

<sup>6</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso J. vs. Perú". Sentencia del veintisiete de noviembre de dos mil trece; párr. 258.

<sup>7</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá". Sentencia del dos de febrero de dos mil uno; párr. 127.

<sup>8</sup> CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. "Caso Casa Nina vs. Perú". Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.

<sup>9</sup> Resolución recaída en el Expediente N° 02467-2012-PA/TC, publicada en el portal web de la mencionada institución el diecinueve de enero de dos mil quince.

<sup>10</sup> Constitución Política del Estado

**Artículo 139. Principios de la Administración de Justicia**

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.

<sup>11</sup> 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.

**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.

<sup>12</sup> 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. Esta disposición alcanza a los órganos jurisdiccionales de segunda instancia que absuelven el grado, en cuyo caso, la reproducción de los fundamentos de la resolución recurrida, no constituye motivación suficiente.

<sup>13</sup> El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N° 1480-2006-AA/TC, publicada el dos de octubre de dos mil siete en el diario oficial El Peruano, 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.

<sup>14</sup> Resolución del referido tribunal recaída en el Expediente N° 0728-2008-PHC/TC, publicada el ocho de noviembre de dos mil ocho en el diario oficial El Peruano.

<sup>15</sup> Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 00356-2022-PHC/TC, publicada en el diario oficial El Peruano, el quince de junio de dos mil veintitrés.

<sup>16</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano el veintisiete de febrero de mil novecientos setenta y cuatro.

<sup>17</sup> Publicado en el diario oficial El Peruano el treinta y uno de julio de dos mil tres.

<sup>18</sup> Publicado el diecinueve de marzo de mil novecientos setenta y cinco en el diario oficial El Peruano.

**C-2287839-58**

**CASACIÓN N° 24935-2023 LIMA**

**TEMA:** TRATAMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE PRESUNCIÓN DE VERACIDAD, VERDAD MATERIAL Y LEGALIDAD, EN CONSORCIOS PARA EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS

**SUMILLA:** En el presente caso, respecto a los reparos cuestionados por la recurrente, se advierte que sustenta su recurso de casación argumentando que se produjo la vulneración de los principios de presunción de veracidad, verdad material e impulso de oficio. Asimismo, refiere que las instancias de mérito no tuvieron en consideración sus argumentos ni los medios de prueba aportados, entre otros. Sin embargo, del estudio de autos, se verifica que en el presente caso no se produjo vulneración alguna de los principios señalados ni se advierte alguna falta de valoración probatoria, por lo cual el recurso de casación resulta infundado.

**PALABRAS CLAVE:** principio de presunción de veracidad, principio de verdad material, principio legalidad, carga de la prueba, principio de impulso de oficio

Lima, diecisiete de enero de dos mil veinticuatro.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTA:** La causa número veinticuatro mil novecientos treinta y cinco -dos mil veintitrés, Lima; 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, la

demandante, **TECPETROL DEL PERU S.A.C.** interpuso recurso de casación el dieciocho de enero de dos mil veintitrés (fojas tres mil ciento sesenta a tres mil ciento noventa y dos del Expediente Judicial Electrónico - EJE<sup>1</sup>); contra la sentencia de vista del dos de diciembre de dos mil veinte (fojas tres mil noventa a tres mil ciento trece), que confirmó la sentencia, del treinta de junio de dos mil veintidós (fojas dos mil novecientos once a dos mil novecientos cincuenta y dos), que **declaró fundada en parte** la demanda —en consecuencia, **i)** declara la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, en el extremo de la pretensión subordinada de la demanda, referida a la suspensión de intereses moratorios computados por el exceso del plazo del Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante, por el periodo del doce de diciembre de dos mil doce a trece de julio de dos mil quince; y **ii)** ordena a la administración tributaria que proceda a recalcular los intereses moratorios, excluyendo aquellos que se hayan generado en el mencionado periodo—; e **infundada** la demanda en todo lo demás que contiene (respecto a los reparos). **Antecedentes. Demanda.** Mediante escrito del veintiocho de febrero de dos mil veinte (fojas sesenta a ciento veinte), **TECPETROL DEL PERU S.A.C.** interpuso demanda contra el **Tribunal Fiscal** y la **Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT)**, solicitando como petitorio lo siguiente: **Primera pretensión principal:** Solicita que se declare la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, del cuatro de octubre de dos mil diecinueve, en el extremo que confirmó la Resolución de Intendencia N° 0150140009995, de fecha treinta de setiembre de dos mil once, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 0120030020383 y la Resolución de Multa N° 0120020016126, giradas por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Precisa que la resolución impugnada vulneró los principios de presunción de veracidad y presunción de licitud, previstos, respectivamente, en los numerales 1.7 del artículo IV del título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General y en el numeral 9 del artículo 248 de la misma ley. **Segunda pretensión principal:** Solicita, al amparo del numeral 2 del artículo 5 de la Ley N° 27584, un pronunciamiento de plena jurisdicción y que se declare **i)** que no existió un aumento indebido de la pérdida neta del ejercicio dos mil cuatro y **ii)** que la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **Pretensión accesoria a la segunda pretensión principal:** Solicita que se ordene la inmediata restitución del monto de S/. 1'089,533.00 (un millón ochenta y nueve mil quinientos treinta y tres soles con cero céntimos) en el caso en que dicho monto haya sido pagado como consecuencia de la cobranza coactiva iniciada por la SUNAT, más los intereses respectivos. **Pretensión subordinada:** En caso de desestimen sus pretensiones principales, de nulidad y plena jurisdicción, solicita que el Juzgado ordene a la administración tributaria recalcular los intereses excluyendo aquellos que se hayan generado como consecuencia de la demora en exceso por parte de la administración en resolver sus recursos de reclamación y apelación. **Sentencia de primera instancia:** Mediante sentencia del treinta de junio de dos mil veintidós, el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros declaró fundada en parte la demanda —por lo que devino nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, en el extremo de la pretensión subordinada de la demanda, referida a la suspensión de los intereses moratorios computados por el exceso de tiempo del Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante, por el periodo del doce de setiembre de dos mil doce al trece de julio de dos mil quince; y ordena a la administración tributaria que proceda a recalcular los intereses moratorios, excluyendo aquellos que se hayan generado en el mencionado periodo— e infundada la demanda en todo lo demás que esta contiene (respecto a los reparos). Estos son sus argumentos: **a) Respecto a su pretensión de nulidad,** la demandante alega que se han vulnerado los principios de presunción de veracidad y presunción de licitud; no obstante, se aprecia que en su escrito de demanda solo ha formulado un enunciado general señalando que presentó diversa documentación que acreditaba su postura y demostraba que los reparos efectuados debían ser levantados, mas no especificó cuáles fueron estos medios probatorios y a qué reparos correspondían, puesto que la materia controvertida contiene diversos reparos referidos no solo a la demandante sino también a los resultados de la fiscalización efectuada por la SUNAT al operador Pluspetrol Peru Corporation S.A. **b) No se observa que el Tribunal Fiscal hubiera vulnerado los principios de presunción de veracidad y licitud previstos en la Ley del Procedimiento Administrativo**

General, ya que si bien por estos principios se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados responden a la verdad de los hechos que ellos afirman, la presunción admite prueba en contrario; es decir que si bien la demandante puede presentar documentación en el procedimiento de fiscalización o el contencioso tributario, no es menos verdad que dicha documentación puede ser contrastada por la administración tributaria y el Tribunal Fiscal, máxime si dichas entidades también se encuentran sometidas al principio de verdad material, por el cual deben realizar todas las acciones posibles para llegar a la realidad de los hechos. c) El Juzgado agrega que lo señalado por la demandante tampoco resulta exacto, toda vez que en muchos de los reparos el Tribunal Fiscal no ha cuestionado la veracidad de la documentación presentada por la demandante, sino que, luego de valorar los medios probatorios presentados, concluyó que estos por sí mismos no desvirtuaron los reparos o no acreditaban que la deducción de gastos o reconocimiento de ingresos hubiese sido realizada de manera correcta; es decir, los reparos efectuados por la SUNAT no tienen un sustento referido a la veracidad de la documentación presentada por la demandante, sino por el hecho de acreditación de medios probatorios. Por lo tanto, al no advertirse una vulneración de los principios de veracidad y licitud, corresponde desestimar la primera pretensión principal de nulidad de la demanda. d) **Respecto a la segunda pretensión principal**, la demandante solicita, al amparo del numeral 2 del artículo 5 de la Ley N° 27584, como pretensión de plena jurisdicción, que se declare que no existió un aumento indebido de pérdida neta del ejercicio dos mil cuatro y que la demandante no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. Con relación a ello, la jueza procedió a analizar los reparos que fueron confirmados por el Tribunal Fiscal. e) En cuanto al reparo por deducción en exceso comunicada por el operador - Lote 88, el Juzgado estableció que, ante los requerimientos de la administración tributaria, la recurrente presentó un escrito donde señalaba que realizaba su propio cálculo de costeo de stock de hidrocarburos, en función de los costos y gastos atribuidos al operador. Sin embargo, no adjuntó documentación que acreditara que ellos realizaban su propio costeo de stock. Asimismo, estableció que el operador (Pluspetrol), al que se había requerido el sustento de la observación por deducción en exceso, aceptó la observación que solo afecta a los participantes, que comunicó a los participantes una deducción tributaria por valuación de stock de líquidos de gas natural, que existió un exceso en la valuación de stock de líquidos de gas de los participantes, y que la demandante no sustentó documentariamente que hubiera realizado su propio costeo de stock, como afirmada en su escrito y, por ello, reparaba dicho concepto. f) En lo atinente al reparo por costo de ventas indebido, se verificó que la SUNAT reparó el costo de transporte de gas a través del gasoducto para llevarlo de la Planta de Malvinas a la Planta de Pisco y de la Planta de Pisco hasta su venta, al señalar que dicho costo debía formar parte del costo de producción. Asimismo, la demandante, por medio de escrito del diez de agosto de dos mil nueve (folios mil trescientos ochenta y seis a mil trescientos noventa), adjuntó copias de las facturas emitidas por Transportadora de Gas del Perú S.A., el registro de compras de los periodos en que fueron anotadas, indicando que las facturas fueron registradas en la cuenta 7111002 - "Transporte merca. int.", y fueron contabilizadas como gastos de comercialización, los que forman parte de los estados contables del costo de ventas. De igual manera, agrega que los costos de transporte se efectuaron con la finalidad de colocar los líquidos de gas natural en los puntos de venta, y, si bien no puede calificarse como costos directos o que se encuentran relacionados a la producción de los bienes que se comercializan, no es menos verdad que dichas erogaciones califican como costos indirectos para la producción de los bienes, ya que el transporte de dichos bienes tuvo como objetivo poner las existencias en su ubicación y en sus condiciones actuales. De acuerdo a ello, resulta conforme a ley el reparo efectuado por la demandante y lo resuelto por el Tribunal Fiscal. Respecto a lo señalado por el demandante, referido a que se trata de un desembolso que no está registrado en una cuenta del consorcio sino en una cuenta del operador, el Juzgado establece que dicho reparo se realizó según lo declarado en la declaración jurada de la demandante del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro; asimismo, la demandante señaló que ella registró dichos desembolsos en sus cuentas de gasto. g) Respecto al reparo por diferencia en deducción "valuación de stock"- Lote 88, si bien la demandante alegó que ella realizó su propia determinación sin utilizar los montos comunicados por el operador, los medios probatorios presentados solo muestran los cálculos efectuados por esta, sin que se presenten mayores medios probatorios que pudieran verificar cómo determinó los montos consignados en sus cuadros de cálculo, ya que no

basta con afirmar que efectuó un cálculo diferente al comunicado por el operador, máxime si es este quien se encarga de realizar el inventario físico al término del ejercicio, tal como lo señaló la administración tributaria en el Anexo 1 del Resultado del Requerimiento N° 01220 90000397 ( folio mil trescientos ochenta y tres). Además, si bien la demandante sostiene que ella, para efectos tributarios, toma el costo de producción de los inventarios, y, para efectos contables, registra el valor neto de realización de los inventarios, solo menciona qué es lo que corresponde de acuerdo a la legislación del impuesto a la renta, sin mencionar cuál es la base legal que sustenta lo señalado. Respecto al argumento de la demandante por el cual indica que la diferencia observada por la SUNAT probablemente haya sido debido a que el ajuste entre el valor neto de realización y el costo promedio de los inventarios efectuados por ambas empresas sea diferente debido a que el valor neto de realización lo determina cada empresa, corresponde señalar que solo afirma una probabilidad sobre lo que pudo haber sucedido, mas no presenta mayores argumentos o medios probatorios que puedan corroborar su alegato. h) En lo que concierne al reparo por "gastos por viáticos no sustentados", señala que la demandante no presentó los medios probatorios necesarios y suficientes para acreditar los gastos relacionados por viáticos, por lo que tampoco puede verificarse la fehaciencia y la causalidad del gasto, por lo que desestima los argumentos de la recurrente respecto a este reparo. **Sentencia de vista:** Mediante sentencia de vista de fecha dos de diciembre de dos mil veintidós (fojas dos mil novecientos once a dos mil novecientos cincuenta y dos), la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirmó** la sentencia de primera instancia, que declaró **fundada en parte** la demanda, por considerar que: a) En cuanto a los intereses moratorios, sostiene que se debe aplicar la suspensión del cómputo de los intereses moratorios durante el referido exceso del plazo, ya que considerar estos como parte de la deuda tributaria sería sancionar a la empresa por ejercer su derecho de recurrir a la instancia administrativa y por un hecho ajeno a la demandante (demora en resolver). El periodo de suspensión estará comprendido desde el doce de diciembre de dos mil doce al trece de julio de dos mil quince, por cuanto a partir del catorce de julio de dos mil quince hasta la fecha de emisión de la resolución del Tribunal Fiscal materia de controversia, la administración tributaria no aplicó los intereses moratorios. b) En cuanto a los reparos detectados por la autoridad administrativa, sostiene que, de la revisión de autos, se tiene que la administración reparó las deducciones efectuadas por la recurrente por gastos financieros, gastos administrativos y gastos varios relacionados con los Lotes 56 y 88, incurridos antes del inicio de la explotación comercial, debido a que corresponden a desembolsos que debían ser amortizados a partir del ejercicio en que se iniciara la producción o explotación de los mencionados lotes, ello con base en los artículos 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, el inciso d) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta y el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. c) El "Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos en el Lote 88", suscrito el nueve de diciembre de dos mil, en su cláusula novena estableció que las empresas que conforman el contratista se sujetaban al régimen tributario común del Perú vigente a la fecha de suscripción del mismo, esto es, la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley Orgánica de Hidrocarburos; estableció también que se utilizaría el método de amortización lineal en un periodo de cinco (5) ejercicios anuales, contados a partir del ejercicio al que corresponda la fecha de inicio de la extracción comercial, y que la amortización se aplicaría a todos los gastos de exploración y desarrollo y a todas las inversiones que realice el contratista desde la fecha de suscripción hasta la fecha de inicio de extracción comercial. d) Además en la cláusula primera del acotado contrato se definió como la fecha de inicio de la extracción comercial al día en que se lleve a cabo la primera medición de hidrocarburos en un punto de fiscalización de la producción; y se señaló que debía entenderse como "desarrollo" a aquella ejecución de cualesquiera de las actividades apropiadas para la producción de hidrocarburos, como la perforación, completación y profundización de pozos, el diseño, construcción, instalación de equipos, tuberías, tanques de almacenamiento y otros medios e instalaciones. e) Asimismo, obra el "Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos en el Lote 56", celebrado entre Pluspetrol Peru Corporation S.A., Hunt Oil Company of Peru L.L.C.- Sucursal del Perú, SK Corporation - Sucursal Peruana, Tecpetrol del Perú S.A.C. y Sonatrach Peru Corporation S.A.C., celebrado el siete de setiembre de dos mil cuatro, en que la participación de la recurrente es del 10% y se advierte que también contiene la cláusula novena acotada en el párrafo precedente. f) En tal

sentido, resulta claro que los contratantes se encontraban sujetos al régimen tributario común del Perú vigente a la fecha de suscripción del mismo, esto es, la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley Orgánica de Hidrocarburos, por lo que en virtud de lo establecido en los referidos contratos y las normas mencionadas, se determinó que aquellos gastos efectuados con anterioridad y posterioridad a la suscripción de los contratos, debían ser considerados como gastos preoperativos (diferidos), por cuanto fueron realizados a fin de llevar a cabo las actividades asumidas por la celebración de los citados contratos; por tanto, dentro de estos se encontraban los gastos financieros y administrativos alegados por la recurrente. Asimismo, cabe precisar que el hecho de que el “Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos en el Lote 88” no haya tenido una etapa de exploración, no significa que no se haya incurrido en gastos preoperativos, por lo que lo alegado por la recurrente carece de asidero. g) Finalmente, respecto a la aplicación del principio del devengado, cabe precisar que, en el caso de autos, no resulta precedente su aplicación, en la medida que los gastos materia de controversia han sido calificados como gastos preoperativos, por lo que resulta aplicable el inciso g) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, en virtud del principio de especialidad, norma que se encuentra en concordancia por la Ley Orgánica de Hidrocarburos. En tal sentido, no se advierte vulneración alguna del principio de legalidad, como erróneamente alega la recurrente, de modo que, atendiendo a todo lo expuesto, corresponde desestimar el presente agravio. **Materia controvertida en el presente caso.** Con relación a los hechos determinados por las instancias de mérito y en concordancia con las causales por las que fue admitido el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante, concierne a esta Sala Suprema determinar si las instancias de mérito vulneraron los principios de presunción de veracidad y verdad material al desestimar los cuestionamientos de la recurrente a los reparos efectuados por la autoridad administrativa y confirmados por el Tribunal Fiscal; asimismo, se ha de determinar si, como facultad de plena jurisdicción, corresponde declarar que no existió un aumento indebido de la pérdida neta del ejercicio dos mil cuatro, y declarar que la empresa recurrente no incurrió en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario. **Causales procedentes del recurso de casación:** Mediante auto de calificación del once de octubre de dos mil veintitres (fojas ciento setenta y dos del cuaderno de casación, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República declaró procedente el recurso de casación interpuesto por la demandante Tecpetrol del Perú S.A.C., por las siguientes causales: **1) Vulneración al derecho a una debida motivación, establecida en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Como argumentos que sustentan la referida infracción normativa señala lo siguiente: a) *Ante sus argumentos respecto a que con la sentencia de primera instancia se estaría vulnerando su derecho a una debida motivación, la Sala Superior tiene como respuesta únicamente que “se verifica” que el juzgado ha cumplido con motivar su sentencia, omitiendo evaluar y/o analizar las premisas que sustentan su pronunciamiento. En efecto, ha argumentado y sustentado su posición en base a la presentación de documentos en sede administrativa respecto de los cuales el Juzgado – y ahora la Sala Superior- ha hecho un análisis escueto y vago, pues de manera general menciona que la recurrente no ha cumplido con presentar documentación suficiente y que acredite su posición.* b) *La Sala Superior, el Juzgado y el Tribunal Fiscal, no emiten las razones que justifiquen su decisión, siendo que no basta que se consigne como premisa que la recurrente no presentó documentación suficiente o que no acredita un hecho, sino que se tiene que justificar y desarrollar por qué considera que dicha documentación no resulta a su juicio suficiente o por qué razón descarta y no valora los argumentos proporcionados por la recurrente, solo así, exponiendo las razones que sustentan su premisa, emitirá una conclusión válida. Lo anterior ha ocasionado que se vulnere también su derecho de defensa al no conocer los fundamentos por los que se considera que la documentación presentada es insuficiente, vulnerando abiertamente el artículo 129 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.* c) *Lo contemplado en el artículo 129 e inciso 2) del artículo 109 del Texto Único Ordenado del Código Tributario no se cumplen en el caso de autos; en ese sentido, lo que corresponde en el presente caso y como en toda controversia es que los encargados de administrar justicia respondan a los argumentos y cuestionamientos de las partes, señalando las razones por las que adoptan tal posición y las razones por las que rechaza la argumentación que resulte contraria a la misma. En otras palabras, omitir pronunciarse sobre un argumento o sobre los agravios expresados por las partes atenta contra el derecho a*

*un debido proceso y en consecuencia a la motivación de las resoluciones judiciales.* d) *Pese a que resulta evidente que en primera instancia el Juzgado incurrió en una vulneración de su derecho a una debida motivación, la Sala Superior, pasa por alto dicho vicio y se pronuncia sobre el fondo del asunto, convalidando con ello el vicio denunciado.* **2) Inaplicación del “principio de presunción de veracidad” y “principio de verdad material, contemplados en el artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444; debido a que pese a los medios de prueba aportados, la Corte Superior ha sostenido que el “reparo por deducción en exceso comunicada al operador”, el “reparo por costo de ventas indebido”, el “reparo diferencia en deducción “valuación de stock”-Lote 88” y el “reparo por gastos por viáticos no sustentados” se encuentran conforme a Ley.** Como argumentos que sustentan la infracción normativa señala lo siguiente: a) *La Sala Superior no ha tenido en cuenta que en el procedimiento administrativo la carga de la prueba, de acuerdo con lo establecido en el artículo 173 de la Ley N° 27584, se rige por el principio de impulso de oficio. En ese sentido, en este caso en concreto, la recurrente presentó documentación diversa, que acreditaba su postura y demostraba que los reparos efectuados debían ser levantados. Sin embargo, ni el Tribunal Fiscal, ni el Juzgado los consideró y ahora la Sala Superior ha confirmado los reparos sin tener en cuenta que la SUNAT en etapa administrativa no ha valorado la documentación que ha presentado para sustentar su defensa ante cada uno de los reparos confirmados.* b) *En relación al reparo por deducción en exceso comunicada al operador señala que, en el recurso de apelación presentado en sede administrativa, adjuntó como Anexo “A” una copia del cálculo del Impuesto a la Renta de Tecpetrol del Perú S.A.C. al 31 de diciembre de 2004; conforme a los datos que arrojó dicho papel de trabajo y que constituye el soporte de la Declaración Jurada Anual presentada, la sociedad determinó en el ejercicio 2004 una pérdida ascendente a US\$ 21'227,768.00. Para llegar a la cifra antes mencionada la empresa efectuó ajustes, adicionales y deducciones a su resultado contable, los que se pueden observar de los Anexos A, B y C de su recurso de apelación que obra en el expediente administrativo.* c) *En el documento que presentó como Anexo “D” de dicho recurso, se desglosaron las deducciones, que como se puede corroborar, las deducciones informadas por el Operador, identificadas como rubro (3), son las mismas que las indicadas en el Anexo “E” que contiene la información del paquete fiscal que el Operador envió a todos los partícipes.* d) *Respecto a las amortizaciones, reitera que el operador solo envía (atribuye) la base amortizable y cada partícipe amortiza según su criterio lo cual es legalmente válido ya que cada socio tiene responsabilidad independiente respecto del cálculo de su impuesto a pagar. Es así como la empresa no toma, para efectuar este ajuste, los valores indicados por el Operador como diferencia entre valor de últimas ventas y costo promedio, solo toma de los datos brindados por el mismo el costo promedio como ya se sustentó en instancia administrativa.* e) *De lo señalado en el punto 4 del Anexo “D”, Tecpetrol del Perú S.A.C. únicamente tomó como deducción US\$ 1'316,867.00 (un millón trescientos dieciséis mil ochocientos sesenta y siete dólares americanos con cero centavos) por los conceptos Pisco-Natural Gas Líquido Valuation y Malvinas, lo que la Administración también pudo corroborar en su oportunidad durante la fiscalización realizada; asimismo, señala que en el Anexo “G” figura el ajuste realizado por Tecpetrol del Perú S.A.C. consistente en tomar las existencias contables vs la valuación fiscal (cálculo efectuado por Tecpetrol del Perú S.A.C.).* f) *Añade que los ítems identificados como 5 en los anexos “F y E”, que son los que la Administración ha cuestionado, nunca fueron considerados por la recurrente para efectuar cálculo alguno referido al ajuste de valuación de existencias. Como resulta claro y se podrá verificar del expediente administrativo, la recurrente sí presentó la documentación pertinente, relacionada directamente con los reparos efectuados y que sustentaba sus afirmaciones, sin embargo, el Juzgado y ahora la Corte Superior en contravención de los principios de presunción de veracidad y de verdad material, ha descartado por completo sus argumentos y la documentación presentada pese a que la Administración no ha acreditado ni sustentado los reparos efectuados.* g) *Con relación al reparo por costo de ventas indebido, señala que la Administración Tributaria ha considerado como parte del costo de producción la suma de US\$ 6'048,509.30 (seis millones cuarenta y ocho mil quinientos nueve dólares americanos con treinta centavos), por concepto de transporte por ducto de los líquidos de gas natural; al respecto, precisa en que no corresponde que se le atribuya este reparo puesto que se trata de un desembolso que no está registrado en una cuenta del consorcio sino en una cuenta que corresponde única y exclusivamente al Operador.* h) *Con*

relación al **reparo por diferencia en deducción "valuación de stock"**- Lote 88, advierte que el costo promedio que considera la recurrente para fines fiscales es el importe atribuido por el operador del consorcio, por lo que no existe una mayor deducción a la determinada por este, conforme señala erróneamente la Administración Tributaria y ha convalidado el Juzgado y la Corte Superior. i) Con relación al **reparo por gastos por viáticos no sustentados**, precisa que los conceptos reparados corresponden a reembolsos de gastos a Tecpetrol S.A., empresa domiciliada en Argentina, por conceptos de viáticos (entre otros) incurridos por esta última a fin de prestar servicios a favor de la recurrente. Así pues, los servicios contratados estaban referidos a la asistencia en el manejo administrativo y operativo de la recurrente, por lo que evidentemente los gastos antes indicados cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, al estar vinculados a la generación de rentas gravadas y al mantenimiento de su fuente, resultando por ende plenamente deducibles. j) La recurrente cumplió con presentar la documentación que sustenta los gastos antes mencionados y que acreditan la causalidad de estos; sin embargo, la Sala Superior, al igual que el Juzgado y el Tribunal Fiscal soslayan dicha documentación y aseguran que los gastos por viáticos no se encontraban sustentados. En ese contexto, yerra la Corte Superior al desconocer un gasto solo porque no se cuenta con un contrato escrito, más aún si las normas civiles no exigen que todos los contratos se celebren con dicha formalidad, pudiendo incluso ser verbales. 3) **Aplicación indebida del "principio de legalidad" contemplado en el artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, debido a que la Sala Superior ha sostenido con relación al "reparo sobre gastos que debieron diferirse hasta el inicio de la extracción comercial- Lote 88 y 56" que le resulta aplicable el artículo 53 de la Ley N° 26221 – Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, pretendiéndose que se le aplique una norma que no corresponde al supuesto de hecho de este caso, máxime cuando del contrato fluye que no existió una fase de exploración en la actividad y por lo tanto, tampoco se puede considerar que existan gastos preoperativos.** Como argumento principal que sustenta la infracción normativa señala lo siguiente: a) No resulta aplicable para el caso analizado lo dispuesto por el artículo 53 de la Ley N° 26221 – Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, como de manera errónea afirma la Corte Superior, pues los montos objeto de reparo no reúnen los requisitos y condiciones para encuadrar en el supuesto de hecho regulado por la mencionada norma, debiendo deducirse por tanto conforme al principio de lo devengado en el ejercicio corriente en el que se incurrieron, tal y como efectivamente lo realizó. b) Los montos reparados no podrían calificarse como "gastos de exploración" pues en el caso del Lote 88, se encuentra frente a un Contrato para la Explotación de Hidrocarburos que no contemplaba una etapa de Exploración, por lo que no cabría hablar de una supuesta fase de exploración y de sus gastos pues esta etapa nunca existió. Sin perjuicio de ello, en caso se considere que esta etapa sí existió, corresponde que se sustenten las razones por las que se arriba a esta conclusión a pesar de que el referido contrato, expresamente no los contempló. c) Solo si se hubiese optado por la amortización, según el inciso d) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, el cargo a gastos por dicho concepto debería haberse efectuado a partir del inicio de la producción o explotación. Sin embargo, en la medida en que la recurrente optó por deducir los gastos en el ejercicio corriente, evidentemente la citada norma reglamentaria no resulta aplicable (esto es, no se requiere el inicio de la producción o explotación), debiendo aplicarse únicamente el principio del devengo a efectos de determinar el período en el que corresponde deducir el gasto. d) En base a lo expuesto, la empresa aplicó la regla establecida en el artículo 53 de la Ley N° 26221 – Ley Orgánica que norma las actividades de Hidrocarburos en el territorio nacional, a los gastos de exploración propiamente dichos. Sin embargo, aquellos que no podían ser calificados como gastos de "exploración" o "desarrollo", como es el caso de los gastos financieros y la demás materia del presente reparo, se dedujeron como gasto conforme al principio del devengo. En atención a lo expuesto, y en la medida en que los gastos materia del presente reparo se devengaron en el ejercicio fiscal 2004, de acuerdo con los criterios antes desarrollados, resultaba correcto que se deduzcan en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta de dicho período, por lo que resulta claro que la Corte Superior ha incurrido en error al acoplarse al criterio del Juzgado y del Tribunal Fiscal, siendo que ha convalidado la vulneración del principio de legalidad. **CONSIDERANDO: Primero: Del recurso de casación. 1.1.**

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso 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."<sup>2</sup>, 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. Por tanto, debe entenderse que el recurso de casación, es 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. **Análisis de la causal de naturaleza procesal. Segundo: Vulneración del derecho a una debida motivación, establecida en los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. 2.1.** Se procede a resolver la causal procesal descrita; para ello, citamos a continuación las normas cuya vulneración se denuncia: **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. [...] 5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan. 2.2. En este sentido, iniciamos el análisis de la presente causal 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. 2.3. El derecho al debido proceso comprende también el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental, 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 Civil<sup>3</sup> y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N° 017-93-JUS<sup>4</sup>. 2.4. 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 constitucional<sup>5</sup>. 2.5. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones el **principio de congruencia**, establecido en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo. Dicho principio exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador, en virtud de lo cual los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables. 2.6. En este sentido, en observancia al principio de congruencia, nace la obligación del juzgador de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como en sus medios impugnatorios; de tal manera que **cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso, y menos fijada como punto controvertido, o a la inversa,**

cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. 2.7. Por tanto, se tiene que, en virtud de dicho principio, el juez, al momento de resolver, debe ceñirse a los hechos de la demanda y de la contestación que hayan sido alegados y probados. **Principio de congruencia procesal inspirado en el Código Procesal Civil. 2.8.** La congruencia procesal comprendida desde la concepción privatista propia del Código Procesal Civil exige la identidad que debe mediar entre la materia, las partes, los hechos del proceso y lo resuelto por el juzgador; de modo que los jueces no pueden otorgar más de lo demandado o cosa distinta a lo pretendido, ni fundar sus decisiones en hechos no aportados por los justiciables, esto es, tienen la obligación de pronunciarse únicamente sobre las alegaciones expuestas por las partes —sea en sus escritos postulatorios o, de ser el caso, en sus medios impugnatorios—. 2.9. Sobre el particular, en doctrina, la autora Monzón Valencia<sup>9</sup>, refiriéndose a la concepción privatista que rige el proceso civil y el principio dispositivo, ha indicado que en ese tipo de proceso el juez no debe definir cómo se resolverá el conflicto; por el contrario, debe observar las actuaciones de las partes —quienes en virtud de la autonomía de su voluntad impulsan el proceso— y posteriormente emitir su decisión. 2.10. De este modo, el referido principio resulta una limitación o barrera para que el juez resuelva el caso sin involucrarse directamente con la controversia. Asimismo, la autora cita diversa jurisprudencia civil respecto al principio dispositivo y su relación con el principio de congruencia procesal<sup>7</sup>: El principio de congruencia que alude el artículo VII del título preliminar no puede permitir que el juez se pronuncie más allá del petitorio de la demanda ni de los hechos alegados [Cas.2081-2001-Lima. El Peruano, 02-02-2002]”; “La exigencia de identidad que debe mediar entre la materia, partes y hechos del proceso y lo resuelto por la decisión jurisdiccional que resuelve el conflicto de intereses [Cas.3728-2001-Cajamarca. El Peruano, 3-07-2002]”; “La observancia al principio de congruencia garantiza que el debate contradictorio entre las partes se limite a las pretensiones y fundamentos de hechos alegados [Cas.2028-2001-Lima. El Peruano, 01-04-2002]”; “Cuando se decide u ordena sobre una pretensión no deducida en el proceso y menos fijada como punto controvertido, se altera la relación procesal, en caso contrario el Juzgado se está sustituyendo en uno de los justiciables. [Cas.1981-2001-Lima. El Peruano, 01-03-2001]. 2.11 Asimismo, en opinión de Monroy Gálvez<sup>8</sup>, el principio de congruencia en el proceso civil implica que el juez no vaya más allá del petitorio ni de los hechos alegados por las partes, en tanto no tiene la facultad para afectar la declaración de voluntad del pretensor y concederle más de lo que ha delimitado en su demanda. 2.12 En tal sentido, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista i) coherencia entre lo peticionado por las partes y lo finalmente resuelto, sin omitir, alterar o excederse de dichas peticiones (congruencia externa), y ii) armonía entre la motivación y la parte resolutive (congruencia interna), de tal manera que la decisión sea el reflejo y externalización lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo actuado en la causa concreta. 2.13 Lo anterior garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme a lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la Sentencia N° 1230-2003-PCH/TC. Lo contrario constituye vulneración del derecho al debido proceso y la tutela jurisdiccional, así como del derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. 2.14. Por tanto, lo anterior implica que la desviación, modificación o alteración del debate procesal genera la llamada “incongruencia activa”, mientras que dejar incontestadas las pretensiones o el desviar la decisión del marco del debate judicial genera indefensión, es decir, la referida “incongruencia omisiva”. 2.15 Por último, cuando se decide u ordena sobre una pretensión no postulada en el proceso y menos fijada como punto controvertido, o, a la inversa, cuando se excluye dicho pronunciamiento, se produce una incongruencia, lo que altera la relación procesal y transgrede las garantías del proceso regular. **Principio de congruencia procesal inspirado en la naturaleza del proceso contencioso administrativo 2.16** En consideración a los fundamentos expresados, es necesario hacer algunas precisiones respecto a la aplicación del principio de congruencia procesal en el proceso contencioso administrativo, puesto que, en este caso, nos encontramos ante un proceso judicial especial, con naturaleza jurídica propia (de plena jurisdicción), que tiene sus propios principios inspiradores que dirigen su desarrollo y sus propias particularidades. 2.17 En este sentido, dichas particularidades del proceso contencioso administrativo no se condicionan exactamente con la del modelo dispositivo que caracteriza al

proceso civil, tal como lo concibe Monroy Gálvez<sup>9</sup>: [...] Resulta indispensable que la tutela alcance a concretar la eficacia de la decisión definitiva, es decir, a que se realice conforme ha sido propuesta y, como presupuesto, a que permita al administrado pedir aquello que satisface su necesidad y no lo que el poder decide normativamente que puede pedir. En definitiva, en un estado constitucional de derecho no es concebible asumir cumplida la tutela de los sujetos si no se concreta su eficacia real, esto es, si no se produce la alteración del estado de situación jurídica o fáctica pedida por el pretensor. Más allá del hecho de que es innegociable el deber de cumplir con los presupuestos y requisitos para pedir tutela procesal, la teoría del proceso enseña que la tendencia debe ser reducir al mínimo las decisiones que no resuelvan el mérito, es decir, de expedir decisiones que solo declaren la nulidad de lo actuado y ordenen el reinicio de un procedimiento mediante las llamadas sentencias procesales o de absolución de instancia. La razón es evidente, estas decisiones solo otorgan tutela jurisdiccional forma, lo que en los hechos constituye una velada negación de justicia, además de un desperdicio de tiempo, dinero y esfuerzo. [Énfasis nuestro] 2.18 Sobre el particular, Monzón Valencia<sup>10</sup> explica que el principio dispositivo que caracteriza el proceso civil no puede ser adaptado a este proceso especial de forma rígida, ya que impediría al juez especializado en lo contencioso administrativo que se involucre en el proceso y que pueda ejercer la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Expresamente, señala que: [...] el principio de congruencia, si bien es cierto constituye una garantía, útil para delimitar la controversia y evitar sentencias sorpresivas, también es cierto que en nuestro caso no puede ser concebido de manera rígida como sucede en el proceso civil, porque en este caso la naturaleza del proceso contencioso administrativo exige que la participación del juez sea mucho más activa, y aunque ello pueda traernos confusiones respecto del sistema jurídico (civil law o common law), consideramos que es importante asumir con responsabilidad el momento que vivimos para no desconocer que estamos atravesando un período de cambios, donde las barreras formales se van quebrando por la fuerza con que emerge la primacía de los derechos fundamentales, lo cual involucra al proceso contencioso administrativo porque la misma Ley ha establecido la obligación del juez de pronunciarse más allá de los límites del petitorio, en caso de sentencias estimatorias. [Énfasis nuestro] 2.19 Debido a ello, la flexibilización de la aplicación del principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo no puede entenderse bajo ningún supuesto como que el juez tiene absoluta libertad procesal para pronunciarse sobre lo que considere pertinente; más bien, el límite de dicho principio debe ser entendido como la delimitación de la controversia efectuada por el juez y que haya sido sometida a contradictorio. Ello con la finalidad de evitar vulnerar el derecho de defensa de las partes. 2.20 Al respecto, Huapaya Tapia<sup>11</sup> comenta el inciso 1 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 y refiere que dicho dispositivo normativo restringe el pronunciamiento del juez al mencionar que los efectos de la sentencia estimatoria, respecto a la pretensión de nulidad (total o parcial) o ineficacia del acto administrativo impugnado, se limita a “lo demandado”. 2.21 El autor considera que implícitamente se reconoce una congruencia estricta o, entendiéndose, la congruencia propia del proceso civil, que no es acorde con el modelo de revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos, esto es, el modelo de revisión de plena jurisdicción que actualmente rige el proceso contencioso administrativo: Si bien el juez queda vinculado al petitorio, no lo está en lo que respecta a la causa petendi o los motivos jurídicos que sustentan la nulidad, de modo tal que partiendo de lo invocada por el demandante, podrá apreciar, de oficio, los que estime convenientes de una revisión integral del expediente. Creemos que el iura novit curia lo permite. [Énfasis agregado] 2.22. Del mismo modo, comentando el inciso 2 del precitado artículo 40, el autor opina que el juez puede disponer todas las medidas que discrecionalmente estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectados o denegados por la administración, lo cual implica que no se debe limitar a lo demandado, sino que se debe disponer lo que sea necesario para que el derecho denegado sea otorgado y el derecho afectado sea reestablecido en su total plenitud. 2.23 Así las cosas, el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se debe otorgar en el proceso contencioso administrativo. Más aún si se tiene en cuenta que este proceso especial es de plena jurisdicción, conforme al inciso 2 del artículo 5 y al inciso 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo. 2.24 En ese sentido, se aprecia que el proceso contencioso es de índole tuitiva, al

tener como finalidad el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, esto es, están en juego intereses estatales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1 de la Ley N° 27584 y el artículo 148 de la Constitución Política del Perú. **2.25** Asimismo, cobra especial relevancia advertir la importancia que tiene la interdicción a la arbitrariedad, cuya naturaleza jurídica responde a la de un elemento esencial para el control del poder político y que proscribire, a la vez, la falta de fundamento objetivo en cualquiera de las expresiones del poder público; así, Monroy Gálvez<sup>12</sup> sobre el tema señala: [...] *la tutela del administrado desde el contencioso administrativo es uno de los instrumentos esenciales para prohibir la arbitrariedad. Siendo, un principio constitucional, queda claro no solo que el individuo es titular de un derecho subjetivo para protegerse de una actuación de este tipo – nos referimos al derecho de acción-, sino que, además la trascendencia de la interdicción le impone a todo funcionario público, y también al legislador, el deber de evitar cualquier forma de arbitrariedad en su desempeño. [...] Una conducta es plenamente arbitraria cuando no tiene otro fundamento que la voluntad de su autor y también lo es, aunque de manera encubierta, cuando no puede ser justificada razonablemente. [...] Cuando nos referimos a una fundamentación razonable que justifique la decisión tomada, estamos exigiendo que ella sea objetiva, es decir, que pueda ser verificable. En otras palabras, no es el sustento enigmático ni la frase ininteligible los que otorgan consistencia a una decisión [...] sino la coherencia lógica de las premisas que la sustentan. [...] Hoy no es suficiente afirmar que la ley, sentencia o acto administrativo han sido expedidos por el órgano competente, eso solo es parte de su validez formal. De hecho, ni siquiera es suficiente que aquel haya seguido el procedimiento establecido y que el producto sea respetuoso de las normas a las que está supra ordenada. Hoy en día la fe en el derecho no recae en el sujeto que produce las decisiones y tampoco en las formas cumplidas, estas han perdido credibilidad, solo queda en pie aquello que ha superado un examen de razonabilidad.* [Énfasis agregado] **2.26** Por último, sobre la incorporación de la pretensión de plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo y la asunción de la finalidad tuitiva, consideramos importante citar estas ideas de Monzón Valencia<sup>13</sup>: [...] *el Perú, como la legislación contenciosa administrativa española y alemana, ha establecido que la finalidad de este proceso está centrada en la protección de los derechos de los administrados, lo cual halla su fundamentación en un espacio histórico después de la segunda guerra mundial, tras haber experimentado los excesos de poder público de la Administración Pública, y por cuya razón surge este modelo procesal –plena jurisdicción– como una herramienta de defensa de los administrados para evitar y reprimir los usos y abusos de los poderes públicos. Con esa fuente explicativa, la relación procesal que se forma en estos casos no puede ser equiparada con la relación procesal entre privados y por ende tampoco ser sometida a las mismas reglas, porque la finalidad que persiguen los procesos en estos casos es distinta. Asimismo, en esta época de hegemonía de los derechos fundamentales, los poderes estatales encargados de brindar servicios públicos a favor de los administrados deben su ordenamiento, y por ende su comportamiento, al respeto por la Constitución, el cual a su vez ha centrado su esencia en el respeto de la dignidad de la persona humana; por consiguiente, resulta inadmisibles tolerar, o tomar a la ligera, la vulneración de los derechos de los administrados; de allí que resulta necesario que la actuación judicial sea eficaz en el control de los actos administrativos lesivos, a fin de reprimir y prevenir dichos comportamientos en aras de conseguir una Administración Pública eficiente y respetuosa de los derechos fundamentales.* [Énfasis nuestro] **2.27** De modo que, siguiendo el razonamiento esbozado y a tenor del contenido en la Ley N° 27584, el reconocimiento de la vulneración del derecho no es suficiente, en tanto resulta necesario que se adopten las medidas que sean necesarias para reestablecer el derecho afectado. Para lo cual, en aplicación del principio de congruencia procesal, con los rasgos característicos del proceso contencioso administrativo, se debe flexibilizar el principio de congruencia en la línea de la revisión “integral” de la legalidad de los actos administrativos y del restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada. **2.28** En suma, en cualquier caso, la transgresión del principio de congruencia genera la nulidad de la resolución judicial, conforme lo dispone el artículo VII del título preliminar del Código Procesal Civil, los incisos 3 y 4 del artículo 122 y el inciso 6 del artículo 50 del mismo código. Siguiendo esa línea, se ha pronunciado la Corte Suprema, respecto a la observancia del principio de congruencia procesal<sup>14</sup>. **2.29** Por tanto, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales, reconocido en el

inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, implica que los jueces están obligados a expresar las razones o justificaciones objetivas que sustentan sus decisiones, en relación con los hechos demandados y controvertidos y sobre el íntegro de las cuestiones debatidas en el procedimiento administrativo y el proceso judicial. **2.30** En el presente caso, la recurrente fundamenta su causal señalando principalmente que la Sala Superior se limitó a establecer que “se verifica” que el Juzgado ha cumplido con motivar su sentencia, pero omite evaluar y/o analizar las premisas que sustentan el pronunciamiento de primera instancia. Agrega que la Sala Superior realizó un análisis escueto y vago, pues de manera general menciona que la recurrente no ha cumplido con presentar documentación suficiente que acredite su posición. **2.31** De igual manera, sostiene que la Sala Superior, el Juzgado y el Tribunal Fiscal no señalan las razones que justifiquen sus decisiones, y que no basta que se consigne como premisa que la recurrente no presentó documentación suficiente o que no acredita un hecho, sino que, por el contrario, se tiene que justificar y desarrollar por qué considera que dicha documentación no resulta a su juicio suficiente o por qué razón descarta y no valora los argumentos proporcionados por la recurrente. **2.32** Agrega que solo así, exponiendo las razones que sustentan su premisa, se emitirá una conclusión válida. Todo ello vulneró su derecho de defensa, así como lo establecido en el artículo 129 y el inciso 2 del artículo 109 del Código Tributario, pues no se cumplen tales requisitos en el caso de autos. En otras palabras, omitir pronunciarse sobre un argumento o sobre los agravios expresados por las partes atenta contra el derecho a un debido proceso y en consecuencia contra la motivación de las resoluciones judiciales. **2.33** Asimismo, refiere que, pese a que resulta evidente que en primera instancia el Juzgado incurrió en una vulneración de su derecho a una debida motivación, la Sala Superior pasa por alto dicho vicio y se pronuncia sobre el fondo del asunto, con lo cual convalida el vicio denunciado. **2.34** En ese sentido, se evidencia que, de la revisión de la sentencia de vista y en mérito al sustento esbozado por la parte recurrente sobre las causales procesales denunciadas, no se evidencia el vicio de motivación postulado, puesto que la Sala Superior expuso las razones por las cuales sustentó su decisión, no solo teniendo en cuenta lo actuado a nivel administrativo, sino también los agravios presentados en los recursos de apelación presentados contra la sentencia de primera instancia. **2.35** Ante ello, esta Sala Suprema advierte que la decisión adoptada por la Sala Superior se ha ceñido a lo aportado y probado en el proceso, de manera que dicho fallo no puede ser cuestionado por ausencia o defecto en la motivación, ni tampoco por vulneración al debido proceso, en tanto se ha cumplido con analizar las pruebas ofrecidas y con precisar la norma que le permite asumir un criterio interpretativo en el que sustenta su *ratio decidendi*. **2.36** Asimismo, se verifica que las partes procesales han podido ejercer su derecho de defensa durante todo el proceso; en consecuencia, un parecer o criterio distinto al que ha quedado establecido no puede ser causal para cuestionar la motivación. Más aún si en el presente caso no se advierte que exista vicio alguno durante el trámite del proceso que atente contra las garantías procesales constitucionales descritas precedentemente. **2.37** En consecuencia, la sentencia de vista cumple la protección y la exigencia constitucional que permite a los justiciables defenderse adecuadamente, ello en razón de que las instancias expusieron los fundamentos que justifican su decisión y la recurrente se limita a cuestionar la conclusión a la que arriba la Sala Superior, denunciando de manera general la falta de valoración de argumentos y pruebas. **2.38** Por otro lado, también se observa que la recurrente cuestiona la decisión de las instancias de considerar que la documentación y los fundamentos presentados por esta es insuficiente para acreditar su pretensión, cuestionamiento que no puede ser analizado bajo una causal de naturaleza procesal que cuestiona la motivación de las resoluciones judiciales, pues resulta necesario efectuar el análisis de las siguientes causales; siendo ello así y al no ser posible analizar la totalidad de los fundamentos formulados bajo la presente causal procesal, la causal descrita deviene infundada. **TERCERO: Inaplicación de los principios de presunción de veracidad y de verdad material, contemplados en el artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, debido a que, pese a los medios de prueba aportados, la Corte Superior ha sostenido que el “reparo por deducción en exceso comunicada al operador”, el “reparo por costo de ventas indebido”, el “reparo por diferencia en deducción ‘valuación de stock’ - Lote 88” y el “reparo por gastos por viáticos no sustentados” se encuentran conformes a ley.** **3.1** Para fundamentar la presente causal, la recurrente sostiene que la Sala Superior no ha tenido en cuenta que en el procedimiento administrativo la carga de la prueba, de acuerdo a lo establecido en el artículo

173 de la Ley N° 27584, se rige por el principio de impulso de oficio, así como que, en este caso en concreto, la recurrente presentó documentación diversa que acreditaba su postura y demostraba que los reparos efectuados debían ser levantados.

**3.2** Asimismo, ni el Tribunal Fiscal ni el Juzgado habrían considerado los referidos principios. Añade que la Sala Superior ha confirmado los reparos sin tener en cuenta que la administración tributaria, en el desarrollo del procedimiento administrativo, no ha valorado la documentación que presentó para sustentar su defensa ante cada uno de los reparos confirmados.

**3.3** En este sentido, antes de iniciar el análisis de cada uno de los reparos cuestionados por la recurrente, procedemos a desarrollar el marco legal y doctrinario de las normas cuya vulneración se invoca. Así, tenemos que: **Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Título preliminar. Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo.** 1. *El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. [...] 1.7. Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario. [...] 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, aun 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 estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público. [...] 2. Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo. La relación de principios anteriormente enunciados no tiene carácter taxativo. 3.4 En este sentido, se observa que la norma citada contempla los principios que rigen el procedimiento administrativo general. Asimismo, resulta importante considerar que conllevan especial relevancia, no solo porque su aplicación es transversal a todos los ámbitos del procedimiento administrativo, como es el aspecto probatorio, sino también por la importancia que reviste su observancia en la emisión de un acto administrativo. 3.5 Ello en razón de que el acto administrativo constituye la declaración de las entidades, que, en el marco del derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta<sup>15</sup>; por lo que resulta indispensable que el acto administrativo guarde correspondencia con la realidad, a fin de no causar perjuicios en el administrado ni que alguno se beneficie indebidamente de las presunciones que la ley establece. 3.6 Siendo ello así, sobre el **principio de impulso de oficio**, el autor Jiménez Murillo sostiene: [...] *el principio de impulso de oficio constituye, además de un principio jurídico, un “insumo” para que la administración pública en general implemente todos los mecanismos de organización y simplificación administrativa que se encuentren a su disposición. De esta forma, las autoridades administrativas impulsarán de oficio el procedimiento y ordenarán la realización o la práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y la resolución de las cuestiones planteadas. Por tanto, la continuidad del procedimiento administrativo no dependerá del administrado, sino, esencialmente, de la autoridad administrativa.*<sup>16</sup> [Énfasis agregado] 3.7 De lo establecido en la norma y lo manifestado por el citado autor, se desprende que, en el marco del procedimiento administrativo, el rol de la autoridad que emitirá un acto administrativo no debe limitarse en modo alguno a la actuación pasiva y netamente evaluadora de los hechos acreditados por el administrado, sino que, por el contrario, debe tener una función más activa a fin de obtener la mayor información posible del caso concreto. 3.8 Para ello, la autoridad administrativa deberá ordenar la realización de los actos que resulten convenientes para esclarecer los hechos. Es decir, la continuidad del*

procedimiento administrativo no depende del impulso que realice o no el administrado, sino que el deber de impulsar el procedimiento recae esencialmente en la autoridad administrativa. 3.9 Por tanto, la autoridad administrativa será la principal interesada en la culminación de los procedimientos administrativos, para lograr la resolución de las cuestiones planteadas y, a la vez, evitar la inseguridad jurídica que se deriva de una falta de pronunciamiento sobre un procedimiento pendiente de resolución. Asimismo, la importancia que la decisión administrativa corresponda con lo efectivamente suscitado en la realidad responde a la finalidad que busca el principio de verdad material, como veremos a continuación.

**3.10** Sobre el **principio de verdad material**, Jiménez Murillo<sup>17</sup> señala: *Cada expresión de actuación estatal implica la previa tramitación de un procedimiento administrativo. Así pues, el principio de verdad material establece que la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo para sus respectivas decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias y autorizadas por la ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. [...] Como todo principio jurídico, el que comentamos conlleva un valor intrínseco con el cual la administración pública no puede transar: la verdad como sustento de sus decisiones. Todas las decisiones de las entidades públicas se relacionan con recursos públicos o bienes estatales. No hay decisión administrativa que esté vacía de contenido presupuestal, financiero o patrimonial. [...] En todos estos casos y muchos otros que se puedan configurar, importa que la administración pública emita actos administrativos destinados a producir efectos jurídicos sobre los intereses, las obligaciones o los derechos de los administrados, conforme a ley y a la verdad.* [Énfasis agregado] 3.11 Respecto al principio de verdad material, se evidencia la importancia que conlleva la necesidad de que los actos administrativos sean emitidos conforme a “ley y a la verdad”, como señala el autor. Por tanto, queda de manifiesto que toda autoridad administrativa debe tener a la “verdad como sustento de sus decisiones”. 3.12 Ello en razón de que no solo las decisiones de las entidades públicas están relacionadas con recursos públicos o bienes estatales, sino también porque toda decisión administrativa lleva implícita un contenido presupuestal, financiero o patrimonial que tiene efectos sobre el Estado y/o sobre los administrados, como bien lo señala el autor. 3.13 Todo lo cual, nos lleva a reflexionar que, **en materia tributaria, resulta de especial importancia que los actos administrativos se emitan en estricta observancia de lo establecido en la ley y que, además, estén basados en la verdad de los hechos**, puesto que lo contrario implicaría una afectación a los principios tributarios de reserva de ley, capacidad contributiva y no confiscatoriedad, entre otros. 3.14 En este sentido, la finalidad consistente en que los actos administrativos tengan como fundamento la verdad no siempre podría alcanzarse únicamente sobre la base de los medios probatorios que adjunte el administrado. En algunos casos, será necesario verificar la veracidad de los medios probatorios y/o afirmaciones de los administrados; incluso, en otras ocasiones, se requerirá que la administración procure el esclarecimiento de los hechos o circunstancias dudosas sobre las que no se cuente con material probatorio ofrecido por el administrado. 3.15 Sin embargo, no se debe caer en el extremo de interpretar que toda afirmación o documentación incorporada al procedimiento en calidad de material probatorio, por parte de los administrados, deba estar sujeta a verificación, pues ello implicaría una gran inversión de tiempo y recursos, así como excesivas dilaciones en los procedimientos. Para evitar dicha situación, el principio de presunción de veracidad ayuda a dinamizar el procedimiento y permite que no se incurra en una cultura de la desconfianza, con todas las desventajas que ello implica. 3.16 Así, tenemos sobre el **principio de presunción de veracidad** que la propia Ley del Procedimiento Administrativo General es clara en señalar que implica asumir que durante la tramitación del procedimiento administrativo se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados —siempre y cuando hayan sido realizados en la forma prescrita por esta ley— responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. 3.17 Sin embargo, dicha presunción no debe entenderse como absoluta, sino que constituye una presunción *iusuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario. En este orden de ideas, Morón Urbina, sobre la presunción de veracidad sostiene que: “[...] para que la presunción de veracidad se encuentre equilibrada con la seguridad jurídica se hace necesario compensarla con algunos mecanismos de responsabilización sobre el administrado, que aminoren los riesgos de aprovechamiento indebido del principio”<sup>18</sup> [énfasis agregado]. 3.18 Por tanto, resulta lógico que el principio bajo comentario se encuentre vinculado al

privilegio de controles posteriores, ello con la finalidad de que la autoridad administrativa pueda comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y, ante la constatación de algún incumplimiento de dichas obligaciones, pueda aplicar las sanciones pertinentes. **3.19** Además, teniendo en consideración los procedimientos tributarios y sus particularidades respecto al procedimiento administrativo general, observamos que la facultad de fiscalización, en materia tributaria, se encuentra regulada en el artículo 62 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, en el que se establece que dicha facultad se ejerce en forma discrecional por la administración tributaria y su ejercicio incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que se encuentren inafectos para ciertos tributos, exonerados o que cuenten con beneficios tributarios. **3.20** En otras palabras, de la referida norma se desprende que la fiscalización constituye una facultad de la administración tributaria para verificar que los sujetos destinatarios de la norma jurídica tributaria hayan cumplido con las obligaciones que esta dispone, las que pueden ser de carácter sustantivo o de carácter formal. **3.21** Así, tenemos que, según el literal e) del artículo I del título preliminar del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo N° 085-2007-EF, con el procedimiento de fiscalización "la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa". **3.22** Por ello, se advierte que en el caso particular de las fiscalizaciones del impuesto a la renta, el deber del contribuyente que será materia de verificación por parte de la administración tributaria será presentar la declaración jurada del impuesto, y que dicha declaración se haya efectuado en la oportunidad y forma establecida en las normas aplicables al caso concreto de cada contribuyente. **3.23** Es decir que la autoridad administrativa tributaria verificará que el contribuyente haya tenido en cuenta, dentro del concepto de "ingresos", todos aquellos montos que según la norma específica son objeto de gravamen, que haya calculado adecuadamente las deducciones que conforme a ley le correspondan considerar, y, finalmente, que la determinación de la renta neta imponible sea calculada sobre la base de lo establecido por ley, entre otros. **Análisis del presente caso** **3.24** En el presente caso, la empresa recurrente fundamenta la causal denunciando que la sentencia de vista incurrió en inaplicación de los principios de presunción de veracidad y de verdad material<sup>19</sup>. Sostiene que, pese a los medios de prueba aportados, la Corte Superior ha sostenido que los reparos consistentes en "reparo por deducción en exceso comunicada al operador", "reparo por costo de ventas indebido", "reparo por diferencia en deducción 'valuación de stock' - Lote 88" y "reparo por gastos por viáticos no sustentados" se encuentran conformes a ley. **3.25** Asimismo, dada la complejidad del presente caso, resulta importa desarrollar los antecedentes del consorcio del cual forma parte la empresa recurrente, cuyas operaciones dieron inicio a la fiscalización que originó el presente proceso. Es así que obra en autos el "Informe general" y el "Informe adicional 2005", efectuados por la administración tributaria, de fechas veintidós de diciembre de dos mil nueve y veintiséis de enero de dos mil diez, a fojas mil seiscientos seis a mil seiscientos diecinueve, respectivamente. **3.26** De los referidos informes, se aprecia que Tecpetrol del Perú S.A.C. es una subsidiaria de Tecpandina L.L.C., domiciliada en Estados Unidos de América, que posee el 98% de las acciones representativas de su capital social. Se constituyó en el Perú el dos de noviembre de dos mil bajo la denominación de Hidrocarburos Andinos S.A.C., la que se modificó a la actual denominación social por acuerdo de su Junta General de Accionistas del cuatro de junio de dos mil uno. Hasta el uno de diciembre del dos mil cuatro la compañía fue una subsidiaria de Tecpetrol International Inc., domiciliada en las Islas Vírgenes. **3.27** Asimismo, se tiene que Tecpetrol S.A., empresa relacionada domiciliada en la República Argentina, perteneciente al grupo conocido como Organización Techint (fundada por Agostino Rocca), garantiza solidariamente a Tecpetrol del Perú S.A.C. ante Perupetro S.A. por el cumplimiento de todas las obligaciones asumidas por esta en los contratos suscritos con el Estado peruano. **3.28** De igual manera, se tiene que Tecpetrol del Perú S.A.C. tiene como actividad económica la exploración, explotación y desarrollo de yacimientos de hidrocarburos. Participa en virtud de contratos de licencia suscritos con Perupetro S.A. en la exploración, explotación y producción de hidrocarburos del Lote 88 - Camisea (fecha de contrato: nueve de diciembre del dos mil) e inicialmente en el Lote 56 - Pagoreni (fecha de

aprobación de contrato: veinticinco de agosto del dos mil cuatro), que pasó a ser parte en el año dos mil cinco de Tecpetrol Bloque 56 S.A.C. **3.29** El veinte de agosto del dos mil cuatro se declaró el inicio de las operaciones comerciales respecto al Lote 88; sin embargo, ya en junio de dos mil cuatro habían realizado la primera extracción de prueba, por lo cual se considera hasta mayo de dos mil cuatro como etapa preoperativa. Tecpetrol del Perú S.A.C. participa como inversionista en el *joint venture* con una participación del 10%, según el "Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos del Lote 88", y está encargada de la extracción del gas de Camisea, conforme al siguiente detalle:

Licenciatario	Porcentaje de participación
Pluspetrol Peru Corporation S.A. (Operador)	27.2%
Hunt Oil Company of Peru L.L.C. - Sucursal del Perú	35.2%
SK Corporation Sucursal del Perú	17.6%
<b>Tecpetrol del Perú S.A.C.</b>	<b>10%</b>
Sonatrach Perú Corporation S.A.	10%
Total	100%

**3.30** Finalmente, como se desprende del "Manual de procedimientos contables - Lote 88" del "Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos - Lote 88" (fojas 615), se advierte que por acuerdo de las partes participantes en el referido contrato de participación empresarial, **Pluspetrol Peru Corporation S.A.** será el **operador del consorcio**, y, por otro lado, **Hidrocarburos Andinos S.A.C.** (hoy Tecpetrol del Perú S.A.C.<sup>20</sup>) **es el encargado de preparar el referido manual, que contiene el procedimiento contable a ser utilizado por la sociedad para registrar sus operaciones relacionadas con el objeto del contrato en su condición de socio no operador**<sup>21</sup>. **3.31** Asimismo, se observa que en el literal B del numeral 2, referido a los principios y prácticas contables del "Manual de procedimientos contables - Lote 88" (foja seiscientos dieciocho), se estableció que: *La participación de Hidrocarburos Andinos en el Contrato de Colaboración Empresarial (Joint Venture) suscrito se registrará por el método de consolidación proporcional, por el que Hidrocarburos Andinos incluye, en los componentes relevantes de sus estados financieros, la participación proporcional de su interés en la producción, ingresos y gastos, activos, pasivos y flujos de efectivo, de acuerdo a su porcentaje de participación. Hidrocarburos Andinos SAC contabilizará su participación en el Consorcio a partir del Documento de Atribución recibido del Operador. Pluspetrol Peru Corporation SA, en su condición de Operador, registrará el 100% de las operaciones del Consorcio, atribuyendo mensualmente a cada Socio No Operador mediante dicho Documento de Atribución, su participación en los gastos e inversiones del proyecto, para que contabilice su parte proporcional del Consorcio. Las operaciones a solo riesgo que eventualmente Hidrocarburos Andinos podría llevar a cabo, serán registradas por separado de su participación en las operaciones conjuntas.* [Énfasis agregado] **3.32** De lo expuesto, se advierte que el **operador del consorcio**, en este caso, **Pluspetrol Peru Corporation S.A.** es el **encargado de registrar el 100% de las operaciones del consorcio; asimismo, tiene la obligación mensual de proporcionar a cada socio no operador un "documento de atribución"**, en el cual se consigne la participación de cada uno en los gastos e inversiones del proyecto, para que cada uno de los socios contabilice su parte proporcional del consorcio. **3.33** Asimismo, se advierte que en el referido "Manual de procedimientos contables - Lote 88" se hace la salvedad de que las operaciones efectuadas a cuenta y riesgo de cada socio no operador deberá ser registrada por separado de su participación en las operaciones conjuntas del consorcio. **3.34** Efectuadas estas precisiones, procedemos a analizar cada uno de los reparos cuestionados por la recurrente, a fin de verificar si fueron correctamente formulados y confirmados en sede administrativa y en sede judicial, o si, por el contrario, se incurrió en inaplicación de los principios de presunción de veracidad, verdad material e impulso de oficio, analizados en los numerales anteriores. **Sobre el reparo por deducción en exceso comunicada al operador** **3.35** Respecto a la presente causal, se desprende de autos que la postura de la administración tributaria, concordante con la del Tribunal Fiscal, consiste en que en el presente caso se produjo un exceso en la deducción tributaria por la valuación de stock de líquidos de gas natural, por el monto de US\$ 33,876.42 (treinta y tres mil ochocientos setenta y seis dólares americanos con cuarenta y dos centavos). **3.36** Ello en razón de que, como se desprende de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, objeto de impugnación en el presente proceso, la



administración tributaria constató que el operador comunicó a los partícipes del consorcio que la valuación de stock de líquidos de gas natural de las Plantas Malvinas y Pisco ascendía a US\$ 12'401,731.42 (doce millones cuatrocientos un mil setecientos treinta y un dólares americanos con cuarenta y dos centavos), cuando lo correcto es que debió ser de US\$ 12'062,967.23 (doce millones sesenta y dos mil novecientos sesenta y siete dólares americanos con veintitrés centavos), existiendo una diferencia de US\$ 338,764.19 (trescientos treinta y ocho mil setecientos sesenta y cuatro dólares americanos con diecinueve centavos). **3.37** Este hecho no fue negado por la actora ni mucho menos desvirtuado por esta; por el contrario, se limitó a señalar que “con relación al reparo por deducción en exceso no comunicada al operador refiere que realizó su propio cálculo de costeo del stock de hidrocarburos en función de los costos y gastos atribuidos por el operador, por lo que el error en el que aquel haya podido incurrir en la comunicación no necesariamente afecta su cálculo del impuesto a la Renta, y agrega que durante la fiscalización adjuntó la documentación que acreditaba la realización de su propio cálculo de costeo de stock”, tal como se observa del cuarto párrafo de la parte considerativa de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019. **3.38** Asimismo, en la referida Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, se estableció que en el punto 1.2 del Anexo 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0020383, la administración dejó constancia de que el operador había comunicado a los partícipes que la valuación de stock de líquidos de gas natural de las Plantas Malvinas y Pisco ascendía a US\$ 12'401,731.42 (doce millones cuatrocientos un mil setecientos treinta y un dólares americanos con cuarenta y dos centavos) cuando debió ser de US\$ 12'062,967.23<sup>22</sup> (doce millones sesenta y dos mil novecientos sesenta y siete dólares americanos con veintitrés centavos), determinando así un exceso en la deducción de dicho concepto por el monto de US\$ 338,764.19 (trescientos treinta y ocho mil setecientos sesenta y cuatro dólares americanos con diecinueve centavos). **motivo por el cual la SUNAT reparó el importe de US\$ 33,876.42 (treinta y tres mil ochocientos setenta y seis dólares americanos con cuarenta y dos centavos) equivalente al 10% de participación de la demandante en el ejercicio 2004.** **3.39** Ante ello, la postura de la demandante, durante todo el procedimiento administrativo y en sede judicial, estuvo referida principalmente a que dicha diferencia en la deducción fue ocasionada porque la empresa realizaba su propia valuación de stock y además porque ello no afectaba el cálculo del impuesto; sin embargo, no sustentó documentariamente haber realizado su propia valuación de stock ni tampoco que dicha deducción en exceso no afecte el cálculo del impuesto a la renta. **3.40** Al respecto, se observa de autos que la recurrente únicamente se limitó a presentar los documentos denominados “valuación contable según Tecpetrol” y “valuación fiscal según Tecpetrol”, referidas al stock de líquidos de gas natural de las Plantas Malvinas y Pisco al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, documentos que únicamente demuestran el cálculo del impuesto para el ejercicio dos mil cuatro, pero no que la recurrente efectivamente cuente con su propio sistema de valuación de stock. **3.41** No obstante ello, se advierte que, de acuerdo al “Manual de procedimientos contables - Lote 88” (foja seiscientos quince), se tiene que el operador, Pluspetrol Peru Corporation S.A., tenía la obligación de registrar el 100% de las operaciones del consorcio, atribuyendo mensualmente a cada partícipe, mediante documento de atribución, su participación en los gastos e inversiones del proyecto para que contabilice su parte proporcional del consorcio, conforme se describió en el numeral 3.19 de la presente ejecutoria suprema. **3.42** Siendo ello así y considerando que era el operador del consorcio a quien le correspondía el registro de la totalidad de las operaciones del contrato, entre las que se encuentra la deducción de la valuación de stock de líquidos de gas natural de las Plantas Malvinas y Pisco, atribuyendo a cada partícipe la parte proporcional que le correspondiera, se entiende que estos debían efectuar el registro contable de las operaciones en función de lo atribuido por el operador. **3.43** Por tanto, carece de veracidad que la recurrente, Tecpetrol del Perú S.A.C., pretenda alegar que la diferencia en la deducción fue ocasionada porque la empresa realizaba su “propia valuación de stock”, más aún si no logró acreditar ello, toda vez que, conforme se advierte de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, únicamente adjuntó una valuación contable y una valuación fiscal. **3.44** Dichas valuaciones, la fiscal y la contable, no acreditan la existencia de un “sistema de valuación de stock” de líquidos de gas natural, pues no incluyen un análisis del movimiento de existencias (entradas y salidas), el análisis de costos de los inventarios durante el ejercicio, etc.; ni mucho menos logra desvirtuar que dicha deducción en exceso tenga impacto alguno en el cálculo del

impuesto a la renta. **3.45** En este sentido, resultan manifiestamente insuficientes los documentos presentados por la recurrente para efectuar el cálculo de la valuación de stock, más aún si, como miembro del consorcio, atribuyó al operador del mismo la responsabilidad de registrar todas las operaciones del consorcio, y que este atribuya mensualmente a cada partícipe, mediante documento de atribución, su participación en los gastos e inversiones del proyecto. **3.46** Resulta correcto que el recurrente Tecpetrol asuma, en modo proporcional a su participación en el consorcio, la responsabilidad por el reparo consistente en la deducción en exceso comunicada por el operador del Lote 88. En consecuencia, no se advierte vulneración alguna a los principios de presunción de veracidad, verdad material e impulso de oficio, por lo que debe desestimarse este extremo del recurso de casación. **Sobre el reparo por costo de ventas indebido** **3.47** La recurrente sostiene que la administración tributaria ha considerado como parte del **costo de producción la suma de US\$ 6'048,509.30** (seis millones cuarenta y ocho mil quinientos nueve dólares americanos con treinta centavos), por concepto de transporte por ducto de los líquidos de gas natural; y agrega que no corresponde que se le atribuya este reparo puesto que se trata de un **desembolso que no está registrado en una cuenta del consorcio sino en una cuenta que corresponde única y exclusivamente al operador.** **3.48** Sobre el represente reparo, el Tribunal Fiscal determinó en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019 que durante el procedimiento de fiscalización, en el Requerimiento N° 0122090000377, la administración puso en conocimiento de la empresa recurrente que, producto de la fiscalización efectuada a Pluspetrol Peru Corporation S.A., operador del consorcio en el “Contrato de licencia para la explotación de hidrocarburos del Lote 88”, formuló reparos por concepto de atribución del costo de producción al saldo final de existencias de líquidos de gas natural (LGN), del cual le correspondía el 10%, cantidad proporcional a su participación en el ejercicio gravable dos mil cuatro. **3.49** En este sentido, dicho reparo se formuló al considerar que el costo de transporte, las regalías pagadas y otros conceptos, **debían formar parte del costo de producción** de los líquidos de gas natural, por lo que **se solicitó que sustentara el tratamiento tributario y proporcionara documentación contable que permitiera su verificación.** **3.50** De igual manera, en la citada resolución que agotó la vía administrativa, el Tribunal Fiscal dejó constancia de que **en respuesta al referido requerimiento**, mediante escrito del veintinueve de abril de dos mil, la recurrente alegó, respecto al “costo del transporte”, extremo sobre el que versa el reparo materia de análisis, que **no correspondía que la administración le atribuya un reparo respecto de un desembolso que no está registrado en una cuenta del consorcio, sino únicamente en una cuenta del operador.** **3.51** La recurrente agrega, en respuesta a dicho requerimiento, que en los primeros meses de prestación del servicio de transporte de líquidos de gas natural por la empresa Transportadora de Gas del Perú S.A., la retribución del servicio se facturó individualmente a cada socio, en función de su participación en el contrato del Lote 88, por lo que se debía analizar individualmente el tratamiento aplicado a dicho concepto. **3.52** Asimismo, en la referida resolución del Tribunal Fiscal se agrega, a partir del segundo párrafo de la página 11, lo siguiente: Que del Anexo A al Resultado del Requerimiento N° 0122090000377, de fojas 872 a 876, se advierte que la Administración efectuó el reparo en la consideración que el costo de transporte a través del gaseoducto para llevarlo de la Planta de Malvinas a la Planta de Pisco y de la Planta de Pisco hasta su venta, así como las regalías pagadas por el operador por concepto de la extracción de gas seco y de líquidos de gas natural y los otros costos cargados directamente al gasto, debían formar parte del costo de producción; y por ende afectar al saldo de existencias de líquidos al cierre del ejercicio. Que mediante el Anexo N° 3 del Requerimiento N° 0122090001807, de foja 1281, notificado conforme con el artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas mediante el Resultado del Requerimiento N° 0122090000377, solicitándoles que presentara sus descargos; siendo que en respuesta a ello, la recurrente el 9 de noviembre de 2009 presentó un escrito de fojas 1157 a 1159, reiterando los argumentos expuestos respecto a que las regalías constituyen un gasto y no un costo de producción por mandato expreso de la ley sectorial. Que en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° 0122090001807 de foja 1259, la Administración dejó constancia que la recurrente no realizó pronunciamiento adicional en su escrito, por lo que mantuvo el reparo efectuado bajo el mismo sustento consignado en el Resultado del Requerimiento N° 0122090000377. Que al respecto, cabe anotar que la Administración considera que los costos de transporte de líquidos, regalías y otros conceptos,

deducidos como gasto, debieron formar parte del costo de producción de los líquidos de gas natural, debiendo afectar el saldo de existencias de líquidos al 31 de diciembre de 2004; por lo que corresponde analizar cada uno de los conceptos observados: a) Transporte de líquidos de gas natural. Que, de acuerdo con el artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, se entendía por costo computable de los bienes enajenados el costo de adquisición, producción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a Ley. Por consiguiente, en el caso de autos la recurrente, al ser una empresa productora, debía considerar el costo de producción para la determinación de la mencionada renta bruta. [...] Que al respecto, conforme con el párrafo 7 de la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC) N° 2 Existencias (vigente hasta el 31.12.2004)<sup>23</sup>, el costo de las existencias debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se han incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales. De igual forma, mediante el párrafo 10 de la mencionada NIC, se define como costos de transformación (o costo de producción) aquellos costos relacionados directa e indirectamente con las unidades de producción. [...] Que de lo expuesto, se desprende que el costo de producción comprende todos los desembolsos en que directa o indirectamente se hubieran incurrido para la obtención del bien transformado, e incluye también otros gastos necesarios para colocar a dicho bien en su ubicación y condiciones actuales para su venta. Los gastos que no son empleados en la producción ni son necesarios para poner los bienes producidos en condiciones de ser vendidos, se considerarán como gastos administrativos o de ventas deducibles de la renta bruta para efectos de determinar la renta neta. [...] Que la recurrente en su recurso de apelación se remite a los argumentos formulados en su recurso de reclamación, los cuales reiteran lo manifestado durante el procedimiento de fiscalización, esto es, que no correspondía que la Administración le atribuya un reparo respecto de un desembolso que no fue registrado en una cuenta consorcial, sino únicamente en una cuenta del operador; observándose que en la resolución apelada, de foja 1906, que la Administración respondió el mencionado argumento de la recurrente y señaló que consideró los importes efectivamente deducidos y registrados en la Cuenta 676502 de la contabilidad de la recurrente como se detalla en la Nota C del Anexo 8.3 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0020383 de foja 1600, ascendente a US\$ 590 400.00 al que le aplicó el porcentaje de 0.73% correspondiente al porcentaje de atribución del costo de producción al stock final de existencias en gaseoducto, resultando el importe reparado de US\$ 4310,00. [Enfasis agregado] **3.53** En este orden de ideas, atendiendo al cuestionamiento de la demandante al presente reparo, se advierte de autos, que la administración, en el procedimiento de fiscalización, consideró los importes efectivamente deducidos y registrados por Tecpetrol del Perú S.A.C., toda vez que se verificó dichas operaciones en la cuenta 676502 de la contabilidad de esta, hecho que no fue negado ni cuestionado por recurrente. **3.54** Por tanto, se advierte que no resulta cierta la afirmación de la recurrente referida a que se le estaría atribuyendo un reparo respecto a un desembolso que no fue registrado en una cuenta del consorcio, sino en una cuenta del operador, toda vez que la autoridad administrativa formuló dicho reparo en función de que durante el procedimiento de fiscalización se verificó que Tecpetrol del Perú S.A.C. efectuó deducciones que fueron efectivamente registradas en su cuenta 676502, aspecto que no fue negado por la empresa y que además fue constatado por la administración. **3.55** Por otro lado, es importante tener presente que los argumentos de la recurrente, durante el desarrollo del procedimiento administrativo y el presente proceso judicial, únicamente estuvieron referidos a que se les estaría atribuyendo un reparo respecto de un desembolso que no fue registrado en una cuenta del consorcio, sino únicamente en una cuenta del operador, sin que haya señalado fundamento adicional para cuestionar el referido reparo. **3.56** En este sentido, a pesar de haberse verificado que Tecpetrol del Perú S.A.C. efectivamente realizó deducciones por el concepto materia de reparo, que constan en su cuenta 676502, tampoco formuló en su recurso de casación cuestionamiento alguno respecto a su deber de considerar el costo de transporte como parte del costo de producción. **3.57** Por tanto, debe desestimarse este extremo del recurso de casación, toda vez que no se advierte vulneración alguna de los principios de presunción de veracidad, verdad material e impulso de oficio, pues la formulación del presente reparo guarda correspondencia con lo argumentado por la recurrente en sede judicial y administrativa, así como lo verificado por la autoridad administrativa en el procedimiento de fiscalización. **Sobre el**

**“reparo por diferencia en deducción ‘valuación de stock’ - Lote 88” 3.58** En cuanto al presente reparo, la recurrente sostiene que el costo promedio que consideró para fines fiscales es el importe atribuido por el operador del consorcio, por lo que no existe una mayor deducción a la determinada por este, conforme señala erróneamente la administración tributaria y ha convalidado el Juzgado y la Corte Superior. **3.59** Ante ello, se advierte de autos que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, del último párrafo de su página 25 hasta la página 27, estableció lo siguiente: Que, del punto II.6 del Anexo N° 4 de la Resolución de Determinación N° 012-003-0020383, de fojas 1674 a 1676, se aprecia que la Administración atribuyó a la recurrente el reparo por la deducción extracontable efectuada vía declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004 por “Valuación de Stock” del Lote 88 por el importe de US\$ 76 693,18, según lo detallado en el Anexo N° 16 adjunto al citado valor, de foja 1581, al no haberse sustentado con documentación fehaciente los motivos de las diferencias en las unidades físicas del stock final como resultado de comparar el stock de gas natural sobre la base de la valuación denominada “Valor Neto Realizable” efectuada por la recurrente por el importe de US\$ 1’316 866,32 y la valuación del stock denominada “Costo Promedio” determinado inicialmente por el operador por el monto de US\$ 1’240 173,14, citando como sustento el Resultado del Requerimiento N° 0122090000937, y como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta. [...] Que en respuesta al citado requerimiento, mediante escrito de 10 de agosto de 2009, de fojas 1078 y 1079, la recurrente señaló que realizó su propio cálculo de costeo del stock de hidrocarburos en función de los costos y gastos atribuidos por el operador, y que las diferencias se encuentran en los conceptos “Pisco Natural Gas Líquidos Valuation” y “Malvinas Natural Gas Líquidos Valuation”, cuya determinación fue realizada por ella, resultando importes distintos a los informados por el operador. Asimismo, adjuntó un cuadro de su cálculo con la valuación del inventario y un cuadro de comparación entre las adiciones y deducciones determinadas por la Administración y lo determinado por ella, de fojas 1015 y 1016. Que del Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122090000937, de fojas 1084 a 1086, se aprecia que la Administración dejó constancia de lo señalado por la recurrente y alego que es el operador quien se encarga de realizar el inventario físico al término del ejercicio y que del cuadro que contiene el cálculo de la valuación del inventario comparado por el determinado por el operador observó que las principales diferencias provienen de las variaciones en las unidades físicas en el stock final del producto terminado sin que se hubiera sustentado por escrito ni con documentación fehaciente dichas diferencias; por lo que procedió a reparar el importe de US\$ 76 693,18, al haber la recurrente deducido un importe mayor al determinado por el operador con respecto a las valuaciones del stock. Que mediante el Anexo N° 2 del Requerimiento N° 0122090001807, de foja 1282, notificado en virtud del artículo 75 del Código de Administración comunicó a la recurrente las observaciones efectuadas en el Resultado del Requerimiento N° 0122090000937, por lo que le solicitó que presentara sus descargos; siendo que en respuesta a lo solicitado, la recurrente el 9 de noviembre de 2009 presentó un escrito, de foja 1169, donde reiteró sus argumentos expuestos en su escrito anterior y alegó que si existiera una diferencia era probable de que sea consecuencia del ajuste entre el valor neto de realización y el costo promedio de los inventarios efectuados por ella y el operador, debido a que valor neto de realización lo determina cada empresa de manera independiente. Agregó que si existiera una diferencia en las unidades físicas del inventario no se afectaría al fisco, debido a que utilizó la misma cantidad de unidades físicas para determinar tanto el valor neto de realización para fines contables como para determinar el costo promedio para fines tributarios. Que en el Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0122090001807, de foja 1274, la Administración dejó constancia que la recurrente se ratifica en lo manifestado durante el procedimiento de fiscalización no adjuntando nueva información, por lo que mantuvo el reparo efectuado bajo el mismo sustento expresado en el Resultado del Requerimiento N° 0122090000937. Que de lo expuesto, se aprecia que el reparo se sustenta en las diferencias en unidades físicas no sustentadas de la valuación del stock que influyó en el monto aceptado a deducir comunicado por el operador con respecto de la recurrente ascendente a US\$ 1 240 173,14, y el monto que la recurrente dedujo luego de efectuar su propio cálculo ascendente a US\$ 1 316 866,32. Que precisamente, la Administración refiere que el cálculo con la valuación del inventario comunicado por el operador correspondiente a la recurrente, detallado en el Anexo N° 2.8 al Resultado del Requerimiento N° 0122090000937, de foja 1247, era producto de comparar la valuación del stock final de gas natural ascendente a 375 200,00 y 10 944,00 unidades

físicas de producto terminado para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente, sobre la base de la valuación estimativa del "Valor Neto de Realización" donde se determinó con los importes de US\$ 1 539 824,53 y US\$ 5 139,24 para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente; mientras que sobre la base de la valuación del stock del "Costo Promedio" se determinaron los importes de US\$ 300.605,98 y US\$ 4 184,65 para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente; lo que dio como resultado un ajuste por valuación para las citadas plantas de US\$ 1 239 218,55 (US\$ 1 539 824,53 - US\$ 300 605,98) y US\$ 954,59 (US\$ 5 139,24 - US\$ 4 184,65), respectivamente, importes que sumados dieron como resultado la suma de **US\$ 1 240 173,14** (US\$ 1 239 218,55 + US\$ 954,59), aceptados como deducibles para la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004. Que por otro lado, del cuadro que contiene el cálculo con la valuación del inventario presentado por la recurrentes de foja 1015, se aprecia la conciliación por valuación de stock de gas natural entre los diferentes métodos de valuación para fines contables y tributarios, en el primer caso, se utilizaba el método de valuación denominado "Valor Neto de Realización, y, en el segundo, el método denominado "Costo Promedio". Que asimismo se observa que producto de comparar el stock final de gas natural ascendente a 358 319,85 y 11 370,00 unidades físicas de producto terminado para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente, determinado sobre la base de la valuación estimativa del "Valor Neto de Realización", ascendió a US\$ 1 562 124,74 y US\$ 50 924,15, para las Plantas de Pisco y Malvinas respectivamente; mientras que la valuación del stock denominada "Costo Promedio" ascendió a US\$ 287 074,06 y US\$ 9 108,51, para las Plantas de Pisco y Malvinas respectivamente, lo que dio como resultado un ajuste por valuación para las citadas plantas de US\$ 1 275 050,68 (US\$ 1 562 124,74 - US\$ 287 074,06) y US\$ 41 815,64 (US\$ 50 924,15 - US\$ 9 108,51), respectivamente, importes que sumados dieron como resultado la suma de **US\$ 1 316 866,32** que fue deducido por la recurrente vía declaración jurada anual dentro del concepto de "Ajustes Pluspetrol BL88". Que tal como se puede apreciar la recurrente aplicó los métodos de "Valor Neto de Realización" y "Costo Promedio" sobre la base de 358 349,85 y 11 370,00 unidades físicas de producto terminado para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente, diferentes a las unidades físicas que aplicó y comunicó el operador; sin que se advierta que la recurrente hubiera acreditado durante la fiscalización los motivos por los que consideró dichas unidades físicas a pesar de ser requerida por la Administración por lo que al no encontrarse sustentado con documentación fehaciente, no corresponde su reconocimiento a efectos de determinar el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, de lo que se advierte que el reparo efectuado por la Administración se encuentra conforme a ley; por lo que corresponde mantener el presente reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo. [Énfasis agregado] **3.60** En este sentido, la citada resolución permite advertir que, en el presente caso, el "reparo por diferencia en deducción 'valuación de stock' - Lote 88", efectuado por la administración tributaria, se sustenta en las diferencias en unidades físicas no sustentadas de la valuación del stock que influyó en el monto aceptado a deducir comunicado por el operador con respecto de la recurrente ascendente a US\$ 1'240,173.14 (un millón doscientos cuarenta mil ciento setenta y tres dólares americanos con catorce centavos) y el monto que la recurrente dedujo luego de efectuar su propio cálculo ascendente a US\$ 1'316,866.32 (un millón trescientos dieciséis mil ochocientos sesenta y seis dólares americanos con treinta dos centavos). **3.61** La referida diferencia resulta evidente y además resulta in cuestionable que la recurrente, en su recurso de casación, no formula cuestionamiento alguno respecto a este hecho concreto verificado en sede administrativa. Por el contrario, se limita a cuestionar la conclusión a la que arriba la Sala Superior, insistiendo con el argumento referido a que el costo promedio que consideró para fines fiscales es el importe atribuido por el operador del consorcio, lo cual carece de veracidad. **3.62** En este orden de ideas, respecto al desarrollo del procedimiento administrativo, se advierte que, ante el requerimiento efectuado por la administración, la recurrente señaló que realizó su propio cálculo de costeo del stock de hidrocarburos en función de los costos y gastos atribuidos por el operador y que "si existiera una diferencia en las unidades físicas del inventario no se afectaría al fisco, debido a que utilizó la misma cantidad de unidades físicas para determinar tanto el valor neto de realización para fines contables como para determinar el costo promedio para fines tributarios". **3.63** Sin embargo, los fundamentos contenidos en la resolución del Tribunal Fiscal antes citada permiten verificar que este argumento de la recurrente tampoco guarda correspondencia con los hechos ocurridos, pues se verificó que ella aplicó cantidades de

unidades físicas de producto terminado diferentes a las que le fueron comunicadas por el operador, toda vez que aplicó los métodos de "valor neto de realización" y "costo promedio" sobre la base de 358,349.85 y 11,370.00 unidades físicas de producto terminado para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente, diferentes a las unidades físicas que aplicó y comunicó el operador, que fueron de 375,200.00 y 10,944.00 unidades físicas de producto terminado para las Plantas de Pisco y Malvinas, respectivamente. **3.67** Por tanto, al no haberse advertido que la recurrente haya acreditado durante la fiscalización y en sede judicial los motivos por los cuales consideró dichas unidades físicas, a pesar de ser requeridos por la administración, y al no haber sustentado tal diferencia con documentación fehaciente, no corresponde su reconocimiento a efectos de determinar el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, de lo que se advierte que el reparo efectuado por la administración se encuentra conforme a ley. En consecuencia, corresponde desestimar los argumentos de la recurrente mediante los cuales cuestiona el presente reparo. **Sobre el reparo por gastos por viáticos no sustentados 3.68** Se observa de autos que la recurrente fundamenta la presente causal, señalando principalmente que los conceptos reparados corresponden a reembolsos de gastos a Tecpetrol S.A., empresa domiciliada en Argentina, por concepto de viáticos en que incurrió esta a fin de prestar servicios a favor de la recurrente. Añade que los servicios contratados estaban referidos a la asistencia en el manejo administrativo y operativo de la recurrente, por lo que evidentemente los gastos antes indicados cumplen con el principio de causalidad recogido en el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. **3.69** En este sentido, la recurrente agrega que, al estar vinculados a la generación de rentas gravadas y al mantenimiento de su fuente, los gastos por viáticos resultan plenamente deducibles. De igual manera, refiere que cumplió con presentar la documentación que sustenta los gastos antes mencionados y que acreditan la causalidad de estos. Sin embargo, la Sala Superior, al igual que el Juzgado y el Tribunal Fiscal, habrían soslayado dicha documentación y aseverado que los gastos por viáticos no se encontraban sustentados. **3.70** Ante ello, se advierte de autos que en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-2019, en sus páginas veintidos al veinticuatro, respecto al presente reparo, el tribunal administrativo estableció que el contrato presentado por la recurrente en sede administrativa, es decir, el contrato de prestación de servicios<sup>24</sup>, celebrado el cinco de enero de dos mil uno, entre la recurrente y la empresa Tecpetrol S.A. (constituida en Argentina), **corresponde a un servicio que se prestaría en el ejercicio 2005**<sup>25</sup>. **3.71** En este sentido, no corresponde la provisión y deducción de este concepto como gasto en el ejercicio dos mil cuatro; y al haberlo realizado así, la autoridad tributaria consideró que la recurrente debió haber proporcionado documentación que demostrara la existencia de la obligación de efectuar los reembolsos de gastos durante el ejercicio dos mil cuatro y la efectiva prestación de los servicios contratados entre otros. **3.72** En este orden de ideas, los argumentos de la recurrente no logran desvirtuar lo verificado por la administración, sino que se limitan a sustentar la causalidad de los gastos, aspecto distinto al motivo del presente reparo. Tampoco se observa que la demandante formule cuestionamiento alguno sobre el hecho de que el contrato de prestación de servicios, celebrado el cinco de enero de dos mil uno, recién se encontraría vigente a partir del uno de abril de dos mil cinco. **3.73** Por tanto, resulta acorde a derecho asumir que los gastos efectuados en virtud de dicho contrato, no pueden ser deducidos en el periodo dos mil cuatro, toda vez que recién se produjeron en el año dos mil cinco, motivo por el cual no corresponde amparar los argumentos referidos a cuestionar el presente reparo, pues la controversia no versa sobre la causalidad de los gastos por viáticos, sino sobre el periodo en que los mismos se produjeron, a fin de verificar si procede o no su deducción en el periodo dos mil cuatro. **CUARTO: Aplicación indebida del principio de legalidad contemplado en el artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444, debido a que la Sala Superior ha sostenido con relación al "reparo sobre gastos que debieron diferirse hasta el inicio de la extracción comercial - Lotes 88 y 56" que le resulta aplicable el artículo 53 de la Ley N° 26221 - Ley Orgánica de Hidrocarburos, pretendiendo que se le aplique una norma que no corresponde al supuesto de hecho de este caso, máxime cuando, del contrato fluye que no existió una fase de exploración en la actividad y, por lo tanto, tampoco se puede considerar que existan gastos preoperativos. 4.1** Para fundamentar la presente causal, la recurrente sostiene, principalmente, que no resulta aplicable para el caso analizado lo dispuesto por el artículo 53 de la Ley N° 26221 - Ley Orgánica de Hidrocarburos. Ello en

razón de que los montos objeto de reparo no reúnen los requisitos y condiciones para encuadrar en el supuesto de hecho regulado por la mencionada norma, por lo que deben deducirse conforme al principio de lo devengado en el ejercicio corriente en que se incurrió en ellos, tal como efectivamente pasó. **4.2** Aduce, también, que los montos reparados no podrían calificarse como “gastos de exploración” pues en el caso del Lote 88, se está frente a un contrato para la explotación de hidrocarburos que no contemplaba una etapa de exploración, por lo que no cabría hablar de una supuesta fase de exploración y de sus gastos, pues esta etapa nunca existió. **4.3** En este sentido, antes de iniciar el análisis de la presente causal, procedemos a desarrollar el marco legal y doctrinario de las normas cuya vulneración se invoca: **Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Título preliminar. Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo.** 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] **1.1. Principio de legalidad.** - Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas. **4.4** Al respecto, se observa que la norma citada contempla el principio de legalidad, como uno de los principios que rigen el procedimiento administrativo general. Asimismo, se observa que dicho principio lleva implícito el deber de los operadores del procedimiento administrativo de ceñirse a la normatividad jurídica vigente, respetando la jerarquía normativa y aplicando el derecho de conformidad con las facultades que la ley les otorga, de acuerdo a los fines para los que les fueron conferidas. **4.5** En este orden de ideas, se observa de los argumentos contenidos en el recurso de casación que, respecto a la presente causal, tienen por objeto cuestionar que las instancias de mérito hayan considerado aplicable al caso de autos el artículo 53 de la Ley N° 26221 - Ley Orgánica de Hidrocarburos, únicamente sobre la base de que el contrato para la explotación de hidrocarburos no contempla una fase de “exploración”, y, por tanto, tampoco se puede considerar que existan gastos preoperativos. **4.6** Siendo ello así, se observa de autos que la regla establecida en el artículo 53 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26221 - Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado por Decreto Supremo N° 042-2005-EM, se encuentra referida a los métodos de amortización de los gastos de exploración y desarrollo, así como de las inversiones que realicen los contratistas, tal como se observa a continuación: **Artículo 53.- Los gastos de exploración y desarrollo, así como las inversiones que realicen los Contratistas hasta la fecha en que se inicie la extracción comercial de Hidrocarburos, incluyendo el costo de los pozos, serán acumulados en una cuenta cuyo monto, a opción del Contratista y respecto de cada Contrato, se amortizará de acuerdo con cualesquiera de los dos métodos o procedimientos siguientes:** a) En base a la unidad de producción; o, b) Mediante la amortización lineal, deduciéndolos en porciones iguales, durante un periodo no menor de cinco (5) ejercicios anuales. Iniciada la extracción comercial se deducirá como gasto del ejercicio, todas las partidas correspondientes a egresos que no tengan valor de recuperación. El desgaste que sufran los bienes depreciables se compensará mediante la deducción de castigos que se computarán anualmente, conforme al régimen común del Impuesto a la Renta a la fecha de suscripción de cada Contrato. El Ministerio de Energía y Minas podrá fijar la depreciación del ducto principal, la cual no podrá ser menor a cinco (5) años. La depreciación que efectúen los Contratistas deberá ser comunicada a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria. Los gastos por servicios prestados al Contratista por no domiciliados serán deducibles del Impuesto a la Renta, con sujeción al cumplimiento de los requisitos que establezca el reglamento respectivo. [Énfasis agregado] **4.7** En este orden de ideas, se aprecia de autos que, con relación al “reparo sobre gastos que debieron diferirse hasta el inicio de la extracción comercial - Lotes 88 y 56”, la recurrente sostiene que la Ley Orgánica de Hidrocarburos no le es aplicable, por no existir una fase preoperativa en el contrato de licencia para explotación de hidrocarburos. **4.8** Sin embargo, dicha ley sí le resulta aplicable, ello al considerar lo establecido en los contratos de licencia para explotación de hidrocarburos del Lote 88 y del Lote 56, contratos que, en su cláusula novena, establecieron que las empresas que conforman el contratista se sujetan al régimen tributario común, es decir, la Ley del Impuesto a la Renta y la Ley Orgánica de Hidrocarburos. **4.9** De igual manera, se advierte que la recurrente no cuestiona en modo alguno lo pactado en los contratos de concesión para la explotación de hidrocarburos; tampoco indica los motivos por los cuales considera que es

incorrecta esta conclusión de la Sala Superior ni presenta documentación que acredite que, efectivamente, el consorcio, no incurrió en gastos preoperativos. **4.10** Adicionalmente, se observa del expediente administrativo que en el informe general, del veintidós de diciembre de dos mil nueve (fojas mil seiscientos seis), en el apartado correspondiente a la actividad económica de Tecpetrol del Perú S.A.C., se consignó que el consorcio declaró el inicio de operaciones comerciales el veinte de agosto de dos mil cuatro, y que en junio de dos mil cuatro ya habían realizado la primera extracción de prueba, por lo cual la autoridad administrativa consideró que hasta mayo de dos mil cuatro se extendió la etapa preoperativa. **4.11** Por estos fundamentos, no resulta lógico afirmar que el contrato de licencia para explotación de hidrocarburos no tuvo etapa preoperativa, toda vez que el único sustento de la recurrente es la denominación del contrato. Por el contrario, conforme a los hechos verificados en el procedimiento de fiscalización —que no fueron negados por la recurrente— se observa que el consorcio realizó operaciones que califican como etapa preoperativa. **4.12** En consecuencia, resulta plenamente aplicable el artículo 53 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 26221 - Ley Orgánica de Hidrocarburos, para el tratamiento de dichos gastos. En consecuencia, corresponde desestimar la presente causal. **QUINTO:** Por tanto, al haberse desestimado todas las infracciones procesales por las que fue declarado procedente el recurso de casación interpuesto por Tecpetrol del Perú S.A.C., corresponde declararlo **infundado. DECISIÓN:** Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por Tecpetrol del Perú S.A.C., de fecha dieciocho de enero de dos mil veintitrés (foja tres mil ciento noventa y dos). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del dos de diciembre de dos mil veinte (foja tres mil noventa), que confirmó la sentencia apelada, del treinta de junio de dos mil veintidós (foja dos mil novecientos once), que declaró fundada en parte la demanda —en consecuencia, i) declaró la nulidad parcial de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08967-4-2019, en el extremo de la pretensión subordinada de la demanda referida a la suspensión de intereses moratorios computados por el exceso del plazo del Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación interpuesto por la demandante, por el periodo del doce de diciembre del dos mil doce a trece de julio de dos mil quince; y ii) ordenó a la administración tributaria que proceda a recalcular los intereses moratorios, excluyendo aquellos que se hayan generado en el mencionado periodo. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en el proceso seguido por Tecpetrol del Perú S.A.C. 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 el Señor Juez Supremo **Proaño Cueva**. SS. YAYA ZUMAETA, PROAÑO CUEVA, PEREIRA ALAGÓN, DELGADO AYBAR, GUTIÉRREZ REMÓN

- <sup>1</sup> Todas las citas remiten a este expediente, salvo indicación distinta.
- <sup>2</sup> HITTERS, Juan Carlos. Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.
- <sup>3</sup> 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.
- <sup>4</sup> 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.
- <sup>5</sup> El Tribunal Constitucional en el Expediente N° 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.
- <sup>6</sup> MONZÓN VALENCIA, Loreta (2012). “El principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo”. En Lex, N° 10; p. 213.
- <sup>7</sup> Ibidem, pp. 213-214.
- <sup>8</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan (2009). Teoría general del proceso. Tercera edición. Lima, Communitas; p. 191.
- <sup>9</sup> MONROY GÁLVEZ, Juan (2023). Las pretensiones en el contencioso administrativo. Primera edición. Lima, Palestra; p. 233
- <sup>10</sup> MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 218.
- <sup>11</sup> HUAPAYA TAPIA, RAMÓN. (2019). El proceso contencioso-administrativo. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú; pp. 155-156.

<https://repositorio.pucp.edu.pe/index/bitstream/handle/123456789/170699/43%20El%20proceso%20contencioso%20administrativo%20con%20sello.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

<sup>12</sup> MONROY GÁLVEZ, Las pretensiones..., p. 238-239

<sup>13</sup> MONZÓN VALENCIA, op. cit., p. 222.

<sup>14</sup> Se puede citar, por ejemplo, la Sentencia de Casación N° 3950-2014-Lima, publicada en el diario oficial El Peruano el treinta y uno de mayo de dos mil dieciséis, y la Sentencia de Casación N° 1763-2014-Del Santa, publicada en el mismo diario el dos de mayo de dos mil dieciséis.

<sup>15</sup> Tal como el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, define al acto administrativo.

<sup>16</sup> JIMÉNEZ MURILLO, Roberto (2011). "Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo". En Derecho PUCP, N° 67; p. 194. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.009>

<sup>17</sup> Ibidem, pp. 200-202

<sup>18</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos (2019). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Tomo I. Lima, Gaceta Jurídica; p. 103.

<sup>19</sup> Contemplados en el artículo IV del título preliminar de la Ley N° 27444.

<sup>20</sup> Conforme se observa de la página 1 del "Informe general" elaborado por la SUNAT, de fecha veintidós de diciembre de dos mil nueve (fojas mil seiscientos seis).

<sup>21</sup> Como se desprende de la introducción del "Manual de procedimientos contables - Lote 88" (foja 616).

<sup>22</sup> Conforme se estableció en la Resolución de Determinación N° 012-003-0020484, emitida a Pluspetrol Peru Corporation S.A. como operador del consorcio, por el impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro, hecho que no fue negado ni mucho menos desvirtuado por la recurrente; por lo que el monto que debió ser comunicado a los participantes del consorcio debió ser de US\$ 12'062,967.23 (monto establecido en la resolución de determinación) y no US\$ 12'401,731.42, lo que implicó una deducción en exceso que impacta en la base imponible del impuesto a la renta del ejercicio dos mil cuatro.

<sup>23</sup> Norma Internacional de Contabilidad N° 2 - Existencias, oficializada por la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96-EF/93.01.

<sup>24</sup> Dicho contrato tiene vigencia a partir del uno de abril de dos mil cinco, conforme a lo pactado por las partes suscribientes, hecho que tampoco fue negado por la recurrente.

<sup>25</sup> Toda vez que, conforme a lo establecido en su cláusula quinta, la recurrente se obligaba a reembolsar a dicha empresa todos los gastos en que incurra para la prestación del servicio, como gastos de viaje y estadía de su personal, entre otros, pago que sería efectuado dentro de los quince días posteriores a la recepción de la factura. Al respecto, cabe señalar que el mencionado contrato tiene vigencia a partir del 1 de abril de 2005.

C-2287839-59

### CASACIÓN N° 26478-2023 LIMA

TEMA: ARBITRIOS MUNICIPALES

**SUMILLA:** Se precisa que, si bien el precedente vinculante recaído en el Expediente N° 3471-2004-AA/TC fue dejado sin efecto por la sentencia del Expediente N° 04293-2012-PA/TC, esto es un aspecto totalmente independiente y no es argumento para que el Tribunal Fiscal deje de pronunciarse sobre el fondo de la controversia suscitada en sede administrativa, pues no estaba en debate si debía o no aplicar control difuso, sino que el tribunal administrativo debía limitarse únicamente a determinar si se cumplió con los parámetros fijados por el Tribunal Constitucional en la sentencia del Expediente N° 00053-2004-PI/TC y, con ello, a dilucidar si la Municipalidad Distrital de San Isidro cumplió con las exigencias necesarias para el cobro a la parte demandante de los arbitrios municipales.

**PALABRAS CLAVE:** arbitrios municipales, control difuso, debida motivación, debido proceso

Lima, veinte de marzo de dos mil veinticuatro.

**LA QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. VISTOS:** La causa número veintiséis mil cuatrocientos setenta y ocho guion dos mil veintitrés, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia: **OBJETO DEL RECURSO.** Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la entidad demandante, **Municipalidad Distrital de San Isidro**, mediante escrito presentado el once de julio de dos mil veintitrés (fojas cuatrocientos cuarenta y tres a cuatrocientos ochenta y cuatro del expediente judicial electrónico -EJE<sup>1</sup>), contra la **sentencia de vista** contenida en la resolución número dieciséis, del veintitrés de junio de dos mil veintitrés (fojas cuatrocientos veinticinco a cuatrocientos treinta y cinco), emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, que **revoca** la sentencia apelada de primera instancia, emitida por el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, contenida en la resolución número

once, del veintinueve de marzo de dos mil veintitrés (fojas trescientos setenta y dos a trescientos ochenta y cuatro), que declaró fundada la demanda; y, reformándola, **declara** infundada la demanda. **Causales del recurso de casación.** Esta Sala Suprema, mediante resolución del veinticinco de octubre de dos mil veintitrés, declaró **procedente** el recurso de casación interpuesto por la demandante, **Municipalidad Distrital de San Isidro**, por la siguiente causal: a) **Infracción normativa por vulneración del inciso 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.** Sostiene la recurrida no se encuentra debidamente motivada, puesto que no ha meritudo los dos argumentos, de forma y de fondo, a considerar en el presente caso, como son la competencia del Tribunal Fiscal para emitir pronunciamiento respecto de la validez de los criterios de distribución de arbitrios municipales, y la validez del criterio "capacidad habitable", aunado a las consecuencias derivadas de la ejecución de lo dispuesto por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2736-12-2021. En principio, el Tribunal Fiscal no puede aplicar control difuso, ya que no tiene facultad para ello; y, de otro lado, el Tribunal Constitucional dejó establecida la flexibilización en la aplicación de los criterios no predominantes, siempre que sean complementarios a los criterios determinantes, por lo que no resulta razonable que el Tribunal Fiscal, en su posición de última instancia administrativa, pretenda ejercer una interpretación de dichos parámetros con una mayor rigidez que el Tribunal Constitucional, desconociendo la validez del criterio complementario de capacidad habitable; tanto más si el mismo Tribunal, en la Resolución N° 08580-11-2011, relacionada con la Ordenanza N° 275-MSS estableció que el criterio del tamaño del predio resultaría aceptable como criterio secundario respecto del criterio principal de ubicación del predio.

**CONSIDERANDO: Primero: Antecedentes del proceso.**

**1.1. Antecedentes administrativos y judiciales. 1.1.1.** La Municipalidad Distrital de San Isidro emitió la Resolución de Determinación N° 1130-005802-2015-SCCU-GAT/MSI (fojas ciento veinticuatro y ciento veinticinco), por los arbitrios municipales de los meses de febrero a mayo de dos mil quince, correspondiente al predio ubicado en Av. San Cruz N° 0218-0220, San Isidro, Anexo 002, a la contribuyente empresa Inversiones Ciudadela S.A.C. **1.1.2.** Posteriormente, con fecha veintisiete de junio de dos mil dieciséis, la municipalidad emitió la Resolución de Gerencia N° 0856-2016-1100- GAT/MSI (fojas ciento treinta y uno a ciento treinta y cuatro), en la cual se resolvió desestimar el recurso de reclamación presentado por la empresa. **1.1.3.** La empresa presentó recurso de apelación contra la resolución de Gerencia N° 0856-2016-1100-GAT/MSI; sin embargo, mediante la Resolución N° 08635-7-2017, del veintisiete de setiembre de dos mil dieciséis, el Tribunal Fiscal decidió confirmar la resolución apelada emitida por la Municipalidad de San Isidro, que declaró fundado el recurso de reclamación presentado contra la Resolución de Determinación N° 1130-005802-2015-SCCU-GAT/MSI, girada por arbitrios municipales de los periodos tres a cinco de dos mil quince, respecto del predio ubicado en Av. Santa Cruz N° 218-0220, San Isidro. **1.1.4.** Mediante Expediente N° 14229-2017-0-1801-JR-CA-19, Inversiones Ciudadela S.A.C. presentó demanda contenciosa administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08635-7-2017, alegando que en aquella no se había emitido pronunciamiento sobre los cuestionamientos realizados en su apelación respecto a la deducción de arbitrios, costos directos, indirectos, la base imponible, distribución de costos del servicio y estructura del informe técnico, ni se ha analizado el fondo de la controversia, como tampoco si los arbitrios están calculados de acuerdo a los parámetros establecidos en las Sentencias del Tribunal Constitucional N° 00041-2004-AI y N° 00053-PI/TC. **1.1.5.** El veinte de agosto de dos mil dieciocho, el Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima emite la resolución número siete, por medio de la cual declaró infundada en todos sus extremos la demanda contenciosa administrativa presentada por la empresa. **1.1.6.** Se interpuso recurso de apelación y la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, revocó la sentencia apelada y, reformándola, declaró fundada la demanda y nula la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08635-7-2017, a fin de que se dicte una nueva. **1.1.7.** En cumplimiento de lo dispuesto por el Poder Judicial, el Tribunal Fiscal, con fecha veintitrés de marzo de dos mil veintiuno, emite una nueva resolución, signada con el número 02736-12-2021. En ella, resolvió **revocar** la Resolución de Gerencia N° 0856-2016-1100-GAT/MSI, del veintisiete de junio de dos mil dieciséis, en el extremo referido a los arbitrios municipales de parques y jardines de los periodos marzo a mayo de dos mil quince, y dejar sin efecto la