Superior ha inaplicado la Cuarta Disposición Complementaria Transitoria de la Ley N.º 30230, a pesar de que la misma resulta indispensable para resolver la controversia vinculada a la inaplicación de los intereses moratorios. **b)** Antes de la vigencia de la Ley N.º 30230, no existía norma de naturaleza tributaria que establecía la suspensión de los intereses moratorios devengados en el exceso de plazo para resolver el recurso de apelación, y que recién con la entrada en vigencia de dicha norma se modificó el artículo 33 del Código Tributario. **c)** La aplicación de dicha disposición normativa hubiera dispuesto solo la suspensión desde el trece de julio de dos mil quince y no desde el veinte de septiembre de dos mil catorce al diecinueve de junio de dos mil diecinueve. **Inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir.** Los argumentos de la recurrente son los siguientes: **a)** La Sala Superior ha inaplicado los principios constitucionales que regulan el derecho tributario, como el de igualdad, reserva de ley y el deber de contribuir, establecidos en la Constitución del Estado. **b)** En virtud de dichos principios no se puede amparar la inaplicación de intereses moratorios dado que se encuentra acreditado que la demandante incumplió con sus obligaciones tributarias, debiendo asumir la obligación legal de pago de intereses, dicho obligación es exigida de forma igualitaria a todos los contribuyentes. **c)** La aplicación de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, asegura la plena vigencia del principio de igualdad en materia tributaria, dado que efectiviza que todos cumplan con su deber de contribuir oportunamente. Considerando Primero.- El recurso de casación **1.1** En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. **1.2** En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial, sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad

jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos. **1.3** Entre los fines de la casación se encuentra la función nomofiláctica. Esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República. **1.4** Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, debiendo sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Recurso de casación interpuesto por Cervecería San Juan S.A. Segundo.- Inaplicación del artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil; así como interpretación errónea del inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. 1.1 Al realizar la lectura de los fundamentos de ambas infracciones señaladas, estimamos que corresponde realizar el análisis conjunto, en tanto ambas infracciones se encuentran vinculadas al reparo por mermas por rotura de botellas, no sustentadas. Para lograr esta finalidad, corresponde citar los dispositivos legales cuyas infracciones se alegan en el recurso de casación: **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo [...] 1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley; aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a éstas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. Artículo 166.-Medios de prueba Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa. En particular, en el procedimiento administrativo procede: 1. Recabar antecedentes y documentos. 2. Solicitar informes y dictámenes de cualquier tipo. 3. Conceder audiencia a los administrados, interrogar testigos y peritos, o recabar de las mismas declaraciones por escrito. 4. Consultar documentos y actas. 5. Practicar inspecciones oculares. **Código Procesal Civil** Artículo 197.- Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez

en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 21.- Renta de Tercera Categoría Para efecto de determinar la Renta Neta de Tercera Categoría, se aplicará las siguientes disposiciones: [...] c) Para la deducción de las mermas y desmedros de existencias dispuesta en el inciso f) del artículo 37 de la Ley, se entiende por: 1. Merma: Pérdida física, en el volumen, peso o cantidad de las existencias, ocasionada por causas inherentes a su naturaleza o al proceso productivo. 2. Desmedro: Pérdida de orden cualitativo e irreparable de las existencias, haciéndolas inutilizables para los fines a los que estaban destinados. Cuando la Sunat lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción [...]. **1.2** Iniciamos el análisis casatorio haciendo mención a que la idea de aplicación de una disposición normativa implica no solo la interpretación de una disposición normativa, sino también la comprobación de los hechos de la causa (que en nuestro sistema son aquellos determinados por las instancias de mérito), la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. Así, refiere Guastini⁵: Aplicación e interpretación son cosas evidentemente diferentes. Mientras que el verbo “interpretar” concuerda con cualquier sujeto (ya que cualquiera puede desempeñar la actividad interpretativa), el verbo “aplicar” concuerda solo con aquellos sujetos que designan –precisamente– órganos llamados de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos (principalmente, pero no exclusivamente: muchas normas constitucionales, para poner el ejemplo más obvio, son aplicadas por los supremos órganos constitucionales y algunas solo por ellos). Se puede decir de un jurista, o de un ciudadano cualquiera, que “interpreta” el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista, o un ciudadano, “aplica” el derecho. Ver G. Tarello, “Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell’interpretazione giuridica”, en U. Scarpelli (ed.), *Diritto e analisi dell’linguaggio*, Milano, 1976. Por otra parte, el término “aplicación”, especialmente si se refiere a órganos jurisdiccionales, designa comúnmente un conjunto de operaciones que no se extinguen con la interpretación, ya que incluyen junto con la interpretación propiamente dicha (y la construcción jurídica, claro): la comprobación de los hechos de la causa, la calificación del supuesto de hecho concreto del que se trate y la decisión de la controversia. **1.3** De esta manera, la denuncia de una causal por inaplicación de una norma debe implicar, por lo menos, los siguientes argumentos: **a)** La interpretación de la disposición normativa cuya aplicación se pretende⁶ **b)** La descripción de los hechos determinados por las instancias de mérito, los mismos que no pueden ser objeto de revaloración en sede casatoria **c)** La calificación de los hechos de la causa y la subsunción dentro del supuesto de hecho de la norma **1.4** Asimismo, respecto a la interpretación y dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, refiere Guastini⁷ que con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto, calificación que luego da fundamento a la solución (o a la propuesta de solución) de una controversia específica. En el primer caso, en un escenario de ambigüedad y vaguedad, interpretar significa atribuir un sentido a un texto o disposición normativa, cuyo resultado es

precisamente la formulación de una norma⁸. Dicho de otro modo, siguiendo la tesis de Tarello y Guastini, una norma es el resultado de la interpretación de los textos o disposiciones normativas⁹. Señala Guastini¹⁰ al respecto: Podemos llamar “disposición” a todo enunciado perteneciente a una fuente del derecho y reservar el nombre de “norma para designar el contenido de sentido de la disposición, su significado, que es una variable dependiente de la interpretación. En este sentido, la disposición constituye el objeto de la actividad interpretativa y la norma su resultado [...] La norma es una disposición interpretada [...]. Es decir, interpretar implica reconocer o asimilar el significado, sentido y alcance de una norma jurídica. **1.5** En ese sentido, esta Sala Suprema precisa que cualquier cuestionamiento a una “errónea” interpretación llevada a cabo por el órgano jurisdiccional y que se traduzca como ineludible o imprescindible para la solución del caso, debe implicar por parte del recurrente la formulación de la tesis interpretativa y los argumentos interpretativos correspondientes. **Tercero.- Análisis del caso concreto** **1.1** Cabe precisar de forma preliminar que el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta precisa que serán deducibles: “f) las depreciaciones por desgaste u obsolescencia de los bienes de activo fijo y las mermas y desmedros de existencias debidamente acreditados, de acuerdo con las normas establecidas en los artículos siguientes [...]”. Asimismo, precisa el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que para la deducción de las mermas de existencias y cuando la Sunat lo requiera, el contribuyente deberá acreditar las mermas **mediante un informe técnico emitido por un profesional independiente, competente y colegiado o por el organismo técnico competente**. Dicho informe deberá contener por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. En caso contrario, no se admitirá la deducción. **1.2** Asimismo, el referido artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, además de consagrar el principio de causalidad, refiere que también se debe cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio, tales como la razonabilidad o normalidad), así como la exigencia de **cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones)**. **1.3** Ahora bien, con base en lo desarrollado en los puntos 3.1 y 3.2, la recurrente refiere que la sentencia de vista realizó una valoración aislada de los documentos que fueron presentados y que la única prueba válida para sustentar la deducción de mermas sería un informe técnico. Asimismo, sobre el requisito de acreditar la merma mediante un informe técnico, que se encuentra contenido en el inciso c) del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, señala que el informe técnico presentado no pierde mérito probatorio por considerar otra documentación proporcionada por la empresa; en esa línea, señala que para continuar con las actividades de la empresa resulta necesario que el producto sea debidamente envasado en botellas de vidrio. **1.4** No obstante, aprecia esta Sala Suprema que la Sala Superior realizó una correcta interpretación sistemática de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley de Impuesto a la Renta, así como en el inciso f) de dicho artículo, respecto a la deducción de mermas y desmedros de existencias debidamente acreditadas, en concordancia con **el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta**. En esa línea y tras la revisión de los actuados administrativos, señala el considerando séptimo de la sentencia de vista que, en el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria le requirió que explique las circunstancias por las que se originan las mermas por existencia de botellas rotas al

momento de la producción, así como en qué etapa de la producción se genera la rotura, la forma de control de la cantidad de botellas rotas, instrumentos que utilizaba, la base legal que sustenta su deducción como costo o gasto para efectos del impuesto a la renta, copias de documentos que permitan acreditar el sustento de las roturas así como informes presentados por especialistas. Es así que, de la documentación presentada por la recurrente, señala la Sala Superior que el objetivo de presentar un informe técnico consiste en determinar si la calificación como merma se encuentra dentro de los márgenes normales de la actividad realizada. Bajo este contexto, valora los medios probatorios presentados por la recurrente, como **i)** un cuadro denominado "Explicación de roturas por procesos", **ii)** informe técnico sobre las causas de rotura de envases en las líneas de llenado emitido por CIA Manufacturera de Vidrio del Perú Ltda. S.A., **iii)** foja de libro diario, **iv)** reportes del movimiento de productos terminados y envases de Planta San Juan, y **v)** dos reportes denominados "Cuenta 91300 - Rotura de Botellas - Producción Año 2002" y "Porcentaje Rotura de los envases en el año 2002". De igual forma, la Sala Superior, en el considerando octavo de la sentencia de vista, procede a valorar el Informe de Inspección N.º 391461/615332 elaborado por la División Industrial de SGS del Perú S.A.C., así como los documentos adjuntos, y refiere que: "[...] de dicho informe se puede advertir que no contiene de forma clara el sustento de las mermas contabilizadas, pues se advierte que sólo se ha basado en los cuadros de análisis y los informes de mermas proporcionados por la propia recurrente, por lo tanto las mermas no están debidamente acreditadas [...]" [énfasis agregado]. **1.5** En ese sentido, corresponde analizar caso por caso la acreditación de las mermas a fin de su deducción para determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. En el caso de autos, si bien la actividad económica de la empresa recurrente se encuentra vinculada a la producción de cerveza, debía cumplir con acreditar de forma fehaciente y razonable las mermas de roturas de botellas mediante un informe técnico que contenga por lo menos la metodología empleada y las pruebas realizadas. **1.6** Finalmente, al no advertirse que la Sala Superior haya inaplicado el artículo 166 y del numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y del artículo 197 del Código Procesal Civil, y en tanto no se observa que la Sala Superior haya interpretado erróneamente el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, corresponde declarar **infundadas** estas causales de infracción normativa. Cuarto.- Inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil, que recogen el derecho a la prueba, y del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de razonabilidad **1.1** Teniendo en cuenta que se declaró procedente el recurso de casación presentado por **Cervecería San Juan S.A.** por una causal de naturaleza procesal que denuncia la infracción de normas de carácter procesal, corresponde evaluar el fundamento que sustenta dicho medio impugnatorio, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú** Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional: [...] 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de

excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación. **Código Procesal Civil** Artículo 188.- Finalidad Los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. Artículo 197.- Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión. **Ley del Procedimiento Administrativo General** Artículo IV.- Principios del Procedimiento Administrativo [...] 1.4. Principio de razonabilidad. - Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan o lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido. **1.2** Ahora bien, iniciamos el análisis casatorio haciendo mención al debido proceso (o proceso regular), recogido en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos esenciales que impiden que la libertad y los derechos de los individuos perezcan ante la ausencia o insuficiencia de un proceso o procedimiento o se vean afectados por cualquier sujeto de derecho, incluido el Estado, que pretenda hacer uso abusivo de sus prerrogativas. **1.3** El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un Juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal. **1.4** El derecho al debido proceso comprende también, entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el inciso 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental¹¹, esto es, 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 Civil¹² y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS¹³. **1.5** 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 magistrados, por lo que en ese entendido es posible afirmar que una resolución que carezca de motivación suficiente no solo infringe normas legales sino también principios de nivel constitucional¹⁴. **1.6** Asimismo, sobre el derecho a la prueba y su exigencia de que sean valorados con base en criterios objetivos y razonables, refiere el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 6712-2005-PHC/TC que “[...] la valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito a fin de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado”. **1.7** En esa línea, resulta un imperativo

constitucional que los justiciables obtengan de los órganos judiciales una respuesta razonada, motivada y congruente de las pretensiones efectuadas, pues precisamente el principio de congruencia procesal exige que el juez, al momento de pronunciarse sobre una causa determinada, no omita, altere o se exceda de las peticiones ante él formuladas. **Quinto.- Análisis del caso concreto** En atención al marco legal descrito, pasaremos a determinar si la resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso, para lo cual el análisis a realizarse partirá de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento. De su revisión y análisis, se determina lo siguiente: **1.1** En el caso, la recurrente señala que la Sala Superior no valoró objetiva y razonablemente el material probatorio que permitía acreditar la destrucción de un porcentaje mínimo y razonable de botellas de vidrio. No obstante, aprecia esta Sala Suprema que el colegiado superior, luego de analizar los hechos en sede administrativa, procede en el considerando séptimo y octavo de la sentencia de vista a valorar los medios probatorios y, sobre el denominado Informe de Inspección N.º 391561/615332, elaborado por la División Industrial SGS del Perú S.A.C¹⁵, y que es presentado por la recurrente, precisa que: [...] la Administración Tributaria determinó que independientemente haya sido emitido por un órgano competente e idóneo, **dicho informe no contenía de manera clara el sustento de las mermas contabilizadas por cuanto no muestra los importes que sirvieron de base para la elaboración de estadísticas y gráficos que adjunta**, ni tampoco las pruebas realizadas. [Énfasis agregado] **1.2** En ese sentido, si bien la recurrente alega que el porcentaje de mermas es razonable respecto a las mermas por rotura de botellas no sustentadas, no obstante, en el caso, la administración tributaria requirió a la recurrente acreditar las mermas por roturas de botellas. En ese sentido, el informe técnico elaborado por la SGS del Perú, presentado por la recurrente, y de acuerdo con lo evaluado por la administración tributaria, no cumplió con precisar en qué consistió la evaluación realizada y las condiciones en las que se realizó, así como su oportunidad; es decir, resultaba necesario que el informe técnico presentado por la empresa recurrente contenga dicha información que sirva como sustento de las mermas por roturas de botellas para calzar en lo contenido en el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. **1.3** Es así que la Sala Superior, en atención a los antecedentes administrativos y a la normativa aplicable, analiza si las mermas por rotura de botellas fueron sustentadas correctamente y, en el caso, si el informe técnico contiene un análisis razonable de la calificación como mermas y demuestra que estas se encuentren dentro de los márgenes normales de la actividad realizada por la recurrente, y señala—entre otros aspectos— que el referido informe se sustenta en cuadros estadísticos y reportes contables de mermas proporcionados por la misma recurrente. **1.4** Bajo este contexto y teniendo en consideración que el análisis de las mermas producidas, para su acreditación, debe efectuarse caso por caso, no pudiendo sustentarse de manera genérica con un informe que no esté vinculado concretamente a la merma deducida, en el caso de autos se ha verificado dicho análisis y las instancias de mérito han concluido que las mermas no se encuentran acreditadas, por lo que se declara infundada la demanda en tal extremo, ya que no se ha acreditado la inaplicación normativa del inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú y de los artículos 188 y 197 del Código Procesal Civil, que recogen el derecho a la prueba, y del numeral 1.4 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge el principio de

razonabilidad, y en consecuencia corresponde declarar **infundada** la causal denunciada. Sexto.- Aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N.º 945, de la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - aplicación indebida del criterio de generalidad, así como interpretación errónea del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta **1.1** Advirtiéndose que se declaró procedente el recurso de casación de Cervecería San Juan S.A. por causales de naturaleza sustantiva, denunciando la infracción de normas de carácter material y que ambas se encuentran relacionadas con el reparo a los gastos de maestría a favor de Oscar Esquén, corresponde realizar el análisis los fundamentos que sustentan dicho medio impugnatorio de forma conjunta, luego de lo cual se procederá a emitir un pronunciamiento. Para este objetivo, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los Gastos a que se refieren los incisos I) y II) de este artículo: entre otros [...]” **Tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356** Tercera.- Precisión de principio de causalidad Precisase que para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo; entre otros. **Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 20.- Renta Bruta de Quinta Categoría Para determinar la renta bruta de quinta categoría prevista en el inciso a) del Artículo 34 de la Ley son de aplicación las siguientes normas: [...] c) No constituyen renta gravable de quinta categoría: [...] 3. Los gastos y contribuciones realizados por la empresa con carácter general a favor del personal y los gastos destinados a prestar asistencia de salud de los servidores, a que se refiere el inciso II) del artículo 37 de la Ley. [...] **Ley del Impuesto a la Renta** Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles: [...] II) Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y educativos; así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Séptimo. Análisis del caso concreto **1.1** De forma preliminar, y como hemos ido desarrollando en el punto 3.2, nos remitimos al contenido del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya referido, que establece una lista enunciativa de naturaleza abierta de los distintos gastos que pueden ser deducidos a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. No

obstante, en su primer párrafo, se encuentra consagrado el principio de causalidad, el cual señala que: [a] fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los **gastos necesarios para producirla y mantener su fuente**, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley [...]. El mencionado artículo precisa también que se deben cumplir con los diversos criterios tributarios adicionales (o elementos de juicio, tales como la razonabilidad o normalidad), **así como la exigencia de cumplir con la acreditación de dicho gasto a través de los medios probatorios respectivos (la fehaciencia de las operaciones)**. **1.2** Ahora bien, el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta señala que serán deducibles los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor. Al respecto, la recurrente refiere que la Sala Superior interpreta erróneamente el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta en tanto establece que los “gastos de maestría” a favor de Oscar Esquén no se encuentran dentro de los “gastos educativos” que conforman el referido inciso. Asimismo, señala que la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356, publicada el 18 de octubre del 2000, solo establecía la aplicación del criterio de generalidad al inciso I) del artículo 37 y que el criterio de generalidad recién fue introducido por el Decreto Legislativo N.º 945, publicado el veintitrés de diciembre de dos mil cuatro en adelante. **1.3** Ahora bien, en el caso de autos, la cuestión controvertida consiste en determinar si proceden o no los gastos de maestría efectuados a favor de Oscar Esquén, ello a fin de determinar el impuesto a la renta de tercera categoría. Dicho gasto reparado, conforme se advierte de los actuados administrativos, fue producto de un procedimiento de fiscalización del impuesto a la renta del ejercicio 2002. Bajo dicho contexto, advierte esta Sala Suprema que en el considerando noveno de la sentencia de vista se señala que el criterio de generalidad era aplicable a estos gastos de maestría de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N.º 054-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N.º 945, y con la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356, que precisa el principio de causalidad. **1.4** En este extremo, aprecia esta Sala Suprema que el criterio de generalidad acotado se encontraba contenido en la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356, que fue publicada en el año dos mil. Dicha disposición normativa señalaba que: [...] para efectos de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, a que se refiere el artículo 37 de la Ley, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo, entre otros**. Posteriormente, el artículo 24 contenido en el Decreto Legislativo N.º 945, publicado el 23 de diciembre de 2003, introduce una **modificación a los gastos deducibles de la tercera categoría**. Señala expresamente que: [...] Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como razonabilidad en relación con los ingresos del contribuyente, generalidad para los gastos a que se **refieren los incisos I, y II de este artículo**; entre otros. Es decir, se incluye recién lo dispuesto en el inciso II) contenido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, mencionado inciso II) incluye a los gastos y contribuciones

destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servicio. En consecuencia y por razón de temporalidad, en el caso no resultaba aplicable la modificatoria del último párrafo de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, a un procedimiento de fiscalización sobre las obligaciones tributarias relacionadas al impuesto a la renta del ejercicio 2002 en lo concerniente a los gastos de maestría, pues continuaba siendo aplicable la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356, que señalaba que durante la vigencia de la referida disposición normativa la generalidad era aplicable solo para los gastos a que se refiere el inciso I) de dicho artículo, es decir: “[...] Los aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones que se acuerden al personal, incluyendo todos los pagos que por cualquier concepto se hagan a favor de los servidores en virtud del vínculo laboral existente y con motivo del cese [...]”. **1.5** Asimismo, la recurrente afirma que la Sala Superior refiere que el gasto de maestría correspondiente al ejercicio 2002 no califica como un gasto educativo señalado expresamente en el inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece: “[...] Los gastos y contribuciones destinados a prestar al personal servicios de salud, recreativos, culturales y **educativos**, así como los gastos de enfermedad de cualquier servidor” [énfasis agregado]. Pues bien, en el caso concreto, el gasto de maestría corresponde a Oscar Esquén Madrid. Conforme obra en los actuados administrativos, son gastos por los estudios de maestría en Administración Estratégica, y consta en el acta de sesión de fecha 18 de junio del 2001¹⁶ que se acordó nombrar como Gerente de Finanzas al Sr. Oscar Polo Esquén Madrid, y que goza de las mismas facultades otorgadas al Gerente de Administración. Posteriormente, en el acta de la sesión de Directorio de fecha 27 de enero del 2003¹⁷, figura su nombramiento como Gerente de Administración y Finanzas. Sobre ello, la Sala Superior señala en su considerando noveno sobre los gastos educativos que: “[...] las normas señalan su carácter de su deducibilidad al realizarse en procura de motivar al personal para el mejor desempeño de sus funciones, obligaciones, ello tratándose de gastos educativos, relacionados a aquellos desembolsos que permitan efectuar de una manera adecuada la labor en que se desempeñan, como se daría por los cursos de capacitación, pero no gasto de formación profesional [...]”. **1.6** No obstante lo anterior, el caso analizado corresponde al ejercicio 2002, y se debe tener en consideración que por razones de temporalidad el criterio de generalidad era aplicable para lo contenido en el inciso I) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, conforme a la tercera disposición final de la Ley N.º 27356 –de acuerdo a lo desarrollado en el punto 7.4 de la presente resolución– y no para lo dispuesto en el inciso II), cuya modificación fue introducida en forma posterior, por lo que no resulta aplicable al caso. Corresponde, pues, analizar si los gastos por maestría son deducibles para efectos del impuesto a la renta y si cumplen con el principio de causalidad consagrado en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta desde una perspectiva amplia, en tanto la deducción no se encuentra expresamente prohibida. En esa línea, al ser un gasto de maestría en Administración Estratégica, gasto efectuado para fortalecer el manejo de herramientas de producción en un trabajador que figura como gerente de Finanzas en el período materia de reparo, resulta razonable que dicho gasto guarde relación de necesidad con la especialidad del beneficiario, lo cual evidentemente redundará en el mantenimiento de la fuente productora de renta, cumpliendo el principio de causalidad exigido. Resulta evidente, pues, que la Sala de mérito resolvió cometiendo

una infracción de las normas referidas, conforme a lo denunciado en el recurso, por lo que corresponde amparar esta causal. **1.7** Por estas consideraciones, corresponde declarar **fundada** la causal por aplicación indebida del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N.º 945, de la tercera disposición final y transitoria de la Ley N.º 27356 y del inciso c) del numeral 3 del artículo 20 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - aplicación indebida del criterio de generalidad, así como interpretación errónea del inciso II) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. Recurso de casación interpuesto por el Tribunal Fiscal Octavo.- Vulneración de lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional **1.1** Se declaró procedente el recurso de casación presentado por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, por una causal de naturaleza procesal. Para efectuar el análisis, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega: **Constitución Política del Perú** Artículo 139.- 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. Código Procesal Constitucional Artículo VII.- Control difuso e interpretación constitucional Cuando exista incompatibilidad entre la Constitución y otra norma de inferior jerarquía, el juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución. Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular. Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional. **1.2** En principio, señalemos que la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso *Apitz Barbera y otros* ("Corte Primera de lo Contencioso Administrativo") vs. Venezuela, se ha pronunciado en el siguiente sentido: 77. La Corte ha señalado que la motivación "es la exteriorización de la justificación razonada que permite llegar a una conclusión". El deber de motivar las resoluciones es una garantía vinculada con la correcta administración de justicia, que protege el derecho de los ciudadanos a ser juzgados por las razones que el Derecho suministra, y otorga credibilidad de las decisiones jurídicas en el marco de una sociedad democrática. En el mismo sentido: Caso *Tristán Donoso Vs. Panamá*. Excepción Preliminar, Fondo, Reparaciones y Costas. Sentencia de 27 de enero del 2009. Serie C N.º 193, párr.152. **1.3** El Tribunal Constitucional, en el fundamento 6 del Expediente N.º 00728-2008-HC, respecto a la debida motivación, ha señalado lo siguiente: [...] Ya en sentencia anterior, este Tribunal Constitucional (Exp. N.º 1480-2006-AA/TC. FJ 2) ha tenido la oportunidad de precisar 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". **1.4** El Tribunal Constitucional, en el Expediente N.º 1480-2006-AA/TC, señala que el análisis de si en una determinada resolución judicial se ha violado o no el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales debe realizarse a partir

de los propios fundamentos expuestos en la resolución cuestionada. De esta manera, al Juez Supremo no le incumbe el mérito de la causa, sino el análisis externo de la resolución, a efectos de constatar si esta es el resultado de un juicio racional y objetivo donde el Juez Superior ha puesto en evidencia su independencia e imparcialidad en la solución de un determinado conflicto, sin caer ni en arbitrariedad en la interpretación y aplicación del derecho, ni en subjetividades o inconsistencias en la valoración de los hechos. **1.5** Finalmente, sobre la motivación aparente, señala el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00728-2008-PHC/TC (caso Flor de María Llamoja Hilares), lo siguiente: a) Inexistencia de motivación o motivación aparente. Está fuera de toda duda que se viola el derecho a una decisión debidamente motivada cuando la motivación es inexistente o cuando la misma es solo aparente, en el sentido de que no da cuenta de las razones mínimas que sustentan la decisión o de que no responde a las alegaciones de las partes del proceso, o porque solo intenta dar un cumplimiento formal al mandato, amparándose en frases sin ningún sustento fáctico o jurídico. Noveno.- Análisis del caso concreto **1.1** En el caso, el recurrente señala que la Sala Superior ha incurrido en una motivación aparente, en tanto no efectúa un análisis fáctico y jurídico, y no presenta los fundamentos suficientes que justifiquen su decisión. No obstante, esta Sala Suprema aprecia que en la sentencia se desarrolla el punto correspondiente al incremento de la deuda tributaria por capitalización de intereses, tomando en cuenta la **Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082- 2012-PA/TC (caso Medina de Baca)**. Asimismo, desarrolló su vinculación con la vulneración al principio de razonabilidad, al haberse incrementado su deuda, lo que ha originado una afectación al patrimonio. Destaca la relevancia del principio de razonabilidad y refiere que: [...] la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto de quintuplicarla [...] 5.5. Por tanto, esta aplicación de los intereses moratorios resulta inconstitucional, al transgredir el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas reconocido por la jurisprudencia constitucional [...]”. [Énfasis nuestro] **1.2** Sobre el cómputo de intereses moratorios por excesiva dilación en la resolución del procedimiento contencioso administrativo, la Sala Superior realizó una fundamentación acorde a la doctrina jurisprudencial vinculante prevista en el artículo VI del título procesal constitucional y precisó lo contenido en los fundamentos 68 a 71 de la **Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC, de fecha diez de mayo de dos mil dieciséis (caso Medina de Baca)**, respecto a la extensión del plazo para resolver por causas ajenas al contribuyente, que lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa así como el principio de razonabilidad; ello aunado a la sentencia del **Expediente N.º 4532-2013-PA-TC (caso Icatom S.A.)** y otras sentencias, como las de los Expedientes N.º 2051-2016- PA/TC N.º 225-2017-PA/TC. **1.3** Bajo ese contexto y de acuerdo a lo contenido en el considerando décimo segundo de la sentencia de vista, de los actuados administrativos se advierte que “[...] la Administración Tributaria excedió el plazo legal para resolver el recurso de reclamación por un año, cinco meses y 10 días [...] el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal para resolver el recurso de apelación por ocho años, seis meses y quince días [...]”. **1.4** Se advierte que la Sala Superior ha presentado los fundamentos fácticos y jurídicos que sustentan su decisión, no solo basándose en las Sentencias del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/ TC y N.º 4532-2013-PA/TC; pues también ha explicado las razones por las cuales considera que lesionar el

derecho al plazo razonable en suficiente para inaplicar los intereses moratorios, expresando la ratio decidendi de la resolución de la materia controvertida. De este modo, en el caso, no se advierte vulneración alguna a la debida motivación de resoluciones judiciales, pues se evidencia, por el contrario, un análisis adecuado que responde al mérito de lo actuado en el proceso y resuelve con apego a criterios vinculantes establecidos por el máximo intérprete de la Constitución Política del Perú, por lo cual la causal invocada deviene **infundada**. **1.5** Por estas consideraciones, al no acreditarse que la Sala Superior vulneró lo dispuesto en el inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado por contravenir las normas que regulan el debido proceso y lo regulado por el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Constitucional, corresponde declarar **infundada** esta causal. Décimo.- Aplicación indebida del control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú **1.1** Habiéndose declarado procedente la causal de infracción normativa contenida en el recurso de casación interpuesto por el Procurador Público del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, corresponde realizar el análisis de los fundamentos que sustentan dicho medio impugnatorio, luego de lo cual se procederá a emitir pronunciamiento. Para este fin, corresponde citar los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Constitución Política del Perú** Artículo 51.- Supremacía de la Constitución La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado. [...] Artículo 138.- Administración de Justicia. Control difuso La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes. En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior. **Décimo Primero.- Análisis del caso concreto 1.1** Antes de realizar un análisis de la causal de infracción normativa invocada, corresponde señalar que la doctrina jurisprudencial se encuentra establecida en el artículo VII del título preliminar del Nuevo Código Procesal Constitucional, el cual establece: “[...] Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional”. En esa línea, se colige que existe un mandato preciso y obligatorio para que los jueces y tribunales acaten las resoluciones que constituyan doctrina jurisprudencial a fin de resolver las controversias planteadas. Con ello, hacemos referencia a las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 4532- 2013PA/TC, que ratifica el criterio vertido en el Expediente N.º 4082-2012-PA/TC, que dispone su aplicación para los casos similares en torno a la suspensión de los intereses moratorios una vez vencido el plazo para resolver el recurso de apelación en sede administrativa, por transgredir el derecho a recurrir de los contribuyentes así como el principio de razonabilidad, pues es responsabilidad de dichas entidades cumplir con los plazos establecidos en el Código Tributario. **1.2** El carácter vinculante de las sentencias referidas y que son desarrolladas por la Sala Superior como parte de su fundamentación, se agrega que el Tribunal Constitucional, en un fallo reciente contenido en el Expediente N.º 03523-2021-PA/TC, publicado el once de febrero de dos mil veintitrés, de conformidad con el artículo VI del título preliminar del Nuevo

Código Procesal Constitucional, ha fijado un precedente vinculante sobre la aplicación de los intereses moratorios en los procesos tributarios, estableciendo las siguientes reglas: **Regla sustancial:** A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado. El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado. Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable. **Regla procesal:** En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo. **1.3** Bajo este contexto, advierte esta Sala Suprema que la sentencia de vista ha fundamentado la validez del principio de razonabilidad a través de la doctrina jurisprudencial, las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y la normatividad sobre la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios, así como los intereses moratorios generados por el exceso del plazo para resolver. Es así que, al no encontrarse acreditado que la Sala Superior haya aplicado indebidamente el control difuso previsto en los artículos 51 y 138 de la Constitución Política del Perú, corresponde declarar **infundada** esta causal. **Décimo Segundo.- Inaplicación del artículo 33 del Texto Único del Código Tributario y del artículo 156 del Texto Único del Código Tributario** **1.1** Citemos los dispositivos legales cuya infracción se alega en el recurso de casación: **Código Tributario, modificado por la Ley N.º 30230, vigente desde el 13 de julio del 2014** Artículo 33.- La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en los Artículos 142, 150 y 152 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria o de apelación ante el Tribunal Fiscal, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación o apelación fuera por causa imputable a dichos órganos resolutores. [...] Artículo 156.- Resoluciones de cumplimiento Las resoluciones del Tribunal Fiscal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad.

En caso que se requiera expedir resolución de cumplimiento o emitir informe, se cumplirá con el trámite en el plazo máximo de treinta (30) días hábiles de recepcionado el expediente, bajo responsabilidad, salvo que el Tribunal Fiscal señale plazo distinto. Décimo Tercero.- Análisis del caso concreto **1.1** En el caso, resulta relevante lo desarrollado por el Tribunal Constitucional con relación a la regla de capitalización de intereses y los intereses moratorios: **13.1.1. Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082 2012-PA/TC (caso Medina de Baca)** En este pronunciamiento, se delimitó como controversia objeto de análisis la constitucionalidad de la regla de capitalización de intereses y la no suspensión del cómputo de estos durante el trámite del procedimiento contencioso administrativo; no obstante, en el desarrollo de la sentencia, se enfatiza el primer tema. Respecto a la **aplicación de la capitalización de intereses**, se concluye que esta es inconstitucional, en tanto transgrede el principio de razonabilidad, principalmente porque: “[...] es una forma de acentuar la sanción por la mora en el cumplimiento de una obligación”. Según el Tribunal Constitucional, independientemente de que los intereses moratorios no tengan naturaleza de tributo sino de sanción tributaria, deben respetar el principio de razonabilidad reconocido en vasta jurisprudencia (Expedientes N.º 02192-2004-AA/TC y N.º 00535-2009-PA/TC, entre otros) y reconocido en la Ley N.º 27444. Con relación a la aplicación de la regla de capitalización de intereses y el incremento del monto de la deuda tributaria, en los fundamentos 43 y 44 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC se estableció que el principio de no confiscatoriedad se transgrede “[...] cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantiza constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad”, y en el fundamento 54 se indicó que “[...] la aplicación de la capitalización de intereses moratorios es claramente excesiva, pues incrementa la deuda tributaria al punto quintuplicarla [...]”. Respecto al **cómputo de intereses durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario**, el Tribunal Constitucional resalta que toda persona tiene derecho a cuestionar asuntos que considere controvertidos; y, posteriormente, concluye que: “[...] el cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones [...]”. Cabe precisar que en esta sentencia se consideraron las modificaciones incorporadas al artículo 33 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, dispuestas por el artículo 6º del Decreto Legislativo N.º 981 y el artículo 7º de la Ley N.º 30230. **13.1.2. Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2013-PA/TC (caso ICATOM S.A.)** En este caso, se ahonda en el tema del cómputo de intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso-tributario, para lo cual se parte del análisis de la vulneración del principio de razonabilidad. El Tribunal Constitucional reconoce que el derecho a impugnar no tiene carácter absoluto y que, en algunas oportunidades, puede restringirse; por tal motivo, concluye que el cobro de intereses moratorios es constitucionalmente legítimo, siempre que estos se generen durante los plazos legales que la autoridad administrativa tributaria tiene para resolver los recursos administrativos. Y añade: “Lo que sí resulta **inconstitucional** es su cobro injustificado o **irrazonable** en el tramo en el que la **autoridad administrativa excede el plazo legal** por causas atribuibles a ella” [énfasis agregado]. En ese orden de ideas, se observa que en el criterio jurisprudencial no se hace diferenciación entre el plazo transcurrido en

exceso para resolver recursos impugnatorios en instancia administrativa (ya sea en reclamación o apelación); por tanto, dicha situación permite asumir que la conclusión a la que arriba respecto a la suspensión de intereses moratorios devengados es aplicable en ambos casos, es decir, para los recursos de reclamación y de apelación. Ahora bien, en los fundamentos 30 a 50 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2013-PA/TC se analiza la **garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo** y se señala que para determinar la violación de dicha garantía es necesario evaluar criterios como **i) la complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta procedimental del administrado, iii) la conducta de la administración pública y iv) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado**¹⁸. En el caso concreto que originó la emisión del referido pronunciamiento, el Tribunal analiza cada uno de los criterios y concluye que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento administrativo no actuaron de forma diligente y célere a fin de resolver la controversia en un plazo razonable, con lo cual incurrieron en violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable. Por último, se debe resaltar que en este pronunciamiento se insta a la Sunat y al Tribunal Fiscal (como partes codemandadas) –y demás entidades competentes¹⁹– que, en adelante, no incurran en acciones u omisiones similares a las que motivaron la demanda de amparo. Por ello, en los fundamentos jurídicos 51 a 53 se desarrollan criterios que “deben tomarse en cuenta para la resolución de controversias similares”²⁰: [...] **5. Sobre los efectos del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC** 51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del **principio de previsión de consecuencias**, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia. 52. En ese sentido, dicho criterio **no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos**, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contenciosos administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios. 53. **Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos** en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de **procedimientos contenciosos tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios**. [Énfasis nuestro]. **1.2** De ahí que el criterio desarrollado por el

Tribunal Constitucional en su Sentencia N.º 4082-2012-PA/TC, respecto a la vulneración del derecho al plazo razonable y al principio de razonabilidad de las sanciones, ha sido ratificado con la sentencia emitida en el Expediente N.º 4532-2013-PA/TC; en este último pronunciamiento se ha indicado que las reglas jurídicas mencionadas son aplicables por las entidades estatales para casos similares, a casos en trámite o pendientes de resolución firme; entendiéndose que la inclusión –respecto a los efectos de esta sentencia– referida a su aplicación en fase de ejecución del procedimiento o del proceso judicial, no debe atentar contra la cosa decidida y la cosa juzgada.

1.3 Dentro de un escenario de justificación de las decisiones judiciales, debemos establecer que la ratio decidendi o las razones esenciales que justifican un precedente, cuando están razonablemente motivadas, además de contribuir con los principios de igualdad y seguridad jurídica, alivian la carga argumentativa que le corresponde al juez al motivar su decisión. Es así que esta Sala Suprema ha señalado en la **Sentencia de Casación N.º 6619-2021** emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, ha establecido en calidad de regla con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento lo siguiente: [...] 5.2.4. Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, así como la suspensión de intereses moratorios devengados por la demora en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad. [...]

1.4 En esa línea, de la revisión de la sentencia materia de impugnación, tenemos que, conforme a lo señalado en ella respecto a la inaplicación de la capitalización de intereses moratorios y a los intereses moratorios generados por el exceso de plazo en que los codemandados se demoraron en resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa y se verifica que el colegiado superior acreditó la demora del órgano administrativo en resolver y por causa atribuible al mismo, que ello ha generado un incremento de la deuda tributaria y que así se afectó el principio de razonabilidad de las sanciones administrativas.

1.5 La Sala Superior ha sustentado su decisión en la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2012-AA/TC, que ordenó que se aplique en todos los casos el criterio contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC, según el cual es inconstitucional el cobro de estos intereses y su capitalización vulnera el principio de razonabilidad. Ha seguido también los parámetros establecidos por este Supremo Tribunal.

1.6 En el presente caso y como advierte la sentencia de vista, la Sunat y el Tribunal Fiscal han excedido los plazos para resolver los recursos de reclamación y de apelación, de acuerdo a lo previsto en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, que señala que el plazo máximo para que resuelvan el recurso de reclamación es de 9 meses y el plazo para resolver la apelación es de 12 meses; por lo que se lesiona el derecho al plazo razonable, con el agravante de que es por causa atribuible al órgano administrativo.

1.7 Por tal motivo, resulta evidente que la **sentencia de vista no infringe por inaplicación el artículo 33 del Código Tributario y el artículo 156 del Código Tributario**. En consecuencia, deviene en **infundada** la causal denunciada por el Tribunal Fiscal. **Recurso de casación presentado por la codemandada Sunat Décimo Cuarto: Contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; así como la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 y la inaplicación de los principios**

de igualdad tributaria, reserva de ley y deber de contribuir 1.1 Comencemos citando los dispositivos legales cuya infracción de alega en el recurso de casación: Código Tributario Artículo 33.- Intereses moratorios El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. La Sunat fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la Sunat. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la Sunat, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas. [...] **Código Civil** Artículo 1242.- Interés compensatorio y moratorio El interés es compensatorio cuando constituye la contraprestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien. Es moratorio cuanto tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago. **Ley N.º 30230** Cuarta.- Recursos de apelación interpuestos antes de la vigencia de la presente ley Para las deudas tributarias que se encuentran en procedimientos de apelación en trámite a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, la regla sobre no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario y al artículo 151 del Decreto Legislativo 1053, será aplicable si en el plazo de doce (12) meses contados desde la entrada en vigencia de la presente Ley, el Tribunal Fiscal no resuelve las apelaciones interpuestas. Para efectos de acelerar la resolución de procedimientos a cargo del Tribunal Fiscal, este está facultado excepcionalmente para organizar los expedientes asignando y programando su resolución en función al monto y la antigüedad de la deuda materia de controversia. **1.2** En el caso, la recurrente denuncia tres infracciones normativas de naturaleza material, las cuales serán desarrolladas de forma conjunta al estar relacionadas y al haber emitido un pronunciamiento similar en el recurso de casación presentado por el Procurador del Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal. **Décimo Quinto: Análisis del caso concreto 1.1** Respecto a la infracción normativa vinculada a la contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, así como la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 y la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y deber de contribuir; resulta relevante traer a colación lo ya desarrollado en los puntos 13.1 a 13.4, los cuales desarrollan el extremo referido a la capitalización de los intereses moratorios y los intereses moratorios por exceso de plazo en resolver y por causa atribuible al órgano administrativo. **1.2** Sobre el plazo razonable cuya vulneración se ha producido en el caso concreto, cabe agregar lo analizado por Ricardo Daniel Palermo, respecto a la garantía del plazo razonable, quien señala: **a)** La garantía del plazo razonable, entendido como herramienta básica para evitar la prolongación indefinida e injustificada de causas judiciales o administrativas, tiene en el ordenamiento argentino carácter constitucional, y por ello debe ser aplicado, de corresponder, por cualquier autoridad estatal, perteneciente a cualquiera de los tres poderes del Estado, con independencia del término de prescripción de las acciones. **b)** De acuerdo al texto constitucional, la incorporación de

las normas convencionales se considera con carácter complementario a las declaraciones, derechos y garantías de la primera parte de la Constitución, a las que no modifican ni derogan en modo alguno, por la cual en el derecho argentino es posible aplicar la garantía del plazo razonable a las personas de existencia ideal, sin perjuicio del Art. 1º inc. 2 de la Convención Interamericana de San José. **1.3** Respecto a la infracción normativa vinculada a la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 y, conforme a lo desarrollado en la presente resolución, advierte este supremo colegiado que la Sala Superior procede a evaluar que el tiempo transcurrido en el procedimiento contencioso tributario hasta la emisión de la resolución del Tribunal Fiscal origina un grave perjuicio a la parte administrada, razón por la cual se ha transgredido el plazo razonable por causa atribuible al órgano administrativo (en la reclamación y la apelación). En esa línea, si bien la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 refiere la regla sobre la no exigibilidad de intereses moratorios introducida al artículo 33 del Código Tributario, cierto es también que se debe privilegiar el derecho al plazo razonable²¹, el cual también ha sido recogido por nuestro Tribunal Constitucional y es reconocido por el colegiado superior en el desarrollo de la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4532-2013-PA/TC, que ratifica el criterio vertido en la Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 4082-2012-PA/TC respecto a la garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo. Asimismo, no se advierte una contravención del principio de razonabilidad; al contrario, se observa que el incremento excesivo de la deuda tributaria sea por la capitalización de intereses moratorios como por los intereses moratorios por exceso del plazo para resolver ha vulnerado el principio de razonabilidad. Tampoco advierte esta Sala Suprema que se hayan inaplicado los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y el deber de contribuir, en tanto las causas por el exceso de plazo se pueden atribuir al órgano administrativo. **1.4** Por las razones antes expuestas, en la sentencia de vista **no ha existido contravención del principio de razonabilidad y del artículo 33 del Código Tributario concordado con el artículo 1242 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**; tampoco se advierte la inaplicación de la cuarta disposición complementaria transitoria de la Ley N.º 30230 ni la inaplicación de los principios de igualdad tributaria, reserva de ley y del deber de contribuir. Corresponde, pues, declarar **infundadas** estas causales. **Pretensión Accesorio** Considerando que, la demanda contiene pretensión accesorio respecto a las pretensiones principales, resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 87 del Código Procesal Civil que prescribe: “La acumulación objetiva originaria puede ser subordinada, alternativa o accesorio [...]; y es accesorio cuando habiendo varias pretensiones, al declararse fundada la principal, se amparan también las demás”; pues bien, habiéndose determinado que las pretensiones de las cuales dependen las accesorias, referidas en un caso, a la reliquidación de la determinación de la resolución de multa emitida por concepto de comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del texto único ordenado del Código tributario, en lo que fuera aplicable, respecto del reparo amparado sobre gastos de maestría a favor de Oscar Esquén, corresponde amparar dicho extremo en lo que fuera aplicable. **1.5** En consecuencia, se debe declarar fundada la demanda respecto la pretensión accesorio a la primera pretensión principal o autónoma, en lo que fuera aplicable. **Decisión:** Por tales fundamentos y de acuerdo con lo regulado por los artículos 396 y 397 del Código

Procesal Civil, **se resuelve: Primero: Declarar infundado** el recurso de casación interpuesto por el codemandado Tribunal Fiscal, mediante escrito del diez de noviembre de dos mil veintiuno (folios 2300-2334 del EJE); e **infundado** el recurso de casación interpuesto por la codemandada Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, mediante escrito del tres de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1855-1887 del EJE), en consecuencia **no casar** el extremo de la sentencia de vista referido a la segunda pretensión principal o autónoma, así como el extremo de la pretensión accesorio a la segunda pretensión principal o autónoma, vinculada a la inaplicación de la regla de capitalización de intereses moratorios, e inaplicación de intereses moratorios por el exceso de plazo en resolver por parte de la administración tributaria y el Tribunal Fiscal. **Segundo: Declarar fundado en parte** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Cervecería San Juan S.A., mediante escrito del ocho de noviembre de dos mil veintiuno (folios 1890-1926 del EJE), en el extremo correspondiente al reparo por gastos de maestría; en consecuencia, **casar** la sentencia de vista contenida en la resolución número treinta y uno, del catorce de octubre de dos mil veintiuno (folios 1808-1844 del EJE), en el extremo correspondiente al reparo por gastos de maestría, y, actuando en sede de instancia, **revocar en parte** la sentencia apelada, y reformándola, **declarar fundada en parte** la demanda presentada el veintisiete de junio de dos mil dieciocho, respecto de la primera pretensión principal o autónoma, solo en el extremo correspondiente al reparo por gastos de maestría; así como respecto de la pretensión accesorio a la primera pretensión principal o autónoma, en lo que resulte aplicable respecto del mismo extremo; en consecuencia, **se declara** la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01089-5-2018 y la nulidad parcial de la Resolución de Oficina Zonal N.º 155014000553/Sunat por el reparo de gastos en maestría a favor de Oscar Esquén, e **infundado en parte** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Cervecería San Juan S.A. en los demás extremos. **Tercero: Disponer** la publicación de la presente resolución en el Diario Oficial El Peruano conforme a ley, en los seguidos por Cervecería San Juan S.A. contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Delgado Aybar**.

S. S.

Burneo Bermejo,

Bustamante Zegarra,

Cabello Matamala,

Delgado Aybar,

Tovar Buendía.

1 Expediente Judicial Electrónico.

2 La resolución de primera instancia fue emitida mediante resolución número diecinueve, de fecha trece de noviembre de dos mil veinte (folios 1212-1250 del EJE).

3 Hitters, Juan Carlos. (1984). Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

4 Monroy Cabra, Marco Gerardo (1979). Principios de derecho procesal civil. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

5 Guastini, Ricardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, CEPC; p. 249

6 La interpretación implica atribuir sentido a un texto o a una disposición normativa. Esta atribución o dotación de significado a una disposición normativa, en un escenario de ambigüedad y vaguedad del lenguaje, está vinculado al uso de técnicas, criterios o métodos de interpretación y construcción, tales como la interpretación literal, teleológica, sistemática entre otras. Guastini, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica

<http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>

7 Sobre el punto, refiere también Guastini:

Sin embargo, en la literatura se encuentra también un concepto más estricto de interpretación. Varios autores distinguen la interpretación propiamente dicha, entendida como solución de dudas sobre el significado, de la (mera) comprensión. Es decir, según esta definición, se interpreta solo cuando no se comprende, y en cambio cuando se comprende no se interpreta ("in claris non fit interpretatio"). Cfr., e.g., Wróblewski, 1983 y 1989; Marmor, 1992; Diciotti, 1999; Lifante, 1999 y 2010. Esta manera de ver (comprometida con una teoría ingenua de la interpretación) suena problemática por varias razones. Entre otras, la siguiente: la comprensión inmediata de un texto parece ser nada más que una forma de interpretación –la interpretación prima facie– distinta, en cuanto tal, de otras formas (distinta, en particular, de la interpretación "all things considered"). Cfr. Diciotti, 1999, cap. IV. Guastini, Riccardo. Interpretación y construcción jurídica. <http://www.scielo.org.mx/pdf/is/n43/n43a2.pdf>

8 Guastini, Riccardo (2014). Interpretar y argumentar. Madrid, Centro de Estudios políticos y constitucionales; p. 26.

9 Esta idea es asumida por el Tribunal Constitucional en la Sentencia N.º 010-2002-AI/TC:

6.2. La legitimidad de las sentencias interpretativas

34. La existencia de toda esta clase de sentencias del Tribunal Constitucional es posible sólo si se tiene en cuenta que, entre "disposición" y "norma", existen diferencias (Riccardo Guastini, "Disposizione vs. norma", en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1989, pág. 3 y ss.). En ese sentido, se debe subrayar que en todo precepto legal se puede distinguir:

a) El texto o enunciado, es decir, el conjunto de palabras que integran un determinado precepto legal (disposición); y,

b) El contenido normativo, o sea el significado o sentido de ella (norma).

10 Guastini, Riccardo Estudios sobre la interpretación jurídica. Ed. Universidad Nacional Autónoma de México. 1999. P. 11

11 Constitución Política del Perú

Artículo 139.- 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.

12 Código Procesal Civil

Artículo 122.- 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.

13 Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial

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

14 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.

15 Denominado “Validación de Estudio Estadístico de Mermas - Año 2002 - Planta Pucallpa” y obrante de fojas 195 a 210 del expediente administrativo digitalizado, tomo 18.

16 Obrante a folios 322 a 102 del Expediente Judicial Electrónico - Principal

17 Obrante a fojas 328 a 331 del Expediente Judicial Electrónico - Principal

18 Específicamente, tales criterios se mencionan y desarrollan en el fundamento jurídico 33 de la acotada sentencia del Tribunal Constitucional.

19 Conforme al numeral 3 de la parte resolutive de la referida sentencia.

20 Este criterio también ha sido corroborado con la Sentencia del Expediente N.º 2051-2016-PA/TC, del doce de noviembre de dos mil veinte (caso Paramonga), y la Sentencia del Expediente N.º 225-2017-PA/TC, del veintiocho de enero de dos mil veintiuno (caso Telefónica).

21 Refiere el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 2141-2012-HC/TC, respecto al plazo razonable:

3. El derecho a ser juzgado en un plazo razonable constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso establecida en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución Política del Perú. El Tribunal Constitucional ha precisado que sólo se puede determinar la violación del contenido constitucionalmente protegido del mencionado derecho a partir del análisis de los siguientes criterios: a) la actividad procesal del interesado; b) la conducta de las autoridades judiciales, y c) la complejidad del asunto. Estos elementos permitirán apreciar si el retraso o dilación es indebido, lo cual, como ya lo ha indicado el Tribunal Constitucional, es la segunda condición para que opere este derecho.

Documento publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 13 de setiembre del 2023.