

**UNIVERSIDAD PRIVADA ANTONOR ORREGO  
ESCUELA DE POSTGRADO  
SECCIÓN DE DERECHO**



**CRITERIOS PARA DETERMINAR HABITUALIDAD EN  
OPERACIONES DE VENTA DE BIENES MUEBLES (LEY  
DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y  
REGLAMENTO)**

**TESIS  
PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN DERECHO,  
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO**

**AUTORA:**

**Br. CARMEN ISELA SALIRROSAS VARGAS**

**ASESOR:**

**Ms. ALFREDO RUBEN SAAVEDRA RODRÍGUEZ**

**Trujillo, octubre 2014**

Dedico este trabajo de investigación a mi hijo, mis padres y hermanas, por ser la fuerza que ha motivado la realización del mismo.

Agradezco la realización de este trabajo a la Universidad Privada Antenor Orrego donde fui formada y recibí los conocimientos necesarios que me ayudarán a conseguir todos los objetivos que persiga.

## PRESENTACIÓN

Señores miembros del Jurado Calificador:

Pongo a vuestra disposición para su evaluación y posterior aprobación el presente trabajo de investigación denominado: **“CRITERIOS PARA DETERMINAR HABITUALIDAD EN OPERACIONES DE VENTA DE BIENES MUEBLES (LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y REGLAMENTO)”**.

La presente investigación, tiene como finalidad principal efectuar una crítica en la forma de redacción, de los criterios contemplados normativamente para determinar habitualidad en los casos de operaciones de venta de bienes muebles, los mismos que a mi criterio no han sido definidos sino por consideraciones de índole general e imprecisa, lo que implica suponer y evaluar situaciones de hecho que considero que en muchos casos puede generar problemas en su aplicación. Más aún si se tiene en cuenta que su redacción atenta contra el principio de reserva de ley y excede los límites de la facultad discrecional de la Administración Tributaria, debiendo tenerse en cuenta también que el administrado debe gozar de seguridad jurídica en tanto se vea involucrado en la realización de operaciones de venta de bienes muebles.

Esperando que este trabajo colme sus expectativas, lo someto a su consideración para su aprobación y posterior sustentación.

Trujillo, Octubre del 2014

## RESUMEN

En el presente trabajo de investigación que he preparado con la finalidad de obtener el grado académico de Maestro en Derecho con mención en Derecho Tributario, se ha formulado el siguiente problema de investigación: ¿De qué manera la aplicación de los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, afecta el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica? y dando una respuesta a priori de la misma, se ha planteado la siguiente hipótesis: Afecta al no existir una definición específica sobre habitualidad, dejando a la Administración Tributaria la determinación de la misma bajo criterios generales establecidos por ley y subjetivos conforme a lo establecido por reglamento, lo que genera la trasgresión al Principio de Reserva de Ley y la inseguridad jurídica en el administrado. El marco teórico se ha desarrollado en seis títulos: El primero, relativo al Sistema Tributario Peruano; el segundo, sobre el Principio de Reserva de Ley; el tercero, sobre el Principio de Seguridad Jurídica; el cuarto, sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria; el quinto, referido a los aspectos relevantes de la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento; y el sexto y último, sobre la habitualidad. Luego de su desarrollo, se han utilizado diversos métodos de investigación y la aplicación de técnicas como la entrevista y el fichaje. Asimismo, se han formulado varias conclusiones y recomendaciones, siendo la más importante, que se hace necesario una modificación normativa.

**ABSTRACT**

In this research I have prepared in order to obtain the degree of Master of Laws in Taxation, has formulated the following research question: How does the application of the criteria for determining the regularity in sale transactions of movable property, affects the principle of legal reserve and legal certainty? and giving a priori answer to the same, it has raised the following hypothesis: Affects the absence of a specific definition of regularity, leaving the Tax Administration's determination thereof under general statutory criteria and subjective as established by regulation, leading to the transgression of the principle Reserve Act and legal uncertainty in the run. The theoretical framework has been developed in six titles: The first, relating to the Peruvian Tax System; the second, on the Principle of Reserve Act; the third, on the Principle of Legal Certainty; the fourth, on the discretion of the Tax Administration; the fifth, based on the relevant aspects of the Law of General Sales Tax and its regulations; and the sixth and last, on the habitual. After its development, have used various research methods and the application of techniques such as interviews and signing. It has also made a number of conclusions and recommendations, the most important being that a regulatory change is necessary.

## INDICE

<b>DEDICATORIA .....</b>	<b>ii</b>
<b>AGRADECIMIENTO .....</b>	<b>iii</b>
<b>PRESENTACIÓN.....</b>	<b>iv</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>v</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>vi</b>
<b>INDICE .....</b>	<b>vii</b>
<b>INDICE DE CUADROS.....</b>	<b>x</b>
<b>INDICE DE GRÁFICOS .....</b>	<b>xi</b>
<b>INTRODUCCION .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPITULO I: EL PROBLEMA .....</b>	<b>3</b>
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	4
1.1. REALIDAD PROBLEMÁTICA.....	4
1.2. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION .....	7
1.3. DELIMITACION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION .....	7
1.4. DELIMITACION DEL PROBLEMA .....	8
1.5. ENUNCIADO DEL PROBLEMA .....	8
1.6. JUSTIFICACION DEL PROBLEMA .....	8
2. OBJETIVOS.....	9
2.1. OBJETIVO GENERAL.....	9
2.2. OBJETIVO ESPECIFICOS.....	9
3. HIPOTESIS.....	10
3.1.1. HIPÓTESIS GENERAL.....	10
4. DETERMINACIÓN DE VARIABLES .....	10
4.1. VARIABLE INDEPENDIENTE .....	10
4.2. VARIABLE DEPENDIENTE .....	10
<b>CAPITULO II: MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>11</b>
<b>TÍTULO I: EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO .....</b>	<b>12</b>
1.1. Definición.....	12
1.2. Elementos del Sistema Tributario Peruano.....	12
1.2.1. Política Tributaria .....	12
1.2.2. Normas Tributarias.....	12
1.2.3. Administración Tributaria .....	12
1.3. Los Tributos .....	13
1.3.1. Componentes del Tributo.....	13
1.3.1.1. Hecho Generador.....	13
1.3.1.2. Contribuyente.....	13
1.3.1.3. Base del Cálculo .....	13
1.3.1.4. Alícuota .....	14
1.3.2. Clasificación de los Tributos según su Administración.....	15
1.3.2.1. Gobierno Central.....	15
1.3.2.2. Gobiernos Locales .....	15
1.3.2.3. Otros .....	15
<b>TÍTULO II: EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY .....</b>	<b>16</b>
2.1. Definición .....	16
2.2. La Reserva de Ley y los Elementos Constitutivos del Tributo .....	16
2.3. La Constitución Política del Perú de 1993: Reconocimiento de La Reserva de Ley .....	16
2.3.1. Del texto literal del artículo 74 CP.....	17
2.3.2. El artículo 74 C.P. ....	18

2.3.3. No existe absolutamente ninguna razón para la exclusión del ámbito de reserva .....	18
2.4. Extensión del Principio de Reserva de Ley .....	18
2.4.1. Extensión Horizontal: ¿Reserva de ley absoluta o relativa? .....	19
2.4.2. Extensión Vertical de la reserva de ley tributaria: La diferente densidad de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el principio. ....	23
<b>TÍTULO III: EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA .....</b>	<b>28</b>
3.1. Definición del Principio de Seguridad Jurídica. ....	28
3.2. La Seguridad Jurídica en la Aplicación de los Tributos. ....	29
3.3. El Principio de Seguridad Jurídica y la Reserva de Ley. ....	32
<b>TÍTULO IV: LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>33</b>
4.1. Discrecionalidad de la Administración Tributaria. ....	33
4.2. Facultad Discrecional de la Administración Tributaria Peruana. ....	34
4.3. La Potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria. ....	34
4.4. Facultad Discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización. ....	38
4.5. Límites a la actuación discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización. ....	40
<b>TÍTULO V: ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU REGLAMENTO. ....</b>	<b>41</b>
5.1. Ley del IGV y Reglamento. ....	41
5.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria en la Venta de Bienes Muebles .....	42
5.3. Sujetos del Impuesto General a las Ventas .....	43
5.4. Definición de Venta .....	48
5.5. Definición de Bienes Muebles según la Ley del IGV .....	49
<b>TÍTULO VI: LA HABITUALIDAD .....</b>	<b>50</b>
6.1. La Habitualidad en la Ley del IGV y su Reglamento. ....	50
6.2. La casi empresa y la habitualidad: .....	51
6.3. Habitualidad en la legislación comparada .....	54
6.3.1. Caso de México .....	55
6.3.2. Caso de Chile .....	55
6.3.3. Caso de Argentina .....	56
6.3.4. Reglamento del IVA Guatemala .....	57
6.3.5. Caso Colombia .....	57
6.3.6. Caso Venezuela .....	58
6.3.7. Caso España .....	58
6.4. Habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del Impuesto a la Renta .....	59
6.4.1. Enajenación de Acciones y particiones .....	59
6.4.2. Enajenación de bienes muebles distintos a los valores .....	60
<b>CAPITULO III: METODOLOGÍA .....</b>	<b>62</b>
3.1. MATERIAL .....	63
3.1.1. POBLACIÓN Y MUESTRA .....	63
3.1.2. CUADRO COMPARATIVO .....	64
3.1.3. REPRESENTACIÓN DEL UNIVERSO, LA POBLACIÓN Y LA MUESTRA .....	65
3.1.3.1. ESPECÍFICAMENTE .....	65
3.2. MÉTODOS .....	66
3.2.1. Tipo de Investigación .....	66



3.2.2. DISEÑO DE INVESTIGACIÓN .....	67
3.2.3. VARIABLES Y OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.....	67
3.2.4. MÉTODOS, TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.....	69
3.2.5. PROCEDIMIENTO DE ANÁLISIS Y PRESENTACIÓN DE LOS DATOS ESTADÍSTICOS.....	71
<b>CAPITULO IV: ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>	<b>72</b>
4.1. TIPOS DE EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LOS CRITERIOS DE HABITUALIDAD.....	73
4.1.1. EFECTO JURÍDICO.....	73
4.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA APLICADA A PROFESIONALES DEL DERECHO.....	74
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>80</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>81</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>83</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>85</b>
MATRIZ DE CONSISTENCIA .....	86
MODELO DE LA ENTREVISTA Y ENTREVISTAS APLICADAS.....	91
PROPUESTA DE PROYECTO DE LEY .....	100
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 06581-2-2002 DEL 14 DE NOVIEMBRE DEL 2002 .....	104
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 01363-3-2004 DEL 12 DE MARZO DEL 2004 .....	109
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 00927-1-2007 DEL 09 DE FEBRERO DEL 2007 .....	113
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 16468-11-2010 DEL 15 DE DICIEMBRE DEL 2010 .....	118

**ÍNDICE DE CUADROS**

Cuadro N° 01	
<b>Población y Muestra .....</b>	<b>61</b>
Cuadro N° 02	
<b>Distribución de la Muestra: Entrevistas.....</b>	<b>64</b>
Cuadro N° 03	
<b>Distribución de la Muestra para Encuesta.....</b>	<b>65</b>
Cuadro N° 04	
<b>Variables, Indicadores y Sub indicadores .....</b>	<b>66</b>
Cuadro N° 05	
<b>Operacionabilidad de Variables Independientes V1 .....</b>	<b>68</b>
Cuadro N° 06	
<b>Operacionabilidad de Variables Independientes V2 .....</b>	<b>68</b>
Cuadro N° 07	
<b>Operacionabilidad de Variable dependiente.....</b>	<b>69</b>
Cuadro N° 08	
<b>Opinión sobre modificación Ley y Reglamento del IGV.....</b>	<b>74</b>
Cuadro N° 09	
<b>Opinión sobre facultad discrecional de SUNAT.....</b>	<b>76</b>
Cuadro N° 10	
<b>Opinión sobre violación al Principio de Reserva de Ley .....</b>	<b>77</b>
Cuadro N° 11	
<b>Opinión sobre trasgresión al Principio de Seguridad Jurídica.....</b>	<b>78</b>

## ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico N° 01	
<b>Opinión sobre modificación Ley y Reglamento del IGV.....</b>	<b>75</b>
Gráfico N° 02	
<b>Opinión sobre facultad discrecional de SUNAT.....</b>	<b>76</b>
Gráfico N° 03	
<b>Opinión sobre violación al Principio de Reserva de Ley .....</b>	<b>77</b>
Gráfico N° 04	
<b>Opinión sobre trasgresión al Principio de Seguridad Jurídica.....</b>	<b>78</b>

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación nace de una inquietud personal luego de haber observado nuestra realidad problemática en el país con relación a una tendencia para el incumplimiento tributario, que parte de una falta de cultura en nuestra sociedad.

Sumado a ello, se tiene dentro de nuestro ordenamiento, normas que contribuyen a una deficiente determinación de la obligatoriedad para el cumplimiento del pago de impuestos por parte de los administrados, en materia tributaria.

Situaciones que reflejan lo antes descrito, se dan cuando en la ley, no se consignan los elementos necesarios para la configuración del nacimiento de la obligación tributaria o hecho imponible; estableciendo en algunos casos parámetros o criterios de índole general que pretenden abarcar supuestos con un criterio más amplio pero que sin embargo no hacen más que hacer imprecisa una norma, dejando a normas de menor jerarquía su determinación, lo cual implica una clara trasgresión al Principio de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica. Estos supuestos, se configuran en la norma que establece los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, materia de la presente investigación. Motivo por el cual, esta investigación dará un aporte adicional al Derecho Tributario buscando subsanar no sólo las deficiencias legislativas, sino también protegiendo los derechos de los administrados.

Son estos argumentos fácticos y formales los que me han motivado a realizar la investigación en forma integral, estudiando la normatividad sustantiva y adjetiva tributaria, confrontándola y relacionándola con los hechos que suceden en la realidad a fin de buscar una solución con rigor y por consiguiente proponer algunas alternativas razonables al problema planteado.

En el desarrollo de esta Investigación, he seguido diversas estrategias metodológicas a fin de lograr los objetivos propuestos: Se recolectó

información de diversos profesionales, sobre la problemática de estudio; asimismo se hizo un análisis documental de casos, ejecutorias supremas y de la doctrina, de esta manera se llegó a formular los Diseños de trabajo operacional estadístico para la contrastación y comprobación de las hipótesis enunciadas, así como el de comparación jurídica de sistemas jurídicos extranjeros con la finalidad de identificar las relaciones de similitud y diferencias entre los Sistemas confrontados con el derecho nacional. Lo que ha permitido a cumplir a cabalidad con el estudio propuesto.

**LA AUTORA**

**CAPITULO I**

**EL PROBLEMA**

## **1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:**

### **1.1. REALIDAD PROBLEMÁTICA:**

En la actualidad, nuestra sociedad ha incrementado sus niveles de población; y con ello el Estado, también ha multiplicado sus esfuerzos para salvaguardar todos los aspectos necesarios que permiten una convivencia pacífica y un estado social de derecho.

El Estado, a través de la Administración Tributaria, financia con los ingresos provenientes de la recaudación de los tributos sus obligaciones sociales, educativas, de seguridad y otras las necesidades públicas. Sin embargo; por una escasa cultura tributaria, los contribuyentes por lo general son renuentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, más aún cuando de la propia norma no puede determinarse expresamente su condición de sujetos del impuesto u obligados al pago.

En el Perú, en una tendencia "Pro Fisco" y un afán recaudatorio, se usa indiscriminadamente la "potestad tributaria delegada", encargándose a la propia administración la labor legislativa. Esta situación transgrede el Principio de Reserva de Ley, y otorga a la administración una facultad discrecional sin límites, que lejos de permitir incrementos en el fisco, hacen compleja la determinación de hechos imponible y el nacimiento de las obligaciones tributarias.

Respecto de la habitualidad<sup>1</sup>, tema de esta investigación, el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por D.S. N° 055-99-EF y normas modificatorias, que en adelante se le denominará Ley del IGV, en su artículo 9° inciso 2 tercer párrafo establece que ésta se calificará en base a criterios que son: La naturaleza, características, monto, frecuencia,

---

<sup>1</sup> Entiéndase esta calificación aplicada sólo a operaciones de venta de bienes (muebles o inmuebles, siendo el primero relevante para la investigación) que efectúan los sujetos que no realizan actividad empresarial, conforme al artículo 9.2. del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por D.S. N° 055-99-EF.

volumen y o periodicidad de las operaciones de venta de bienes muebles, conforme a lo que establezca el reglamento, precisando que se considerará habitual la reventa. Por su parte, el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo aprobado por D.S. N° 29-94-EF, que en adelante se le denominará el reglamento, en su artículo 4, indica que para calificar la habitualidad, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, en adelante denominada como SUNAT, considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. En el caso de operaciones de venta, refiere que se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el carácter habitual, dependiendo de la frecuencia y/o monto.

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, se advierte lo siguiente:

- No existe en nuestro ordenamiento jurídico una definición propiamente dicha de habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV y su reglamento; o en su defecto, los criterios o parámetros prescritos son de índole general y no lo suficientemente específicos para la configuración del hecho imponible o el nacimiento de la obligación. Asimismo, delega a SUNAT la facultad de determinación de la habitualidad en las operaciones de venta de bienes, situaciones que contribuyen de esta forma a la trasgresión de los Principios de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica.

Afianzando lo antes señalado, se debe tener en cuenta la sentencia del Tribunal Constitucional Nro. 3309-2003-AA/TC que estableció lo siguiente: *“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”*. Asimismo, la



Sentencia del Tribunal Constitucional Nro. 2762-2002-AA/TC que indica lo siguiente: *“Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”*

Asimismo; a nivel del Tribunal Fiscal, se tiene en la Resolución del Tribunal Fiscal, que en adelante se le denominará RTF, N° 6581-2-2002 un caso materia de controversia en el cual se cuestiona si la organización de un único congreso por parte de una entidad que no realiza actividad empresarial se encuentra comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas - IGV. La Administración Tributaria calificó como habitual al organizador del evento considerando la pluralidad de pagos de los asistentes. Por su parte el Tribunal Fiscal se pronunció de la siguiente forma: *“En consecuencia, no califica como operación habitual, el servicio prestado por la recurrente al organizar el XI Congreso Latinoamericano de Enfermedades de Transmisión Sexual y V Conferencia Panamericana de Salud, realizados en Lima del 3 al 6 de diciembre de 1997, por lo que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, (...)”*. Dentro de los fundamentos esbozados se tiene que el recurrente organizó un congreso por única vez y en una sola oportunidad y si bien se prestó a diversos usuarios, que pagaron el valor de su inscripción (retribución) el hecho que exista pluralidad de usuarios no desvirtúa el hecho de que el servicio sea uno solo. En esta resolución

se advierte que la Administración Tributaria, haciendo uso de su facultad discrecional consideró habitualidad en la realización de un solo congreso.

Con respecto a la trasgresión del Principio de Seguridad Jurídica, se debe tener en cuenta que; si bien es cierto, el administrado debe gozar de garantías y derechos establecidos por la ley y el derecho, que puedan oponerse frente a cualquier actuación arbitraria de la autoridad fiscal, lo que le otorga seguridad jurídica; si es que no se ha habilitado un margen discrecional a la actuación de la SUNAT, como es el caso materia de investigación; la regulación de las circunstancias o criterios que la misma pasarían a ser, de discrecionales a arbitrarios.

Finalmente, para reforzar lo antes expuesto se tiene que en la sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente N° 1473-2009-PA/TC, se señaló que la efectividad del principio de reserva de ley está en que los elementos constitutivos del tributo se encuentren en una norma de rango legal, refiriéndose al hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota del tributo. Y en cuanto a la seguridad jurídica, en la sentencia del Expediente N° 1601-2012-PA/TC se señaló que este principio uniformiza a todo el ordenamiento jurídico y consolida la interdicción de la arbitrariedad, pues permite la predictibilidad de las conductas frente a supuestos legales previamente determinados; vale decir, si existe una trasgresión al Principio de Reserva de Ley, también existirá una trasgresión al Principio de Seguridad Jurídica.

## **1.2. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACION:**

En relación a la presente investigación, no existe antecedente alguno en la Universidad Privada Antenor Orrego de la ciudad de Trujillo, por tal motivo la presente investigación constituye un aporte original Derecho Tributario.

#### **4.3. DELIMITACION DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION:**

Frente a la problemática planteada y siguiendo las orientaciones metodológicas estas fueron definidas:

❖ Delimitación Espacial:

La investigación está delimitada en el espacio geográfico de todo el territorio nacional.

❖ Delimitación Temporal:

Esta investigación se ha efectuado en un periodo de tiempo de dos años.

❖ Delimitación Social:

Esta investigación se circunscribe a operaciones de venta de bienes muebles, la misma que es realizada por sujetos que no realizan actividad empresarial, pues son las operaciones que éstos realizan aquellas que son plausibles de ser consideradas habituales.

#### **4.4. DELIMITACION DEL PROBLEMA:**

Luego de haber descrito la realidad problemática, se enunció el problema, teniendo en cuenta los criterios metodológicos para su formulación y delimitación.

#### **4.5. ENUNCIADO DEL PROBLEMA:**

¿De qué manera la aplicación de los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica?

#### **4.6. JUSTIFICACION DEL PROBLEMA:**

Consideramos que la presente investigación es significativa y relevante para establecer una necesidad de mejora normativa en la Ley del IGV y su reglamento, específicamente en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento, al no contar con una definición específica de la habitualidad para el caso de operaciones de venta de bienes muebles, la misma que por ley se encuentra regulada a través de criterios generales como naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones; y por reglamento se deja a discreción de SUNAT la determinación de los mismos teniendo en consideración el objeto por el cual se efectuó la operación, lo que vulnera o transgrede los Principios de Reserva de Ley y por ende la Seguridad Jurídica, conforme ya se ha señalado.

## **OBJETIVOS**

### **4.7. OBJETIVO GENERAL:**

Determinar de qué manera, la aplicación de los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley y seguridad jurídica.

### **4.8. OBJETIVO ESPECIFICOS:**

- Determinar si el principio de reserva de ley se ve vulnerado en la determinación de criterios de habitualidad establecidos en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento, al no tener regulado en su contenido elementos esenciales o configuradores para el nacimiento de la obligación tributaria.
- Determinar si es necesario establecer una definición de habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley

del IGV y su reglamento que evite la afectación del principio de seguridad jurídica.

- Determinar si la forma cómo se encuentra redactado el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento sobre habitualidad, otorga facultad discrecional sin límites a SUNAT.
- Proponer la modificación del numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento, incorporando en ambos textos, según su competencia, una definición específica de habitualidad para operaciones de venta de bienes muebles.

## **5. HIPOTESIS**

### **5.1. HIPÓTESIS GENERAL:**

La aplicación de criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles de la Ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica.

## **6. DETERMINACIÓN DE VARIABLES**

### **6.1. VARIABLE INDEPENDIENTE:**

- Aplicación de Criterios de habitualidad establecidos en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento para operaciones de venta de bienes muebles.

### **6.2. VARIABLE DEPENDIENTE:**

- Afectación del Principio de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica.

**CAPITULO II**

**MARCO TEÓRICO**

## TÍTULO I

### EL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

#### 1.1. Definición:

El concepto de sistema tributario *“implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición”*<sup>2</sup>

El Sistema Tributario Peruano es un conjunto ordenado, racional y coherente de normas, principios e instituciones que regula las relaciones que se originan por la aplicación de tributos en nuestro país.

#### 1.2. Elementos del Sistema Tributario Peruano:

El Sistema Tributario está constituido por los siguientes elementos:

##### 1.2.1. Política tributaria:

Son los lineamientos que orientan, dirigen y fundamentan el sistema tributario. Es diseñada y propuesta por el Ministerio de Economía y Finanzas.

##### 1.2.2. Normas Tributarias:

Son los dispositivos legales a través de los cuales se implementa la política tributaria. En nuestro país, comprende el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S. N° 133-2013-EF, que en adelante se le denominará Código Tributario, y una serie de normas que lo complementan.

##### 1.2.3. Administración tributaria:

Está constituida por los órganos del estado encargados de aplicar la política tributaria. A nivel de Gobierno central, es ejercida por dos entidades: La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, más conocida como SUNAT y la Superintendencia Nacional de

---

<sup>2</sup> SCHMOLDERS, Gunter. Teoría General del Impuesto. Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1962, p. 221.

Administración de Aduanas o SUNAD. Los Gobiernos Locales recaudan sus tributos directamente en la mayor parte de los casos.

### **1.3. Los Tributos:**

Se conoce así a las aportaciones en dinero o en especie que el Estado, o entidades públicas designadas por ley, exigen con el objeto de obtener recursos para enfrentar sus gastos y satisfacer las necesidades públicas. Resulta también de interés tomar en cuenta la definición propuesta por Orón Moratal: “Prestación patrimonial coactiva a favor de un ente público, derivada de un presupuesto de hecho, establecida por ley y fundada en el principio de solidaridad medido por la capacidad económica, para contribuir al sostenimiento del gasto público” Germán Orón Moratal citado por Menéndez Moreno.<sup>3</sup>

#### **1.3.1. Componentes del Tributo:**

Los componentes del tributo son: el hecho generador, el contribuyente, la base del cálculo y la tasa.

##### **1.3.1.1. Hecho Generador:**

Es la acción o situación determinada en forma expresa por la ley para tipificar un tributo y cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. También se conoce como hecho imponible.

##### **1.3.1.2. Contribuyente:**

Persona natural, jurídica, empresa o sucesión indivisa que realiza una actividad económica, la que de acuerdo con la ley constituye un hecho generador, dando lugar al pago de tributos al cumplimiento de obligaciones formales.

---

<sup>3</sup> MENEDEZ MORENO, Alejandro. “Disposiciones generales del ordenamiento tributario”. En Estudios de la Ley General Tributaria. Landwell, Price Water – houseCoopers, Lex Nova, Valladolid, 2006, p.49.



#### 1.3.1.3. Base del Cálculo:

Se refiere a la cantidad numérica expresada en términos de medida, valor o magnitud sobre la cual se calcula el impuesto. También se la conoce como base imponible.

#### 1.3.1.4. Alícuota:

Valor porcentual establecido de acuerdo con la ley, que se aplica a la base imponible a fin de determinar el monto del tributo que el contribuyente debe pagar al fisco.

Existen diversos tipos de tributos. Entre ellos podemos identificar:

#### **- Impuesto:**

Tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado. Por ejemplo, el impuesto a la renta. Uno aporta el impuesto, pero la contraprestación del Estado por ese aporte no se visualiza de forma inmediata, sino a través de los servicios estatales de educación, salud, administración de justicia, etc.

#### **- Contribución:**

Genera beneficios derivados de servicios colectivos específicos que realiza el Estado. Por ejemplo, las aportaciones a ESSALUD, benefician directamente en prestaciones de salud para quienes realizan esa aportación y para sus familias.

#### **- Tasa:**

Genera la prestación efectiva por el Estado de un servicio público Individualizado en la persona que paga por ese servicio. Por ejemplo, el pago del T.U.U.A. que es el tributo o tasa que se paga cuando alguien desea embarcarse usando los servicios del aeropuerto.

De acuerdo a la naturaleza del servicio, las tasas pueden ser:

Arbitrios: Por la prestación o mantenimiento de un servicio público. Lo recaudan los Gobiernos Locales.

Derechos: Por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. Por ejemplo, el pago de derechos para obtener una copia de la Partida de Nacimiento o de un asiento (ficha de registro) en los Registros Públicos.

Licencias: Gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización. Por ejemplo las Licencias Municipales de Funcionamiento de Establecimientos Comerciales o Licencias de Construcción.

### **1.3.2. Clasificación de los Tributos según su Administración:**

#### 1.3.2.1. Gobierno Central:

- Impuesto a la Renta
- Impuesto General a las Ventas
- Impuesto Selectivo al Consumo
- Impuesto Extraordinario de Solidaridad
- Derechos Arancelarios

#### 1.3.2.2. Gobiernos Locales:

- Impuesto Predial
- Impuesto de Alcabala
- Impuesto al Patrimonio Vehicular

#### 1.3.2.3. Otros:

- Contribuciones a la Seguridad Social
- Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial SENATI
- Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción – SENCICO

## **TÍTULO II**

### **EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY**

#### **2.1. Definición:**

El Principio de Reserva de Ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica. “no taxation without representation”; es decir, que los tributos deben ser establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

#### **2.2. La Reserva de Ley y los Elementos Constitutivos del Tributo:**

En nuestro país, Gamba Valega<sup>4</sup> sobre la creación del tributo, afirma lo siguiente: “que para considerar verdaderamente que una norma ha creado o modificado un tributo, ésta debe incidir necesariamente en sus elementos de identidad y de entidad, o en aquellos que determinen su existencia y cuantía, de lo contrario no lo habría siquiera creado ni modificado”. El autor más adelante añade: “Entre los primeros se encontrarían aquellos elementos que permiten identificar a la prestación tributaria, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, los obligados tributarios a su pago y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Por su parte, los segundos serían los elementos cuantificadores de la prestación tributaria, es decir, aquellos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante”.

#### **2.3. La Constitución Política del Perú de 1993: Reconocimiento de la Reserva de Ley**

---

<sup>4</sup> GAMBVA VALEGA, César M. “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”. En Tratado de Derecho Tributario. Palestra Editores, primera edición, Lima, 2003, p. 223.

El artículo 74 en la Constitución Política del Perú de 1993, prescribe lo siguiente:

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

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”<sup>5</sup>

Nuestro texto constitucional reconoce la reserva de ley en el ámbito tributario de la siguiente forma:

2.3.1. Del texto literal del artículo 74 de la C.P. se desprende que el ámbito material de la reserva está definido por una categoría jurídica específica: el tributo. Esta situación ha generado que en determinados casos se establezcan determinadas prestaciones *ex lege* que, aún cuando técnicamente son tributos, no se regulan como tales, a fin de evitar que se dé pleno cumplimiento a las exigencias de la reserva de ley.

Por este motivo, resulta conveniente entender que esta reserva de ley atiende más a un concepto genérico como el de prestación impuesta, coactiva o de carácter público, a fin de incluir en su ámbito a todas las prestaciones de dar, hacer o no hacer cuya obligación ha sido impuesta coactivamente a los ciudadanos por los entes públicos, independientemente de su denominación o del régimen legal aplicable. Es decir,

---

<sup>5</sup> Artículo modificado por Ley N° 28390, publicada el 17 de noviembre de 2004.

cuando se trate de obligaciones en las que para su establecimiento no ha concurrido una voluntad real y efectiva del sujeto llamado a satisfacerlas.

2.3.2. El artículo 74 C.P. luego de reconocer en su primer párrafo que los tributos se crean, modifican o derogan, o se exonera de los mismos por ley o decreto legislativo; en su cuarto párrafo, establece que el Estado debe respetar el principio de reserva de la ley, al ejercer la potestad tributaria. Así, pues, primero se consagra el instituto por sus efectos (establecer que el mecanismo idóneo para regular la materia es la ley); y luego por su nomen juris.

2.3.3. No existe absolutamente ninguna razón para que el artículo 74 C.P. excluya del ámbito de la reserva de ley a los tributos denominados tasas, habida cuenta que éstas también son prestaciones coactivas, cuya exigibilidad nace sin concurrir la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla, tal como sucede con las demás especies tributarias (impuestos y contribuciones).

Asimismo, en el texto del artículo 74 C.P. existen dos prohibiciones referidas a que los Decretos de Urgencia y las Leyes de Presupuesto no pueden contener materia tributaria.

#### **2.4. Extensión del Principio de Reserva de Ley:**

Existen algunos elementos del tributo deben venir cubiertos necesariamente y suficientemente por una norma con rango de ley, y para determinarlos la reserva de ley debe ser estudiada desde dos planos: el primero, un plano horizontal, que pretende deslindar qué elementos del tributo se encuentran amparados por la reserva; y, el segundo, un plano vertical, referido al grado de concreción o densidad normativa con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> En esta parte nos acogemos al trabajo del profesor J. TORNOS MAS (“La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional”, en RAP 100-102, Vol. I, 1983, pp.471 y ss.)

En torno a la determinación de estas materias (extensión horizontal), así como a la densidad con la que deben ser reguladas por la ley (extensión vertical), se desarrollará a continuación:

#### **2.4.1. Extensión Horizontal: ¿reserva de ley absoluta o relativa?**

La pregunta que nos planteamos acorde a nuestra investigación es si es posible interpretar que nuestro texto constitucional exige que toda la materia tributaria quede configurada en una norma con rango de ley o es suficiente que dicha norma cubra solamente los elementos esenciales o configuradores del tributo y demás prestaciones coactivas, pudiendo delegar en los reglamentos la regulación de lo restante.

Así, tal como ha sucedido en otras latitudes, cabría plantearse la cuestión respecto a si en la materia tributaria nuestro texto constitucional ha consagrado la reserva de ley de forma absoluta o relativa. Y, una primera aproximación del tema nos lleva a señalar que el artículo 74 de la C.P. al consagrar la reserva de ley únicamente se ha referido a la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos. Es decir, la voluntad expresa del constituyente no ha sido que toda la materia tributaria venga predeterminada por ley, ni que todos los elementos del tributo cumplan tal exigencia lo cual, evidentemente sería utópico. Por el contrario, ello sólo sería imprescindible para aquellas materias a las que se ha referido expresamente el texto constitucional (creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos). Se trataría, pues, de una reserva de ley relativa.<sup>7</sup>

Pero, si bien la conclusión señalada líneas arriba acerca de la relatividad de la reserva puede ser correcta, no consideramos que el argumento sustancial para ello sea una mera dicción literal utilizada por el

---

<sup>7</sup> En contra de la distinción entre reserva de ley absoluta y relativa se muestra J. Ferreiro Lapatza (“La definición de tributo”, en Ensayos sobre metodología..., cit.,p.286): “la reserva de ley no es relativa ni absoluta, es, simplemente, reserva de ley y quiere decir, precisamente, que sólo la ley puede establecer un tributo y para ello ha de determinar todos sus elementos esenciales (...)”.

constituyente en el artículo 74, sino que más bien se trata de consideraciones de orden lógico si se quiere, pues no resulta razonable ni tampoco posible que deba exigirse al legislador que regule toda la materia tributaria mediante ley, máxime teniendo en cuenta las abundantes cuestiones técnicas que ella contiene. Incluso ello tampoco resultaría conveniente, pues cada modificación normativa requeriría del procedimiento legislativo, pudiendo incluso constituir un freno para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

En torno a ello, el TCE también se ha planteado la cuestión relativa a si la Constitución española ha consagrado en forma absoluta o relativa la reserva de ley en el ámbito tributario, llegando a la conclusión de que la "Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible (...)" (STCE 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4), incluso dejando sentada la doctrina por la cual la reserva de ley únicamente "está referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo".

Aún cuando pueda discreparse de lo hasta ahora dicho, lo cierto es que existen determinadas materias tributarias que el legislador debe predeterminar suficientemente, con carácter previo a su habilitación a la Administración (actuación normativa o singular), así como también existen otras materias que no requieren necesariamente dicha predeterminación. Pero, cuáles son estos elementos esenciales del tributo que deben predeterminarse suficientemente en una norma con rango de ley, y sobre este tema, lamentablemente el constituyente ha incurrido en un laconismo y en una parquedad reprochable, pues omite en forma absoluta hacer cualquier referencia a los elementos del tributo que deben estar suficientemente regulados en la ley.

Y decimos que ello resulta objetable, pues al momento en que se redactó la Carta Magna de 1993 o incluso la de 1979, ya existía un meridiano consenso respecto de estos elementos, amén de que la norma IV del Título Preliminar del Código tributario vigente con algunas modificaciones hacía mención a determinados elementos del tributo que sólo podían regularse por norma con rango de ley.

Sin embargo, debemos recordar que no es posible interpretar la reserva de ley desde la legislación ordinaria que no limita al legislador, sino a partir de lo que la propia Constitución establece (creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos). En tal virtud, podemos señalar que para considerar verdaderamente que una norma ha creado o modificado un tributo, ésta debe incidir necesariamente en sus elementos de identidad y de entidad, o en aquellos que determinen su existencia y cuantía, de lo contrario no lo habría siquiera creado o modificado.

Entre los primeros, se encontrarían aquellos elementos que permiten identificar a la prestación tributaria, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, los obligados tributarios a su pago y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Por su parte, los segundos serían los elementos cuantificadores de la prestación tributaria, es decir, aquellos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante.

Por su parte, el Tribunal Constitucional español, si bien no ha definido con carácter absoluto cuáles son los elementos concretos del tributo que, por ser esenciales, se encuentran cubiertos por la reserva, sí ha tenido ocasión de reconocer en diferentes pronunciamientos el carácter esencial del tipo de gravamen (alícuota o tasa), la base imponible y los beneficios



fiscales, y, como tales, la imposibilidad de remitirlos incondicionalmente a la potestad reglamentaria de la Administración.

En consecuencia, el legislador no puede efectuar una remisión en blanco a la Administración para que sea ella la que determine a su arbitrio la regulación o determinación de los elementos identificadores y cuantificadores de la prestación tributaria. Por contra, la habilitación estará permitida luego de que el legislador fije los parámetros suficientes que permitan controlar la decisión administrativa que se adopte en tales materias.

En relación a la mención que efectúa el texto constitucional, respecto a la supresión o derogación de los tributos como materia cubierta por la reserva, debemos señalar que ésta no es más que una consecuencia de la jerarquía normativa requerida para la creación y modificación de los tributos, pues si para ello (crear y modificar) se requiere de una norma con rango de ley, no podría disponerse su derogación por una norma de menor jerarquía.

Por último, respecto a la mención que efectúa el artículo 74 de la Constitución sobre la inclusión del establecimiento de las exoneraciones en la reserva de ley, debemos señalar que ello resulta un tanto redundante, pues ya dijimos que los beneficios fiscales son elementos esenciales del tributo, y, como tales, pueden derivarse de los términos "creación" o "modificación" utilizados por el propio precepto. Sin embargo, la razón para que exista una regulación específica de las exoneraciones en la norma como objeto de la reserva, posiblemente se deba a que la intención del constituyente fue la de restringir el ámbito del principio únicamente al establecimiento de exoneraciones y no a cualquier otra regulación de las mismas, pues ello se deriva textualmente del precepto. Sin embargo, consideramos que ello se debe más a un asunto de

redacción, pues no consideramos que esa haya sido realmente la voluntad del constituyente.

Por lo demás, éste fue el criterio que recogió el TCE, en su sentencia 6/1983, de 4 de febrero (FJ 6) cuando al interpretar el artículo 133.3 CE consideró que si bien el establecimiento de exenciones y beneficios tributarios "se sitúa genéricamente" dentro de los elementos esenciales del tributo, ello no se puede exigir para "cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo".

En ese sentido, las exigencias de predeterminación de la reserva de ley del artículo 74 C.P. no afectan a las demás actuaciones administrativo tributarias que no inciden en los elementos identificadores y cuantificadores del tributo, tales como las relacionadas a los aspectos formales del tributo, las que, como tales, pueden ser remitidas al juicio administrativo, incluso con carácter independiente, y siempre que se respeten las demás reservas formuladas por el texto constitucional y permitan un control adecuado de la actuación administrativa.

No obstante ello, lo dicho aún no resuelve el tema acerca del grado de concreción (ámbito material) que exige la Constitución a la Ley en la regulación de esos elementos, lo que se tratará de deslindar.

#### **2.4.2. Extensión Vertical de la reserva de ley tributaria: la diferente densidad de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el principio.**

Ya definimos cuales son los elementos que por estar incluidos en la reserva horizontal de ley no pueden ser delegados sin parámetros suficientes a la apreciación administrativa (reglamentaria o singular). Toca

ahora determinar cuál es el grado de concreción es decir, la densidad normativa que exige el texto constitucional al Parlamento en la regulación de estos elementos (reserva vertical de ley). En pocas palabras cuál es el contenido material que deben tener las normas con rango de ley en la predeterminación de las materias reservadas en el ámbito tributario.

Lamentablemente esta cuestión ha sido la gran olvidada en el análisis del tema que han efectuado, tanto la doctrina nacional como los jueces y tribunales en el control que les corresponde. Efectivamente, en nuestro medio la reserva de ley sólo ha sido examinada desde el punto de vista de la reserva horizontal, limitándose, por tanto, a la verificación lineal de los elementos cubiertos por el principio, y si éstos se encuentran regulados o no por una norma con rango de ley. Obviamente, esta percepción resulta bastante fragmentaria, pues existen otros valores o bienes constitucionales que permiten ¡o incluso justifican! que la ley no deba regular al detalle todos y cada uno de los elementos aún cuando se encuentren amparados por la reserva.

Así, siguiendo con este análisis lo primero que debemos tener en cuenta es que, si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima de esas materias, que, por sí misma, evite toda actuación administrativa independiente de la ley, no por esta razón se encuentra obligado a regular rígidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley, pues ello excluiría cualquier intervención de la Administración Pública aunque sea mediante su potestad reglamentaria, pudiendo sacrificar otros principios o valores constitucionales, que también son dignos de protección. Es decir, así como la Constitución no exige a la ley que regule (horizontalmente) todos los elementos del tributo, tampoco le exige que predetermine (verticalmente) con una densidad de grado máximo todos los elementos del tributo amparados por el principio, pues en algunos casos bastará con que ésta fije los criterios para un posterior desarrollo

normativo-reglamentario, siempre que éste se encuentre subordinado a la ley.

Opinar en contra de lo dicho nos llevaría a proponer la inconstitucionalidad de todas las normas reglamentarias que actualmente en nuestro país complementan las disposiciones legales referidas a la base imponible, al hecho imponible, a las exoneraciones e inafectaciones y a los sujetos pasivos (elementos esenciales) del Impuesto a la Renta o del Impuesto General a las Ventas, por citar algún ejemplo. Ello, sin embargo, no parece lo más razonable, no tanto porque siempre ha ocurrido de este modo en nuestro país, cuanto porque como ya dijimos una regulación extremadamente densa de la actuación administrativa puede implicar un sacrificio innecesario de otros valores también constitucionales como la eficacia administrativa, la autonomía de los Gobiernos Locales, la coactividad de las prestaciones, entre otros.

Además, en otros casos resulta una necesidad ya no sólo una justificación que la ley contenga sólo directrices a desarrollarse por normas infralegales, habida cuenta que resulta imposible que la ley regule al detalle todos y cada uno de los elementos amparados por la reserva o, en algunos casos, es la naturaleza eminentemente técnica del asunto la que así a lo aconseja o, incluso ello puede deberse a la necesidad de luchar en forma dinámica contra la evasión y el fraude fiscal.

En tal sentido, la reserva de ley no vendría a proscribir cualquier injerencia de la Administración Pública en la configuración de los elementos cubiertos por el principio, sino, a lo más limita cualquier actuación que no se encuentre subordinada a la ley. Sin embargo, ante una insuficiente regulación normativa que afecte las exigencias que impone la reserva de ley en el ámbito tributario el reproche constitucional debe hacerse a la norma habilitante, y no a la actuación administrativa misma que pueda emitirse en base a ésta, pues en este caso la disconformidad con el

ordenamiento deriva indirectamente de la norma. Así, pues, el control de una actuación administrativa cuya norma habilitante no satisface las exigencias mínimas impuestas por la reserva de ley, debe efectuarse, no tanto desde la actuación misma, sino desde la constitucionalidad de la norma habilitante, circunstancia atribuible plenamente al legislador.

En tal medida, determinar la densidad regulativa mínima que exige la Constitución en cada supuesto que afecte a los elementos cubiertos por la reserva es una cuestión que debe determinarse en cada caso concreto, mediante una adecuada ponderación de las exigencias de la reserva de ley con los otros valores constitucionales. De lo que se trata, pues, es que una regulación escasamente programada no obedezca a la comodidad administrativa, sino a una justificación razonable.

Dilucidar si el legislador cumplió o no esas exigencias es una labor que corresponde en última instancia al Tribunal Constitucional. Sin embargo, es posible extraer algunas conclusiones de la doctrina y de la jurisprudencia comparada sobre determinados valores constitucionales que en el ámbito tributario vendrían a flexibilizar las exigencias de la reserva, permitiendo una mayor injerencia de la Administración en los elementos cubiertos por la misma, de acuerdo a lo siguiente:

1. La reserva de ley no excluye la posibilidad de que la Administración pueda intervenir en la predeterminación de los elementos cubiertos por el principio de reserva de ley mediante su potestad reglamentaria.
2. El grado de concreción exigible por la reserva de ley se encuentra supeditado a la naturaleza de la prestación de carácter público que se trate (impuestos, contribuciones y tasas).
3. Las exigencias de predeterminación de la reserva no sólo pueden variar en función de las diferentes categorías tributarias, sino también en razón de los diferentes elementos del tributo, atendiendo a una

pluralidad de factores de diversa naturaleza de cada uno de ellos, “cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas.

4. Las exigencias de la reserva de ley deben ponderarse adecuadamente con la potestad de los demás entes del Estado, como por ejemplo, la de los Gobiernos Locales.

A modo de conclusión, “Es preciso hacer hincapié en que las exigencias constitucionales de la reserva de ley no se agotan en el análisis (“mecánico”) de los elementos del tributo que necesariamente deben venir predeterminados en una norma con rango de ley (reserva de ley horizontal). Por el contrario, ello implica un análisis bastante más profundo tendente a determinar el contenido material que debe tener la ley en cada caso concreto, atendiendo a una infinidad de factores (reserva de ley vertical). La ley debe contener, pues, una regulación suficiente, que impida un ejercicio independiente de la potestad reglamentaria.

Asimismo, es preciso considerar que dentro del ámbito de la reserva de ley se encuentran comprendidas todas aquellas prestaciones coactivas, de dar, hacer y no hacer, que son impuestas a los ciudadanos sin concurrir su voluntad y no sólo los tributos. Por ello resulta conveniente introducir en el artículo 74 de la Constitución Política un texto que señale más o menos lo siguiente: “Los tributos y demás prestaciones coactivas se establecen por normas con rango de ley. Esta exigencia comprende la regulación de sus elementos esenciales. Corresponde a los Jueces y Tribunales verificar que esta regulación se efectúe con carácter suficiente, atendiendo al caso concreto”.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> De Barros Carvalho, Paulo. “Tratado de Derecho Tributario”. Editorial Palestra, pp. 236

### TÍTULO III

#### EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

##### 3.1. Definición del Principio de Seguridad Jurídica:

El Principio de Seguridad Jurídica consiste en la posibilidad de la actuación estatal, la susceptibilidad de previsión objetiva por los particulares, de sus propias situaciones jurídicas, de modo tal que puedan tener una precisa expectativa de sus derechos y deberes de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar.

La seguridad jurídica a pesar de no ser reconocida en forma expresa en nuestra Constitución Política, constituye un principio inspirador del constituyente que fluye implícitamente del texto constitucional. En las relaciones entre el fisco y el deudor tributario, de acuerdo al profesor José Osvaldo Casás, por aplicación de este principio se requiere satisfacer los siguientes extremos<sup>9</sup>:

- Emisión y publicación de interpretaciones con alcance general cuando ellas sean requeridas por obligados tributarios o entidades representativas y se justifique el interés del pronunciamiento.
- Institución de un régimen de consulta vinculante.
- Interdicción a la Administración Tributaria para crear tributos por vía analógica.
- Afirmación del debido proceso, tanto en la determinación de oficio cuanto en la aplicación de sanciones.
- Selección objetiva de los contribuyentes que se someterán a fiscalización, conforme a un plan general de inspección aprobado por una norma jurídica de rango superior.

---

<sup>9</sup> CASÁS, José Osvaldo. "Principios jurídicos de la tributación". De GARCÍA BELSUNCE, Horacio (Director)"Tratado de Tributación". Tomo I. Editorial Astrea. Buenos Aires, 2003. Pág. 371.

- Derecho del contribuyente a ser informado al inicio de las actuaciones de fiscalización, sobre su naturaleza y alcance.
- Fijación de plazos máximos de duración del procedimiento de fiscalización y de términos, una vez concluída esta, para el dictado del acto determinativo.
- Derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

### **3.2. La Seguridad Jurídica en la aplicación de los Tributos:**

La aplicación de las normas tributarias no se sustrae de las características generales que afectan a la aplicación de todas las normas. La metodología aplicativa de la norma, nos recuerda que el proceso de aplicación del Derecho se reconduce a un razonamiento lógico, aunque no silogístico, donde la premisa mayor, esto es, la norma jurídica aplicable al caso, no siempre está expresa y claramente definida en el ordenamiento. En ocasiones no hay una norma expresamente formulada y, ante la obligación de resolver que existe siempre hay que proceder a integrar esa ausencia de norma expresa, descubriendo en el ordenamiento un precepto implícito que se utilice como premisa mayor, es decir, integrando. Cuando existe esa norma, hay que ver, en primer lugar, si la misma es aplicable al caso concreto, desde el punto de vista cronológico, si la norma está vigente en el momento en que el hecho al que tal norma se quiere aplicar, se ha realizado, y competencial si la norma ha sido dictada por un órgano con competencia material o territorial respecto al hecho producido.

Una vez que se ha resuelto sobre la aplicabilidad de la norma, ésta ha de ser interpretada. Si la interpretación de la norma, como señala FROSINI, consiste en una actividad de conversión del lenguaje de las normas a la acción práctica, en la cual el intérprete integrará el conocimiento que tenga acerca de la intencionalidad del legislador con su propia decisión o voluntad, lo primero que se precisará para convertir ese lenguaje normativo es atribuirle sentido, determinando su alcance o significado. En tanto toda norma jurídica incluye un presupuesto de hecho, la búsqueda



de su sentido real incluirá la calificación jurídica del presupuesto de hecho, abstrayendo del mismo aquellos datos relevantes para el Derecho y separándolos de aquellas situaciones de hecho que no gozan de esta relevancia. Aunque al día de hoy es difícil defender una estructura del proceso aplicativo de la norma tan lineal. En efecto; la aplicación de la norma entendida por la jurisprudencia de conceptos como un “proceso lógico” de subsunción de hechos, de “ajuste” o “encaje” del caso concreto en alguno de los supuestos hipotéticos previstos en la ley, suponía establecer una diferenciación en el plano teórico con la interpretación, que desempeñaría el papel de actividad precedente de comprensión de la norma. Esta diferenciación radical, propia del formalismo y del conceptualismo, entre el plano de la interpretación y el de una aplicación entendida casi como un silogismo, se vería pronto superada por una mayoritaria corriente de opinión, sobre todo de origen germánico, según la cual la interpretación *Auslegen* debe integrarse como parte del “fenómeno hermenéutico” de aplicación de la norma *Anwendung*, que abarcará la valoración de hechos y la comprensión y exégesis de las normas. A la primera le llamaremos calificación y a la segunda, interpretación, consistiendo ambos en “procesos mentales u operaciones intelectuales, sólo diferenciales en un plano ideal o abstracto”. En realidad, dentro de lo que es el proceso aplicativo de la norma, ambos elementos, el fáctico y el jurídico, interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento.

En cualquier caso, optemos por un concepto de aplicación que diferencia radicalmente entre calificación o interpretación o por uno que entiende a ambas incluidas en el fenómeno superior de la aplicación de la norma, todo este proceso aplicativo será seguro en la medida en que lo sea la norma que se aplica. O como señala Frosini, en la medida en que exista una vinculación correcta entre técnica legislativa y técnica de ejecución. Si la norma es formalmente plena o si existe una estricta delimitación de los elementos normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular. Por tanto, si la

regla jurídica, en su función genérica y abstracta, debe ser segura, debe serlo para que exista seguridad a la hora de que esa regla se aplique a cada concreta situación.

Pero, cuando nos referimos a seguridad en la dinámica aplicativa, el objeto de esa seguridad o bien son actividades materiales de los aplicadores del Derecho, o bien, principios, criterios o técnicas de aplicación del Derecho, especialmente referibles a la metodología aplicativa. Esto es; las actuaciones materiales de los aplicadores del Derecho, en especial de la Administración, serán seguras cuando se desarrollen, por ejemplo, con publicidad o cuando concluyan en un plazo razonable, evitando situaciones de pendencia.

Pero también es cierto que esta seguridad será, en último término, la seguridad de las normas que regulen el modo de aplicación del Derecho, en especial la de los procedimientos de aplicación del Derecho Tributario (gestión, inspección o recaudación), pues las mismas deberían establecer los requisitos de publicidad y fijar los plazos máximos de duración de los procedimientos. Por eso, la principal manifestación de la seguridad jurídica que se puede dar en fase de aplicación de la norma será la interdicción de la arbitrariedad, que puede entenderse como señala Sainz de Brujanda, desde dos puntos de vista:

Desde el punto de vista formal, la interdicción de la arbitrariedad significa subordinación a la ley en la aplicación del Derecho, es decir, evitar la “arbitrariedad por infracción de las conexiones formales de las normas dentro del ordenamiento”, y será especialmente referible a aquellos sectores del ordenamiento donde, por el juego del principio constitucional de reserva de ley, la delimitación de los elementos de la norma deberá hacerse a través de normas con rango de ley.

En su sentido material, la interdicción de la arbitrariedad significa que están prohibidas aquellas situaciones que, sin infringir el orden jerárquico de las normas, menoscaban el derecho del ciudadano a un conocimiento, lo más rápido posible y lo más acorde con sus racionales previsiones, de la incidencia que en su esfera particular pueda tener la aplicación de la

norma jurídica. Aunque resulta imposible agotar en una descripción todas las situaciones que podrían incluirse aquí, esta arbitrariedad puede aparecer en cualquier fase del proceso aplicativo anteriormente expuesto, de forma que se afirma que puede ser arbitraria la labor integradora que lleve a situaciones en las cuales resulte difícil prever por parte del ciudadano cuál va a ser la norma a aplicar respecto a su comportamiento.

### **3.3. El Principio de Seguridad Jurídica y La Reserva de Ley:**

Héctor Villegas señala que la seguridad jurídica consiste en la posibilidad que tienen los particulares de prever sus propias situaciones legales<sup>10</sup>; y César García Novoa indica que la reserva de ley se encuentra al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario, pues gracias a la descripción del hecho imponible en la ley general, los particulares pueden conocer las consecuencias jurídicas fiscales de sus actos<sup>11</sup>.

Las disposiciones emanadas de la Administración Tributaria que sean fruto de su facultad discrecional o libertad decisoria, deben sujetarse al control derivado de los principios generales del orden constitucional, y en especial, al principio de seguridad jurídica. Ello es una consecuencia ineludible del sometimiento de la actividad de la Administración Tributaria, no sólo a la Ley, sino al Derecho. Tal control recaerá especialmente en aquellas situaciones en las que la propia Administración Tributaria se arroge un margen de apreciación aparentemente excesivo respecto a la facultad reguladora de su actividad.

---

<sup>10</sup> VILLEGAS, Héctor B. "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario." Argentina: Editorial Astrea, 2003, p. 282 y 283

<sup>11</sup> GARCÍA NOVOA, César. "Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano." En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44. Perú: Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, p. 74.

## TÍTULO IV

### LA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### **4.1. Discrecionalidad de la Administración Tributaria:**

“La discrecionalidad es un modo de actuar, derivado de una atribución que la norma hace a un órgano administrativo, para que, dentro del marco legalmente establecido, elija o determine, ante un caso concreto, la actuación o decisión que considere más conveniente para el interés público”<sup>12</sup>

La discrecionalidad nace de los actos de la Administración tributaria, actos que son una manifestación unilateral y externa de voluntad que expresa una decisión de autoridad administrativa competente en ejercicio de la potestad pública. Estos actos pueden ser la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

Las funciones de la Administradora Tributaria se encuentran en las normas, pues se toma en cuenta el principio de Legalidad para un desarrollo adecuado que se encuentre dentro del marco jurídico.

La facultad discrecional si bien su punto de partida siempre será la ley, también dicha facultad discrecional implica en su ejercicio el tomar decisiones en vista de criterios de carácter no legislativo y que por consecuencia lógica se le atribuye a la autoridad tomar en cuenta esos criterios para optar o no por determinada decisión, originándose por tanto el realizar actos individuales que no están previstos estrictamente en una disposición general.

---

<sup>12</sup> URIOL EGIDO, Carmen. La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general. Documento N° 29/02, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, p.5.

En el acto discrecional la autoridad tiene un cierto margen de libertad de apreciación para decidir en que momento debe actuar o cómo debe actuar. Al concederse por ley facultades discrecionales, dicha facultades más que referirse a la realización del acto en su integridad, sólo se referirán a algunos elementos del acto y no a todos.

#### **4.2. Facultad discrecional de la Administradora Tributaria Peruana:**

La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece lo siguiente: "En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley." Esta facultad la ejerce en el momento de la fiscalización, y cuando sanciona las infracciones tributarias.

El artículo 62° (fiscalización) del Código Tributario, menciona que la Administradora Tributaria tiene facultad de exigir la documentación necesaria para realizar la fiscalización y poder emitir un pronunciamiento de la información que se le es entregada.

Ahora surge el problema si es que esta facultad puede ser usada de manera abusiva por la Administradora Tributaria, si puede tomar cualquier decisión sin tomar en cuenta al contribuyente e incluso se puede con ello atentar con el principio de reserva de ley e incluso llegar a la arbitrariedad.

#### **4.3. La potestad fiscalizadora de la Administración Tributaria:**

En el Perú la determinación de la obligación tributaria puede ser realizada por el mismo contribuyente o por la propia Administración Tributaria. Sin

embargo, como regla general, es el contribuyente quien prima facie realiza la determinación de dicha obligación tributaria.

Ahora bien, dicha determinación, contenida en una declaración jurada presentada por el contribuyente, estará sujeta a la respectiva fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

En este sentido, el artículo 61° del Código Tributario dispone que, la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario esta sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

Según el artículo 62° del Código Tributario, "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".

La primera finalidad de la fiscalización consiste en verificar la verosimilitud del contenido de la declaración jurada, para que, de ser el caso, notificar las respectivas acotaciones.

La fiscalización también tiene como objetivo la ampliación de la base tributaria y el aumento de la recaudación, a través de la generación de riesgo efectivo de detección, determinación y sanción del incumplimiento. Esta generación de riesgo efectivo parte de una premisa básica: Los recursos humanos y logísticos de la Administración tributaria son limitados en relación con el universo de contribuyentes y el conjunto de obligaciones sustanciales y formales que estos deben cumplir.

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.

Con el fin de verificar masivamente las obligaciones tributarias de inscripción en el Registro Único de Contribuyentes – en adelante RUC, emisión de comprobantes de pago y sustentación de mercaderías, la SUNAT efectúa verificaciones y operativos en el ámbito nacional.

Entre los principales criterios para fiscalizar a las personas naturales sin RUC están los siguientes:

- Personas naturales que perciben rentas por alquiler de bienes muebles e inmuebles.
- Personas naturales que obtienen rentas por regalías, derechos de marca, patentes y otros derivados del usufructo de intangibles.
- Personas naturales que son habituales en la venta de inmuebles.
- Personas naturales que importan, frecuentemente con DNI, bienes que por su naturaleza son destinados para su comercialización.
- Personas naturales que realizan compras internas por montos significativos con boletas de venta.
- Sujetos no inscritos que obtienen autorizaciones o concesiones del Estado para la explotación de recursos o prestación de servicios

De otro lado, los principales operativos que buscan la documentación de las operaciones serán los siguientes:

- Verificación de la entrega de Comprobantes de Pago
- Verificación física y documentaria del control móvil al interior de las ciudades, a fin de verificar las obligaciones formales de los sujetos que intervienen en el traslado de mercancías.

- Implementar Garitas de Control SUNAT las 24 horas del día en las principales vías de acceso a Lima, en las regiones del norte, sur y oriente del país.
- Control de Ingresos y Punto Fijo.
- Operativos de sustentación de mercancías.
- Operativos para verificar que las Máquinas Registradoras se encuentren declaradas y emitan comprobantes de pago de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago.
- Control periódico de actividades económicas principalmente de servicios.
- Toma de inventario físico en contribuyentes con presunción de evasión.
- Verificación de datos del Registro Único del Contribuyente.
- Verificación de cumplimiento de obligaciones de libros y registros contables.
- Operativos de casinos y máquinas tragamonedas.

Se debe resaltar que la estrategia de fiscalización de la SUNAT es inductiva: los auditores luego de detectar el incumplimiento tributario, proceden a explicar al contribuyente el error cometido, a fin de que éste reconozca y subsane voluntariamente antes de que llegue a la acotación respectiva (emisión de valores) sin embargo cómo determinar si la persona natural, sociedad conyugal o sucesión indivisa es habitual si los parámetros no están establecidos claramente en la ley.

“El hecho de que la Administración Tributaria goce de facultades discrecionales no implica, de modo alguno, que estas puedan ser ejercidas de manera irrestricta o ilimitada. Por el contrario, cualquiera sea la actuación que desarrolle la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, este se encontrará limitada por los principios generales del derecho, y las garantías y derechos reconocidos por la Constitución y la Ley. Este reconocimiento implica que la



Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización debe respetar, por lo menos, los siguientes principios garantías y derechos del contribuyente: Principio de legalidad, Principio de Seguridad jurídica, principio de impulso de oficio, principio de razonabilidad, principio de imparcialidad, principio de presunción de veracidad, principio de verdad material, principio de predictibilidad, derecho al debido procedimiento y reserva bancaria”<sup>13</sup>

#### **4.4. Facultad Discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización:**

Para algunos autores, la facultad discrecional de la Administración Tributaria supone el poder de elección y decisión que ella posee ”ante la escasa o carente regulación normativa de sus actuaciones que definan cuál es la decisión que debe adoptar ante un supuesto determinado”<sup>14</sup>, pues el mismo (el supuesto) no ha sido definido exactamente por la ley.

En este sentido, el tratadista Alejandro Altamirano afirma que “la discrecionalidad implica la libertad para adoptar uno u otro camino”<sup>15</sup> siendo su rasgo característico, a criterio de Tulio R. Rosembuj el de ser “un poder, conferido explícita o implícitamente por la ley, para elegir en determinadas circunstancias y frente a varias soluciones posibles la solución que conceptúe más oportuna en orden al interés público que debe satisfacer”<sup>16</sup>

---

<sup>13</sup> GÁLVEZ ROSASCO, José. Fiscalización Tributaria – Manual Operativo del Contador 2. Contadores y Empresas. Editorial Gaceta Jurídica. Pg. 12.

<sup>14</sup> GAMBA VALEGA, César M. “Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario”. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 37. Lima, Diciembre, 1999. Pág. 104

<sup>15</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. En: La discrecionalidad administrativa y la motivación del acto administrativo de determinación tributaria. Alejandro Altamirano (coordinador). “El procedimiento tributario”. Sexta edición. Editorial Ábaco. Buenos Aires, 2003. pág. 158

<sup>16</sup> ROSEMBUJ, Tulio R. “Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 25. Lima, diciembre, 1993. pág. 43.

Tenemos pues que la facultad discrecional de la Administración implica la libertad conferida a esta por ley, para decidir qué acciones ejercerá ante determinadas circunstancias que no han sido reguladas de manera estricta o precisa por norma alguna.

Tal facultad encuentra su justificación en el hecho de no limitar a la Administración Tributaria a ejecutar solo lo previsto en una norma tributaria, pues el nivel de complejidad y los cambios que se presentan en los distintos sectores económicos en los que ella interviene harían imposible que se regulen todas sus actuaciones.

El otorgamiento de facultades discrecionales también encuentra justificación en la finalidad pública a la que responde la actuación de la Administración Tributaria, lo que se materializa con un eficiente control del cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del deudor tributario, y por ende, con una eficiente recaudación de tributos.

En este escenario, nuestro Código Tributario ha considerado conveniente no establecer una regulación precisa, rigurosa, o estricta de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, sin sólo una relación de las labores inherentes a ella, cuya discrecionalidad se materializa, por ejemplo en las siguientes acciones:

- Establecer los métodos y programas de fiscalización.
- Seleccionar los sujetos que serán fiscalizados.
- Decidir cómo se desarrollará el procedimiento de fiscalización en cuanto a su inicio, duración y culminación.
- Decidir qué información y documentación se requerirá.
- Decidir las pruebas que se actuarán.
- Decidir los periodos y tributos que serán objeto de fiscalización, etc.

#### **4.5. Límites a la actuación discrecional de la Administración Tributaria en el Procedimiento de Fiscalización:**

El hecho de que la Administración Tributaria goce de facultades discrecionales no implica, de modo alguno, que estas puedan ser ejercidas de manera irrestricta o ilimitada. Por el contrario, cualesquiera sea la actuación que desarrolle la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización, esta se encontrará limitada por los principios generales del derecho, y las garantías y derechos reconocidos por la Constitución y la ley.

Este reconocimiento, implica que la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización (considerando como lo establece el título preliminar del Código Tributario en su facultad discrecional: la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público) debe respetar, por lo menos los siguientes principios, garantías y derechos del contribuyente:

- Principio de legalidad.
- Principio de seguridad jurídica.
- Principio de impulso de oficio.
- Principio de razonabilidad.
- Principio de imparcialidad.
- Principio de presunción de veracidad.
- Principio de verdad material.
- Principio de predictibilidad.
- Derecho al debido procedimiento.
- Derecho a la intimidad.
- Reserva Tributaria.
- Reserva Bancaria.

## TÍTULO V

### ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS Y SU REGLAMENTO

#### **5.1. Ley del IGV y Reglamento:**

El Impuesto General a las Ventas (IGV) o también conocido como Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un impuesto de tipo de consumo al ser un tributo que grava la manifestación de riqueza en cabeza del consumidor final. Este impuesto se liquida mensualmente.

De conformidad con el artículo 1º de la Ley del IGV, dicho impuesto grava las siguientes operaciones:

Operaciones gravadas con el IGV:

- La venta en el país de bienes muebles.
- La prestación de servicios en el país.
- La utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.
- La importación de bienes.

De acuerdo con el artículo 2º inciso b de la referida ley, establece que se encuentran inafectas y por lo tanto no están gravadas con el impuesto “la transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones”.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 3º de la Ley del IGV, el concepto de venta incluye los siguientes conceptos:

- a) la venta propiamente dicha y;
- b) el retiro de bienes.

## **5.2. Nacimiento de la Obligación Tributaria en la Venta de Bienes Muebles:**

La ley del IGV en su artículo 5º regula el momento en el que nace la obligación tributaria del impuesto, atendiendo a la operación realizada. Así esta distingue varios supuestos, resultando de interés para esta investigación desarrollar el nacimiento de la obligación en operaciones de venta de bienes muebles. Conforme al Art. 4º, inc. a) del la Ley del IGV, la obligación tributaria se origina:

- En la fecha en que se emita el comprobante de pago, de acuerdo a lo que establezca el reglamento, o
- En la fecha en que se entregue el bien, lo que ocurra primero.
- En naves y aeronaves, en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato
- En venta de signos distintivos, invenciones, derechos de llave, similares, en la fecha o fechas de pago señalados en el contrato o por los montos establecidos; en la fecha en que se perciba el ingreso, por el monto que se perciba, sea total o parcial; o cuando se emite el comprobante de pago de acuerdo a lo que establezca el Reglamento, lo que ocurra primero.

### **Jurisprudencia**

- RTF N° 4784-5-2003 del 22 de agosto de 2003 “de las normas expuestas se desprende que, para que nazca la obligación de pago del Impuesto General a las Ventas, es necesario que exista una venta, verificándose el hecho imponible con la existencia de la venta y no en el momento en que jurídicamente se transfiera la propiedad”
- RTF N° 865-3-2001, de fecha 17 de agosto de 2001, Se ha declarado que deben considerarse “como operaciones gravadas aquellas en las que ya existía la obligación de transferir la propiedad del bien al haber acuerdo en el precio y la cosa” (...) asimismo, no es necesario que se

cancele el total del precio de la venta realizada para que dicha operación resulte gravada

### **5.3. Sujetos del Impuesto General a las Ventas:**

Para efectos tributarios resulta importante revisar previamente el concepto de sujeto pasivo que contiene el texto del artículo 8° del Código Tributario, el cual determina que: **“Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria”.**

La identificación del sujeto pasivo sólo puede ser determinada por ley, la cual señala la hipótesis de incidencia tributaria, en aplicación del Principio de Legalidad por lo que al incorporarse en el texto de la Ley del IGV los supuestos en los cuales se debe afectar el tributo (artículo 1° de la Ley del IGV), surge la necesidad de identificación de aquellas personas que realicen el hecho imponible y por ende ser sujeto del impuesto en calidad de contribuyente.

De este modo, el texto del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del IGV señala distintas personas que desarrollan actividades de manera empresarial, vale decir que su actividad no es desarrollada a título personal sino con idea de empresa.

Es pertinente precisar que para efectos tributarios, tienen la consideración de rendimientos o ganancias provenientes de actividades empresariales aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital aplicados conjuntamente, o de uno solo de estos factores, infieran por parte del sujeto pasivo el funcionamiento por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos, con la finalidad de poder intervenir en la producción y/o distribución de bienes o servicios. Ello también se aprecia en el texto del artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta.

El legislador pretende afectar al pago del IGV a aquellas personas que realicen las actividades materia de afectación con el IGV señaladas en el artículo 1º de la Ley del IGV: a) la venta de bienes en el país; b) la prestación o utilización de servicios en el país; c) los contratos de construcción; d) la primera venta de inmuebles efectuados por el constructor de los mismos y e) la importación de bienes.

Sin embargo, debemos aclarar que en el caso de la Importación de bienes no se requiere desarrollar actividades de naturaleza empresarial, por lo que la habitualidad no será tomada en consideración en este tipo de operación, ello implica que cualquier persona que importe bienes o no naturaleza empresarial, se encontrará afecto al pago del IGV.

Algo que no debemos olvidar es que el IGV es un impuesto territorial y no distingue si el sujeto es domiciliado o no en el país para efectos de la afectación a dicho tributo, lo cual implica que si un sujeto no domiciliado ejecuta una de las actividades señaladas en el artículo 1º de la Ley del IGV, dicha operación está afecta al pago del IGV.

Aquí es pertinente citar a VILLANUEVA GUTIÉRREZ y BRAVO SHEEN cuando mencionan que "(...) si eventualmente una persona jurídica no domiciliada vendiera en el país un bien mueble, sería ella la obligada al Impuesto en calidad de contribuyente, además de la calidad de responsable solidario del comprador del bien. Empero, ¿qué ocurre si el comprador del bien también tiene la condición de no domiciliado? Resulta evidente que en dicho supuesto la labor de fiscalización y control de cumplimiento de las obligaciones tributarias será impracticable por parte de la Administración Tributaria. No obstante, debemos advertir que esta es una situación excepcional traída a colación solo para efectos ilustrativos"<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker y BRAVO SHEEN, David. "La Imposición al Consumo en el Perú". Estudio Teórico Práctico del Impuesto General a las Ventas en el Perú. Estudio Caballero Bustamante. Lima, 1998. Página 20.

Es pertinente precisar que quien califica como sujeto incidido económicamente por el IGV es quien realmente sufre la carga económica del mismo, ya que es la persona que finalmente realiza el consumo, ya sea de bienes o servicios que se encuentran gravados con el IGV. Pero esta persona no es la que se acerca al fisco a declarar y pagar el Impuesto que le han trasladado, sino que el legislador ha designado a otros contribuyentes o responsables, para que realicen el pago del Impuesto en calidad de sujetos pasivos, ello dentro de la propia relación jurídica tributaria que origina el IGV.

Ello está más detallado en el pronunciamiento del Tribunal Fiscal cuando emite la RTF N° 493-2-2003, de fecha 29 de enero de 2003, al mencionar que: "(...) no debe confundirse la calidad de sujeto incidido o persona respecto de la cual opera la traslación de la carga económica del impuesto que efectúa el contribuyente de iure hacia el contribuyente de facto (persona que soporta en definitiva el gravamen), con la calidad de sujeto pasivo del impuesto establecido por la ley (persona obligada a pagar el gravamen al Fisco)".

En el tercer párrafo del artículo 38° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, se determina que el comprador del bien, el usuario del servicio incluyendo a los arrendatarios y subarrendatarios, o quien encarga la construcción, están obligados a aceptar el traslado del Impuesto.

Sobre el tema Villanueva Gutierrez precisa que: "La sujeción pasiva es, por lo expuesto, uno de los temas centrales del IVA. Este pretende afectar a las operaciones empresariales, esto es, la circulación de bienes y servicios dentro del mercado. Por esta razón, los sujetos que no ejercen o no realizan actividad empresarial no deben estar sujetos al IVA. En este sentido, la calificación del sujeto pasivo del IVA es objetiva y automática en las sociedades mercantiles, cuyo propósito es ejercer actividad empresarial y ofrecer bienes y servicios en el mercado. En cambio, la



calificación de sujetos pasivos del impuesto a entidades distintas a las sociedades mercantiles (entidades públicas, contratos de colaboración empresarial, patrimonios autónomos) requiere de la habitualidad como condición".<sup>18</sup>

En ese mismo orden de ideas Mur Valdivia menciona que: "La calidad de sujeto pasivo dentro de la relación tributaria es un aspecto estrictamente jurídico, por lo que al Derecho Tributario, a diferencia de la ciencia financiera, solo le debería interesar la persona que califica como contribuyente o responsable de derecho".<sup>19</sup>

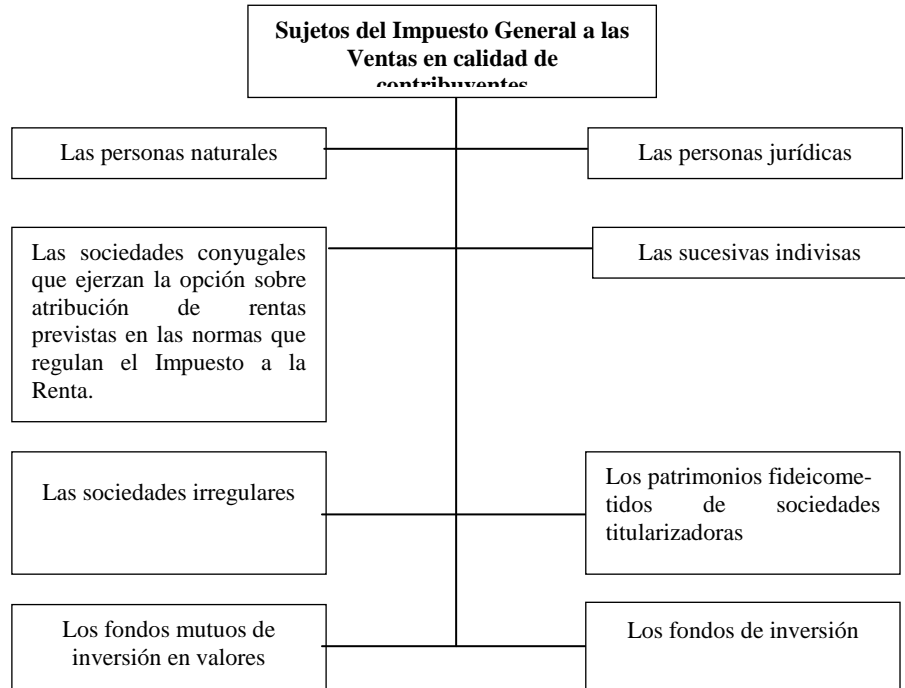
Atendiendo al elemento personal o aspecto subjetivo de la obligación tributaria, el texto del numeral 9.1 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala que son sujetos del IGV en calidad de contribuyentes:

- (i) Las personas naturales
- (ii) Las personas jurídicas.
- (iii) Las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta.
- (iv) Las sucesiones indivisas.
- (v) Las sociedades irregulares.
- (vi) Los patrimonios fideicometidos de sociedades titularizadoras.
- (vii) Los fondos mutuos de inversión en valores.
- (viii) Los fondos de inversión.

---

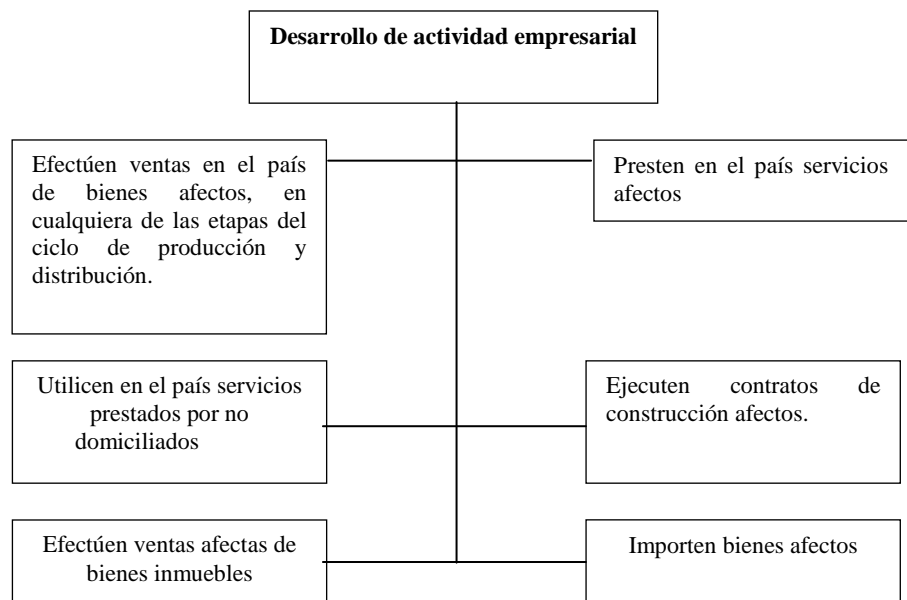
<sup>18</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. Cit. Página 227.

<sup>19</sup> MUR VALDIVIA, Miguel. Sujeción pasiva y responsables tributarios. Ponencia nacional presentada en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Página 103.



En todos los supuestos señalados anteriormente debe desarrollarse actividad empresarial, pero que a través de la misma:

- a) Efectúen ventas en el país de bienes afectos, en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución.
- b) Presten en el país servicios afectos;
- c) Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados.
- d) Ejecuten contratos de construcción afectos;
- e) Efectúen ventas afectas de bienes inmuebles;
- f) Importen bienes afectos.



#### **5.4. Definición de venta:**

La ley del IGV define a la venta como a: “Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes”

Por su parte el reglamento entiende por venta a: “Todo acto a título oneroso, que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin”. Agregando dentro de las operaciones de venta a la transferencia de bienes efectuados por los comisionistas y otros que realicen por cuenta de terceros”.

El Impuesto General a las Ventas – IGV, grava la venta de bienes muebles ubicados en el territorio nacional, que se realice en cualquiera de las etapas del ciclo de producción y distribución, sean estos nuevos o usados, independientemente del lugar en que se celebre el contrato, o del lugar en que se realice el pago.

Ello significa que de acuerdo a lo anterior, se considere que la venta de un bien mueble se realiza en el país cuando el mismo se encuentra físicamente ubicado en el territorio nacional y su consumo se produce en éste.

Además de lo anterior, es preciso considerar que también se consideran ubicados en el país, los bienes cuya inscripción , matrícula, patente o similar haya sido otorgada en el país, aun cuando al tiempo de efectuarse la venta el bien se encuentra transitoriamente fuera de él. No obstante,

tratándose de bienes intangibles cabe considerar que, estos se consideran ubicados en el territorio nacional cuando el titular y el adquirente se encuentren domiciliados en el país.

Entonces, vistos la Ley del IGV y el Reglamento en conjunto se advierte que el hecho gravado venta requiere de un acto o negocio que conlleve la transferencia de la propiedad.

Entre las diversas operaciones no gravadas con el Impuesto General a las Ventas, podemos mencionar la exportación de bienes y servicios y la transferencia de bienes con motivo de la reorganización de empresas.

#### **5.5. Definición de Bienes Muebles según la Ley del IGV:**

La Ley del IGV, define este término como “Los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes”.

## TÍTULO VI LA HABITUALIDAD

### 6.1. La Habitualidad en la Ley del IGV y su Reglamento:

Balbi<sup>20</sup> señala que la habitualidad reposa en la existencia de un propósito especulativo, expresado a través de una reiteración de operaciones que denota el ejercicio de una actividad con aquella finalidad.

La Ley del Impuesto General a las Ventas, en su capítulo III, De los Sujetos del Impuesto, establece en su artículo 9º inciso 2, lo siguiente: “Tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando: i. Importen bienes afectos; **ii. Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto**”.<sup>21</sup>

Respecto a la habitualidad, la ley en comento, en su artículo 9º inciso 2 tercer párrafo establece que “la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa”<sup>22</sup>

Por su parte, el reglamento de la ley del IGV, en su artículo 4 inciso 1 indica lo siguiente: “Habitualidad. Para calificar la habitualidad a que se refiere el Artículo 9 del Decreto, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

---

<sup>20</sup> BALBI, Rodolfo. “Aspectos técnicos de la generalización del IVA”. En: El IVA y su generalización en América Latina. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A., 1993. página 101

<sup>21</sup> ibid

<sup>22</sup> ibidem

En el caso de operaciones de venta, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el carácter habitual, dependiendo de la frecuencia y/o monto”.

“Es importante indicar que la SUNAT determinará la habitualidad teniendo en cuenta la actividad, naturaleza, monto y/o frecuencia de las operaciones”<sup>23</sup>.

La actividad empresarial está ligada a la unión de capital más trabajo, lo que en términos económicos califica como empresa. En este tipo de organizaciones lo que se pretende obtener como finalidad es el lucro, es decir una utilidad respecto a la inversión realizada inicialmente. En el caso de la Ley del Impuesto a la Renta en el texto del artículo 28° se encuentra descritas las actividades que pueden calificar como rentas empresariales. La pregunta es si las personas que no ejercen actividad comercial ni afán de lucro se encontrarán gravadas con el pago del Impuesto General a las Ventas – IGV, si es que realizan algunos de los supuestos señalados en el artículo 1° de la Ley del IGV y la respuesta a esta pregunta tiene relación con el concepto de **habitualidad**.

## **6.2. La casi empresa y la habitualidad:**

El texto del numeral 9.2 del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas determina que tratándose de las personas naturales, las personas jurídicas, entidades de derecho público o privado, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, que no realicen actividad empresarial, serán consideradas sujetos del impuesto cuando:

---

<sup>23</sup> Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT). Operaciones no habituales. Disponible en <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/procedi1.htm> Recuperado el 23.07.10

- Importen bienes afectos.
- Realicen de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto.

La habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento. Se considera habitualidad la reventa. Sin perjuicio de lo antes señalado, se considerará habitual la transferencia que efectúe el importador de vehículos usados antes de transcurrido un (1) año de numerada la Declaración Única de Aduanas respectiva o documento que haga sus veces.

Esta es una regla de habitualidad exclusiva en la venta de los vehículos usados que fueron importados y que antes de un año de haberse cumplido la fecha de la numeración de la DUA, el sujeto que los importó procede a su venta respectiva.

Cabe indicar que el numeral 9.2 del artículo 9° determina que el Impuesto General a las Ventas también se aplicará cuando se presente el caso de aquellos sujetos que por sus características no desarrollen una actividad de tipo empresarial pero el fisco les grava por la realización de las operaciones afectas al pago del Impuesto General a las Ventas.

De este modo, a efectos de poder calificar la habitualidad, la propia Ley del IGV señala que se deben verificar, criterios como: la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones de acuerdo a las reglas que establezca el Reglamento.

Al efectuar una revisión del Reglamento de la Ley del IGV, específicamente observamos el texto del numeral 1 del artículo 4°, el cual señala que para calificar la habitualidad a que se refiere el artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

**En el caso de operaciones de venta de bienes**, se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo evaluar en los dos últimos casos el carácter habitual, dependiendo de la frecuencia y/o monto. Ello implica que si se compra un bien para poder venderlo nos percatamos que la intención original no fue conservarlo o transferirlo, lo cual supone cierta idea de negocio o de actividad mercantil.

**Tratándose de servicios**, siempre se considerarán habituales aquellos servicios generosos que seas similares con los de carácter comercial.

Debemos precisar que la norma no señala qué debemos entender como "servicios similares", lo cual permite un margen muy amplio a la Administración para que bajo el criterio de la habitualidad pueda calificar las operaciones servicios, como si una persona que puede ser un comerciante los hubiera estado.

**Los casos de importación**, no se requiere habitualidad o actividad empresarial para ser sujeto del impuesto. Ello por el simple hecho que al importar bien el mismo ingresa físicamente por la Aduana, lo cual demuestra que cualquier persona que realice esta actividad deberá tributar el Impuesto General a las Ventas - IGV, tenga o no actividad comercial de por medio.

**En el caso de la primera venta de inmuebles efectuada por el constructor**, se resume la habitualidad, cuando el enajenante realice la venta de, por lo menos, los inmuebles dentro de un período de doce meses, debiéndose aplicar a partir de la segunda transferencia del inmueble. De realizarse en un solo contrato la venta de dos o más inmuebles, se entenderá que la primera transferencia es la inmueble de menor valor.



“(…) tenemos casos en los que se requerirá que el sujeto califique como habitual y otros en los que no será necesario: (…)

**Se requiere habitualidad**: Sin embargo, diferente criterio es el adoptado para establecer a los sujetos que realicen el resto de operaciones gravadas puesto que ellos al no constituir una unidad empresarial deberán, por otro lado, calificar como habituales en la realización de las operaciones gravadas.

El criterio de la habitualidad variará dependiendo de las operaciones de que se trate, sin perjuicio a ello el artículo 9 continúa señalando que la habitualidad se calificará en base a la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, considerando habitual a la reventa. El artículo 4 del Reglamento añade que estas consideraciones serán evaluadas a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó.

Debemos entender que el objeto de la realización de estas operaciones es el mismo de los sujetos que realizan actividad empresarial, es decir, organizarse capital y trabajo de manera tal que se consiga una renta constante de las operaciones realizadas. Por lo tanto, será sujeto del impuesto aquella persona que no ejerciendo actividad empresarial adquiere o produce bienes con el fin de enajenarlos; sin embargo, esta intencionalidad deberá ser siempre corroborada por la frecuencia y/o monto de las operaciones, no bastando la comprobación efectiva de tal intencionalidad si es que la frecuencia y/o monto no son lo suficientemente determinantes para corroborarla.”<sup>24</sup>

### **6.3. Habitualidad en la legislación comparada:**

---

<sup>24</sup> BASSALLO RAMOS, Carlos. Aplicación Práctica del IGV. Contadores y Empresas. Editorial Gaceta Jurídica. Página 105.

Una vez que se ha desarrollado lo concerniente a la regulación interna del país, procederemos a citar lo concerniente a otras legislaciones para determinar la definición del concepto de habitualidad en el Impuesto General a las Ventas o la Impuesto al Valor Agregado como se le conoce a nivel mundial.

### **6.3.1. Caso de México:**

#### **Hipótesis de Incidencia:**

##### **i) Operación Gravada**

Venta en el país de bienes muebles

##### **ii) Sujeto Gravado**

Personas naturales, personas jurídicas que desarrollen actividad comercial con habitualidad.

##### **iii) Lugar de Gravamen**

En el país – Mexico.

##### **iv) Periodo de Gravamen**

Mensual

### **6.3.2. Caso de Chile:**

#### **Hipótesis de Incidencia:**

##### **i) Operación Gravada**

Hecho Gravado Básico de Ventas

El hecho gravado básico de ventas es todo acto que sirva para transferir a título oneroso (no gratuito) bienes corporales muebles efectuado por un vendedor.

##### **ii) Sujeto Gravado**

Los sujetos pasivos del IVA son los Vendedores.

Es vendedor cualquiera persona natural o jurídica que se dedique a la venta de bienes corporales muebles, los haya él producido directamente, o los haya adquirido de terceros. Aquí el concepto más importante es el de habitualidad. Tenga presente que estamos dando una visión general

del IVA, pensando en nuestros clientes típicos. Hay otros sujetos pasivos, como las empresas constructoras y otros que no abordaremos aquí.

**iii) Lugar de Gravamen**

En el país – Chile.

**iv) Periodo de Gravamen**

Mensual, debe ingresarse en arcas fiscales durante los 12 primeros días del mes siguiente

Habitualidad en su Artículo 4º del Reglamento de IVA: SII considera la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de bienes corporales muebles de que se trate, con ánimo de reventa si lo adquirió o venta si lo fabricó.

**6.3.3. Caso de Argentina:**

**Hipótesis de Incidencia:**

**i) Operación Gravada**

Las ventas de cosas muebles situadas o colocadas en Argentina o en el territorio de Argentina

**ii) Sujeto Gravado**

1.- Quienes hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas.

2.- El que realiza ventas en nombre propio pero por cuenta de terceros.

**iii) Lugar de Gravamen**

Territorio de Argentina.

**iv) Periodo de Gravamen:**

Mensual.

Son sujetos pasivos del impuesto quienes:

**a)** Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatarios de responsables inscriptos; en este último caso cuando enajenen bienes que en cabeza del causante hubieran sido objeto del gravamen.

Ley del IVA: Artículo 4: “Son sujetos pasivos del impuesto quienes: Hagan habitualidad en la venta de cosas muebles, realicen actos de comercio accidentales con las mismas o sean herederos o legatorios de responsables inscritos, realicen en nombre propio, pero por cuenta de terceros ventas o compras, importen definitivamente cosas muebles, entre otros”.

#### **6.3.4. Reglamento del IVA Guatemala:**

**Habitual:** La realización por parte de una persona de ventas o prestaciones de servicios que tengan naturaleza similar, que se produzcan en cantidad superior a una oportunidad en cada periodo mensual o que las realice con un mismo adquirente más de una vez en el transcurso de doce meses. Se presume habitual en todas las transferencias o retiros de bienes y prestaciones de servicios que efectúe una persona dentro de su giro comercial aunque las efectúe para sí misma.

Establece también: Para los efectos del presente Reglamento se entenderá por:

**Vendedor:** Cualquier persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que se dediquen en forma habitual a la venta de bienes muebles e inmuebles, sean ellos de su propia producción o adquiridos de terceros.

**Habitualidades:** La habitualidad estará dada por la naturaleza, cantidad y frecuencia con que el vendedor realice las ventas de los bienes de que se trate y el ánimo con que los adquirió, ya sea para su uso, consumo o para su reventa. Se presumirá habitualidad respecto de todas las transferencias y retiros que efectúe un vendedor dentro de su giro.

#### **6.3.5. Caso Colombia:**

437 ESTATUTO TRIBUTARIO: Son “responsables del impuesto” los comerciantes y quienes sin ostentar tal calidad, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos, se refiere a la realización de actividades que constituyen un proceder usual dentro de una determinada labor u oficio, en oposición a lo que se entiende por actividad ocasional: Si la actividad realizada es la venta de determinados bienes gravados y la misma se realiza durante un determinado mes del año, se está en presencia de operaciones de índole mercantil cuya habitualidad hace que quienes las realizan sean responsables del impuesto sobre las ventas, debiendo para tal efecto causar el IVA en su venta.

#### **6.3.6. Caso Venezuela:**

IVA: Son contribuyentes ordinarios los importadores habituales de bienes, los industriales, los comerciantes, los prestadores habituales de servicios y en general, toda persona natural o jurídica que como parte de su giro, objeto u ocupación realice las actividades, negocios jurídicos u operaciones que constituyen hechos imponible de conformidad con su art. 3 de su ley. Se consideran contribuyentes ocasionales los importadores no habituales de bienes muebles corporales.

#### **6.3.7. Caso España:**

**LEY 37/1992** Impuesto sobre el Valor Añadido. Artículo 4:1. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional incluso si se efectúa a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Artículo 5: concepto de empresario o profesional: c) quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien

corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

#### **6.4. Habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del Impuesto a la Renta:**

##### **6.4.1. Enajenación de Acciones y Participaciones:**

El inciso b) del artículo 4° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por D.S. N° 179-2004-EF, en adelante LIR señala, respecto de la habitualidad en la enajenación de acciones y participaciones, lo siguiente:

<b>Reglas de Habitualidad en la Enajenación de Acciones y Participaciones</b>	
Tratándose de acciones y participaciones representativas del capital, acciones de inversión, certificados, títulos, bonos y papeles comerciales, valores representativos de cédulas hipotecarias, obligaciones u otros valores al portador, instrumentos financieros derivados y otros valores mobiliarios.	Cuando el enajenante haya efectuado en el curso del ejercicio, por lo menos diez operaciones de adquisición y diez operaciones de enajenación.
Tratándose de valores cotizados en un mecanismo centralizado de negociación como bolsa de valores.	Se entenderá como única operación la orden dada al Agente para adquirir o enajenar un número determinado de valores, aún cuando el Agente, para cumplir el encargo realice varias operaciones hasta completar el número de valores que su comitente desee adquirir o enajenar.
Cumplimiento de la habitualidad	La condición de habitualidad se debe cumplir para cada ejercicio gravable
No se considera operación habitual	- Las transferencias fiduciarias que conforme con lo previsto en el Artículo 14°

	<p>A de la LIR, no constituyen enajenaciones.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las operaciones efectuadas en beneficio del contribuyente a través de patrimonios autónomos cuyos rendimientos individuales se establezcan en función de resultados colectivos, tales como Fondos Mutuos de Inversión en Valores, Fondos de Inversión, entre otros.</li> <li>- Las enajenaciones de bienes cuando éstos hayan sido adquiridos por causa de muerte.</li> </ul>
--	--

Cabe resaltar que la LIR, señala que para el caso de los valores, constituye renta de tercera categoría, la que se origina a partir de la undécima operación de enajenación inclusive, que se produzca en el ejercicio gravable.

#### **6.4.2. Enajenación de bienes muebles distintos a los valores:**

Respecto a los bienes muebles diferentes de los valores referidos en el punto anterior, la LIR no regula nada sobre el particular. La única referencia, de manera general, la constituye lo establecido en el numeral 3 del artículo 1° de la LIR, cuando señala que están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a) de la norma, los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes.

Como se observa, la citada disposición menciona a la palabra “bienes” sin precisar qué tipo de bienes se trata, por lo que debe entender que está referido a toda clase de bienes. Esta disposición está dirigida a personas naturales no empresariales, puesto que como resulta lógico pensar, los entes empresariales, al actuar con ánimo de lucro, resulta irrelevante determinar su habitualidad para efectos del Impuesto a la Renta.

No existe uniformidad de criterios para solucionar la falta de regulación respecto a este punto. Algunos señalan que se debe seguir las reglas de

habitualidad establecidas para las acciones y valores. Otros consideran que se debe tomar referencialmente la Ley del IGV respecto a los bienes muebles; mientras que otros afirman que SUNAT determina en qué momento una operación es habitual. Ello en base al uso de facultades discrecionales.



**CAPITULO III**

**METODOLOGÍA**

### **3.1. MATERIAL:**

#### **3.1.1. POBLACIÓN Y MUESTRA:**

#### **OBJETIVOS**

##### **- General:**

Obtener información que permita identificar cuantitativamente las opiniones de las personas naturales o staff profesional entendidos en temas tributarios, en la entrevista, sobre la investigación “Criterios para determinar Habitualidad en operaciones de venta de Bienes Muebles (Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento)”, planteada con el fin de saber su opinión respecto a si consideran necesaria una modificación en la Ley del IGV y su reglamento sobre habitualidad.

Presentar alternativas deseables que permitan determinar de qué manera la normatividad peruana regula de manera más eficiente y eficazmente este tema de la habitualidad.

##### **- Específicos:**

Recopilar información de sujetos entrevistados y de esta manera poder establecer criterios deseables para la investigación.

Procesar la información seleccionada con técnicas estadísticas apropiadas, que permitan realizar la contrastación de las hipótesis de trabajo mediante tablas estadísticas.

#### **DISEÑO Y DESCRIPCIÓN DEL MARCO MUESTRAL**

#### **POBLACION Y COBERTURA DEL MARCO MUESTRAL**

La información del marco muestral ha sido tomada de muestras de abogados y/o juristas tributarios del Perú.

El marco muestral está constituido por el conjunto de unidades muestrales del cual se seleccionará la muestra.

En el marco muestral se consideran a las personas naturales o estudiosos jurídicos del Perú, que son entendidos en materia tributaria.

La muestra está diseñada para dar estimaciones confiables, de proporciones y estimaciones totales en el nivel de inferencia en el Perú.

#### **DOMINIO DE ESTUDIO:**

Como dominio de estudio nos referimos a las personas naturales y estudiosos entendidos en el Tema Tributario y de reconocimiento nacional.

#### **UNIDADES DE ANÁLISIS:**

##### **UNIDAD PRIMARIA DE MUESTREO:**

Personas profesionales o staff de profesionales entendidos en el tema tributario.

#### **3.1.2. CUADRO COMPARATIVO:**

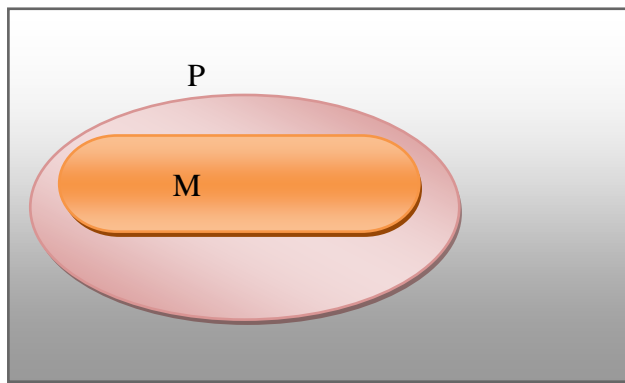
**Cuadro N° 01: Población y Muestra**

<b>INDICADORES</b>	<b>CONCEPTO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
POBLACIÓN	Conformada por sujetos como:  Profesionales involucrados en el ámbito del Derecho Tributario a nivel nacional.	1. Profesional con trayectoria reconocida en el ámbito del derecho tributario. Estudioso del Derecho Tributario y jurisconsultos.
MUESTRA	Conformada por un grupo de	2. Profesionales con trayectoria reconocida

	especialistas del Derecho Tributario.	en el ámbito del derecho tributario. Investigadores del Derecho Tributario y jurisconsultos
--	---------------------------------------	--

### 3.1.3. Representación del Universo, la Población y la Muestra:

**U**



La investigación a realizar es CUALITATIVA

**U** = Especialistas del Derecho Tributario.

**P** = Especialistas en el Derecho Tributario en el Perú.

**M** = Grupo de especialistas del Derecho Tributario a nivel nacional

#### 3.1.3.1. Específicamente:

**Para la entrevista:**

**P:** “Especialistas en Derecho Tributario, Investigadores en la materia con reconocimiento nacional”

**M:** “08 Especialistas en Derecho Tributario, estudios con profesionales de reconocida trayectoria a nivel nacional”

**Cuadro N° 02: Distribución de la Muestra: Entrevistas**

<b>DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA</b>		
<b>ESPECIALISTAS EN DERECHO TRIBUTARIO</b>	RECONOCIDO TRIBUTARISTA	<b>04</b>
	EX VOCAL DE TRIBUNAL FISCAL	<b>01</b>
	DOSCENTE UNIVERSITARIO	<b>01</b>
<b>STAFF DE PROFESIONALES</b>	TRIBUTACIÓN PERÚ	<b>01</b>
	ESTUDIO ECHECOPAR	<b>01</b>

**Muestreo:** No probabilística, Elección sugerida por la especialidad experiencia teórica y práctica de los profesionales en temas de Derecho Tributario, por lo que se considera que la opinión vertida por estos profesionales es vital para la materia en mención, inspiración de la presente investigación.

### **3.2. MÉTODOS:**

#### **3.2.1. Tipo de Investigación:**

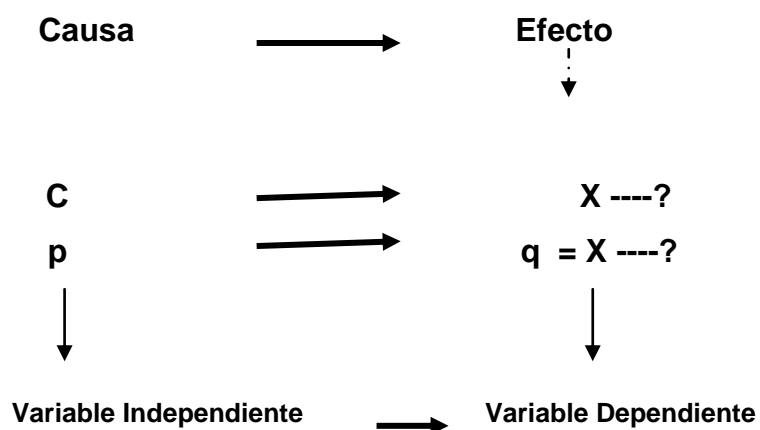
El tipo de Investigación que utilizaré, por su finalidad es aplicada, porque esta investigación está orientada a evidenciar una problemática y proponer una solución a través de la modificación del numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento, sugiriendo la incorporación de una definición de la habitualidad a través de criterios más específicos. Asimismo será la Retrospectiva, ya que el problema o fenómeno que se plantea, pretende arrojar nuevas luces y a su vez explicar los antecedentes que lo han causado.

**Nivel de Investigación:** Es de tipo descriptivo – explicativa porque se ha realizado una descripción detallada del problema planteado, a partir de la identificación de variables dependientes e independientes y posteriormente luego de una interrelación de las mismas, se ha podido brindar una explicación cierta y válida al problema en su conjunto.

### 3.2.2. Diseño de Investigación:

El diseño de Contratación de Hipótesis a utilizar en la investigación es EX – POST- FACTO.

La misma que será PROSPECTIVA; puesto que se pretende encontrar el *Efecto*.



### 3.2.3. Variables y Operativización de Variables:

#### Cuadro N° 04: Variables, Indicadores y Sub indicadores:

Variables	Indicadores	Sub indicadores
<b>P:</b> Aplicación de criterios de habitualidad establecidos en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nacimiento de la obligación tributaria.</li> <li>- Población</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- suficiencia</li> <li>- claridad</li> <li>- aplicabilidad</li> <li>- sujetos que no realizan actividad empresarial</li> </ul>

<p>Reglamento para operaciones de venta de bienes muebles.</p> <p>- no existe una definición expresa u objetiva de la habitualidad</p> <p><b>Q:</b> Afectación del Principio de Reserva de Ley y Seguridad Jurídica</p> <p>-SUNAT quien determina con su facultad discrecional si es o no es habitual operaciones de venta de bienes muebles</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Prevalencia de los Principios Tributarios Constitucionales.</li> <li>- Garantías del sujeto o administrado</li> <li>- Regulación en la legislación vigente.</li> <li>- Cumplimiento de la obligación tributaria</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Apropiaada</li> <li>- Inapropiaada</li> <li>- mayor protección</li> <li>- regular protección</li> <li>- escasa protección.</li> <li>- Apropiaada</li> <li>- Inapropiaada</li> <li>- Contribuye</li> <li>- No contribuye</li> </ul>
--	---	---

**Cuadro N° 05: Cuadro de Operacionabilidad de Variables Independientes V1:**

**CUADRO DE OPERACIONABILIDAD DE LAS VARIABLES INDEPENDIENTES**

VARIABLE	INDICADORES	INDICES	ITEMS
VI.1 Criterios de habitualidad En ley del IGV (Art.9.2.ii) (sujetos que no realizan actividad empresarial)	1.1. En operaciones de Venta de bienes muebles	1.1.1. naturaleza 1.1.2. características 1.1.3. monto 1.1.4. frecuencia 1.1.5. volumen 1.1.6. periodicidad	¿Cómo se determina la naturaleza? ¿Cómo se determina las características? ¿Cómo se determina el monto? ¿Cómo se determina la frecuencia? ¿Cómo se determina el volumen? ¿Cómo se determina la periodicidad?

## Cuadro N° 06: Cuadro de Operacionabilidad de Variables Independientes V2:

CUADRO DE OPERACIONABILIDAD DE LAS VARIABLES INDEPENDIENTES

VARIABLE	INDICADORES	INDICES	ITEMS
VI.2 Criterios de habitualidad en reglamento de la ley del IGV (Art.4.1) (sujetos que no realizan Actividad Empresarial)	2.1.En operaciones de venta De bienes muebles  Por el <b>objeto</b> de su realización	2.1.1. uso 2.1.2. consumo 2.1.3. venta 2.1.3.1. frecuencia 2.1.3.2. monto  2.1.4. reventa 2.1.4.1. frecuencia 2.1.4.2. monto	¿De qué manera Sunat determina el Objeto de uso, consumo, venta, reventa (frecuencia y monto para los dos últimos)  De los criterios establecidos en la ley  Del IGV para el caso de operaciones De venta de bienes muebles de sujetos Que no realizan actividad empresarial?

## Cuadro N° 07: Cuadro de Operacionabilidad de Variable dependiente:

CUADRO DE OPERACIONABILIDAD DE LAS VARIABLES DEPENDIENTES

VARIABLE	INDICADORES	INDICES
VD.1  Afectación de Principios Constitucionales	1.1.Principio de Reserva de Ley  1.2. Principio de Seguridad Jurídica	1.1.1. Sólo por ley se establece el nacimiento de la Obligación tributaria o hecho imponible.  1..2.1. Los administrados tienen derecho a gozar de seguridad jurídica en la realización de hechos con relevancia jurídica.

### 3.2.4. Métodos, Técnicas e Instrumentos de Recolección de Información:

La forma como es que se ha recogido la información para la presente investigación, esta en relación a las actividades que realicé para la misma. Por ello, recurrí a las bibliotecas especializadas de derecho de ésta y de otros lugares, además de la búsqueda bibliográfica que realicé



en las bibliotecas virtuales; así también, realicé entrevistas a las personas e instituciones entendidas en el derecho tributario, de preferencia en la Ley del IGV.

**Métodos:**

- Método Analítico: Se empleará este método cuando realice el análisis y estudio de la información obtenida, descomponiendo o desmembrando en sus partes o elementos, para observar las causas, la naturaleza y sus efectos.
- Método Dialectico: Mediante este método se considerará los fenómenos históricos y sociales en continuo movimiento, confrontando las ideas contenidas, producto de la recolección de datos realizada por las diferentes técnicas.
- Método Deductivo: Se empleará este método para arribar a conclusiones particulares a partir de la hipótesis y que después se puedan comprobar, obteniendo lo particular de lo general.
- Método Descriptivo: Se usará este método para describir todos los aspectos del proceso de investigación.
- Método Estadístico: Se usará este método cuando realice la recolección de datos obtenida de la información recabada.
- Método Inductivo: Se recurrirá a este método para analizar los aspectos generales para ir determinando los aspectos particulares.
- Método Sintético: Se empleará a este método cuando realice las conclusiones y el resumen de la investigación, pues uniré la mayor información posible, a fin de lograr una clara precisión de lo que se quiere expresar.
- Método Interpretativo: Se usara este método cuando requiera interpretar las distintas normas vigentes involucradas en la investigación.

**Técnicas:**

- Recopilación de Información documentaria.- Se recurrirá a esta Técnica para la compilación de información que se utilizará en la presente investigación, ello mediante la utilización de Decretos Supremos, Resoluciones de Superintendencia, Informes que reforzará los diferentes puntos sostenidos en la presente investigación.
- Entrevista: Se realizó entrevistas a personas especialistas involucradas en el derecho tributario para saber su punto de vista a la regulación actual de la habitualidad, tanto en la Ley del IGV, como en el reglamento.
- Fichaje.- Se utilizará para recolectar la información contenida en los diferentes libros que señala la doctrina al respecto del tema materia de la investigación, ya sean revistas jurídicas sobre el tema, así como también artículos o documentos obtenidos por Internet.

**3.2.5. Procedimiento de Análisis y Presentación de los Datos Estadísticos:**

**Análisis:** Ello lo realizaré de acuerdo a un minucioso y detallado estudio de la información que recabe, hasta lograr sintetizar la información de mayor importancia para la investigación, aplicando los métodos científicos y jurídicos aprendidos para el desarrollo de todo proyecto de investigación, para el caso jurídico.

**Presentación:** La presentaré por escrito y utilizando los diferentes métodos informáticos para proyectar la información, así como cuadros estadísticos, gráficos, y otros que me ayuden a una mejor proyección de la investigación realizada.

**CAPITULO IV**

**ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE**

**RESULTADOS**

**4.1. Tipos de efectos de la Aplicación de los criterios de habitualidad regulados en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento en operaciones de venta de bienes muebles:**

**4.1.1.- Efecto Jurídico:**

Queda delimitado por el presente trabajo, que existe una inadecuada delimitación normativa que presenta la Ley del IGV y su reglamento, específicamente en la determinación de criterios de la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, la misma que no cuenta con una definición expresa o específica sobre habitualidad para el caso de operaciones de venta de bienes muebles, vulnerando así el principio de reserva de ley y remitiendo al reglamento, para otorgar facultades a discreción de la Administración Tributaria – SUNAT.

Los criterios o parámetros establecidos en la ley son: naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones; y respecto al reglamento, éste determina si su adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo o su venta y para este último supuesto su frecuencia y/o monto.

Asimismo, complementariamente es conveniente definir expresamente el concepto de habitualidad para la realización de operaciones de venta de bienes muebles, porque así los sujetos gozarán de seguridad jurídica en tanto realicen operaciones de venta de bienes muebles, toda vez que se ha delimitado que el principio de seguridad jurídica se vincula con la previsión objetiva que tienen los particulares de sus propias situaciones jurídicas, sus derechos y deberes de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar.

#### 4.2. Resultados de la Entrevista aplicada a profesionales del derecho:

La pregunta realizada a los especialistas en Derecho Tributario, Profesionales con trayectoria reconocida y expertos en la materia fue la siguiente:

##### Pregunta 01:

¿Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

##### Cuadro N° 08: Cuadro de Opinión sobre modificación Ley y Reglamento del IGV:

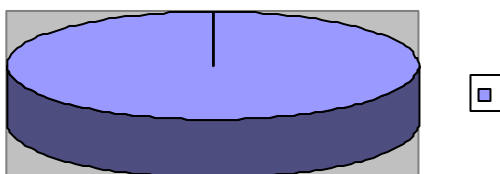
RESPUESTAS	ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS	DOCENTE EN D° TRIBUTARIO	EX VOCAL DEL TRIBUNAL FISCAL	STAFF DE PROFESIONALES	TOTAL	%
SI	04	01	01	02	08	100
NO	00	00	00	00	00	00
TOTAL	04	01	01	02	08	100

##### Discusión Temática:

El objetivo de la presente pregunta es introducir al entrevistado de forma directa en el tema de investigación, y de esta manera se obtuvieron los siguientes resultados: El 100% de la muestra entrevistada considera que debe haber una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles. El 0% de la muestra entrevistada considera que no debe darse tal modificación.

Esta pregunta fue formulada, a los profesionales tomando en consideración que en su calidad de estudiosos del derecho y vinculados sobretodo a tributos internos, conocen las deficiencias normativas que se presentan en las normas tributarias, sobre todo cuando por ley se señalan criterios generales y por reglamento se dispone su determinación por parte de la Administración Tributaria.

### Gráfico N° 01: Opinión sobre modificación Ley y Reglamento del IGV



#### Pregunta 02:

¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

#### Cuadro N° 09: Cuadro de Opinión sobre facultad discrecional de SUNAT:

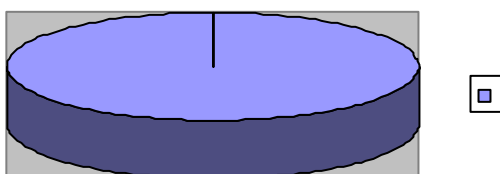
RESPUESTAS	ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS	DOCENTE EN D° TRIBUTARIO	EX VOCAL DEL TRIBUNAL FISCAL	STAFF DE PROFESIONALES	TOTAL	%
SI	00	00	00	00	00	0
NO	04	01	01	02	08	100
TOTAL	04	01	01	02	08	100

#### Discusión Temática:

El objetivo de la presente pregunta es conocer la opinión del entrevistado, respecto a la facultad discrecional de SUNAT en la determinación de la habitualidad en la Ley del IGV, obteniéndose los siguientes resultados: El 100% de la muestra entrevistada considera que NO es apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles. El 0% de la muestra entrevistada considera que sí.

Con relación a esta pregunta, la opinión vertida por los entrevistados, se justifica en virtud a la forma cómo se encuentra redactado en el reglamento textualmente el otorgamiento de la facultad discrecional a SUNAT para determinar habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles tomando en consideración no sólo los criterios establecidos en la Ley del IGV; sino también en adición a ellos, la determinación de SUNAT tomando en consideración un aspecto subjetivo para cada caso en concreto como lo es el determinar el objeto por el cual se efectuaron estas operaciones de venta de bienes muebles.

#### **Gráfico N° 02: Opinión sobre facultad discrecional de SUNAT**



#### **Pregunta 03:**

¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

#### **Cuadro N° 10: Cuadro de Opinión sobre Violación al Principio de Reserva de Ley:**

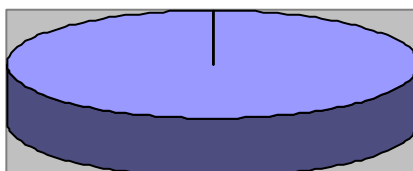
RESPUESTAS	ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS	DOCENTE EN D° TRIBUTARIO	EX VOCAL DEL TRIBUNAL FISCAL	STAFF DE PROFESIONALES	TOTAL	%
NO	00	00	00	00	00	0
SI	04	01	01	02	08	100
TOTAL	04	01	01	02	08	100

### Discusión Temática:

El objetivo de la presente pregunta es conocer la opinión del entrevistado, respecto a si consideran que la redacción de la habitualidad en la Ley del IGV transgrede el Principio de Reserva de Ley, obteniéndose los siguientes resultados: El 100% de la muestra entrevistada considera que SI transgrede el Principio de Reserva de Ley. El 0% de la muestra entrevistada considera que NO.

Esta pregunta es de suma importancia para la investigación, toda vez que queda demostrado al 100 % de las personas entrevistadas, que al no estar regulado criterios específicos o una definición en la cual a través de ella se determine el nacimiento de la obligación o hecho imponible, su delegación a normas de menor jerarquía como es el reglamento, hace que por ley no se configuren los supuestos necesarios para determinar la obligación tributaria. Motivo por el cual esta situación, en la cual se otorga plena facultad a la Administración Tributaria y sin límites vulnera o transgrede el Principio de Reserva de Ley.

### Gráfico N° 03: Opinión sobre Violación al Principio de Reserva de Ley





**Pregunta 04:**

¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

**Cuadro N° 011: Cuadro de Opinión sobre Transgresión al Principio de Seguridad Jurídica:**

RESPUESTAS	ESPECIALISTAS TRIBUTARIOS	DOCENTE EN D° TRIBUTARIO	EX VOCAL DEL TRIBUNAL FISCAL	STAFF DE PROFESIONALES	TOTAL	%
NO	00	00	00	00	00	0
SI	04	01	01	02	08	100
TOTAL	04	01	01	02	08	100

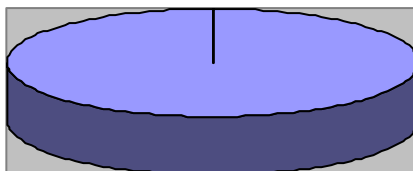
**Discusión Temática:**

El objetivo de la presente pregunta es conocer la opinión del entrevistado, respecto a si la forma de redacción de la habitualidad en la Ley del IGV transgrede el Principio de Seguridad Jurídica, obteniéndose los siguientes resultados: El 100% de la muestra entrevistada considera que SI transgrede el Principio de Seguridad Jurídica. El 0% de la muestra entrevistada considera que No.

Tan igual como la pregunta anterior, su respuesta es de vital importancia para la investigación, toda vez que queda comprobado que la vulneración del Principio de Reserva de Ley, afecta directamente al Principio de Seguridad Jurídica, pues no otorga mayor protección al administrado una norma en la cual el nacimiento de la obligación tributaria se ha dado por reglamento y no por ley; asimismo, bajo ese contexto se ha otorgado total poder discrecional a la Administración Tributaria, motivo por el cual el administrado ante criterios normativos imprecisos o generales previstos

en la norma, desconoce su situación de sujeto del impuesto en tanto no se considere encuadrado dentro de esos supuestos, y por ende no cumpla con la obligación tributaria.

**Gráfico N° 04: Opinión sobre Transgresión al Principio de Seguridad Jurídica.**



## CONCLUSIONES

1. A nivel legislativo, se concluye que la forma cómo está redactado el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento, que contienen por un lado varios criterios generales o no lo suficientemente específicos para determinar habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles; y por otro, la verificación de las operaciones de venta de bienes muebles con cada uno de estos criterios por parte de SUNAT para determinar asimismo su objetivo: transgrede el principio de reserva de ley al no tener regulado en la Ley del IGV la habitualidad con elementos esenciales o configuradores para el nacimiento de la obligación tributaria.
2. Queda establecido que nuestra legislación tributaria al no tener determinado expresamente el supuesto configurable de habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento, trae consigo no sólo la transgresión al principio de reserva de ley, sino también que no se otorgue seguridad jurídica al administrado en la realización de operaciones de venta de bienes muebles, por desconocimiento de su condición de sujeto del impuesto, la misma que no se encuentra aún determinada cuando nace la obligación tributaria o se realiza el supuesto de hecho.
3. Se establece que por la forma cómo se encuentra redactado el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su reglamento, SUNAT goza de plena facultad discrecional y sin límites para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, para lo cual hace un análisis de cada caso en concreto, tomando en cuenta además el objeto por el cual se efectuó la operación.
4. Se concluye que es necesario establecer una definición por ley del supuesto que configura la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en lugar de la actual redacción que se da en la Ley del IGV y reglamento.

## RECOMENDACIONES

1. Recomiendo que se emita una Iniciativa legislativa y que la misma sea elevada al Poder Ejecutivo para su debate, concretamente en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, ya que este trabajo de Investigación tiene como propósito que por ley quede determinado expresamente el supuesto configurable de habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, lo que no sólo tiene sus implicancias a nivel legislativo por la transgresión al Principio de Reserva del Ley, sino también al administrado cuando se genera una inseguridad jurídica al momento del nacimiento de la obligación o hecho imponible.
2. Se recomienda, la modificación del numeral 1 del artículo 4° del Reglamento del TUO de la Ley del IGV, donde se otorga plena facultad a la Administración Tributaria SUNAT para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles teniendo en cuenta el objeto por el cual éstas se realizaron.
3. Se recomienda, tomar en cuenta la legislación comparada, relativa a la Ley del IGV ó IVA (Impuesto al Valor Agregado) donde se establece que la habitualidad para el caso de operaciones de venta de bienes muebles, esta delimitada a tres criterios: Naturaleza, cantidad y frecuencia, y no a seis como lo establece la legislación peruana; estos tres criterios se consideran en países como Guatemala, Chile, Colombia, España, entre otros. Asimismo; estos criterios se complementan en la legislación Chilena, tomando en cuenta el ánimo de reventa si adquirió el bien o venta si fabricó el bien.
4. Se recomienda como propuesta normativa en la Ley del IGV el siguiente texto legal: **“La habitualidad en la venta de bienes muebles se determinará por la naturaleza similar de las operaciones, por producirse en cantidades superiores a una oportunidad en cada periodo mensual y por ser realizadas con un**

**mismo adquirente más de una vez en el transcurso de doce meses**". Asimismo respecto a la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, el reglamento debe precisar lo siguiente: **"Complementariamente a lo establecido por ley, la habitualidad se determinará tomando en cuenta el ánimo de reventa si el bien fue adquirido o venta si fue fabricado"**, esta propuesta es desarrollada en el proyecto de ley que se adjunta como anexo en la presente investigación.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR ESPINOZA Henry, (2010), IGV ISC, Real Editores.
- ALVA MATTEUCCI Mario, (2010), IGV Análisis Práctico del Impuesto General a las Ventas, Pacífico Editores.
- ALVARADO GOICOCHEA Enrique, (2010), Crédito Fiscal – Principales Problemas en su aplicación, Lima, Estudio Caballero Bustamante.
- BASALLO RAMOS Carlos, (2010), Aplicación Práctica del IGV, Gaceta Jurídica.
- BRAVO SHEEN David y VILLANUEVA GUTIERREZ Walter, (septiembre - 1998), La Imposición al Consumo en el Perú, Lima: Editorial Tingo S.A. Estudio Caballero Bustamante.
- CABALLERO BUSTAMANTE, Manual Tributario 2010, (2010), Ediciones Caballero Bustamante
- CARRASCO, Luciano; TORRES, Germán (2009), Manual del Sistema Tributario, (Novena Edición), Lima: Editorial Santa Rosa S.A.
- DE BARROS CARVALHO Paulo, (2010), Tratado de Derecho Tributario, Lima, Palestra.
- ESPINOZA OCHOA Sue Helen, (2011), Principales pronunciamientos de la SUNAT relacionados con el IGV y el Impuesto a la Renta, Lima, Gaceta Jurídica.
- FERNÁNDEZ Aníbal; ORTEGA Domingo, (2009), Metodología y Técnicas de la Información, (Primera Edición), Trujillo: Inversiones Graficas G&M.
- GALVEZ ROSASCO, José, (2010), Fiscalización Tributaria – Manual Operativo del Contador, Lima, Gaceta Jurídica.
- HUAMANÍ CUEVA Rosendo, Código Tributario Comentado, (febrero - 2010), Juristas Editores. Lima.
- LUJAN ALBURQUEQUE Luis Felipe, (2009), Reparos Frecuentes efectuados por la SUNAT en el IGV y el Impuesto a la Renta, Lima, Gaceta Jurídica

- VILLA ROJAS Gloria, (2010), Trámites y Procedimientos ante la SUNAT, Lima, Gaceta Jurídica.
- TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, DS 05 -99- EF publicado el 15-04-1999.
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, DS 29-94-EF publicado el 29 – 03-1994.

La trasgresión al Principio de Reserva de Ley en el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

### **CIBERGRAFÍA:**

- PNUD. 2004 Boletines Tributarios; Perú.  
[Http://www.aspaperu.org/boletine/bolmay/editorial](http://www.aspaperu.org/boletine/bolmay/editorial)
- PNUD. 2005 Revista en Materia Tributaria: Perú.  
[Http://www.cepes.org/revista/r-agra44/coyuntural](http://www.cepes.org/revista/r-agra44/coyuntural)
- <http://www.guiatributaria.sunat.gob.pe/>
- Informe N° 133-2006-SUNAT/2B0000
- La habitualidad en los sujetos pasivos del Impuesto General a las Ventas. Carmen Padrón Freundt.
- TUPA de la SUNAT, Decreto Supremo N°012-2005-EF, publicado el 27.01.2005. Procedimiento N° 14
- <http://www.sunat.gob.pe/publicaciones/revistaTributemos/tribut77/procedi1.htm>
- [http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es](http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=41&Itemid=100145&lang=es)





## ANEXOS

## MATRIZ DE CONSISTENCIA

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPOTESIS	VARIABLES	MARCO TEORICO	METODOLOGÍA	INSTRUMENTOS DE RECOLECCION DE DATOS
<p>En la actualidad, nuestra sociedad ha incrementado sus niveles de población; y con ello el Estado, también ha multiplicado sus esfuerzos para salvaguardar todos los aspectos necesarios que permitan una convivencia pacífica y un estado social de derecho.</p> <p>El Estado, a través de la Administración Tributaria, financia con los ingresos provenientes de la recaudación de los tributos sus obligaciones sociales, educativas, de seguridad y otras las necesidades públicas. Sin embargo; por una escasa cultura tributaria, los contribuyentes por lo general son renuentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, más aún cuando de la propia norma no puede determinarse expresamente su condición de sujetos del impuesto u obligados al pago.</p> <p>En el Perú, en una tendencia "Pro Fisco" y un afán recaudatorio, se usa indiscriminadamente la "potestad tributaria delegada", encargándose a la propia administración la labor legislativa. Esta situación transgrede el Principio de Reserva de Ley, y otorga a la administración una facultad discrecional sin límites, que lejos de permitir incrementos en el fisco, hacen compleja la determinación de hechos imponible y</p>	<p><b>OBJETIVO GENERAL</b></p> <p>Determinar de qué manera, la aplicación de los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley, la seguridad jurídica y la recaudación tributaria.</p> <p><b>OBJETIVOS ESPECÍFICO.</b></p> <p>Buscar la prevalencia del principio constitucional de reserva de ley que rige el procedimiento tributario en general como garantía de los derechos del contribuyente frente al estado.</p> <p>Proponer la modificación del numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de</p>	<p><b>HIPOTESIS GENERAL.</b></p> <p>La aplicación de criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles de la ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley, la seguridad jurídica y la recaudación tributaria; al no existir una definición expresa u objetiva de la habitualidad en las precitadas normas; al ser SUNAT quien determina con su facultad discrecional si un sujeto que no realiza actividad empresarial es o no es habitual; así como también por la forma como esta redactado el numeral 9.2.ii del artículo 9°</p>	<p><b>VARIABLES INDEPENDIENTES: (Causa)</b></p> <p>- Aplicación de Criterios de habitualidad establecidos en el numeral 9.2.ii del artículo 9° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento para operaciones de venta de bienes mueble.</p> <p><b>VARIABLES DEPENDIENTES (Efecto)</b></p> <p>Afectación del Principio de Reserva de Ley, Seguridad Jurídica y la recaudación del Impuesto General a las Ventas.</p>	<p>El Impuesto General a las Ventas (IGV) o también conocido como Impuesto al Valor Agregado (IVA) constituye un impuesto de tipo de consumo al ser un tributo que grava dicha manifestación de riqueza en cabeza del consumidor final.</p> <p>De conformidad con el artículo 1° de la Ley del IGV, dicho impuesto grava las siguientes operaciones: Operaciones gravadas con el IGV:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ La venta en el país de bienes muebles.</li> <li>▪ La prestación de servicios en el país.</li> <li>▪ La utilización de servicios en el país.</li> <li>▪ Los contratos de construcción.</li> <li>▪ La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.</li> <li>▪ La importación de bienes.</li> </ul> <p>De acuerdo a lo establecido en el artículo 3° de la Ley del IGV, el concepto de venta incluye los siguientes conceptos:</p> <p>c) la venta propia mente dicha</p>	<p><b>Método Analítico:</b> Este método se utilizará cuando se tenga que hacer un análisis y un estudio de la información obtenida, descomponiendo al todo en sus partes o elementos, para observar las causas y sus efectos.</p> <p><b>Método Deductivo:</b> Este método será aplicado para llegar a conclusiones particulares a partir de la hipótesis y que después se podrán comprobar, obteniendo lo particular de lo general.</p> <p><b>Método Descriptivo:</b> Se usará este método para describir todos los aspectos del proceso de investigación.</p> <p><b>Método Inductivo:</b> Este método se utilizará para analizar los aspectos generales a efectos de ir determinando los aspectos particulares.</p> <p><b>Método Sintético:</b> Se empleará este método cuando realice las conclusiones y el resumen de la investigación, pues sintetizaré la mayor información posible, a fin de obtener una clara idea de lo que se quiere lograr con esta investigación.</p> <p><b>Método Interpretativo:</b> Usaré este método cuando requiera interpretar las distintas normas vigentes tanto leyes, reglamentos, RTF's involucradas en la</p>	<p>- Recopilación de Información documentaria.- Se recurrirá a esta Técnica para la compilación de información que se utilizara en la presente investigación, ello mediante la utilización de Decretos Supremos, Resoluciones de Superintendencia, Informes que reforzara los diferentes puntos sostenidos en la presente investigación.</p> <p>- Entrevista: Se realizará entrevistas a personas especialistas involucradas en el derecho tributario para saber su punto de vista a la regulación actual de la habitualidad, tanto en la ley del IGV, como en el reglamento.</p> <p>- Encuesta.- También se usará esta técnica para realizar diferentes encuestas en la cual me permitan recolectar datos que ayuden a recabar información</p>

<p>el nacimiento de las obligaciones tributarias.</p> <p>Respecto de la habitualidad, tema de esta investigación, la ley del IGV en su artículo 9° inciso 2 tercer párrafo establece que ésta se calificará en base criterios que son: La naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el Reglamento, precisando que se considerará habitual la reventa. Por su parte, el reglamento de la ley del IGV, en su artículo 4, indica que para calificar la habitualidad, la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó. En el caso de operaciones de venta, refiere que se determinará si la adquisición o producción de los bienes tuvo por objeto su uso, consumo, su venta o reventa, debiendo de evaluarse en los dos últimos casos el carácter habitual, dependiendo de la frecuencia y/o monto.</p> <p>Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, se advierte que no existe en nuestro ordenamiento una definición propiamente dicha de habitualidad para la ley del IGV y su reglamento, y que sus consideraciones o parámetros son de</p>	<p>su Reglamento, incorporando en ambos una definición expresa de habitualidad, o parámetros claramente definidos y objetivos.</p> <p>Establecer criterios claros al administrado o sujeto que no realiza actividad empresarial, que le permitan gozar de seguridad jurídica al momento de realizar operaciones de venta de bienes muebles en el territorio nacional.</p> <p>Determinar los límites de la facultad discrecional de la administración tributaria respecto a la habitualidad de operaciones de venta de bienes muebles que realizan sujetos que no efectúan actividad empresarial.</p>	<p>del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 4° de su Reglamento, no permite contar con mecanismos de control adecuados para la recaudación del Impuesto General a las Ventas.</p>		<p>y; d) el retiro de bienes.</p> <p>La ley del IGV define a la venta como a: "Todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes"</p> <p>Por su parte el reglamento entiende por venta a: "Todo acto a título oneroso, que conlleve la transmisión de propiedad de bienes, independientemente de la denominación que le den las partes, tales como venta propiamente dicha, permuta, dación en pago, expropiación, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, adjudicación por remate o cualquier otro acto que conduzca al mismo fin". Agregando dentro de las operaciones de venta a la transferencia de bienes efectuados por los comisionistas y otros que realicen por cuenta de terceros".</p>	<p>investigación.</p>	<p>y obtener datos cuantitativos de los sujetos que no realizan actividad empresarial.</p> <p>- Fichaje.- Se utilizará para recolectar la información contenida en los diferentes libros que señala la doctrina al respecto del tema materia de la investigación, ya sean revistas jurídicas sobre el tema, así como también artículos o documentos obtenidos por Internet.</p>
---	--	--	--	--	-----------------------	---

<p>índole subjetiva. Balbi<sup>25</sup> señala que la habitualidad reposa en la existencia de un propósito especulativo, expresado a través de una reiteración de operaciones que denota el ejercicio de una actividad con aquella finalidad. Lo que implicaría situaciones de hecho diversas que hagan difícil su configuración y aplicación, así como también otorgar total facultad discrecional a SUNAT para su determinación, sin seguridad jurídica para el administrado.</p> <p>La STC Nro. 3309-2003-AA/TC estableció lo siguiente <i>“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”</i></p> <p>Asimismo, se tiene la STC Nro. 2762-2002-AA/TC que indica lo siguiente: <i>“Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la</i></p>					
---	--	--	--	--	--

<sup>25</sup> BALBI, Rodolfo. “Aspectos técnicos de la generalización del IVA”. En: El IVA y su generalización en América Latina. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas S.A., 1993. página 101

<p><i>materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”</i></p> <p>Así se tiene por ejemplo, en la RTF N° 6581-2-2002, un caso materia de controversia en el cual se cuestiona si la organización de un único congreso por parte de una entidad que no realiza actividad empresarial se encuentra comprendida dentro del ámbito de aplicación del IGV. La Administración Tributaria calificó como habitual al organizador del evento considerando la pluralidad de pagos de los asistentes. Por su parte el Tribunal Fiscal se pronunció de la siguiente forma: “En consecuencia, no califica como operación habitual, el servicio prestado por la recurrente al organizar el XI Congreso Latinoamericano de Enfermedades de Transmisión Sexual y V Conferencia Panamericana de Salud, realizados en Lima del 3 al 6 de diciembre de 1997, por lo que no se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas, (...)”. Dentro de los fundamentos esbozados se tiene que el recurrente organizó un congreso por única vez y en una sola oportunidad</p>						
---	--	--	--	--	--	--

<p>y si bien se prestó a diversos usuarios, que pagaron el valor de su inscripción (retribución) el hecho que exista pluralidad de usuarios no desvirtúa el hecho de que el servicio sea uno solo.</p> <p>El administrado debe gozar de garantías y derechos establecidos por la ley y el derecho, que puedan oponerse frente a cualquier actuación arbitraria de la autoridad fiscal, lo que le otorga seguridad jurídica. Asimismo el cumplimiento de sus obligaciones debe emanar de forma natural y responsable cuando se tenga clara su condición al momento de realizar una operación. Por tal motivo esta investigación dará un aporte adicional al Derecho Tributario buscando subsanar no sólo las deficiencias legislativas, sino también protegiendo los derechos de los administrados y un mejor control de la recaudación.</p> <p><b>ENUNCIADO DEL PROBLEMA</b></p> <p>¿De qué manera la aplicación de los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la ley del IGV y su reglamento; afecta el principio de reserva de ley, la seguridad jurídica y la recaudación tributaria?</p>						
--	--	--	--	--	--	--

## MODELO DE LA ENTREVISTA

### INSTRUCCIONES:

- Responda la siguiente pregunta, si su respuesta es AFIRMATIVA, marque SI, y si es NEGATIVA marque NO y justifique.

### I.- ITEM DE REFERENCIA:

1.-¿ ¿Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI**

**NO**

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI**

**NO**

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

**SI**

**NO**

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

## **ENTREVISTADOS**

### **ABOGADOS TRIBUTARISTA:**

#### **PABLO ROCANO, ROBERTO. (RECONOCIDO TRIBUTARISTA)**

1.-¿ ¿Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?





**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

**ALAN EMILIO MATOS BARZOLA (RECONOCIDO TRIBUTARISTA)**

1.-¿ Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

**SI****NO**

Si es no, justifique porqué no:

**FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN  
(RECONOCIDO TRIBUTARISTA)**

1.-¿ ¿Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

**RENIERD RIOS GOMEZ (RECONOCIDO TRIBUTARISTA)**

1.-¿ Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

**CARLOS MOREANO VALDIVIA (EX VOCAL DEL TRIBUNAL FISCAL)**

1.-¿ Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

 SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

 SI NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

 SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

 SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

**ROBERT AGUILAR DÍAZ (EX DOCENTE UNIVERSITARIO PREGRADO UNIVERSIDAD PRIVADA ANTONOR ORREGO)**

1.-¿ Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

## STAFF DE PROFESIONALES:

### TRIBUTACIÓN PERÚ

1.-¿ ¿Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

## ESTUDIO ECHECOPAR

1.-¿ Está de acuerdo o no con una modificación del Artículo 9 de la Ley del IGV y el Artículo 4 de su reglamento, respecto a los criterios para determinar la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

2.-¿Considera apropiado que SUNAT sea quien califique la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

3.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Reserva de Ley?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

4.-¿Cree Usted que la forma cómo está determinada la habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en la Ley del IGV, transgrede el Principio de Seguridad Jurídica?

SI

NO

Si es no, justifique porqué no:

**PROPUESTA DE PROYECTO DE LEY “MODIFÍQUESE EL ARTÍCULO  
9.2.ii DE LA LEY DEL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS E  
IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO”**

Carmen Isela Salirrosas Vargas<sup>26</sup>

**Sumilla:**

“Ley que modifica el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo”

**PROYECTO DE LEY**

El Congresista de la República que suscribe  
....., ejerciendo  
el derecho de iniciativa legislativa que le confiere el artículo 107° de la  
Constitución Política del Perú, presenta la siguiente iniciativa legislativa:

**PROYECTO DE LEY NRO. XXXXX**

**“Ley que modifica el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a  
las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo”**

**I. Introducción:**

El presente proyecto tiene por objeto la modificación del artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo por considerar que su redacción contiene criterios generales e imprecisos, que contravienen el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica.

**II. Exposición de Motivos:**

1. La facultad de iniciativa legislativa:

En aplicación del artículo 107° de la Constitución Política del Estado, los Congresistas de la República tienen derecho a iniciativa en la formación de leyes.

---

<sup>26</sup> Abogado por la Universidad Privada Antenor Orrego, egresada de la Maestría en Derecho Tributario en UPAO y con estudios de Doctorado en Derecho en la Universidad Privada César Vallejo.



2. La trasgresión al Principio de Reserva de Ley en el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo:

Las exigencias constitucionales de la reserva de ley exigen un análisis de los elementos constitutivos del tributo que necesariamente deben venir predeterminados en una norma con rango de ley. Ello implica un análisis tendente a determinar el contenido material que debe tener la ley en cada caso concreto, atendiendo a una infinidad de factores o criterios. Sin embargo, en algunos casos no es posible determinar este contenido, porque ha sido regulado a través de criterios generales e imprecisos que una norma con rango de ley no debe contener; en ese sentido se justifica una modificación en la regulación, que impida un ejercicio independiente de la potestad reglamentaria, como actualmente sucede en la calificación de la habitualidad precisada en el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyos criterios generales para determinarla son: la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad, transgrediendo de este modo el Principio de Reserva de Ley.

3. La trasgresión al Principio de Seguridad Jurídica en el artículo 9.2.ii de la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo:

El principio de seguridad jurídica se vincula con la previsión objetiva que tienen los particulares de sus propias situaciones jurídicas, sus derechos y deberes de los beneficios que serán acordados o de las cargas que deberán soportar. Así los sujetos gozarán de seguridad jurídica en tanto realicen operaciones de venta de bienes muebles. Sin embargo para calificar estas operaciones, la ley establece criterios generales, los mismos que conforme se encuentran redactados no otorgan seguridad jurídica al administrado quien desconoce desde su inicio su determinación como sujeto del impuesto.

4. Criterios para determinar habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles, conforme lo establece la legislación comparada:

La habitualidad en operaciones de venta de bienes muebles en países como Guatemala, Chile, Colombia, España, entre otros; esta delimitada sólo a tres criterios: Naturaleza, cantidad y frecuencia.

Se entiende por naturaleza: Al carácter o tipo de operación que se efectúa con relación a otra u otras en un determinado periodo.

Se entiende por cantidad: Al número de veces que se efectúa una operación en un determinado periodo mensual.

Se entiende por frecuencia: Al número de veces en función a los sujetos intervinientes en la operación.

5. Efecto de la Norma sobre la legislación nacional:

La aprobación del proyecto de Ley no vulnera ninguna disposición constitucional o legal.

6. Análisis costo-beneficio:

La aprobación de la propuesta legislativa no irroga ningún costo o gasto para el Estado; por el contrario, pretende dar solución a una problemática existente que perjudica a la norma propiamente dicha y al administrado.

7. Fórmula Legal:

Artículo Primero.-

Modifíquese el artículo 9.2.ii de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, cuyo texto debe ser el siguiente: “La habitualidad en la venta de bienes muebles se determinará por la naturaleza similar de las operaciones, por producirse en cantidades superiores a una oportunidad en cada periodo mensual y por ser realizadas con un mismo adquirente más de una vez en el transcurso de doce meses”.

Comuníquese al señor Presidente de la República para su promulgación.

En Lima, a los.....días del mes de..... del 2014.