



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

TEMA: INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO

SUMILLA: En la sentencia de vista se ha realizado una valoración de todos los medios probatorios presentados tanto en la etapa administrativa como judicial, sin infringir los principios de impulso de oficio y verdad material, así como la facultad de fiscalización prevista por el artículo 62 del Código Tributario.

Para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuar debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis. Vía recurso casatorio no procede una revaloración probatoria expuesta por las instancias de mérito.

PALABRAS CLAVE: facultad de fiscalización, incremento patrimonial no justificado, impulso de oficio, verdad material

Lima, doce de noviembre 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 dieciséis mil ochocientos treinta y ocho guion dos mil veinticuatro, Lima; en audiencia pública llevada a cabo en la fecha; y luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

MATERIA DEL RECURSO

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por **Enrique Francisco Espinosa Becerra**, mediante escrito del diecisiete de junio de dos mil veinticuatro (fojas dos mil seiscientos ochenta y siete del



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

expediente judicial electrónico - EJE¹), contra la sentencia de vista 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, mediante resolución número veintiuno, del treinta y uno de mayo de dos mil veinticuatro (fojas dos mil seiscientos sesenta y dos), que **confirma** la sentencia de primera instancia, emitida mediante resolución número quince, del veintitrés de enero de dos mil veinticuatro (fojas dos mil cuatrocientos cuarenta y nueve), que **declaró infundada** la demanda.

Antecedentes del caso

Demanda

Mediante escrito del veinticinco de enero de dos mil veintitrés (fojas tres) y escrito de modificación del nueve de marzo de dos mil veintitrés (fojas ciento cuatro), Enrique Francisco Espinosa Becerra interpuso demanda contencioso administrativa contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y el Tribunal Fiscal, postulando las siguientes pretensiones:

Primera pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07352-1-2022 en el extremo que confirma la Resolución de Intendencia N.º 0260140213867/SUNAT, conforme a los argumentos expresados en su demanda.

Segunda pretensión principal: De conformidad con lo establecido en el artículo 5 (numeral 2) de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, solicita que se emita un **pronunciamiento de plena jurisdicción** con el cual se

¹ En adelante, todas las referencias remiten a este expediente, salvo indicación distinta.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

reconozca la fehaciencia de las operaciones que incidieron en el incremento patrimonial del demandante.

Los argumentos principales que sustentan la demanda son los siguientes:

i) En cuanto al movimiento entre cuentas bancarias propias por el importe de S/ 81,309.06, refiere que los depósitos efectuados corresponden a retiros de sus cuentas bancarias en soles que fueron cambiados a dólares con la finalidad de que posteriormente sean depositados en sus cuentas bancarias en esta moneda. Como sustento de ello proporcionó los estados de cuenta mediante los cuales se podían verificar los retiros y abonos efectuados, así como un cuadro en formato Excel donde se detalla los movimientos de cuentas que demuestran las transferencias observadas.

ii) En cuanto a la devolución del mutuo dinerario por el importe de S/ 449,911.26, indica que corresponde la devolución de un mutuo dinerario otorgado en el mes de enero de dos mil trece a favor del señor Cesar Augusto Eyzaguirre Avilés, y que al respecto las instancias administrativas solo se ciñeron a detallar que el sustento documentario no era suficiente.

iii) En cuanto al abono por préstamo dinerario del exterior por el importe de S/ 1'480,763.55, señala que dicho depósito en las cuentas bancarias corresponde a abonos de un préstamo dinerario en la modalidad de línea de crédito celebrado con la empresa Fresia Management; por lo que proporcionó la carta de respuesta de la empresa exterior, en que se identifica las condiciones del préstamo en la modalidad de línea de crédito otorgada y los bonos realizados en el ejercicio dos mil catorce; y la Traducción Certificada N.º 009-2016. Con dichos documentos, se evidencia que cumplió con los requisitos previstos en el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Así, quedaría acreditado que el incremento patrimonial proviene de su préstamo de dinero.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

iv) **Al respecto, de la venta de acciones y derechos de un terreno por el importe de S/ 1'455,970.88**, celebrado con la empresa Mantbraca España S.L., el origen del abono corresponde al acuerdo de intenciones de compraventa de acciones y derechos de un inmueble. al no haberse inscrito aún la transferencia debido al litigio que se tiene con el Ministerio de Agricultura, se acordó que el importe era en calidad de préstamo al Sr. Julio Espinosa Becerra y al demandante. Para acreditar ello, se proporcionó el contrato por la venta de acciones así como copia de la partida registral del inmueble y la demanda de acción de amparo efectuada por el Ministerio de Agricultura que impide cualquier transferencia de dominio; a pesar de ello, la administración no les dio mérito a los medios probatorios.

Sentencia de primera instancia

Mediante resolución número quince, del veintitrés de enero de dos mil veinticuatro, el Vigésimo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo de Lima con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, de la Corte Superior de Justicia de Lima, declaró **infundada** la demanda en todos sus extremos. Para ello, señaló:

- a) La administración tributaria y el Tribunal Fiscal han valorado pormenorizadamente todos los medios probatorios aportados por la accionante en el procedimiento administrativo, efectuando un análisis de cada medio probatorio para finalmente valorarlos de forma conjunta; asimismo, expusieron las razones de hecho y de derecho que sustentaron la conclusión de confirmar los reparos. En ese sentido, se evidencia que el actuar de los resolutores administrativos no lesiona ningún derecho constitucional; más aún, se aprecia que su accionar se ha ceñido a la Constitución Política del Perú y a la ley.

- b) Advierte que la demandante no presentó medios probatorios oportunos, pertinentes e idóneos que permitieran desvirtuar las alegaciones de la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

administración tributaria en el procedimiento de fiscalización y durante el procedimiento contencioso tributario, razón por la cual el colegiado administrativo confirmó el reparo; este ente lo analizó y determinó que se encuentra emitido conforme a derecho.

- c) Asimismo, de la revisión de la resolución impugnada, aprecia que el Tribunal Fiscal dio un recuento de lo ocurrido en el procedimiento de fiscalización, así como el detalle de los medios probatorios aportados en sede administrativa; además, dio cuenta de aquellos medios de prueba presentados de forma extemporánea, haciendo la acotación de que, si bien son extemporáneos, para efectos de sustentar su posición efectuaría una evaluación en conjunto con las demás pruebas aportadas; aunado a ello, el colegiado ha analizado cada observación realizada por la administración tributaria brindando un sustento lógico y razonable de su posición, señalando los motivos determinantes de por qué los medios de prueba aportados no le generaban convicción.
- d) Aunado a ello, señala que el contribuyente tiene la carga de la prueba para este caso y es quien se encontraba en mejor posición de probar el origen de los montos que observó la administración, por lo que no solo bastaba que adjunte medios probatorios como contratos, informes, estados de cuenta, entre otros, como los mencionados en el caso *sub litis*, sino que además debía demostrar que dichos documentos guardaban relación directa con los ingresos efectuados a las cuentas y que el rastreo de dichos montos sea de notoria y fácil identificación.
- e) Además, sostiene que las actuaciones efectuadas por el Tribunal Fiscal fueron efectuadas conforme a derecho, toda vez que el demandante, Enrique Francisco Espinoza Becerra, se encontraba afiliado a la notificación por medio electrónico, con usuario activo denominado "USUARIO13447", afiliado al correo electrónico llanet.gaslac@rebaza-alcazar.com, lo que permitía que se efectúen las notificaciones



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

electrónicas, así como las alertas al correo electrónico de los actos administrativos emitidos por la Sala 1 del Tribunal Fiscal. Ello de conformidad con lo establecido en el inciso b) del artículo 104 del Código Tributario, el artículo 146 del aludido código y las Resoluciones Ministeriales N.º 442-2017- EF/40 y N.º 205-2020/EF-40, normas vigentes cuando el demandante interpuso su recurso de apelación.

Sentencia de vista

Mediante resolución número veintiuno, del treinta y uno de mayo de dos mil veinticuatro, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, **confirma** la sentencia apelada. El colegiado superior, en razón de los agravios formulados en el recurso impugnatorio del demandante, concluyó lo siguiente:

- a)** Refiere que el Juzgado no ha incurrido en ningún vicio que acarree la nulidad de la sentencia apelada, pues ciertamente no existe norma tributaria que exija a las personas naturales llevar un registro contable riguroso de sus operaciones cotidianas, pero sí se ha previsto que los contribuyentes se encuentran obligados a presentar o exhibir documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (artículo 87 —numeral 5— del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF); además, específicamente, tratándose de incremento patrimonial no justificado, se ha establecido que los depósitos provenientes de préstamos podrán justificar dichos incrementos solo cuando cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre ellos, que el documento en que consta el contrato (de mutuo) tenga fecha cierta, lo que no se ha satisfecho o cumplido en el presente caso.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

- b)** Señala que sí se han valorado debidamente todos los medios probatorios ofrecidos y admitidos en sede judicial, relacionados a Mantbraca España S.L. y Fressia Management Limited; no obstante, la sala superior concluyo que no desvirtúan la observación formulada por la administración, en cuanto a que los depósitos por S/ 1'455,970.88 y S/ 1'480,763.55 son de origen desconocido, por lo que constituyen incremento patrimonial no justificado. Por ende, contrariamente a lo alegado, no se configura vulneración de los principios de realidad económica ni de verdad material.
- c)** Respecto a la transgresión de los principios de verdad material y de impulso de oficio, por no haber realizado cruces de información con terceros relacionados a los depósitos efectuados por Mantbraca España S.L., Fressia Management Limited y César Eyzaguirre Avilés, indica que dicha actuación no constituye una obligación para la administración, toda vez que el artículo 62 del Código Tributario ha previsto que la función fiscalizadora de la administración tributaria se ejerce de forma discrecional.
- d)** Asimismo, refiere que el fundamento del reparo en el extremo invocado no es la ausencia de un registro contable de las operaciones cotidianas del contribuyente ni la falta de un comprobante por la conversión de dinero, sino la no acreditación respecto al origen de los fondos depósitos en las cuentas BCP Dólares N.º 193-13964472-1-25 y Sueldo BCP Soles N.º 191-25011081-0-17 por US\$3,500.00, US\$3,600.00 y S/.50,000.00, para cuyo efecto el ahora accionante debió presentar todos los documentos que consideraba pertinentes para justificar que los depósitos observados tuvieron como origen los fondos previamente retirados de sus cuentas bancarias, no resultando suficiente alegar que su proceder — efectuar retiros de dinero y dirigirse a casas de cambio para realizar el cambio de moneda a efectos de poder tener una ganancia— constituye una práctica común y beneficiosa.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

- e) Finalmente, destaca que la apelación debe ser desestimada por cuanto ha quedado determinado que, pese a los documentos presentados incluso en instancia judicial, no se acreditó la procedencia de los fondos depositados en las cuentas bancarias del ahora accionante, por lo que constituyen incremento patrimonial no justificado.

Causales procedentes del recurso de casación

Mediante auto calificadorio del primero de octubre de dos mil veinticuatro (fojas noventa y ocho del cuaderno de casación), esta Sala de Suprema declaró procedente el recurso de casación interpuesto por Enrique Francisco Espinosa Becerra, conforme al siguiente detalle:

a) Inaplicación de los numerales 3) y 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, referidos al derecho constitucional al debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva en su vertiente de la debida motivación de las resoluciones judiciales

Sostiene que la Sala Superior arriba a una conclusión carente de lógica y precisión, toda vez que su decisión eleva el estándar probatorio de manera arbitraria y desproporcional, pese a que Enrique Espinosa cumplió con su carga probatoria; añade que ni la propia Sala Superior precisa cuál es la "prueba suficiente" (que no es ni la contabilidad, la constancia de conversión ni los estados de cuenta bancarios) para demostrar que los depósitos provienen del dinero cambiado y retirado de otra cuenta bancaria, y al concluir que los depósitos no provienen del dinero retirado, asume que dicho dinero "desapareció".

En el procedimiento administrativo tributario Enrique Espinosa ofreció los estados de cuenta bancarios de sus cuentas bancarias correspondientes a fin de demostrar la fehaciencia de que los depósitos observados provenían del dinero cambiado que había sido previamente retirado de su otra cuenta bancaria. Esto significa que presentó, en calidad de medios probatorios, sus estados de cuenta bancarios que corroboran la trazabilidad del dinero retirado con el dinero depositado. Y, como ha indicado la Sala Superior, no se le exigía presentar, como medios probatorios, ni el registro contable ni las constancias de conversión del dinero. De ese modo, el recurrente cumplió con su carga probatoria para acreditar la fehaciencia de los depósitos observados, por lo que correspondía que la Administración Tributaria cumpla con su descarga probatoria.

La Sala Superior elevó el estándar probatorio de manera arbitraria y desproporcional, exigiendo otra prueba adicional que vincule el dinero depositado con el dinero cambiado y retirado, ya que los estados de cuenta bancarios no eran suficientes en su opinión, de ahí que su decisión se encuentre viciada. Precisa que esta decisión incurre en defectos de motivación, debido a que ninguna norma tributaria aplicada e interpretada en virtud de los principios administrativos tributarios, permite que, pese a que el recurrente ya había cumplido con su carga probatoria al ofrecer sus estados de cuenta bancarios que corroboran la trazabilidad del dinero depositado con el dinero cambiado y retirado, se eleve el estándar probatorio a la arbitrariedad y desproporcionalidad.

b) Interpretación errónea del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y de los artículos IV



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

(principio de legalidad – reserva de ley) y VIII del Código Tributario, así como de la Sentencia Casatoria N.º 23406-2023 Lima²

Sostiene que el reparo consiste en un único depósito de un millón de dólares americanos con cero centavos (US\$ 1'000,000.00) que el veintisiete de octubre de dos mil catorce, Mantbraca realizó a la cuenta bancaria mancomunada de los hermanos Espinosa –Enrique y Julio–, en virtud del Contrato de Mutuo que celebraron en la misma fecha. Esta operación fue observada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), señalando, principalmente, que el contrato de mutuo ofrecido carecía de fecha cierta. Y este mismo fundamento fue adoptado por el Juzgado y por la Sala Superior en la sentencia de vista en su noveno y décimo considerandos.

La interpretación de la Sala Superior respecto del reparo incurre en una interpretación errónea, toda vez que ni el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 60-A de su Reglamento, exigen a los mutuuarios el requisito de fecha cierta, lo que implica una interpretación contraria a los artículos IV y VIII del Código Tributario. Precisa que la Sala Superior no podía extender el supuesto fáctico del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni del artículo 60-A de su Reglamento, exigiendo requisitos que la ley no exige a Enrique Espinosa.

De acuerdo con una interpretación literal y sistemática de los artículos previamente citados, los requisitos exigibles a un mutuuario –como lo es el recurrente– para que justifique su incremento patrimonial vinculado a un depósito bancarizado, son los siguientes i) Identificación del mutuante: artículo 60-A, numeral 2); ii) existencia del contrato de mutuo: artículo 60-A, numeral 2); y, iii) bancarización del depósito por un medio de pago: artículo 60-A, numeral 3). No obstante, en su considerando noveno de la sentencia de vista, la Sala Superior señaló, contrariamente a lo descrito en los artículos citados, que el requisito de fecha cierta era exigible para los mutuuarios como lo es el recurrente.

De esa manera, la Sala Superior extendió el supuesto fáctico establecido en estas normas tributarias, contraviniendo expresamente el principio de legalidad –reserva de ley, contenido en el artículo IV del Código Tributario, y lo previsto en el artículo VIII del mismo cuerpo normativo, en tanto no se puede realizar una interpretación extensiva del supuesto fáctico previsto en la norma tributaria. Inclusive, estos tres (03) requisitos previstos en las normas tributarias citadas se cumplen totalmente, pero la Sala Superior decidió agregar otro requisito no regulado de manera extensiva para confirmar el reparo.

Una correcta interpretación del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 60-A de su Reglamento y la adopción del criterio interpretativo contenido en la eventual doctrina jurisprudencial, hubiese derivado en la revocación de la sentencia de primera instancia, declarando que el requisito de fecha cierta en el contrato de mutuo no es un requisito exigible al mutuuario y que los medios probatorios ofrecidos y admitidos acreditan en su totalidad la fehaciencia del depósito bancarizado proveniente del contrato de mutuo con Mantbraca. No obstante, la interpretación errónea de las citadas normas tributarias por parte de la Sala Superior conllevaron a que afirme que la fecha cierta es un requisito exigible a los mutuuarios, lo que decanta irreparablemente en una frontal trasgresión al principio de legalidad – reserva de ley, contenido en el artículo IV del Código Tributario, y al artículo VIII del mismo cuerpo normativo, porque la Sala Superior estaría interpretando erróneamente (extensivamente) las normas tributarias citadas previamente.

c) Interpretación errónea del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, del numeral 1.11 del artículo IV, de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principio de verdad material), así como el apartamiento del Precedente Vinculante constituido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima

² El aspecto referido a la interpretación errónea de la Casatoria N.º 23406-2023 Lima fue declarado **improcedente**, según el auto calificadorio del primero de octubre de dos mil veinticuatro



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

Precisa que la decisión de la Sala Superior respecto al Reparó 2, se sustentó en que los documentos presentados no tienen fecha cierta, que tales documentos no califican como contratos de mutuos y que dichos documentos razonablemente no corroboran la fehaciencia de la operación observada. Precisa que la “interpretación” de la Sala Superior incurre en una interpretación errónea, toda vez que ni el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 60-A de su Reglamento exigen a los mutuuarios el requisito de fecha cierta, lo que implica una interpretación contraria al artículo IV y VIII del Código Tributario.

Añade que la Sala Superior no interpretó correctamente el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en tanto no observó dicho dispositivo legal en atención al principio de verdad material aplicable en los procedimientos administrativos tributarios. Añade que en virtud al principio de verdad material y del Precedente Vinculante contenido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima, el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, ante la ausencia de algún requisito previsto en la misma norma tributaria, se verifique la fehaciencia de la operación en base a los medios probatorios ofrecidos tanto en sede administrativa como en sede judicial.

La Sala Superior, al igual que el Juzgado, no tuvo claridad al revisar los hechos acaecidos, pues el uno de abril de dos mil diecinueve se levantó la medida cautelar de no innovar inscrita por un proceso de amparo sobre el inmueble. Así, al existir dicho proceso judicial y con la intención de evitar que se inscriban otras medidas cautelares, los propietarios del inmueble, Enrique y Julio Espinosa, inscribieron la inmovilización temporal de la Partida Electrónica el dieciséis de abril de dos mil diecinueve. Posteriormente, según el Asiento D0005 de la misma Partida Electrónica, se realizó el levantamiento de la referida inmovilización temporal, en virtud de la Escritura Pública del veintiséis de mayo de dos mil veintiuno, inscrita el seis de julio de dos mil veintiuno. Por esa razón, el doce de agosto de dos mil veintiuno, se inscribió la transferencia de propiedad de esta Partida Electrónica a Inmobiliaria Santa Luisa de Lurín Sociedad Anónima Cerrada., a través de dos (02) actos: (i) transferencia de 45.04% (Asiento C00005); y, (ii) transferencia de 54.96% (Asiento C00006).

d) Interpretación errónea del artículo 62 del Código Tributario, del principio de verdad material contenido en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, del principio de impulso de oficio previsto en el numeral 1.3 del artículo IV de la citada ley, así como el apartamiento del Precedente Vinculante constituido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima

Argumenta que la SUNAT ostenta la carga de probar –ineludiblemente– por el principio de impulso de oficio y se activa cuando los hechos alegados por los contribuyentes no los tenga por cierto. Ello se debe a que la SUNAT cuenta con facultades exorbitantes, en virtud del principio de impulso de oficio y de verdad material. Así las cosas, Enrique Espinosa ya había ofrecido, en el procedimiento administrativo tributario, contratos, cartas, estados de cuenta, entre otros documentos, por lo que ya no contaba –en sus propias condiciones de persona natural– con otros documentos que justifiquen las operaciones observadas. Ante ello, la SUNAT debía ejercer su actividad probatoria, a través del cruce de información, con el fin de buscar la verdad material para formular correctamente sus reparos al contribuyente.

En ese sentido, la SUNAT se encontraba en “mejores condiciones” para recabar otros medios probatorios necesarios en aras de la verdad material, toda vez que Enrique Espinosa ya había ofrecido los que, en cuanto a factores de tiempo, espacio y económicos, podía presentar durante la fiscalización.

Una correcta interpretación del artículo 62 del Código Tributario debió declarar que la SUNAT no ejerció correctamente su actividad probatoria consistente en realizar el cruce de información con César Eyzaguirre, Mantbraca, Fressia e incluso, con el Banco de Crédito



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

del Perú, para solicitar el mismo Reporte que presentó en segunda instancia. No obstante, la interpretación errónea de las citadas normas tributarias por parte de la Sala Superior, conllevó a que afirme que la actividad probatoria de la SUNAT es discrecional, lo que no debe colindar con lo arbitrario, sino que debe ceñirse a los principios de verdad material e impulso de oficio, más aún si la Corte Suprema ha establecido que la SUNAT sí debe actuar probatoriamente de manera activa.

CONSIDERANDO

Primero: El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. Por tanto, no basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”³, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo con la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación verificar y cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

³ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, se debe precisar que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.4. Ahora bien, por causal de casación se entiende al motivo que la ley establece para la procedencia del recurso⁴, que debe sustentarse en aquellas anticipadamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la violación en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso, por lo que, en tal sentido, si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

Segundo: Delimitación de la materia controvertida

2.1. En consideración a los hechos determinados por las instancias de mérito y las causales casatorias declaradas procedentes, corresponde, en primer término, que esta Sala Suprema emita pronunciamiento respecto a la infracción normativa de carácter procesal (*error in procedendo*), toda vez que, de estimarse carecería de objeto pronunciarse sobre las infracciones de carácter material (*error in iudicando*). En consecuencia, solo en caso se desestime la denuncia de carácter

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



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

procesal, sobre los numerales 3) y 5) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, se procederá con el análisis de las causales materiales declaradas procedentes, sobre el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta; las normas IV y VIII y el artículo 62 del Código Tributario; el principio de impulso de oficio previsto en el numeral 1.3 del artículo IV y el principio de verdad material reglado por el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principio de verdad material); así como el apartamiento del precedente vinculante constituido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima⁵.

Tercero: Análisis de la causal casatoria de naturaleza procesal

a) Inaplicación de los numerales 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, referidos al derecho constitucional al debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva en su vertiente de la debida motivación de las resoluciones judiciales

3.1. El numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado consagra como principio rector de la función jurisdiccional la observancia del **debido proceso**⁶, el cual, conforme a la interpretación que reiteradamente ha sostenido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, exige fundamentalmente que todo proceso o procedimiento sea desarrollado de tal forma que su tramitación garantice a las personas involucradas en este, las condiciones necesarias para defender adecuadamente y dentro de un plazo razonable los derechos u obligaciones sujetos a consideración. Del mismo modo, el artículo 8 de la

⁵ Respecto al reparo de cuatro depósitos por Fressia Management por un total de US\$ 1'409,700.00 (reparo 2).

⁶ **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.

[...]



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

Convención Americana sobre Derechos Humanos consagra los lineamientos del debido proceso legal, que se refiere al “[...] conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos [...]”⁷.

3.2. El debido proceso (o proceso regular), es un 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.

3.3. El derecho al proceso regular constituye un conjunto de garantías de las cuales goza el justiciable, que incluyen el derecho a ser oportunamente informado del proceso (emplazamiento, notificación, tiempo razonable para preparar la defensa), derecho a ser juzgado por un juez imparcial que no tenga interés en un determinado resultado del juicio, derecho a la tramitación oral de la causa y a la defensa por un profesional (publicidad del debate), derecho a la prueba, derecho a ser juzgado sobre la base del mérito del proceso y derecho al juez legal.

3.4. Así también, el derecho al debido proceso, como ya se ha señalado, comprende entre otros derechos, el de motivación de las resoluciones judiciales, previsto en el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Fundamental⁸, esto es, el de obtener una resolución fundada en derecho mediante decisiones en las que los jueces expliciten en forma suficiente las razones de sus fallos, con mención

⁷ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. “Caso Casa Nina vs. Perú”. Sentencia del veinticuatro de setiembre de dos mil veinte; párr. 88.

⁸ **Constitución Política del Perú**

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.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

expresa de los elementos fácticos y jurídicos que los determinaron, dispositivo que es concordante con lo preceptuado por los artículos 122 (numeral 3) y 197⁹ del Código Procesal Civil, y el artículo 12 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial¹⁰. 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 constitucional¹¹.

3.5. El proceso regular en su expresión de motivación escrita de las resoluciones judiciales, entiende que una motivación defectuosa puede expresarse en los siguientes supuestos: **a) Falta de motivación propiamente dicha**: cuando se advierte una total ausencia de motivación en cuanto a la decisión jurisdiccional emitida en el caso materia de conflicto, sea en el elemento fáctico y/o jurídico. **b) Motivación aparente**: cuando el razonamiento en la sentencia sea inconsistente y esté sustentado en conclusiones vacías que no guardan relación con el real contenido del proceso. **c) Motivación insuficiente**: cuando se vulnera el principio lógico de la razón suficiente, es decir, el sentido de las conclusiones

⁹ Código Procesal Civil

Artículo 197. Valoración de la prueba Todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada. Sin embargo, en la resolución sólo serán expresadas las valoraciones esenciales y determinantes que sustentan su decisión.

¹⁰ 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.

¹¹ El Tribunal Constitucional, en la sentencia del Expediente N.º 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.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

a las que arriba el juzgador no se respalda en pruebas fundamentales y relevantes, de las cuales este debe partir en su razonamiento para lograr obtener la certeza de los hechos expuestos por las partes y la convicción que lo determine en un sentido determinado, respecto de la controversia planteada ante la judicatura. **d) Motivación defectuosa en sentido estricto**: cuando se violan las leyes del hacer/pensar, tales como la de *no contradicción (nada puede ser y no ser al mismo tiempo)*, la de *identidad (correspondencia de las conclusiones a las pruebas)*, y la del *tercio excluido (una proposición es verdadera o falsa, no hay tercera opción)*, entre otras, omitiendo los principios elementales de la lógica y la experiencia común.

3.6. Asimismo, el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales tiene como una de sus expresiones al **principio de congruencia**, legislado en el numeral 6 del artículo 50 del Código Procesal Civil, concordante con el artículo VII del título preliminar del mismo cuerpo normativo, el cual 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, con obligación entonces de pronunciarse sobre las alegaciones expuestas por las partes, tanto en sus escritos postulatorios como, de ser el caso, 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. En el sentido descrito, se tiene que la observancia del principio de congruencia implica que en toda resolución judicial exista: **i)** coherencia entre lo petitionado por las partes y lo finamente 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 externación lógica, jurídica y congruente del razonamiento del juzgador, conforme a lo



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

actuado en la causa concreta, todo lo cual garantiza la observancia del derecho al debido proceso, resguardando a los particulares y a la colectividad de las decisiones arbitrarias, conforme lo establecido por el Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico 11 de la sentencia recaída en el Expediente N.º 1230-2003-PCH/TC. De otro lado, naturalmente, no se trata de una vinculación a la literalidad de las pretensiones formuladas o a los razonamientos esgrimidos por las partes, sino a la esencia de lo pedido y discutido¹². Es en este marco en el que el órgano revisor puede pronunciarse de manera libre y amplia, si se trata de asuntos de puro derecho —*iura novit curia*—, y de manera limitada, si se trata de asuntos de hecho —*vinculatio facti*—. De excederse los temas postulados por las partes e incluirse asuntos no deducidos ni debatidos, se incurre en incongruencia extra petitum, transgrediéndose las alegaciones pertinentes de las partes en defensa de sus intereses relacionados con lo decidido, generando indefensión.

3.7. Ahora bien, debe evaluarse también que 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 referida fundamentación fáctica de lo actuado y la aplicación de las disposiciones jurídicas pertinentes, lo que facilita la crítica interna y el control posterior de las instancias revisoras¹³, todo ello dentro de la *función endoprocesal de la motivación*. Paralelamente, permite el control democrático de los jueces, que obliga, entre otros hechos, a la publicación de la sentencia, a la inteligibilidad de la decisión y a la autosuficiencia de la misma¹⁴. En tal virtud, los destinatarios de la decisión no son solo los justiciables, sino también la sociedad, en tanto los juzgadores deben

¹² Criterio de la Sala Segunda Del Tribunal Constitucional de España. Sentencia 45/2003, del tres de marzo de dos mil tres, fundamento jurídico tercero, criterio que es asumido por este colegiado.

¹³ ALISTE SANTOS, Tomás Javier (2013). *La motivación de las resoluciones judiciales*. Madrid-Barcelona-Buenos Aires, Marcial Pons; pp. 157-158.

GUZMÁN, Leandro (2013). *Derecho a una sentencia motivada*. Buenos Aires-Bogotá, Editorial Astrea; pp.189-190.

¹⁴ IGARTUA SALAVERRÍA, Juan (2014). *El razonamiento en las resoluciones judiciales*. Lima-Bogotá, Palestra-Temis; p. 15.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

rendir cuenta a la fuente de la que deriva su investidura¹⁵, todo lo cual se presenta dentro de la *función extraprocesal de la motivación*.

3.8. Finalmente, tenemos que el contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación se concretiza, logrando su vigencia efectiva, siempre y cuando se vislumbre una adecuada argumentación jurídica del órgano jurisdiccional: **i)** delimitando con precisión el problema jurídico que se derive del análisis del caso concreto; **ii)** desarrollando de modo coherente y consistente la justificación de las premisas jurídicas aplicables, y argumentando la aplicación e interpretación de dichas normas al caso; **iii)** justificando las premisas fácticas derivadas de la valoración probatoria; y, **iv)** observando la congruencia entre lo pretendido y lo decidido. Al evaluar la justificación interna del razonamiento en la motivación de las resoluciones judiciales, se incide en el control del aspecto lógico de la sentencia¹⁶, consistente en la evaluación del encadenamiento de los argumentos expuestos, esto es: se trata de verificar el vínculo y relación de las premisas normativas y su vinculación con las proposiciones fácticas acreditadas, que determinará la validez de la inferencia, lo que implica el control de la subsunción o ponderación, que culminará en la validez formal de la conclusión en la resolución judicial.

Cuarto: El control de la decisión jurisdiccional, el debido proceso y la motivación de las resoluciones judiciales aplicado al caso concreto

4.1. En atención al marco glosado, tenemos que para determinar si una resolución judicial ha transgredido el derecho constitucional al debido proceso en su elemento esencial de motivación, el análisis a efectuarse debe partir de los propios fundamentos o razones que le sirvieron de sustento, por lo que cabe realizar el examen de los motivos o justificaciones expuestos en la resolución

¹⁵ TARUFFO, Michele (2006) *La motivación de la sentencia civil*. Traducción de Lorenzo Córdova Vianello. México D.F., Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación; pp. 309-310.

¹⁶ MARTÍNEZ, David (2007). *Conflictos constitucionales, ponderación e indeterminación normativa*. Madrid, Marcial Pons; p. 39.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

materia de casación, precisando que las demás piezas procesales o medios probatorios del proceso solo pueden ser evaluados para contrarrestar las razones expuestas en la resolución acotada, mas no pueden ser objeto de una nueva evaluación o análisis.

4.2. Atendiendo a los aspectos doctrinales y jurisprudenciales, se desprende de la revisión integral de la sentencia materia de casación que —contrariamente a lo sostenido por la entidad recurrente— ha respetado el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales, toda vez que ha delimitado el objeto de pronunciamiento, conforme a las pretensiones planteadas, como se desprende del considerando tercero de la referida sentencia, y ha cumplido con emitir y sustentar su decisión sobre los agravios denunciados en el recurso de apelación —los que previamente ha identificado en la parte considerativa—, como se desprende del desarrollo lógico-jurídico que emerge a partir del octavo considerando, invocando el marco legal relacionado a lo que es asunto de controversia.

4.3. Se aprecia entonces que, para absolver y desvirtuar los agravios planteados en el respectivo recurso, la Sala de mérito efectuó una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios aportados al proceso, en estricto del expediente administrativo acompañado¹⁷, cuyas actuaciones principales cita en los considerandos décimo a duodécimo.

4.4. Asimismo, ha justificado las **premisas fácticas** (producto de la fiscalización seguida a Enrique Francisco Espinosa becerra por el impuesto a la renta de persona natural de enero a diciembre de dos mil catorce, la administración

¹⁷ **Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.**

Artículo 29. Actividad probatoria.

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. [...]



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

tributaria emitió la Resolución de Determinación N.º 024-003-0459899, en cuyos Anexos 1 y 2 determinó la existencia de un incremento patrimonial no justificado por S/ 3'451,602.00, atribuyendo el 100% al mencionado contribuyente, al haber ejercido la opción prevista en el artículo 16 de la Ley del Impuesto a la Renta; el importe observado por SUNAT comprende las siguientes cuatro operaciones: **a)** depósitos por mutuo dinerario por S/ 1'455,970.88, **b)** depósitos por mutuo dinerario por S/1'480,763.55, **c)** devolución de mutuo dinerario por S/ 449,911.26 y **d)** movimiento entre propias cuentas bancarias por S/ 81,309.06); así como las **premisas jurídicas** (numerales 4 y 15 del artículo 64 del Código Tributario; artículos 52, 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta y artículos 60 y 60-A de su reglamento; y Resultado del Requerimiento N.º 0222210002351); que le han permitido **concluir** que se deben desestimar las pretensiones de la parte accionante.

4.5. En efecto, la sentencia de vista concluye que, en el caso concreto, con respecto a la operación observada por concepto de “**a)** los depósitos por mutuo dinerario por S/ 1'455,970.88” la acreedora declara que con el paquete accionario recibido queda cancelada la deuda; no obstante, a efectos de dar publicidad a dicho acuerdo la transferencia de propiedad del inmueble debió ser inscrita en Registros Públicos, lo que no se cumplió en este caso debido a que según se advierte de la Partida N.º 07020246 del Registro de Propiedad Inmueble (folios mil trescientos noventa y nueve), rubro “Gravámenes y cargas”, el veintiséis de abril de dos mil diecinueve los propietarios inscribieron la “inmovilización temporal de la partida” por el plazo de diez años, lo que implica que dentro de dicho plazo no podía inscribirse acto voluntario de disposición, carga o gravamen presentado en forma posterior al asiento de presentación de solicitud de inmovilización temporal, el cual empezó a computarse a partir del veintiséis de abril del dos mil diecinueve; por ende, dicho medio probatorio tampoco permite sustentar que el ingreso depositado en la cuenta del contribuyente haya ocurrido en virtud al préstamo supuestamente otorgado por Mantbraca España S.L. ni que dicho préstamo haya sido cancelado con la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

transferencia de un porcentaje de acciones y derechos sobre el aludido inmueble identificado como “Zúñiga y Adobería”. Con respecto a la operación “**b**) depósitos por mutuo dinerario por S/ 1’480,763.55” no se acredita que realmente dichos depósitos tengan como origen préstamos otorgados por la empresa no domiciliada, máxime si no se adjuntó contrato de mutuo alguno que cumpla las exigencias previstas en el numeral 5 del artículo 69-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y según se verifica de los estados de la Cuenta de Ahorros BCP N.º 193-15470287-1-51, del uno al treinta y uno de marzo, uno al treinta de abril y uno al treinta de septiembre de dos mil catorce (folios seiscientos treinta y siete, seiscientos treinta y ocho y seiscientos cuarenta y tres), no existe referencia alguna a Fressia Management Limited como la empresa que habría efectuado los depósitos. En cuanto a “**c**) devolución de mutuo dinerario por S/ 449,911.26”, el contribuyente se limitó a manifestar en su escrito de fecha doce de mayo del dos mil veintiuno, en respuesta al Requerimiento 0222210002351 (folios mil cuatrocientos cincuenta), que correspondía a devoluciones de un mutuo dinerario otorgado en enero de dos mil trece a César Augusto Eyzaguirre Avilés, sin presentar en sede administrativa ni en instancia judicial documento alguno que respalde tal afirmación; razón por la que se concluye que la observación de la administración se encuentra acorde a ley. Finalmente, en lo atinente a “**d**) movimientos entre propias cuentas bancarias por S/.81,309.06”, según se constata del escrito de apelación, el contribuyente se limitó a cuestionar la observación sobre tres depósitos, argumentando que correspondían a retiros de sus cuentas bancarias que fueron cambiados a otro tipo de moneda y posteriormente depositados en sus cuentas bancarias —específicamente señaló que **i**) el depósito por US\$ 3,500.00 de la Cuenta Libre BCP Dólares N.º 193-13964472-1-25 se deriva del retiro en ventanilla por S/ 10,300.00 efectuado de la Cuenta Sueldo BCP Soles N.º 191-25011081-0-17; **ii**) el depósito por US\$ 3,600.00 de la Cuenta Libre BCP Dólares N.º 193-13964472-1-25 se deriva del retiro en ventanilla por S/ 8,000.00 y S/ 2,400.00 efectuado de la Cuenta Sueldo BCP Soles N.º 191-25011081-0-17; y **iii**) el depósito por S/ 50,000.00 de la Cuenta Sueldo BCP Soles N.º 191-



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

25011081-0-17 se deriva de un porcentaje del retiro en ventanilla por US\$ 121,600.55 efectuado de la Cuenta Transaccional BCP Dólares N.º 193-15470287-1-51—; en este sentido, del análisis de los estados de cuenta bancarios proporcionados (folios seiscientos sesenta y ocho, mil setenta y ocho, seiscientos treinta y cinco y mil setenta y siete), se advierte que si bien es cierto dichos documentos detallan retiros en ventanilla efectuados los días cuatro y veintidós de enero y tres de febrero de dos mil catorce, por los importes de S/ 10,300.00, S/ 8,000.00, S/ 2,400.00 y US\$ 121,660.55, no menos verdad es que no existe medio probatorio adicional que permita vincularlos con los montos que fueron depositados en efectivo en la Cuenta Libre BCP Dólares N.º 193-13964472-1-25 (US\$ 3,500.00 y US\$ 3,600.00) y en la Cuenta Sueldo BCP Soles N.º 191-25011081-0-17 (S/50,000.00), ni verificar si corresponden a montos iguales o similares a los observados, atendiendo al tipo de cambio del día de la operación.

4.6. Ahora bien, sobre la justificación externa de la decisión superior, este Tribunal Supremo considera que la realizada por la Sala de mérito es adecuada, desde que las premisas fácticas y jurídicas contienen proposiciones entendidas como verdaderas y normas aplicables en el ordenamiento jurídico nacional, las que resultan pertinentes para resolver la materia en controversia, fijada por las instancias de mérito, atendiendo y desarrollando los términos de lo que fue objeto debatible y constituyó los puntos controvertidos. En atención a las premisas normativas y fácticas expuestas, el colegiado superior sustenta con claridad su postura frente a la normativa aplicable al caso concreto y arriba a una conclusión motivada.

4.7. Sin perjuicio de lo indicado, es necesario precisar que lo señalado no es equivalente a que este Tribunal Supremo concuerde necesariamente con el criterio que sustenta el fallo recurrido, pues no puede confundirse debida motivación de las resoluciones judiciales con debida aplicación del derecho objetivo. En el primer caso, se examinan los criterios lógicos y argumentativos



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

referidos a la decisión de validez, la decisión de interpretación, la decisión de evidencia, la decisión de subsunción y la decisión de consecuencias, en tanto que en el segundo caso debe determinarse si la norma jurídica utilizada ha sido aplicada de manera debida. Además, el hecho de que el recurrente no comparta la conclusión de la Sala Superior en virtud de la aplicación de las normas jurídicas que le sirvieron de sustento y las razones que expuso, no implica que haya incurrido en una indebida motivación. Por tal motivo, se concluye que la causal normativa denunciada deviene **infundada**.

Quinto: Análisis de la siguiente causal casatoria de naturaleza material:

b) Interpretación errónea del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y de los artículos IV (principio de legalidad - reserva de ley) y VIII del Código Tributario

5.1. Antes de proceder con el análisis, se citan los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 179-2004-EF

Artículo 52.- Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con:

[...]e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N.º 134-2004-EF

Artículo 60-A: De conformidad con el inciso e) del Artículo 52 de la Ley y del último párrafo del Artículo 8 de la Ley N.º 28194, los préstamos de dinero sólo podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando:

[...]

5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y la fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las fechas de las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar. Sin perjuicio de lo previsto en el presente Artículo, la SUNAT podrá verificar si la operación es fehaciente.

Sobre el principio de legalidad y reserva de ley (norma IV)



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.2. Sobre el contenido del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

Expediente N.º 02835-2010-PA/TC

*33. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo *nullum tributum sine lege*, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad. [...]*

5.3. De otro lado, sobre el contenido del principio de legalidad y de reserva de ley, el Tribunal Constitucional afirma lo siguiente:

Expediente N.º 2302-2003-AA/TC

32. [...] En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representation” —es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74 de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo; así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivos solo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). [...]

5.4. No obstante, se debe tener en cuenta que el principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria no tiene una visión unívoca en la doctrina



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

constitucional. En este sentido, pueden entenderse como principios con una configuración distinta, como establece el Tribunal Constitucional¹⁸, o como un solo principio, en el que la reserva de ley puede ser entendida como una concreción del principio de legalidad¹⁹; o como una técnica de redacción de disposiciones constitucionales en que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley²⁰.

5.5. A partir del principio de legalidad - reserva de ley, esta Sala Suprema ha establecido las siguientes reglas²¹:

¹⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 2302-2003-AA/TC, del trece de abril de dos mil cinco.

¹⁹ Así, refiere Romero-Flor:

En este sentido, y teniendo siempre en cuenta que la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad, nosotros vamos a utilizar indistintamente ambas expresiones como si fueran sinónimos, aunque en ocasiones, la denominación de principio de legalidad sea más ajustada que la indicada de reserva de ley.

ROMERO-FLOR, Luis María (2013). "La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario". En *Dixi*, Vol. 15, N.º 18; p. 52.

https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3722/fi_1397319032revista%20dixi%202018.pdf?sequence=1

²⁰ Sobre los significados del principio de reserva de la ley, la Corte Constitucional colombiana ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-507/14:

*La expresión **reserva de ley** tiene varios significados o acepciones, en primer lugar, se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales. En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo). Y en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos. Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser "delegadas" mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser "deslegalizadas", esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.*

²¹ Casación N.º 23406-2023, del veinte de enero de dos mil veinticuatro.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

- a) Son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias.
- b) La norma que establece los elementos del tributo debe determinar con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo.
- c) Solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria.
- d) El requisito de precisión y claridad en las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas.
- e) No se vulneran los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

5.6. Asimismo, debemos señalar que el principio de legalidad - reserva de la ley en materia tributaria tiene asignado el cumplimiento de cuatro funciones²²:

- a) Desde una perspectiva democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la autoimposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege* o *no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos.
- b) Cumple una función de carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria no es

²² ROMERO-FLOR, *op. cit.*, p. 53



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.

- c) Preserva la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o el tratamiento uniforme para los contribuyentes.
- d) Preserva el principio de seguridad jurídica. La certeza del derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

Interpretación de las normas tributarias (norma VIII del título preliminar del Código Tributario)

5.7. Con relación a la interpretación de las disposiciones tributarias, el texto de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario refiere lo siguiente: **i)** para la aplicación de las disposiciones tributarias, se pueden utilizar todos los métodos de interpretación admitidos por el derecho; **ii)** mediante interpretación, no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

5.8. Dentro de las variadas concepciones sobre la interpretación, Guastini²³ refiere que, con la palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a la atribución de significado a un texto normativo y otras veces a la calificación jurídica de un caso concreto (calificación que luego da fundamento a la solución o a la propuesta de solución de una controversia específica). En este mismo sentido, debemos señalar también —de acuerdo con Tarello— que con la

²³ GUASTINI, Ricardo (2015). “Interpretación y construcción jurídica”. En *Isonomía*, N.º 43, p.12.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

palabra “interpretación” nos referimos algunas veces a una actividad (o a un proceso), y otras al resultado o producto de tal actividad²⁴.

5.9. En el ámbito tributario, existen diversos métodos de interpretación de las normas; no obstante, en un Estado constitucional de derecho, estos métodos, técnicas o criterios de interpretación de las disposiciones normativas o leyes, no pueden contravenir la Constitución Política del Estado, los principios y los derechos fundamentales.

5.10. En este escenario, la interpretación de la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, que prohíbe crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley, en vía de interpretación, supone observar los siguientes requisitos:

- a)** Respecto a la interpretación de las normas tributarias se deben observar en estricto las reglas contenidas en la norma VIII del título preliminar del Código Tributario, siendo posible aplicar todos los métodos de interpretación e integración admitidos por el derecho, a no ser que, vía interpretación e integración, se pretenda crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados por ley; ello en observancia de los principios de legalidad o reserva de ley, y de seguridad jurídica²⁵.

²⁴ Por ejemplo, en enunciados del tipo “Tal disposición es ambigua de modo que requiere interpretación”, la palabra “interpretación” denota evidentemente una actividad (podría ser sustituida por el sintagma “actividad interpretativa”). Por el contrario, en enunciados del tipo “De tal disposición el Tribunal de Casación hace una interpretación restrictiva”, la misma palabra claramente denota no una actividad, sino más bien su resultado, es decir, un significado. La “interpretación” en cuanto actividad es un proceso mental. La “interpretación” en cuanto producto de tal proceso es más bien un discurso. Las distinciones que siguen se refieren a la interpretación en cuanto actividad o proceso.

Tarello Citado por GUASTINI, *Ibidem*, p. 13.

²⁵ Regla contenida en el numeral 5.4.5 del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 6619-2021, del doce de enero de dos mil veintitrés.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

- b) La interpretación de esta disposición normativa debe efectuarse en concordancia con el principio de reserva de la ley previsto por la norma IV del título preliminar del Código Tributario precitado y por el propio Tribunal Constitucional²⁶, en cuanto la potestad de crear tributos, establecer sanciones o la extensión de disposiciones tributarias es una atribución que debe ser ejercida por el Poder Legislativo (directamente o mediante delegación al Poder Ejecutivo) y no por el Poder Judicial mediante una actividad interpretativa.
- c) Asimismo, con la creación judicial del derecho, en los casos de conflictos normativos y/o de lagunas normativas, no se puede crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, o extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Interpretación errónea de las normas

5.11. Antes de ingresar en el análisis de la interpretación errónea —con relación al caso— debemos tener presente que la doctrina ha señalado que:

Habrá interpretación errónea cuando la Sala Jurisdiccional en su resolución le da a la norma un sentido que no tiene: aplica la norma pertinente al caso, pero le otorga un sentido diferente. La interpretación errónea de la norma es una forma de violarla [...] la interpretación errónea de una norma sustantiva por la Sala Especializada, al resolver el litigio, importa denunciar la atribución de un sentido que no tiene la norma o de restringir o extender indebidamente sus alcances.²⁷

²⁶ Sentencia recaída en el Expediente N.º 02835-2010-PA/TC:

33. *El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple también una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.*

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

²⁷ CARRIÓN LUGO, Jorge (2003). *El recurso de casación en el Perú*. Volumen I. Segunda edición. Lima, Editora Jurídica Grijley; p. 5.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.12. Así, estaremos frente a esa forma de infracción cuando la norma legal elegida para la solución de la controversia es la correcta, reconociéndose su existencia y validez para la solución del caso; sin embargo, la interpretación que precisa el juzgador es errada, al otorgarle un sentido y alcance que no tiene²⁸. En ese sentido, es evidente que con la interpretación errónea se desconoce la voluntad del legislador, expresada en el precepto legal no aplicado.

Análisis del caso concreto

5.13. Es pertinente citar las disposiciones normativas vinculadas con el **incremento patrimonial no justificado**. Así, el numeral 2 del artículo 63 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, establece que la administración podía determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.

5.14. Aunado a ello, los numerales 2 y 4 del artículo 64 del precitado código señalan que la administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta cuando la declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existan dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario (numeral 2); o el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos (numeral 4). Asimismo, el numeral 15 del mencionado artículo indica que la administración podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

²⁸ Casación N.º 9654-2015-Lima, del tres de agosto de dos mil diecisiete.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.15. Del mismo modo, el artículo 52 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, aplicable al presente caso, dispone que se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario constituyen renta neta no declarada por este y que los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: a) donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente; b) utilidades derivadas de actividades ilícitas; c) el ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado; d) los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados; y e) otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

5.16. El artículo 92 de la precitada ley indica que para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos, y que el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando estos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo con los métodos que establezca el reglamento, siendo que dichos métodos deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

5.17. Por otro lado, el artículo 59 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, modificado por Decreto



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

Supremo N.º 134-2004-EF, establece que la presunción a que se refiere el inciso 1 del artículo 91 de la anotada ley también será de aplicación cuando se comprueben diferencias entre los incrementos patrimoniales y los ingresos percibidos, declarados o no.

5.18. Por su parte, el artículo 60-A del aludido reglamento prevé que, de conformidad con el inciso e) del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta y el último párrafo del artículo 8 de la Ley N.º 28194:

- [...] los préstamos de dinero sólo podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando:*
- 1. El préstamo otorgado esté vinculado directamente a la necesidad de adquisición del patrimonio y/o de incurrir en un consumo cuyo origen se requiera justificar.*
 - 2. El mutuante se encuentre plenamente identificado y no tenga la condición de no habido al momento de suscribir el contrato ni al momento de efectuar el desembolso del dinero.*
 - 3. Tratándose de los mutuatarios, adicionalmente se tendrá en cuenta lo siguiente:*
 - a) Aquellos obligados a utilizar los medios de pago a que se refiere el Artículo 5 de la Ley No. 28194:*
 - a.1) Podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando el dinero hubiera sido recibido a través de los medios de pago. En este supuesto deberán identificar la entidad del Sistema Financiero que intermedió la transferencia de fondos.*
 - a.2) La devolución del dinero recibido en préstamo sin utilizar los medios de pago, se reputará como incremento patrimonial. De haber empleado los medios de pago, deberá justificar el origen del dinero devuelto. b) Aquellos exceptuados de utilizar los medios de pago por cumplir con las condiciones a que se refiere el último párrafo, incisos a) al c), del Artículo 6 de la Ley No. 28194, podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando cumplan con los requisitos a que se refiere el numeral siguiente.*
 - 4. Tratándose de mutuantes, podrán justificar los incrementos patrimoniales con los intereses provenientes de los préstamos, cuando los contratos de préstamo consten en documento de fecha cierta y contengan por lo menos la siguiente información:*
 - a) La denominación de la moneda e importe del préstamo.*
 - b) La fecha de entrega del dinero.*
 - c) Los intereses pactados.*
 - d) La forma, plazo y fechas de pago.*
 - 5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y la fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las fechas de las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar.*

5.19. Sin perjuicio de lo antes mencionado, se debe tener en cuenta que la SUNAT puede verificar si la operación es fehaciente, ya que se encuentra facultada a determinar la renta imponible sobre base presunta, cuando compruebe la existencia de incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el contribuyente, utilizando entre otros, el método de adquisiciones y desembolsos, que consiste en determinar el incremento patrimonial en base a sumar las adquisiciones de bienes, los depósitos en las cuentas de entidades del



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio, y deducir las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, entre ellos, que el documento en que consta el contrato tenga fecha cierta.

5.20. El recurrente sostiene como argumentos principales sobre el préstamo de la empresa Mantbraca España S.L., consistente en US\$ 1'000,000.00 (un millón de dólares americanos con cero centavos), que con fecha veintisiete de octubre de dos mil catorce la empresa Mantbraca realizó el depósito a la cuenta bancaria mancomunada de los hermanos Espinosa —Enrique (recurrente) y Julio—, en virtud del contrato de mutuo que celebraron en la misma fecha. Asimismo, indica que la interpretación de la Sala Superior respecto al mencionado reparo incurre en una interpretación errónea, toda vez que ni el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 60-A de su reglamento exige a los mutuarios el requisito de fecha cierta, lo que implica una interpretación contraria a las normas IV y VIII del Código Tributario. El colegiado superior no habría tenido en cuenta que los requisitos exigibles a un mutuario para que justifique su incremento patrimonial vinculado a un depósito bancarizado son los siguientes: **i)** identificación del mutuante (numeral 2 del artículo 60-A); **ii)** existencia del contrato de mutuo (numeral 2 del artículo 60-A); y **iii)** bancarización del depósito por un medio de pago (numeral 3 del artículo 60-A). No obstante —según el recurrente—, en su considerando noveno, la Sala Superior señaló contrariamente que el requisito de fecha cierta era exigible para los mutuarios como lo es el recurrente. De esta manera, habría extendido el supuesto fáctico establecido en estas normas tributarias, contraviniendo expresamente el principio de legalidad - reserva de ley, contenido en la norma IV del Código Tributario, y lo previsto en la norma VIII del mismo cuerpo normativo, en tanto no se puede realizar una interpretación extensiva del supuesto fáctico previsto en la norma tributaria.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.21. Por su parte, tenemos que la Sala Superior determinó que el denominado contrato de mutuo dinerario suscrito por el recurrente (mutuario) con la empresa no domiciliada Mantbraca España S.L. (mutuante) con fecha veintisiete de octubre del dos mil catorce, donde el mutuante se obligó a entregar US\$ 1'000,000.00 en favor de los mutuarios (que incluía, entre otros, al recurrente), transferido a su Cuenta Bancaria N.º 193-15470287-1-51 del Banco de Crédito del Perú, carecía de fecha cierta, ya que dicho contrato no daba certeza de la fecha de realización de la operación; además, no constituía medio probatorio suficiente para justificar que el origen del depósito efectuado en la cuenta bancaria del contribuyente haya sido el referido préstamo.

5.22. En cuanto al documento denominado “Acuerdo de intenciones de compraventa de acciones y derechos sobre bien inmueble”, la Sala Superior indicó que este documento contenía solo el compromiso entre Mantbraca España S.L. y el contribuyente (entre otros vendedores), en virtud del cual las partes se comprometieron a celebrar en el futuro un contrato definitivo de compraventa de las acciones y derechos equivalentes al 20% de un inmueble (terreno que se señaló en el contrato de mutuo), el cual tampoco resultaba pertinente para sustentar el origen del depósito observado, que según alegaba el contribuyente tuvo su origen en un préstamo recibido de la mencionada empresa no domiciliada.

5.23. Asimismo, refirió que el estado de la Cuenta de Ahorros Libre BCP (Cuenta Dólares N.º 193-15470287-1-51), del uno al treinta y uno de octubre del dos mil catorce, si bien es cierto muestra información respecto a un abono de US\$ 999,980.00 efectuado con fecha veintisiete de octubre de dos mil catorce bajo la descripción “Ab.Tr. Ext-ZD876949”, tales datos no permitían corroborar que el importe abonado a la cuenta del demandante provenga realmente de la empresa Mantbraca España S.L.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.24. Respecto al contrato privado de reconocimiento de deuda y dación en pago suscrito entre la sociedad conyugal de Enrique Espinosa Becerra y Cecilia Van Oordot Fernández (deudores) y Mantbraca España S.L. (acreedora), con fecha siete de mayo de dos mil veintiuno, y su respectiva apostilla, la Sala Superior observó que este contrato en su cláusula primera señalaba como antecedente que las partes, el veintisiete de octubre de dos mil catorce, suscribieron un contrato de mutuo en virtud del cual la acreedora otorgó un préstamo a los deudores por la suma de US\$ 1'000,000.00; asimismo, en su cláusula segunda, establecía que los deudores honraban su obligación de pago de US\$ 1'000,000.00 acordando transferir el 20% de las acciones y derechos que les correspondían sobre el inmueble identificado como “Zúñiga y Adobería”, ubicado en el distrito de Lurín, provincia y departamento de Lima, a favor de Mantbraca España S.L. Asimismo, la acreedora declaró que con el paquete accionario recibido quedaba cancelada la deuda.

No obstante, a efectos de dar publicidad a dicho acuerdo, la transferencia de propiedad del inmueble debió ser inscrita en Registros Públicos, situación que no se cumplió, según advirtió la Sala Superior, pues en la Partida N.º 07020246 del Registro de Propiedad Inmueble, rubro “Gravámenes y cargas”, el veintiséis de abril de dos mil diecinueve, los propietarios inscribieron la inmovilización temporal de la partida por el plazo de diez años, lo que implicaba que dentro de dicho plazo no podía inscribirse acto voluntario de disposición, carga o gravamen presentado en forma posterior al asiento de presentación de solicitud de inmovilización temporal, el cual empezó a computarse a partir del veintiséis de abril de dos mil diecinueve. Por ende, dicho medio probatorio tampoco permitía sustentar que el ingreso depositado en la cuenta del contribuyente haya ocurrido en virtud al préstamo supuestamente otorgado por Mantbraca España S.L. ni que dicho préstamo haya sido cancelado con la transferencia de un porcentaje de acciones y derechos sobre el inmueble identificado como “Zúñiga y Adobería”.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

5.25. Asimismo, la Sala analizó el Informe N.º 26, en el que se deja constancia de la operación de mutuo dinerario del mes de octubre del dos mil catorce, el cual solo constituye un documento interno elaborado por la citada empresa en atención a políticas de buenas prácticas corporativas y de cumplimiento normativo internacional. Por su parte, los asientos, registro mercantil y los documentos denominados “Memoria de PYMES de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios anuales terminados el treinta y uno de diciembre de dos mil quince y treinta y uno de diciembre de dos mil siete” no mostraban información que permitiera vincular que el ingreso observado se originó en atención al contrato de mutuo que el demandante alegaba haber suscrito con la empresa. Asimismo, las memoria anuales correspondían a los ejercicios dos mil quince y dos mil diecisiete, esto es, ejercicios distintos al que fue materia de fiscalización (dos mil catorce); además, si bien es cierto en la orden de pago emitida por el Banco Bankinter se aprecia una transferencia por el monto de US\$ 1'000,000.00 a favor de Enrique Espinosa Becerra y Julio Espinosa Becerra con número de transferencia 007368243 al Banco de Crédito del Perú, la que fue confirmada con el certificado de transferencia emitido por el Bankinter, no obstante, el estado de la Cuenta de Ahorros Libre BCP no refleja que el importe ingresado a la referida cuenta provenga del Banco Bankinter ni que haya sido abonado por la empresa no domiciliada Mantbraca España S.L., situaciones que restan fehaciencia a tales documentos.

5.26. Aunado a ello, se debe tener presente que el propio recurrente en la página 35 de su recurso de casación señala que “aunque no haya podido ser inscrito en la Partida Electrónica del inmueble tales transferencias según las Escrituras Públicas correspondientes (marzo y abril de 2021), el Registro Público es meramente declarativo y no constitutivo de derechos. Sin embargo, la Sala Superior “cree” que la no inscripción le restaría fehaciencia al Contrato por no haberse inscrito. Lamentablemente, la Sala Superior considera que el Registro Público es constitutivo, lo que demuestra su indebida revisión”. Conforme a los dispositivos legales antes citados, el último párrafo del artículo 60-A del



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

Reglamento de la Ley de Impuesto a la Renta regula que, sin perjuicio de los requisitos comprendidos en él, es completamente válido que la administración tributaria verifique la fehaciencia de la operación, la cual en el presente caso no ha sido acreditada.

5.27. En ese sentido, el inciso 1 del artículo 60-A del Reglamento del Impuesto a la Renta establece que el préstamo otorgado esté vinculado directamente a la necesidad de adquisición del patrimonio y/o de incurrir en un consumo cuyo origen se requiera justificar. A su vez, los incisos 2 y 3 establecen requisitos que se aplican al mutuante y al mutuuario. Ahora bien, el inciso 3 referido al mutuuario utiliza el adverbio “adicionalmente” —es decir, “además de”—, por lo que su interpretación correcta no puede hacerse de manera aislada, sino en concordancia con los incisos 1 y 2. Es decir, en el caso del mutuuario, resulta aplicable que debe encontrarse identificado el mutuante y que no tenga la condición de no habido al momento de firmar el contrato y adicionalmente se debe tener en cuenta lo dispuesto en los literales a) y b) del mencionado inciso 3. Ello no implica una interpretación extensiva, sino objetiva, en tanto el propio inciso 3 prevé la aplicación concurrente de los incisos 1 y 2.

En tal sentido, el inciso 5 del referido artículo 60-A contiene un requisito de carácter general del que no se encuentra excluido el mutuuario, por lo que el requisito de fecha cierta del documento en que consta el contrato también resulta aplicable al mutuuario que pretenda justificar el incremento patrimonial con un préstamo, como es el caso de autos; más aún cuando los incisos 1 y 5 del citado artículo establecen requisitos relacionados a las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar.

De otro lado, en cuanto a la Casación N.º 23406-2023-Lima, esta no tiene carácter de precedente vinculante y evalúa un caso distinto, por lo que no resulta aplicable al presente caso.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

Por todo lo antes expuesto, consideramos que la decisión de la Sala Superior resulta concordante con la línea de análisis realizada por esta Sala Suprema, al concluir que el depósito del préstamo efectuado no se encuentra sustentado. Por ende, no existió la interpretación errónea denunciada, por lo que la causal deviene **infundada**.

SEXTO: Análisis de las siguientes causales casatorias de naturaleza material

c) Interpretación errónea del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, del numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General (principio de verdad material), así como el apartamiento del precedente vinculante constituido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima

d) Interpretación errónea del artículo 62 del Código Tributario, del principio de verdad material contenido en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, del principio de impulso de oficio previsto en el numeral 1.3 del artículo IV de la citada ley, así como apartamiento del precedente vinculante constituido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima

6.1. Para este fin, corresponde citar los dispositivos normativos cuya infracción se alega:

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta - Decreto Supremo N.º 122-94-EF, modificado por Decreto Supremo N.º 134-2004-EF

Artículo 60-A: De conformidad con el inciso e) del Artículo 52 de la Ley y del último párrafo del Artículo 8 de la Ley N.º 28194, los préstamos de dinero sólo podrán justificar los incrementos patrimoniales cuando:

[...]

5. La fecha cierta del documento en que consta el contrato y la fecha del desembolso del préstamo, deberán ser anteriores o coincidentes con las fechas de las adquisiciones, inversiones, consumos o gastos que se pretendan justificar. Sin perjuicio de lo previsto en el presente Artículo, la SUNAT podrá verificar si la operación es fehaciente.

Código Tributario

Artículo 62.- Facultad de fiscalización

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar.

El ejercicio de la función fiscalizadora incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios. Para tal efecto, dispone de las siguientes facultades discrecionales: [...]"



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

4. Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria, otorgando un plazo no menor de cinco (5) días hábiles, más el término de la distancia de ser el caso. Las manifestaciones obtenidas en virtud de la citada facultad deberán ser valoradas por los órganos competentes en los procedimientos tributarios. [...]

Principio de verdad material y principio de impulso de oficio

6.2. El principio de verdad material previsto en el numeral 1.11 del artículo IV de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General establece que 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. Asimismo, con relación al principio de impulso de oficio, el numeral 1.3 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General determina que el procedimiento continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente.

6.3. 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.***²⁹

[Énfasis agregado]

6.4. 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.

²⁹ JIMÉNEZ MURILLO, Roberto (2011). “Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo”. En *Derecho PUCP*, N.º 67; p. 194.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.009>



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

6.5. 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.

6.6. 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 de que la decisión administrativa se corresponda con lo efectivamente suscitado en la realidad responde a la finalidad que busca el principio de verdad material, como veremos a continuación.

6.7. Sobre el principio de verdad material, Jiménez Murillo³⁰ 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]

6.8. 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”.

³⁰ *Ibidem*, pp. 200-202



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

6.9. En efecto, el principio de verdad material resulta aplicable a cualquier procedimiento administrativo, por lo que las autoridades públicas se encuentran obligadas a verificar plenamente los hechos que constituyen o motivan sus actos. Este deber es especialmente importante en los procedimientos administrativos sancionadores, puesto que imponen multas u obligaciones a los administrados. Es así que, en el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal³¹.

6.10. El recurrente señala que la Sala Superior, respecto al reparo sobre el préstamo - Línea de crédito de Fressia Management, indicó erróneamente que los documentos presentados no tenían fecha cierta y no calificaban como contratos de mutuos, por lo que no se podía corroborar la fehaciencia de la operación observada. Asimismo, precisó que la “interpretación” de la Sala Superior incurre en una interpretación errónea, toda vez que ni el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta ni el artículo 60-A de su reglamento exigen a los mutuuarios el requisito de fecha cierta, lo que implica una interpretación contraria al artículo IV y VIII del Código Tributario. Aunado a ello, sostuvo que en virtud del principio de verdad material y del precedente vinculante contenido en la Sentencia Casatoria N.º 546-2022 Lima, el artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta prevé que, ante la ausencia de algún requisito previsto en la misma norma tributaria, se debe verificar la fehaciencia de la operación sobre la base de los medios probatorios ofrecidos, tanto en sede administrativa como en sede judicial. En ese sentido, refiere que la SUNAT se encontraba en “mejores condiciones” para recabar otros medios probatorios necesarios en aras de la verdad material.

6.11. Dado que la tercera y cuarta causal guardan relación con la vulneración de los principios de impulso de oficio y verdad material, así como de la infracción al

³¹ Sentencia de Casación N.º 546-2022-Lima, del trece de abril de dos mil veintitrés, la cual ha establecido determinadas reglas que constituyen precedente vinculante.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

artículo 62 del Código Tributario, y la vulneración del precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N.º 546-2022, serán analizados en forma conjunta.

6.12. Se advierte que la Sala Superior, respecto al reparo cuestionado, analiza que la copia de la traducción certificada de la carta enviada por Fressia Management Limited, del diez de agosto de dos mil dieciséis, contiene solo la solicitud del demandante acerca de información de las transferencias efectuadas. Además, mediante la carta de respuesta del diecinueve de agosto de dos mil dieciséis, y su respectiva traducción certificada, la empresa Fressia Management Limited informa sobre los cuatro depósitos realizados a la cuenta del recurrente; en dicho documento también se consigna la fecha de los abonos, montos recibidos, destino, plazo, tasa de interés y el nombre del titular de la cuenta donde fue transferido el dinero; sin embargo, la Sala indica que tales documentos no tienen fecha cierta, por lo que no calificaban como contratos de mutuo, por lo que no permiten corroborar que los importes observados hayan sido percibidos en calidad de préstamo, como afirmó el demandante durante la fiscalización y en el proceso judicial; más aún si en las mencionadas cartas tampoco se identificaba el banco ni la cuenta de origen de donde provenían los depósitos.

6.13. En cuanto al “Contrato privado de reconocimiento de deuda y dación en pago” suscrito el siete de mayo de dos mil veintiuno, la Sala Superior observó que, como antecedente a dicho contrato, la empresa Fressia Management Limited otorgó una línea de crédito a favor de los deudores (entre ellos, el demandante) realizando una serie de desembolsos hasta por la suma de US\$ 1'049,700.00, y que el ocho de abril de dos mil veintiuno, el demandante (entre otros) transfirió las acciones y derechos que le correspondían sobre el inmueble identificado como “Zúñiga y Adobería” ubicado en el distrito de Lurín, a favor de Inmobiliaria Santa Luisa de Lurín S.A.C. por la suma de



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

S/ 7'000,000.00, en mérito de lo cual la mencionada empresa mantenía una deuda con el demandante; asimismo, en la cláusula segunda del contrato se pactó que los deudores (entre ellos, Enrique Espinosa Becerra, el recurrente) a efectos de cumplir su obligación de pago, realizan una cesión parcial del crédito que la empresa Inmobiliaria Santa Luisa de Lurín S.A. les adeudaba. Al respecto, el colegiado superior destaca que, si bien mediante este acuerdo el demandante pretendía dar por cancelada la deuda que alega haber contraído con Fressia Management Limited, no obstante, la transferencia de derechos y acciones sobre el predio inscrito en la Partida Registral N.º 07020246 a favor de Inmobiliaria Santa Luisa de Lurín S.A.C., que generó el supuesto crédito a favor del demandante, Enrique Espinosa, y que posteriormente fue cedido a Fressia Management Limited, no pudo ser inscrita en el Registro de Propiedad Inmueble debido a la existencia de la anotación de la inmovilización temporal del bien efectuada a solicitud del demandante por diez años, la cual empezó a regir a partir del veintiséis de abril de dos mil diecinueve, según consta en la partida antes mencionada, situación que resta fehaciencia a este medio probatorio.

6.14. Respecto a los certificados de transferencias emitidos por Morgan Stanley, si bien es cierto muestran montos transferidos por Fressia Management Limited a través del Banco Morgan Stanley hacia el demandante, la Sala señala que no es posible vincular estas operaciones con el préstamo que ambas partes alegan haber efectuado, pues el ahora accionante no presentó ni en sede administrativa ni en instancia judicial contrato de mutuo alguno que corrobore su afirmación. En cuanto a los certificados de tres depósitos en las cuentas emitidas por Morgan Stanley, estos únicamente acreditaban transferencias por parte de Inmobiliaria Santa Luisa de Lurín S.A.C. a Fressia Management Limited, no demostraban que tenían como origen el contrato de dación en pago (cesión parcial de créditos) ni que hayan cancelado el préstamo que el accionante señalaba haber recibido de la referida empresa no domiciliada; además, el demandante no podía efectuar una cesión de derechos sobre el inmueble inscrito en la Partida Registral N.º 07020246, en tanto existía un asiento que implicaba la



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

inmovilización temporal del bien durante el periodo de diez años, el cual empezó a regir a partir del veintiséis de abril del dos mil diecinueve, tal como ya ha quedado puntualizado en los considerando anteriores.

6.15. De lo expuesto, esta Sala Suprema advierte que no se adjuntó contrato de mutuo alguno que cumpla las exigencias previstas en el numeral 5 del artículo 69-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, y según se verificó del estado de la Cuenta de Ahorros BCP N.º 193-15470287-1-51, del primero al treinta y uno de marzo, del primero al treinta de abril y del primero al treinta de setiembre de dos mil catorce, no existía referencia que acreditara que la empresa Fressia Management Limited haya efectuado los depósitos al recurrente, argumento que consideramos válidos y que compartimos con la Sala Superior.

6.16. El recurrente señala, como argumento principal, que existe una interpretación errónea del último párrafo del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que llevaría a que se verifique la fehaciencia de la operación observada en base a los medios probatorios presentados, pese a que no se cumplía con algún requisito exigido, teniendo en cuenta que la verdad material debe primar sobre la verdad formal. Asimismo, invoca el precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 546-2022-Lima, del trece de abril de dos mil veintitrés.

Al respecto, en el considerando 5.27 se emitió pronunciamiento sobre la interpretación del artículo 60-A del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la que resulta aplicable en el análisis de la presente causal.

6.17. De otro lado, en cuanto se alega supuesta vulneración de los principios de verdad material e impulso de oficio por no haber realizado cruces de información con terceros relacionados a los depósitos efectuados por Mantbraca España S.L., Fressia Management Limited y César Eyzaguirre Avilés, debe recalcar



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

que ello no constituye una obligación para la administración, toda vez que el artículo 62 del Código Tributario ha previsto que la función fiscalizadora de la administración tributaria se ejerce en forma discrecional, lo cual implica que dicha entidad determine, en cada caso en particular, la pertinencia y necesidad de las actuaciones a seguir para establecer el origen de los fondos observados. En cuanto al precedente vinculante recaído en la Sentencia de Casación N.º 546-2022-Lima, no se configura apartamiento alguno, ya que tanto la administración tributaria como las instancias judiciales han valorado correctamente todos los medios probatorios aportados por el recurrente, y pese a ello no se pudo desvirtuar las observaciones formuladas por la administración, ya que no existe documento alguno que acredite que los depósitos efectuados al demandante provengan de un préstamo, toda vez que los documentos aportados no cuentan con fecha cierta; con lo cual se constituye el incremento patrimonial no justificado del demandante.

6.18. Respecto a los demás argumentos referidos a la interpretación errónea del artículo 60 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, estos no resultan amparables, puesto que el reparo se fundamenta en que no se ha acreditado fehacientemente que las operaciones observadas correspondan a los contratos de mutuos y transferencia de propiedad que refiere el recurrente, además se debe tener en cuenta que la carga de la prueba recae en el contribuyente, siendo una obligación legal, de acuerdo con la señalada disposición normativa.

Por lo demás, no procede una revaloración probatoria mediante el recurso de casación, desde que se advierte más bien que los argumentos que lo sustentan están dirigidos principalmente a cuestionar la valoración efectuada por las instancias judiciales de mérito, lo que no resulta posible, dado el carácter excepcional de este recurso.

6.19. Por todos los fundamentos antes expuestos, las infracciones normativas denunciadas devienen **infundadas**.



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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 16838-2024
LIMA

DECISIÓN

Por tales consideraciones y de acuerdo a lo regulado por el artículo 398 del Código Procesal Civil, el mismo que ha sido incorporado por el artículo 2 de la Ley N.º 31591, de aplicación supletoria, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por **Enrique Francisco Espinoza Becerra**, mediante escrito del diecisiete de junio de dos mil veinticuatro (fojas dos mil seiscientos ochenta y siete). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista emitida por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución número veintiuno, del treinta y uno de mayo de dos mil veinticuatro; en los seguidos por Enrique Francisco Espinoza Becerra contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, sobre acción contencioso administrativa. Por último, **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley. Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente el **señor Juez Supremo Gutiérrez Remón**.

SS.

PROAÑO CUEVA

VERA LAZO

PEREIRA ALAGÓN

TOVAR BUENDÍA

GUTIÉRREZ REMÓN

ACPM/lfqqs