

PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



Informe jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 8663-
2021-LIMA

Trabajo de Suficiencia Profesional para optar el Título de Abogado
que presenta:

Luis Angel Razzo Gamboa

Asesor:
Eduardo Jose Sotelo Castañeda

Lima, 2024

Informe de Similitud


Yo, SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE, docente de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) del Trabajo de Suficiencia Profesional titulado "**Informe Jurídico sobre la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA**", del autor(a) RAZZO GAMBOA, LUIS ANGEL, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 34%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software Turnitin el 15/07/2024.

- He revisado con detalle dicho reporte y el Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierten indicios de plagio.

- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lima, 17 de julio del 2024

SOTELO CASTAÑEDA, EDUARDO JOSE	
DNI: 06663245	Firma:
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-6005-0534	

RESUMEN

El presente informe jurídico analiza la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, en la cual se aborda la contradicción existente entre la Ley del Impuesto General a las Ventas y su Reglamento en torno a la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial para efectos de que califiquen como contribuyentes del Impuesto General a las Ventas.

En particular, se aborda la problemática jurídica de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, consistente en si basta con que los servicios sean onerosos y similares a unos de carácter comercial para efectos de determinar si una persona natural que no realiza actividad empresarial califica como habitual para efectos de la utilización de servicios del IGV.

Para desarrollar dicha problemática, resulta importante analizar los conceptos del principio de reserva de ley relativa y remisión; así como, realizar una interpretación bajo los métodos de interpretación generales del Derecho y conforme a la Constitución para efectos de comprender el significado jurídico las disposiciones tributarias aplicables.

En ese sentido, en el presente informe jurídico, se aborda si la habitualidad es un concepto protegido por el principio de reserva de ley, cuál es el alcance de la habilitación realizada por la Ley del Impuesto General a las Ventas a su Reglamento y si es que este último excede la remisión que le fue efectuada.

Palabras clave

Principio de Reserva de Ley, IGV, remisión, aspecto personal y habitualidad.

ABSTRACT

This legal report analyzes the Cassation Ruling No. 8663-2021-LIMA, which addresses the contradiction between the Value Added Tax Law and its

Regulation, regarding the habitual condition of individual who do not carry out business activities in order to qualify as taxpayers of the Value Added Tax.

In particular, it addresses the legal problem of the Cassation Rule No. 8663-2021-LIMA, consisting of whether it is sufficient that the services are onerous and similar to those of a commercial nature in order to determine the habitual condition of an individual who does not carry out business activities for purposes of the use of services of the Value Added Tax.

In order to answer this problem, it is important to analyze the concepts of the Principle of Reserve Law and remission, as well as to interpret under the general methods of Law and in accordance with the Constitution in order to understand the legal meaning of the applicable tax rules.

In this sense, in this legal report, it will be addressed whether the habitual condition is a concept protected by the Principle of Reserve Law, what is the scope of the authorization made by the Value Added Tax Law to its Regulation and whether the latter exceeds the remission made to it.

Keywords

Principle of Reserve Law, VAT, remission, personal aspect and habitual condition.

ÍNDICE

PRINCIPALES DATOS DEL CASO	4
I. INTRODUCCIÓN	5
1.1 Justificación de la elección de la resolución	5
1.2 Presentación del caso	7
II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES	10
2.1 Antecedentes	10
2.2 Hechos relevantes del caso	11
III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS	13
3.1 Problema principal	13
3.2 Problemas secundarios	13
3.3 Problemas complementarios	14
IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A	14
4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios	14
4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución	15
V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS	16
5.1 Primer problema jurídico secundario	16
5.2 Segundo problema jurídico secundario	28
5.3 Tercer problema jurídico secundario	43
VI. RESPUESTA AL PROBLEMA JURÍDICO PRINCIPAL	54
VII. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES	54
BIBLIOGRAFÍA	56

PRINCIPALES DATOS DEL CASO

NO. EXPEDIENTE	08663-2021-0-5001-SU-DC-01
ÁREA(S) DEL DERECHO SOBRE LAS CUALES VERSA EL CONTENIDO DEL PRESENTE CASO	Derecho Constitucional y Derecho Tributario
IDENTIFICACIÓN DE LAS RESOLUCIONES Y SENTENCIAS MÁS IMPORTANTES	Resolución de Intendencia No. 0260140134079/SUNAT, Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019, Resolución No. 8, Resolución No. 14 y Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA
DEMANDANTE/DENUNCIANTE	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (" <u>SUNAT</u> ")
DEMANDADO/DENUNCIADO	Sétima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima (" <u>Sala</u> ")
INSTANCIA ADMINISTRATIVA O JURISDICCIONAL	Corte Suprema
TERCEROS	Tribunal Fiscal y Álvaro Gonzalo Castro Mendevil Mc Cubbin (" <u>Sr. Castro</u> ")
OTROS	-

I. INTRODUCCIÓN

1.1 Justificación de la elección de la resolución

Actualmente, existe una gran cantidad de servicios que son prestados por empresas no domiciliadas a personas naturales que no realizan actividad empresarial. Estas personas naturales estarán gravadas con el Impuesto General a las Ventas (“IGV”) por la utilización de dichos servicios, siempre que califiquen como habituales.

Bajo este contexto, el presente informe jurídico aborda la problemática jurídica sobre los criterios que deben tomarse en cuenta para determinar dicha habitualidad, en atención a lo regulado en la Ley del IGV¹ y su Reglamento². Para efectos de analizar esta problemática, escogí la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, puesto que aborda un caso en el que la problemática jurídica en cuestión es materia de controversia.

Las razones personales que tuve para escoger esta problemática jurídica son las siguientes. En primer lugar, al realizar una investigación académica en la PUCP, sobre un tema similar, noté que la determinación de la habitualidad en la utilización de servicios por parte de personas naturales que no realizan actividad empresarial era una problemática jurídica que meritaba un propio análisis profundo.

En efecto, si bien la Ley del IGV establece criterios generales para determinar la habitualidad y habilita su desarrollo al Reglamento, este último contiene una disposición objetiva que, a primera vista, no resulta claro si en realidad está desarrollando los criterios antes mencionados. Dicha problemática jurídica captó mi interés y opino que el presente informe jurídico es una gran oportunidad para

¹ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 055-99-EF.

² Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo No. 29-94-EF.

investigar a profundidad dicha problemática con la finalidad de plantear una solución jurídica fundamentada.

En segundo lugar, considero que la relevancia de la problemática jurídica antes comentada reside en que para su solución no sólo se deberán aplicar los métodos convencionales de interpretación, sino que también se deberá realizar un análisis constitucional bajo el principio de reserva de ley. Inclusive, esta problemática jurídica pone en cuestionamiento si, antes casos como el presente, se deben aplicar directamente una interpretación conforme a la Constitución y dejar a un segundo plano los métodos convencionales de interpretación.

Finalmente, en mi opinión, al desarrollar una solución jurídica a la problemática jurídica bajo comentario, podré otorgar argumentos para que los interesados, abogados, estudiantes, operadores jurídicos, entre otros, puedan tomarlos en cuenta al momento de abordar la determinación de la habitualidad de una persona natural, que no realiza actividad empresarial, en la utilización de servicios prestados por empresas no domiciliadas. Ello aportará al mayor conocimiento en las ramas del Derecho Constitucional y Derecho Tributario del Derecho peruano.

Dicho lo anterior, considero que la problemática jurídica en cuestión reviste de dificultad, debido a que, para solucionarse, no basta una mera subsunción de normas, sino que se debe recurrir a los métodos de interpretación convencionales para definir a los conceptos jurídicos involucrados. Entre dichos conceptos jurídicos, se encuentran los siguientes: “servicio similar a los de carácter comercial”, “servicio oneroso”, entre otros.

Por otro lado, se deberá recurrir al principio de reserva de ley, analizando su contenido y alcance de protección con la finalidad de determinar si ha sido vulnerado por la Ley del IGV y/o su Reglamento. Asimismo, se deberá analizar cuándo existe una habilitación por parte de la Ley al Reglamento, cuándo existe un exceso y/o desnaturalización por el Reglamento y si en la presente problemática ha ocurrido ello.

Sin embargo, la mencionada problemática jurídica también pone en cuestionamiento si, para su solución, puede recurrirse directamente a la interpretación conforme a la Constitución para aplicar el principio de reserva de ley, dejando a un lado los métodos convencionales de interpretación.

1.2 Presentación del caso

El caso contenido en la Sentencia de Casación 8663-2021-LIMA, que es materia de informe jurídico, versa sobre el Sr. Castro, quien es una persona natural que no realiza actividad empresarial. La SUNAT inició un procedimiento de fiscalización al Sr. Castro por la utilización de servicios de una empresa no domiciliada. En particular, se trataba de un servicio de financiamiento por el cual el Sr. Castro tuvo que pagar intereses.

Producto de dicha fiscalización, la SUNAT emitió al Sr. Castro una resolución de determinación, a través de la cual le determinó una deuda tributaria por concepto de IGV por la utilización de servicios de no domiciliados, considerándolo como habitual. Para la determinación de la habitualidad, la SUNAT no analizó los requisitos de habitualidad previstos en el artículo 9 de la Ley del IGV, sino que señaló que, al tratarse de un servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial, el Sr. Castro califica como habitual de conformidad con el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV.

Ahora bien, antes de comentar los problemas jurídicos que engloban a este caso, me permito citar el artículo 9 de la Ley del IGV y el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV para efectos de que se entienda mejor la problemática:

“Artículo 9.- SUJETOS DEL IMPUESTO

(...) 9.2 Tratándose de las personas naturales (...) 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.*

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 (...).”

“Artículo 4.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo III, Título I del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones:

1. *Habitualidad*

(...) **Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial** (...).”

Siendo ello así, el principal problema jurídico es determinar cuáles son los criterios de habitualidad en la utilización de servicios de una persona natural que no realiza actividad empresarial. En particular, si basta con que un servicio califique como oneroso y similar a uno de carácter comercial para concluir la habitualidad de la persona natural en la utilización de servicios, siendo que se trata de características que desarrollan criterios previstos en la Ley del IGV (naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad).

Para responder a dicho problema principal, debo transitar por tres problemas secundarios. El primero se encuentra referido a si el artículo 9 de la Ley del IGV, al normar la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios, se encuentra protegido por el principio de reserva de ley.

Para responder a este primer problema secundario, debo recurrir a fuentes jurídicas sobre todo doctrinarias para abordar la hipótesis de incidencia del IGV

en la utilización de servicios. Ello a su vez involucra redefinir el concepto del aspecto personal para efectos de determinar si abarca la habitualidad. Con ello, bajo fuentes jurisprudenciales y doctrinarias, definir el principio de reserva de ley y si es que protege la habitualidad en la utilización de servicios gravada con IGV.

Ahora bien, también surge un segundo problema secundario referido al alcance de la habilitación del artículo 9 de la Ley del IGV al Reglamento de la Ley del IGV para determinar la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios.

Para abordar este problema, debo recurrir a, sobre todo, fuentes jurisprudenciales del Tribunal Constitucional para efectos de desarrollar el concepto de habilitación y sus requisitos para su cumplimiento en atención al principio de reserva de ley. Luego de ello, debo realizar un análisis de lo regulado en el artículo 9 de la Ley del IGV, respecto de la habitualidad, para delimitar el alcance de la habilitación al Reglamento, de acuerdo con los métodos de interpretación jurídica convencionales y la interpretación conforme a la Constitución.

Finalmente, un tercer problema secundario está referido a si el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV vulnera el principio de reserva de ley al regular la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios. Para abordar dicha problemática, debo transitar por definir los conceptos abordados en el mencionado artículo reglamentario.

Para dichos efectos, debo recurrir a la doctrina, jurisprudencia e informes de SUNAT, así como a los métodos de interpretación para definir el concepto de servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial. Luego de ello, delimitar si es que dicho concepto excede y/o desnaturaliza la habilitación realizada por la Ley del IGV en cuanto a la habitualidad. Ello amerita un análisis en atención a una interpretación conforme a la Constitución y, por tanto, conforme al principio de reserva de ley.

II. IDENTIFICACIÓN DE LOS HECHOS RELEVANTES

2.1. Antecedentes

Con fecha 6 de noviembre de 2007, el Sr. Castro y la empresa no domiciliada Lozi S.A. suscribieron un contrato de préstamo, mediante el cual esta última se obligó a otorgarle al Sr. Castro el monto de US\$ 1,972,000.00, el cual devengaría intereses en su favor hasta la fecha de cancelación. Siendo ello así, con fecha 19 de marzo de 2012, el Sr. Castro canceló los servicios de préstamo a dicha empresa no domiciliada, pagando el importe ascendente a US\$ 360,897.89 por concepto de intereses.

Con fecha 11 de febrero de 2015, se inicia un procedimiento de fiscalización parcial al Sr. Castro por concepto de IGV por utilización de servicios de los periodos de enero a diciembre de 2012. Siendo ello así, con fecha 23 de julio de 2015, se finalizó dicho procedimiento de fiscalización y se emitió la Resolución de Determinación No. 024-003-0292154 del periodo de marzo del 2012 del IGV por los intereses pagados a Lozi S.A. afectos al IGV por utilización de servicios.

Con fecha 31 de agosto de 2015, Sr. Castro interpuso un recurso de reclamación contra la Resolución de Determinación No. 024-003-0292154. Dicho recurso fue declarado infundado por la SUNAT, con fecha 30 de diciembre de 2015, a través de la Resolución de Intendencia No. 0260140134079/SUNAT.

Con fecha 23 de febrero de 2016, Sr. Castro interpuso un recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia No. 0260140134079/SUNAT. Dicho recurso fue resuelto con la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019, de fecha 22 de febrero de 2019, la cual revocó la Resolución de Intendencia No. 0260140134079/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación No. 024-003-0292154.

Con fecha 4 de junio de 2019, la SUNAT interpuso una demanda contencioso administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019. Dicha

demanda fue declarada infundada, con fecha 29 de enero de 2021, mediante la Resolución No. 8 del Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros (“Juzgado”).

Con fecha 24 de febrero de 2021, SUNAT interpuso un recurso de apelación contra la Resolución No. 8 del Juzgado. Dicho recurso fue resuelto a través de la Resolución No. 14 de la Sala, de fecha 29 de abril de 2021, que confirmó la Resolución No. 8 del Juzgado.

Con fecha 26 de mayo de 2021, SUNAT interpuso un recurso de casación contra la Resolución No. 14 de la Sala. Dicho recurso fue resuelto por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema (“Corte Suprema”), a través de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, de fecha 17 de enero de 2023, la cual declaró infundado el recurso de casación de la SUNAT.

Esta última sentencia de la Corte Suprema es la que será materia de análisis jurídico a través del informe jurídico. Ya habiendo comentado los antecedentes, corresponde señalar los hechos relevantes del caso.

2.2. Hechos relevantes del caso

Posición del Sr. Castro:

El Sr. Castro señala que no califica como habitual en la utilización de servicios para efectos del IGV. Sus argumentos, que se desprenden de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019, son los siguientes: **(i)** es una persona natural que no realiza actividades empresariales ni actividades que determinen la habitualidad en ellas y que **(ii)** el servicio de financiamiento recibido del exterior no está gravado con el IGV al no haberse usado el préstamo en alguna actividad similar a la de carácter comercial.

Posición de SUNAT: Resolución de Intendencia No. 0260140134079/SUNAT

A través de este primer pronunciamiento en sede administrativa, la SUNAT señala que el Sr. Castro sí califica como habitual en la utilización de servicios para efectos del IGV. Los argumentos de SUNAT, que se desprenden de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019, son los siguientes: **(i)** el servicio de préstamo de Lazi S.A. califica como uno oneroso al haberse pactado intereses; que **(ii)** el servicio es de carácter comercial, debido a que el monto prestado sirvió para que el Sr. Castro realice inversiones inmobiliarias; y que, por tanto, **(iii)** el Sr. Castro califica como habitual para efectos del IGV por utilización de servicios.

Posición del Tribunal Fiscal: Resolución del Tribunal Fiscal No. 01706-10-2019

A través de este segundo pronunciamiento en sede administrativa, el Tribunal Fiscal señaló que la SUNAT no había analizado de manera correcta la habitualidad del Sr. Castro en la utilización de servicios para efectos del IGV, en atención a los siguientes argumentos: **(i)** el análisis de la SUNAT se basó en el servicio prestado, mas no en el Sr. Castro; y que **(ii)** no se analizó si es que el Sr. Castro realizaba actividad empresarial o los criterios de habitualidad (naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y periodicidad).

Posición del Juzgado: Resolución No. 8

En este primer pronunciamiento a nivel judicial, el Juzgado señaló que el Tribunal Fiscal argumentó de manera conforme a derecho en la Resolución No. 01706-10-2019, en atención a los siguientes argumentos: **(i)** el Sr. Castro no realizaba actividad empresarial y **(ii)** no se puede suprimir vía Reglamento el análisis de los criterios de habitualidad presentes en la Ley.

Posición de la Sala: Resolución No. 14

En este segundo pronunciamiento a nivel judicial, la Sala confirmó la Resolución No. 8, en atención a los siguientes argumentos: **(i)** el Sr. Castro no realiza actividad comercial y que **(ii)** el Reglamento de la Ley del IGV reduce los requisitos de habitualidad establecidos en la Ley del IGV, lo cual no atiende al principio de jerarquía normativa del artículo 51 de la Constitución Política del Perú.

Posición de la Corte Suprema: Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA

La Corte Suprema señaló que resulta necesario analizar los requisitos de la Ley del IGV y no casó la Resolución No. 14, en atención a los siguientes argumentos: **(i)** bajo una interpretación en conjunto, se deben analizar los criterios de habitualidad presentes en la Ley del IGV y luego observar si el servicio es oneroso de carácter comercial bajo el Reglamento de la Ley del IGV; que **(ii)** el servicio no es oneroso porque no lo presta el Sr. Castro, sino una empresa no domiciliada; y que **(iii)** no se ha acreditado que el servicio sea de carácter comercial, puesto que SUNAT no señaló la fuente para afirmar que el Sr. Castro realiza actividades inmobiliarias.

III. IDENTIFICACIÓN DE LOS PRINCIPALES PROBLEMAS JURÍDICOS

3.1 Problema principal

¿Basta con que los servicios sean onerosos y similares a uno de carácter comercial para se consideren como habituales a las personas naturales que no realizan actividad empresarial y utilizan dichos servicios para efectos del IGV?

3.2 Problemas secundarios

¿El artículo 9 de la Ley del IGV, al normar la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios, se encuentra protegido por el principio de reserva de ley?

¿Cuál es el alcance de la habilitación del artículo 9 de la Ley del IGV al Reglamento sobre la habitualidad en la utilización de servicios por personas naturales que no realizan actividad empresarial?

¿El artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV vulnera el principio de reserva de ley al regular la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios?

3.3 Problemas complementarios

¿Quién debe ser el sujeto que preste el servicio en la utilización de servicios de personas naturales que no realicen actividad empresarial?

¿El artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV vulnera el principio de jerarquía normativa?

¿Cuáles son las consecuencias económicas de que la utilización de servicios de personas naturales que no realizan actividad empresarial se encuentre gravada con IGV?

IV. POSICIÓN DEL CANDIDATO/A

4.1 Respuestas preliminares a los problemas principal y secundarios

Respecto del primer problema jurídico secundario, mi postura preliminar es que el aspecto personal de la hipótesis de incidencia abarca la habitualidad y que, por tanto, se encuentra protegida por el principio de reserva de ley. Siendo ello así, lo regulado por el artículo 9 de la Ley del IGV en cuanto a habitualidad debe ceñirse al principio de reserva de ley.

Respecto del segundo problema jurídico secundario, mi postura preliminar es que la habilitación del artículo 9 de la Ley del IGV en lo referido a la habitualidad se encuentra enmarcada sólo en determinados criterios previstos en la referida

ley (naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y periodicidad). Por tanto, el Reglamento de la Ley del IGV, al desarrollar dichos criterios, debe atender sólo a ellos y no desnaturalizarlos, de conformidad con el principio de reserva de ley.

Respecto del tercer problema jurídico secundario, mi postura preliminar es que el concepto de servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial es muy amplio. Tan es así que sólo podrían no encajar en dicho supuesto las prestaciones *intuitu personae*. Por tanto, se desnaturaliza la habilitación realizada por la Ley del IGV respecto de la habitualidad, vulnerándose así el principio de reserva de ley.

Por tanto, en respuesta al problema principal, mi postura preliminar es que no basta con que un servicio sea oneroso y de carácter comercial para que se considere a una persona natural como habitual en la utilización de servicios para efectos del IGV, toda vez que ello resultaría atentatorio contra el principio de reserva de ley. Por el contrario, los requisitos que deben revisarse son los criterios de naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y periodicidad, previstos en la Ley del IGV.

4.2 Posición individual sobre el fallo de la resolución

Considero que la Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 8863-2021-LIMA, incurre en tres errores al resolver la controversia. En primer lugar, señala que se debe realizar una interpretación en conjunto de la Ley del IGV y su Reglamento para determinar la habitualidad en la utilización de servicios por personas naturales que no realizan actividad empresarial. Sin embargo, ignora la presencia del principio de reserva de ley, lo cual constituye un principio imprescindible en dicha controversia.

En segundo lugar, señala que el servicio no es oneroso porque no lo presta el Sr. Castro. Sin embargo, ignora que el análisis de la habitualidad debe realizarse en función al contribuyente, quien es quien utiliza el servicio. Inclusive, si es que

se hace un análisis en atención al Reglamento, es decir, verificando si se trata de un servicio oneroso, el análisis es respecto del servicio y no, en función a quien lo presta.

Finalmente, señala que no se ha acreditado que el servicio sea de carácter comercial, ya que la SUNAT no ha sustentado que el Sr. Castro realice actividades inmobiliarias, lo cual resulta irrelevante, incluso bajo un análisis objetivo del servicio como de carácter comercial de acuerdo con el Reglamento de la Ley del IGV, puesto que lo que debe ser de carácter comercial es el servicio y no, las actividades que realiza la persona que lo utiliza.

V. ANÁLISIS DE LOS PROBLEMAS JURÍDICOS

5.1 PRIMER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿El artículo 9 de la Ley del IGV, al normar la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios, se encuentra protegido por el principio de reserva de ley?

5.1.1 Sobre el principio de reserva de ley y su alcance de protección

Para efectos de determinar si la habitualidad regulada en el artículo 9 de la Ley del IGV se encuentra protegida por el principio de reserva de ley, se debe transitar sobre el concepto de reserva de ley y su alcance de aplicación. Ello es para efectos de determinar si es que protege la habitualidad en la utilización de servicios gravada con el IGV.

Al respecto, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú señala que, cuando el Estado ejerza la potestad tributaria, debe respetar al principio de reserva de ley, igualdad y respeto a los derechos fundamentales. Añade el citado artículo que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

En esa misma línea, la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante, “Código Tributario”)³ establece que solo a través de una norma con rango de Ley se pueden crear, modificar y suprimir tributos, así como establecer el hecho generador de la obligación tributaria, su base, alícuota, acreedor, deudor, y agente de percepción o retención.

Ahora bien, el principio de reserva de ley tiene sus orígenes en la fórmula histórica “*no taxation without representation*”. Dicha fórmula implica que los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos (Romero, 2013, p. 53).

En efecto, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia No. 02302-2003-AA/TC ha señalado que la fórmula histórica del principio de reserva de ley implica que los tributos sean establecidos por los representantes de quien van a contribuir. Es decir, tal como lo señaló el Tribunal Constitucional en dicha oportunidad, se trata de “*una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.*”

Bajo dicho contexto, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia No. 00042-2004-AI/TC, ha indicado que el principio de reserva supone una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias, lo cual implica que “*el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración (...) de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley.*”

³ Aprobado por el Decreto Supremo No. 133-2013-EF.

A mayor abundamiento, en la Sentencia No. 00918-2002-AA, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley no sólo implica una protección de las garantías individuales, sino también un reflejo del mecanismo democrático en el reparto de la imposición de las cargas entre los ciudadanos, siendo que dicho mecanismo no sólo alcanza a la creación del tributo, sino también a cada uno de los elementos configuradores del mismo.

Considero que lo dicho por el Tribunal Constitucional es razonable, en tanto que la creación de un tributo trae consigo la determinación de una hipótesis de incidencia. Dicha hipótesis de incidencia engloba los aspectos de la hipótesis de incidencia (material, personal, espacial, temporal y mensurable), que terminan siendo los elementos configuradores del tributo.

En ese sentido, para efectos de determinar si la habitualidad regulada en el artículo 9 de la Ley del IGV se encuentra protegida por el principio de reserva de ley, corresponde analizar si que dicho concepto forma parte de alguno de los aspectos de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios de personas naturales que no realizan actividad empresarial para efectos del IGV.

5.1.2 Sobre los aspectos de la hipótesis de incidencia del IGV en la utilización de servicios

Ante todo, corresponde definir la hipótesis de incidencia y sus aspectos. La hipótesis de incidencia se trata de un concepto desarrollado por la doctrina, el cual refiere a *“la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho”* (Ataliba, 1987, p. 66). Dicho hecho es el que genera el nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, la hipótesis de incidencia se divide en cinco aspectos que describen la formulación hipotética antes citada. Tales aspectos son los siguientes: material, temporal, espacial, mensurable y subjetivo. Cabe resaltar que el aspecto mensurable de la hipótesis de incidencia es objeto de mucha discusión.

El aspecto material *“contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo en que la hipótesis de incidencia consiste”* (Ataliba, 1987, p. 124). En otras palabras, se trata del objeto material mismo que se encuentra en el ámbito de aplicación del tributo. En ese sentido, el aspecto material responde a la pregunta sobre qué es lo que está gravado.

Así lo ha señalado Sevillano, según quien el aspecto material *“alude al objeto del gravamen, que no puede ser otro que un hecho económico o actuación estatal que da origen al tributo”* (2014, p. 154). Para el presente análisis, el hecho económico u objeto es la utilización de servicios en el IGV, siendo que debe tratarse de un servicio por el cual se perciban rentas de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Por su parte, el aspecto temporal refiere al *“momento que debe ser tomado en consideración para reputarse consumado un hecho imponible (...)”* (Ataliba, 1987, p. 107). Es decir, es una regla de imputación temporal del hecho imponible, la cual muchas veces es implícita. Esto no se debe confundir con el nacimiento de la obligación tributaria.

En efecto, la obligación tributaria nace cuando se cumple la hipótesis de incidencia y ello implica el cumplimiento de todos sus aspectos. Así lo ha mencionado Sevillano expresamente al indicar que *“no se quiere decir que sólo con este aspecto temporal baste para que nazca el tributo”* (2014, p. 159).

No obstante, en el caso del IGV, ocurre algo muy particular. El artículo 4 de la Ley del IGV señala los supuestos específicos en el que nace el IGV en la utilización de servicios. Por ejemplo, bastaría con que se perciba la retribución, a pesar de que no se cumplan todos los aspectos de la hipótesis de incidencia del IGV, para que nazca el IGV.

Para algunos autores, ello supone que se impute el nacimiento del IGV, presumiéndose que se han cumplido todos los aspectos de la hipótesis de incidencia (Luque, 2010, p. 1009). Es decir, se recurre a una ficción legal que lleva al mismo resultado que se obtiene del cumplimiento de los aspectos de la hipótesis de incidencia.

Para otros autores, como Bravo Cucci, ello no sucede, puesto que el IGV nace al final del periodo mensual, siendo que lo regulado en el artículo 4 de la Ley del IGV responde a criterios temporales de imputación del hecho imponible, no debiendo confundirse el débito fiscal con la obligación tributaria, toda vez que esta última se determina al final del periodo mensual (2005, p. 26-27).

Al respecto, a pesar de que parece que la Ley del IGV ha pretendido coincidir el aspecto temporal con el nacimiento de la obligación tributaria, dichos “nacimientos” en la Ley del IGV deben ser entendidos como imputaciones temporales (aspecto temporal), ya que lo contrario supondría gravar operaciones en las cuales no exista verdaderamente consumo o valor agregado.

En ese sentido, en el caso de la utilización de servicios del IGV, el aspecto temporal ocurre cuando se perciba la retribución o se anote el comprobante de pago en el Registro de Compras, lo que ocurra primero. Siendo que, se requerirá que sucedan los demás aspectos de la hipótesis de incidencia para efectos de determinar el nacimiento del IGV.

Por otro lado, el aspecto espacial se refiere a “*la indicación de circunstancias de lugar -contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia- relevantes para la configuración del hecho imponible*” (Ataliba, 1987, p. 121). Sin embargo, en algunos supuestos, el aspecto espacial alude a las reglas territoriales que se necesitan para que un hecho económico quede alcanzado por la jurisdicción de un Estado (Sevillano, 2014, p. 163).

Por tanto, el aspecto espacial del IGV en la utilización de servicios está referido al consumo o empleo en el Perú. En efecto, toda vez que la operación gravada es la utilización de un servicio, la Ley del IGV, al señalar que el consumo o empleo deba realizarse en el país, está indicando el lugar en el que debe utilizarse el servicio para estar gravado con el IGV.

A su vez, el aspecto mensurable refiere al *quantum* de lo gravado, es decir, a la base imponible del tributo⁴. En el caso del IGV por utilización de servicios, el aspecto mensurable es el total de la retribución, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley del IGV.

Finalmente, el aspecto personal tradicionalmente ha sido definido como la determinación del sujeto activo y pasivo en la obligación tributaria. Esto es, se ha realizado una definición general que versa en identificar al acreedor tributario y deudor tributario.

Por ejemplo, el autor Ataliba señala que “*consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos*

⁴ Al respecto, existe discusión sobre si es que la alícuota también forma parte del aspecto mensurable del tributo. Sin embargo, considerando que se trata de un paso adicional al nacimiento de la obligación tributaria, no puede formar parte del aspecto mensurable del tributo. Sin perjuicio de lo anterior, la alícuota del IGV es el 16%, de acuerdo con el artículo 17 de la Ley del IGV.

personas que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujeto de la obligación” (Ataliba, 1987, p. 94).

Por su parte, el autor Villegas también indica que consiste en “*el elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del "elemento material" del hecho imponible” (2001, p. 275).*

En caso de la utilización de servicios para efectos del IGV, es claro que acreedor es el Gobierno Central. Sin embargo, en el caso del deudor tributario, si bien en un principio es el contribuyente que utilice el servicio, el artículo 9 de la Ley del IGV ramifica dos supuestos particulares: los contribuyentes que realicen actividad empresarial y los que no.

Es decir, la Ley del IGV diferencia en función del objeto social que tenga un determinado sujeto. En efecto, los sujetos que realizan actividad empresarial son normalmente las empresas. Por otro lado, los sujetos que no realicen actividad empresarial son, por ejemplo, las entidades sin fines de lucro, así como las personas naturales sin negocio.

En este último supuesto, puede darse la posibilidad de que se realice actividad empresarial⁵, pero sólo se gravará con IGV, en tanto se realicen las operaciones sujetas al ámbito de aplicación del IGV de manera habitual. Es sobre la habitualidad que surge la cuestión sobre si forma parte del aspecto personal de la hipótesis de incidencia del IGV.

5.1.3 Sobre la redefinición del aspecto personal de la hipótesis de incidencia y la habitualidad

⁵ En efecto, las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro pueden realizar actividades mercantiles con la finalidad de obtener recursos para el cumplimiento de los fines previstos en sus estatutos. Así lo ha señalado expresamente el Tribunal Fiscal en las Resoluciones Nos. 02799-5-2005 y 02828-5-2004.

La habitualidad, bajo la definición tradicional antes comentada, parece no ser parte del aspecto personal, ya que no se refiere propiamente a la identificación de quien realiza el hecho imponible. Ante ello, corresponde redefinir el aspecto personal de la hipótesis de incidencia, debido a que, en ciertos supuestos, se requiere más que la sola identificación del contribuyente para determinar si se encuentra gravado con un tributo.

Por ejemplo, en el Impuesto a la Renta, se prevé que los contribuyentes son las personas naturales que realizan ciertas actividades. Sin embargo, resulta de suma importancia analizar la condición de domicilio de la persona natural, ya que, si dicha persona natural califica como no domiciliada, entonces habrá ciertas actividades por las cuales no deberá tributar.

Como puede verse, para el Impuesto a la Renta, la condición de domicilio reviste de suma relevancia. Es decir, no basta con identificar a la persona natural, sino que se debe analizar la condición de domicilio para determinar si efectivamente nacerá la obligación tributaria, siendo que ello forma parte del aspecto personal de la hipótesis de incidencia del Impuesto a la Renta.

Al respecto, el autor Hernández ha señalado que *“conocer el domicilio de las personas y entidades resulta trascendental para efectos tributarios porque es el lugar de conexión entre el acreedor tributario y el deudor tributario en el desarrollo de la relación jurídico tributaria”* (2001, p. 113). Ese lugar de conexión en realidad es una cualidad que tiene el contribuyente y, por tanto, forma parte del aspecto personal.

Las cualidades que formen parte del aspecto personal dependen de la configuración del tributo. En efecto, cada tributo ha considerado ciertas cualidades personales que deben evaluarse al momento de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, por lo cual no basta con sólo identificar al contribuyente objetivamente.

En buena cuenta, ello depende de la normativa tributaria y su interpretación. A manera de ejemplo de lo afirmado, me permito citar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 1187-4-2000, en la cual existía la discusión sobre la cualidad que debe tener la empresa para ser sujeta del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (“ITAN”):

“(…) carece de sustento lo argumentado (…) en el sentido que no es sujeto del Impuesto por no percibir rentas de tercera categoría, toda vez que el artículo 2 de la Ley No. 26777 se refiere a todas aquellas empresas que, por la naturaleza de sus actividades, tienen ingresos que, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, son calificados como rentas de tercera categoría, independientemente que tenga renta neta gravable o no la tenga.”

El contribuyente entendía que las rentas de tercera categoría deben referirse a la determinación de la renta neta gravable y, como se encontraba en pérdidas, no era sujeto del ITAN. Por su parte, el Tribunal Fiscal entendió que sólo basta con que las rentas tercera categoría se generen, independientemente de si existe renta neta gravable para efectos de encontrarse gravado con el ITAN.

En este caso, puede apreciarse que para el contribuyente la cualidad de obtener renta neta gravable de tercera categoría sí formaba parte del aspecto personal, mientras que para el Tribunal Fiscal dicha cualidad no formaba parte del aspecto personal del ITAN.

Ahora bien, teniendo en cuenta que en el caso de personas naturales que no realizan actividad empresarial, se requiere que tengan habitualidad para que se consideren como sujetas al IGV, la cualidad de habitualidad forma parte del aspecto personal para dichas personas naturales que no realizan actividad empresarial. Ello es debido a que, de no configurarse dicha condición, no existiría el nacimiento de la obligación tributaria.

Sin perjuicio de haber respondido a la pregunta de este primer apartado, resulta relevante tomar en cuenta que, para la utilización de servicios del IGV también deben analizarse cualidades personales de quien no es contribuyente: el prestador del servicio, quien debe ser un sujeto no domiciliado⁶.

Ello sucede debido a lo que ha sido denominada como la inversión del sujeto pasivo en la utilización de servicios, que implica un cambio jurídicamente relevante y supone la asunción de una deuda ajena. El hecho de que “*se asuma una deuda ajena*” no es gratuito, sino que responde a razones de política fiscal⁷. Sin embargo, dicho cambio tiene efectos jurídicos relevantes para efectos del análisis del aspecto personal correspondiente.

En efecto, bajo lo anterior, en casos como la utilización de servicios del IGV, ya no sólo se deben observar las cualidades personales del contribuyente, sino que se debe atender a las cualidades de otros sujetos que no tienen dicha calidad para efectos de determinar el nacimiento de la obligación tributaria, en razón a la inversión del sujeto pasivo.

Ello sucede también en el Impuesto de Alcabala, en el cual el adquirente es el sujeto pasivo del Impuesto de Alcabala. En efecto, en atención al artículo 27 de la Ley de Tributación Municipal⁸, se debe verificar que un tercero (transferente) no haya transferido por fallecimiento o se trate de un condómino originario del adquirente (cualidades personales) para

⁶ Por el contrario, la condición de domicilio del contribuyente (quien utiliza el servicio) no es relevante para efectos de la utilización de servicios del IGV, ya que sólo importa que el servicio se utilice en territorio nacional, pudiendo suceder que el contribuyente sea domiciliado o no domiciliado.

⁷ En efecto, es mucho más complicado que la Administración Tributaria recaude tributos de personas naturales o jurídicas que se encuentran fuera del territorio, que las que sí lo están.

⁸ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo No. 156-2004-EF.

efectos de determinar el nacimiento del Impuesto de Alcabala, a pesar de que dicho tercero no sea el contribuyente.

Ahora bien, volviendo a la utilización de servicios del IGV, Villanueva señala que el hecho que el prestador del servicio sea un sujeto no domiciliado es un elemento subjetivo de la territorialidad en la utilización de servicios (2014, p. 157). Dicho elemento subjetivo forma parte del aspecto personal, ya que, si no se verifica la condición de no domiciliado del prestador de servicio, entonces no nos encontraríamos ante una utilización de servicios gravada con IGV.

No podría formar parte del aspecto espacial, toda vez que este último está referido a dónde ocurre el hecho imponible y a reglas territoriales para efectos de regular el nacimiento de la obligación tributaria, tal como lo comenté líneas arriba. En ese sentido, la condición de domicilio en absoluto tiene que ver con donde suceden las operaciones (el territorio), sino más bien responde a una cualidad personal.

En otras palabras, el hecho de que el sujeto que preste un servicio sea no domiciliado no implica *per se* que el servicio sea prestado en el exterior. En todo caso, excepcionalmente, para considerarlo como parte del aspecto espacial, debería existir una regla que presuma que la condición de domicilio implica que el servicio sea prestado en un determinado lugar.

Esta excepción sí existe cuando se trata de la prestación de servicios, en la cual, por mandato expreso del artículo 3 de la Ley del IGV, se presume que el servicio es prestado en el país cuando lo presta un domiciliado. Así también, por ejemplo, por mandato legal del artículo 4 del Reglamento de

la Ley del IGV, se considera que los intangibles se encuentran ubicados en el territorio nacional, siempre que ambas partes sean domiciliadas⁹.

Sin embargo, este tipo de excepción no existe en el caso de la utilización de servicios. Por tanto, no corresponde considerar a la condición de no domiciliado del prestador del servicio como parte del aspecto espacial, sino como parte del aspecto personal de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios para efectos del IGV.

Ahora bien, cabe recordar que la habitualidad para efectos de la utilización de servicios en el IGV cobra relevancia sólo respecto de los sujetos que no realicen actividad empresarial (como el Sr. Castro), por lo cual sólo forma parte del aspecto personal en dichos casos. En dicho contexto, la habitualidad, al formar parte del aspecto personal, sí se encontrará protegida por el principio de reserva de ley.

5.1.4 Aplicación de la respuesta del primer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA

En el Fundamento 4.11 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, la Corte Suprema señala que se debe realizar una interpretación en conjunto entre la norma legal y reglamentaria para determinar la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial.

Es decir, la Corte Suprema pasa por alto dos cuestiones: **(i)** la relevancia del principio de reserva de ley en materia tributaria, **(ii)** existe una remisión al Reglamento de la Ley del IGV y **(iii)** no correspondía una aplicación conjunta de la Ley del IGV y su Reglamento si se advierte una vulneración al principio de reserva de ley.

⁹ A modo ilustrativo de este ejemplo, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 04091-3-2003, abordó un caso en el que el vendedor del bien intangible (marca) era no domiciliado, por lo cual concluyó que se trataba de una venta que no se realizaba en el país.

En efecto, a diferencia del Tribunal Fiscal, quien sólo puede ejercer control de legalidad para aplicar la norma de mayor rango¹⁰, la Corte Suprema puede aplicar principios constitucionales tributarios (en particular, el principio de reserva de ley) para efectos de determinar si nos encontramos ante una remisión válida.

Ello resulta relevante, ya que el caso del Sr. Castro es uno tributario y versaba sobre la habitualidad en la utilización de servicios del IGV para su caso. En efecto, la controversia consistía en si bastaba con la norma reglamentaria para efectos de considerarlo habitual al Sr. Castro. Por tanto, para dilucidar dicha controversia, la Corte Suprema debió desarrollar el principio de reserva de ley previamente con la finalidad de determinar la normativa aplicable correspondiente.

5.2 SEGUNDO PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿Cuál es el alcance de la habilitación del artículo 9 de la Ley del IGV al Reglamento sobre la habitualidad en la utilización de servicios por personas naturales que no realizan actividad empresarial?

5.2.1 Sobre la remisión y el principio de reserva de ley

Ante todo, debo señalar que el principio de reserva de ley ha sido categorizado de dos formas: absoluta y relativa. En el primer caso, no se admite remisión a una norma de rango infralegal para la regulación en

¹⁰ En efecto, de acuerdo con el artículo 102 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debe aplicar siempre la norma de mayor jerarquía. Ello se puede ver en el caso del Sr. Castro, en el cual el Tribunal Fiscal aplicó directamente la norma legal (Ley del IGV) por sobre la norma reglamentaria. Sin embargo, para arribar a dicha aplicación, el Tribunal Fiscal no analizó si existió remisión o si el Reglamento excedía dicha remisión, lo cual no sucede con la Corte Suprema, quien sí puede analizar ello bajo la aplicación del principio de reserva de ley relativa.

materia tributaria. En el segundo caso, sí pueden existir remisiones a normas de carácter reglamentario bajo ciertos parámetros.

El Tribunal Constitucional, a través de las Sentencias Nos. 02762-2002-AA/TC y 02689-2004-AA/TC, ha indicado que el principio de reserva de ley es, en principio, relativa, salvo en el caso del último párrafo del artículo 79 de la Constitución, protegido por la reserva absoluta de ley¹¹.

Sin embargo, toda vez que la utilización de servicios del IGV no se encuentra enmarcada en este último supuesto, resulta pertinente sólo desarrollar el principio de reserva de ley relativa. Al respecto, ello no implica que absolutamente todos los detalles de la regulación de los elementos del tributo deben encontrarse incorporados en una norma con rango de ley.

Al contrario, se deja abierta la posibilidad de que exista un desarrollo reglamentario debidamente delimitado por lo establecido en la norma con rango de ley. Así lo ha expresado el autor Gamba, tal como puede apreciarse a continuación:

“(...) si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima (...) no por esta razón se encuentra obligado a regular rígidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley”
(2006, p. 135)

Esta concepción también ha tenido recepción en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En efecto, a través de la Sentencia No. 02762-2002-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha indicado que la reserva de ley relativa involucra un contenido mínimo y necesario en la ley para efectos

¹¹ Este es el caso del tratamiento tributario especial (selectivo y temporal) para una determinada zona del país.

de que la voluntad del constituyente no se desborde vía norma reglamentaria.

Sin embargo, en la Sentencia No. 02302-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional advirtió que *“en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.”* Ello es en razón a que pueden admitirse excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley.

Bajo este razonamiento, podemos afirmar que, en la regulación de la Ley del IGV del aspecto personal de la utilización de servicios, pueden existir remisiones al Reglamento para que este desarrolle dicho aspecto, bajo los parámetros establecidos en dicha ley.

En este punto, cobra relevancia señalar que el principio de reserva de ley relativa tiene dos extensiones: horizontal y vertical. El Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia No. 02762-2002-AA/TC, ha señalado que la extensión horizontal *“atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento”*, mientras que la extensión vertical atiende al *“contenido material que debe recoger la ley de remisión.”*

Respecto de la extensión horizontal, el autor Gamba ha señalado dos criterios a los que deben atenderse para efectos de que los parámetros cumplan con la extensión horizontal del principio de reserva de ley relativa (2006, p. 134-135):

1. Parámetro de control: los parámetros de la ley deben dar cabida a que los órganos jurisdiccionales puedan controlar la normativa infralegal.
2. Parámetro de decisión: no debe otorgarse una potestad reglamentaria autónoma, sino que debe complementar con

carácter subordinado los aspectos no esenciales desarrollados por la ley.

Al respecto, considero que deben agregarse dos parámetros adicionales. En primer lugar, debe existir un parámetro que establezca de manera indubitable la remisión (parámetro de voluntariedad). Es decir, la remisión debe estar expresa. Un ejemplo de lo anterior podría ser el fraseo “*de acuerdo a lo que establezca el Reglamento*”.

Es inconcebible que se discuta sobre la remisión al Reglamento cuando ni siquiera hay mención expresa al Reglamento en la Ley. Lamentablemente, es común encontrar desarrollos normativos en el Reglamento de la Ley del IGV sobre determinados conceptos, a pesar de que no exista una remisión expresa en la Ley del IGV. Ello claramente vulnera el parámetro de voluntariedad antes referido.

En segundo lugar, ante la existencia de una remisión al Reglamento, este último debe procurar completar la misión encomendada en el mayor grado posible. Esto es, el Reglamento avocarse a lo remitido y procurar desarrollar al máximo los elementos remitidos, de modo que no se contravenga el principio de reserva de ley, sin que ello signifique desnaturalizar la Ley (parámetro de corrección).

Este es un parámetro subsidiario y al cual se debe recurrir luego del análisis de los otros parámetros antes mencionados, ya que se trata de una forma de optimizar el principio de reserva de ley. Asimismo, sirve para armonizar la norma de rango legal con la constitucional (artículo 74 de la Constitución), ya que el parámetro de corrección pretende que se cumpla al máximo con el principio de reserva de ley.

Respecto de la extensión vertical, cabe recordar que supone que exista una regulación mínima o suficiente en la ley que realiza la remisión al

reglamento. Por eso mismo, el Tribunal Constitucional la denomina como contenido material que debe tener la ley de remisión.

Al respecto, el autor Huamaní ha señalado que la evaluación, sobre qué debe entenderse por esa regulación mínima o suficiente, será una cuestión casuística, dependiendo del tipo de tributo y las circunstancias que lo rodeen, por lo cual es imposible estandarizar dicho contenido mínimo a todos los supuestos (2013, p. 117).

Sin embargo, creo pertinente traer a colación el razonamiento *contrario sensu* (en sentido contrario). Dicho razonamiento parte de la siguiente pregunta: “*en caso no existiera el Reglamento, ¿la Ley resulta en sí misma suficiente?*”

Recordemos que el Reglamento tiene una capacidad reglamentaria accesoria y no autónoma para efectos de desarrollar lo previsto en la Ley. En ese sentido, no corresponde que toda la normativa se encuentre en la Ley, pero sí que esta establezca parámetros determinados, para lo cual el criterio antes descrito puede servir de ayuda, mas no ser concluyente.

Dicho lo anterior, corresponde ahora analizar el contenido de la remisión realizada por la Ley del IGV en torno a la habitualidad, para lo cual previamente es pertinente tener en cuenta cómo extraer el significado jurídico de dicha disposición.

5.2.2 Sobre la interpretación bajo los métodos de interpretación general y la interpretación conforme a la Constitución

Tal como mencioné en el apartado precedente, para delimitar el alcance de la remisión de la Ley al Reglamento, resulta conveniente acudir a los métodos de interpretación generales admitidos por el Derecho Tributario. Ello es debido a que, toda vez que nos encontramos ante una disposición normativa, ella es susceptible de interpretación jurídica.

En este punto, es importante mencionar que, por mandato expreso de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en el ámbito tributario, puede aplicarse cualquier método de interpretación general del Derecho, siempre que en vía de dicha interpretación no se creen tributos, sanciones, exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias.

Ahora bien, cabe tener en cuenta que la interpretación de normas en general supone atribuir significado a un texto (Guastini, 2014, p. 31). Sin embargo, dicha actividad no es sencilla. En efecto, el citado autor ya advertía complejidades respecto de la ambigüedad de los términos jurídicos y lingüísticos a interpretarse.

Para resolver dichos problemas, se recurren a los métodos de interpretación, los cuales se definen como “*procedimientos de aplicación de variables interpretativas para desentrañar el significado de las normas jurídicas*” (Rubio, 2003, p. 132). Cada uno de los métodos implican un procedimiento y finalidad distinta.

En primer lugar, respecto del método literal, ello consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de reglas lingüísticas propias del entendimiento común del lenguaje escrito (Rubio, 2003, p. 134). Esto se complejiza cuando los términos no son usuales en el lenguaje y sólo tienen mayor aplicación en el ámbito jurídico.

En segundo lugar, está el método de la *ratio legis*, según el cual se busca esclarecer la norma en base a lo connotado, es decir, en atención a su razón de ser (Rubio, 2003, p. 136). Esto no debe confundirse con buscar las exposiciones de motivos de una norma, ya que atiende más bien a la finalidad de la norma.

En tercer lugar, está el método sistemático. Este método implica que se recurra a otras normas y a los principios subyacentes a dichas normas para establecer un significado jurídico (Rubio, 2003, p. 140). Dicho

método se subdivide en dos: por comparación con otras normas y por ubicación de la norma.

Por un lado, el método sistemático por comparación entre normas supone que se establezca la interpretación en función a otras normas o los principios que tienen afines (Rubio, 2003, p. 140-141). Por otro lado, el método sistemático por ubicación de la norma responde al lugar que ocupa una norma en un determinado cuerpo normativo, puesto que esa ubicación puede enriquecer su significado (Rubio, 2003, p. 147-148).

En cuarto lugar, se encuentra el método histórico, el cual implica recurrir a los antecedentes de la norma para interpretar según lo que los legisladores hubieron querido que signifique la norma (Rubio, 2003, p. 152). Ello implica, por tanto, recurrir a los proyectos de ley, sus fundamentos, diarios de debates, entre otros.

En quinto lugar, el método sociológico supone que se consideren las conductas obligatorias en la sociedad. Sin embargo, dicho método no es usado recurrentemente en el Derecho Tributario, tal como señala el autor Rubio, salvo por referencias a consideraciones económicas (2003, p. 154).

Ahora bien, cabe tener en cuenta que, en la actualidad, debido al fenómeno de la constitucionalización del Derecho, ha surgido un concepto que ha sido denominado como la interpretación conforme a la Constitución. Dicho concepto ha sido definido como la determinación de condiciones y adecuación de una norma infraconstitucional a la norma constitucional (Fernández, 2016, p. 170).

En efecto, al encontrarnos bajo un Estado Constitucional de Derecho, la Constitución emerge no sólo como norma política, sino también como normativa. Esta norma suprema de nuestro ordenamiento jurídico, por

mandato expreso del artículo 51 de la Constitución, tiene prevalencia por otras normas de rango infraconstitucional.

Asimismo, no sólo se trata de una norma superior, sino que sus disposiciones resultan vinculantes al Estado (eficacia vertical), así como a los particulares (eficacia horizontal). De esta manera, el autor Mendoza señala que la Constitución emana como fuente de derecho y sus normas vinculan a la sociedad, siendo que por indicación del artículo 38 de la Constitución, los peruanos deben cumplir y defender la Constitución (2005, p. 57).

Ahora bien, la Constitución contiene dos tipos de disposiciones: normas y principios. Al respecto, el autor Spector, citando a Alexy, comenta que los principios son mandatos de optimización, siendo que pueden cumplirse en diferente grado, mientras que las reglas o bien se cumplen o incumplen (2015, p. 1). Sin embargo, existen críticos como Grández, de acuerdo con quien dicha diferenciación carece de sentido hoy en día con la constitucionalización del Derecho, debido a que se requiere tanto de normas como de principios actuando de manera conjunta (2016, p. 41).

Ahora bien, dicha constitucionalización no es ajena al Derecho Tributario, siendo que las normas y principios de la Constitución también resultan de aplicación en el ámbito tributario. En efecto, de acuerdo con Landa, el tributo cumple una importante función constitucional de financiamiento del Estado, así como debe cumplir con valores constitucionales de justicia y solidaridad (2013, p. 29).

En base a lo anterior, la Constitución emerge con una cualidad adicional: fuente interpretativa. Esto significa que las normas deben ser interpretadas conforme a los principios¹² y normas tributarias. Lo anterior

¹² Los principios constitucionales tributarios se encuentran regulados en el artículo 74 de la Constitución y son los siguientes: reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, capacidad

no debe ser motivo de sorpresa, puesto que se ha realizado y se realiza a la fecha por los órganos administrativos, jurisdiccionales y el Tribunal Constitucional.

Por ejemplo, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 13142-9-2013, señaló que el Decreto de Urgencia No. 051-2002 no contiene materia tributaria, por lo cual carecía de sentido lo alegado por el contribuyente, en el sentido de que dicho decreto vulneraba el artículo 74 de la Constitución.

Así también, por ejemplo, la Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 4795-2018-LIMA, tomó en cuenta el principio constitucional tributario de reserva de ley para efectos de resolver una controversia referida a la aplicación de las normas contables para analizar el artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, ahora surge una cuestión mayor: ¿qué se debe aplicar primero? ¿la interpretación bajo los métodos de interpretación del Derecho o conforme a la Constitución? La respuesta no es sencilla y creo que es un asunto debatible, ya que sea en el orden que sea, siempre tendrá primacía la Constitución, por lo que, si bien una norma puede tener sentido bajo los métodos de interpretación, ello no importará para efectos de encontrarse conforme a la Constitución.

A pesar de lo anterior, para hablar de conformidad, primero se debe saber qué es lo que se pretende conforme. Si es que no se sabe a ciencia cierta qué es lo que será analizado para efectos de la conformidad, no se podría realizar el análisis constitucional antes mencionado.

contributiva y solidaridad, siendo que estos dos últimos son principios constitucionales implícitos. El respeto a los derechos fundamentales de la persona funge más bien como un límite constitucional y no, como un principio.

En ese sentido, los métodos de interpretación del Derecho le sirven al intérprete para que pueda esclarecer el significado de una norma. Si es que dicho significado no queda claro, no se podría evaluar si es que una determinada norma se encuentra conforme a la Constitución.

Por tanto, considero que la interpretación conforme a la Constitución resulta ser un paso adicional, luego de esclarecer el significado de la norma tributaria, bajo los métodos interpretativos generales del Derecho. Sin embargo, ambas interpretaciones resultan necesarias para efectos de establecer un resultado interpretativo adecuado de una norma tributaria en un Estado Constitucional de Derecho.

Dicho lo anterior, corresponde analizar el alcance de la habilitación de Ley del IGV en torno a la habitualidad, primero, bajo los métodos de interpretación generales del Derecho para efectos de esclarecer el significado jurídico. Después de ello, corresponde aplicar una interpretación conforme a la Constitución, en particular, conforme al principio de reserva de ley relativa.

5.2.3 Sobre el alcance de la remisión sobre la habitualidad realizada por la Ley del IGV al Reglamento

Respecto de la habitualidad del artículo 9 de la Ley del IGV, aplicando el método literal, podemos ver que existen dos supuestos regulados de manera distinta: **(i)** la importación de bienes y la reventa, y **(ii)** la realización de las demás operaciones. Sin embargo, tienen en común el hecho de que se deba configurar la habitualidad.

En el caso de la importación de bienes y la reventa, siempre existirá habitualidad, mientras que, en el caso de las demás operaciones, se deberá atender a los siguientes criterios de habitualidad: naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones.

Asimismo, estos criterios se encuentran regulados por una conjunción copulativa y disyuntiva. Es decir, si bien se puede atender a todos los criterios en conjunto para determinar la habitualidad, también se puede tomar en cuenta sólo algunos de ellos o uno solo de los criterios. Sin embargo, esta premisa debe ser complementada con los demás métodos de interpretación.

Por su parte, bajo el método de la *ratio legis*, a pesar de que no se diga expresamente, se puede afirmar que la razón de ser de la norma es considerar siempre habituales a los sujetos que importen bienes afectos o realicen la reventa. Es decir, en estos dos casos, la norma opta por calificar la habitualidad en función a la operación.

Por el contrario, la Ley del IGV ha pretendido que las demás operaciones no se califiquen como habituales sólo por realizarse, sino que se atiende a determinados criterios de habitualidad: naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones.

En adición a lo anterior, bajo una interpretación histórica, me remito a la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 950, que introdujo los criterios antes esbozados para determinar la habitualidad. En dicha Exposición de Motivos, se señala lo siguiente:

“(...) si bien el ánimo de reventa se encuentra comprendido dentro del concepto de habitualidad, el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no contempla los criterios necesarios para determinar esta operación, por lo que a fin de cubrir dicho vacío, así como evitar dudas respecto a que la reventa se encuentra comprendida en la habitualidad se incluye la periodicidad como criterio a aplicar para determinar cuándo se está ante una operación habitual; asimismo se señala de manera expresa que la habitualidad considera a la reventa.”

Tal como puede apreciarse, se señala que se introducen criterios para determinar la habitualidad, los cuales, si bien en un inicio tuvieron como iniciativa una correcta regulación de la reventa, finalmente se terminaron regulando criterios de habitualidad generales para las operaciones gravadas con el IGV. Nótese que se enfatiza en la periodicidad como criterio para determinar la habitualidad.

La razón es que la periodicidad es un elemento vital para la habitualidad, así como lo es la frecuencia. Algo habitual es algo repetitivo, es decir, su naturaleza parte de la premisa de que una operación que se realice sólo una vez no pueda calificar como habitual, siendo la excepción que la norma lo diga expresamente, tal como sucede con la importación de bienes y la reventa.

Sin embargo, para las operaciones distintas a las ya mencionadas, se deben evaluar los criterios antes esbozados, siendo imprescindible que siempre esté presente el requisito de periodicidad (y de frecuencia). En el mismo sentido, el Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 06418-1-2014, ha señalado que, para efectos de la habitualidad en el IGV, *“una persona realiza operaciones habituales respecto de un servicio, si lo utiliza en forma reiterada, lo que implica que lo utilice más de una vez.”*

Por lo cual, bajo lo mencionado anteriormente, en realidad, para analizar la habitualidad, se debe atender a los criterios regulados en la Ley del IGV, siendo que siempre se deberá atender al criterio de periodicidad (y frecuencia) solos o en conjunto con otros criterios regulados, en atención a la conjunción disyuntiva antes citada.

Dicho lo anterior, corresponde ahora aplicar la interpretación conforme a la Constitución. Esta última recoge el principio de reserva de ley, el cual, como dijimos anteriormente, protege la habitualidad como parte del

aspecto personal de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios para efectos del IGV.

En particular, corresponde determinar el alcance de la habilitación y su contenido material. Para dichos efectos, empezaré por la extensión horizontal de la disposición en cuestión. Tal como lo desarrollé, existen cuatro parámetros para el cumplimiento de dicha extensión.

Respecto del parámetro de voluntariedad, es claro que la Ley del IGV establece una remisión a su Reglamento para efectos de que desarrolle la habitualidad, expresando la voluntad de que el Reglamento desarrolle lo normado en ella.

Sobre el parámetro de control, los órganos jurisdiccionales tienen la certeza de que el Reglamento debe desarrollar obligatoriamente alguno (siempre el de periodicidad y frecuencia), o todos los criterios de habitualidad recogidos en la Ley del IGV, por lo cual se cumple con el parámetro en cuestión.

Respecto del parámetro de decisión, no existe autonomía reglamentaria, es decir, no se trata de una remisión en blanco al Reglamento, sino que se establecen parámetros (criterios de habitualidad), lo cuales deben ser seguidos por el Reglamento, por lo cual también se cumple con este parámetro.

Finalmente, sobre el parámetro de corrección, debo indicar que, si bien el Reglamento podría sólo desarrollar el criterio de periodicidad y frecuencia, debe entenderse que la remisión busca su mayor cumplimiento en el Reglamento. De esta manera, el Reglamento debería procurar desarrollar todos los criterios de habitualidad al regular dicho concepto. De lo contrario, no se estaría maximizando el principio de reserva de ley.

Ahora bien, por otro lado, respecto de la extensión vertical del principio de reserva de ley, debo mencionar que ello resulta mucho más complicado que la precedente extensión. En efecto, no existe algún criterio para establecer el contenido material que debe incluir la Ley del IGV para efectos de regular la habitualidad.

Sin embargo, en atención al razonamiento *contrario sensu* comentado líneas arriba, considero que existen suficientes elementos mínimos, a partir de los cuales se puede colegir la determinación de la habitualidad. En efecto, inclusive sin el Reglamento, se podría determinar la habitualidad de acuerdo a los criterios establecidos en la Ley del IGV. Por tanto, también se cumple con la extensión vertical del principio de reserva de ley relativa.

Después de haber analizado lo anterior, resulta lógico pensar que, con la remisión realizada por la Ley del IGV, el desarrollo del Reglamento sólo puede desarrollar lo siguiente:

1. Los criterios de habitualidad de la Ley del IGV para operaciones distintas a la importación de bienes y la reventa.
2. Siempre los criterios de habitualidad de periodicidad y frecuencia, y/o todos los criterios de la Ley del IGV.
3. Debe procurar maximizar el desarrollo de la mayoría de criterios posibles regulados en la Ley del IGV.

En caso el Reglamento desarrollase más que lo mencionado en los puntos previos, excedería el ámbito de remisión de la Ley del IGV, desnaturalizando la remisión y vulnerando así el principio de reserva de ley relativa. Ello no podría reputarse como conforme a la Constitución.

Quedando claro el alcance de habilitación de la Ley de IGV al Reglamento en torno a la habitualidad, corresponde analizar si la norma reglamentaria

ha excedido el alcance antes mencionado. De hacerlo, se vulneraría el principio de reserva de ley relativa y no correspondía que dicha norma reglamentaria se aplique en casos como los del Sr. Castro.

5.2.4 Aplicación de la respuesta del segundo problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA

Lamentablemente, la Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, tampoco evaluó el alcance de la habilitación del artículo 9 de la Ley del IGV que es dejado al Reglamento. Por el contrario, la Corte Suprema se limitó a señalar, en su Fundamento 4.6, que la Ley del IGV regula los criterios de habitualidad, de conformidad con lo que establezca el Reglamento, para luego citar sólo la regla que señala la norma reglamentaria.

En otras palabras, la Corte Suprema no aplicó los métodos de interpretación generales del Derecho ni una interpretación conforme a la Constitución para determinar el alcance del artículo 9 de la Ley del IGV al Reglamento. Por el contrario, en el Fundamento 4.4 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA señaló que para interpretar la disposición sobre la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial se debe tener en cuenta el inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9 de la Ley del IGV.

Ello no tiene ningún sustento jurídico, debido a que dicha disposición, conforme se comentó previamente, refiere a los sujetos que realizan actividad empresarial y no, a los sujetos que no la realizan (como el caso del Sr. Castro). En realidad, la Corte Suprema debió enmarcarse en el numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del IGV e interpretar sus disposiciones, entre las que se encuentra la habitualidad y la remisión al Reglamento.

Finalmente, en el Fundamento 4.11 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, la Corte Suprema señaló que la Sala no había realizado

una interpretación errónea. Sin embargo, su interpretación es distinta a la de la Sala. En efecto, la Sala, a diferencia de la Corte Suprema, señaló que sólo correspondía aplicar la Ley del IGV, en atención al principio de jerarquía normativa¹³.

5.3 TERCER PROBLEMA JURÍDICO SECUNDARIO

¿El artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV vulnera el principio de reserva de ley al regular la habitualidad de personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios?

5.3.1 Sobre el servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial

En este apartado, se analiza el significado del término servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial, puesto que tal término es usado por la normativa reglamentaria del IGV para efectos de regular la habitualidad de las personas naturales que no realizan actividad empresarial en la utilización de servicios.

En ese sentido, debemos desglosar dos elementos para su análisis: **(i)** onerosidad y **(ii)** carácter comercial. Respecto de la onerosidad, corresponde empezar por el método de interpretación literal, iniciando por la acepción común de dicho término. De acuerdo con la Real Academia Española, “*oneroso*” implica algo pesado, molesto o gravoso.

Al ser esta acepción general insuficiente, debemos otorgarle un significado propio para el Derecho. Es en el Derecho Civil, en donde ha existido mayor desarrollo del concepto de onerosidad. Es más, en nuestro

¹³ En efecto, en la Resolución No. 14 de la Sala, esta última señaló que la norma reglamentaria (Reglamento de la Ley del IGV) reducía los requisitos de la Ley del IGV. Sin embargo, debo hacer notar que la Sala debió aplicar también el principio de reserva de ley, al tratarse de una controversia tributaria. Sin perjuicio de ello, la referencia a la Sala tiene como finalidad evidenciar la incongruencia en la motivación de la Corte Suprema.

propio Código Civil podemos observar distintas remisiones a la onerosidad. Pero este concepto no viene solo, sino que muchas veces va acompañado del concepto de gratuidad.

Sobre el particular, la doctrina ha señalado que un contrato es oneroso cuando cada uno de los contratantes debe realizar alguna cosa para cada uno, mientras que el contrato gratuito es aquel en virtud del cual uno de los contratantes procura un beneficio del otro, sin que reciba retribución alguna (Alarcón, 1885, p. 10). Básicamente, el esquema es, si las dos partes deben hacer algo por la otra, entonces se considerará como una relación onerosa.

Esta concepción, referida a que exista una contraprestación puede ser usada en el Derecho Tributario (para efectos del IGV), bajo la interpretación literal, toda vez que no existe una definición de onerosidad en la Ley del IGV. Sin embargo, a pesar de dicha falta de definición, corresponde atender a las demás normas de la Ley del IGV para efectos de complementar dicha concepción.

Bajo una interpretación sistemática por comparación entre normas, podemos observar que el artículo 3 de la Ley del IGV señala que se debe entender por servicios a toda prestación por la cual se percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta. Esta disposición regula la característica que debe tener la contraprestación.

Es decir, la onerosidad, para efectos del IGV, no sólo debe entenderse respecto de que exista la contraprestación, sino que esta debe ser una retribución o ingreso de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta.

Por tanto, no es lo mismo, para efectos del IGV, que la contraprestación sea recibida por una persona natural sin negocio que por una empresa.

En primer caso, sí habrá contraprestación, pero no será relevante para efectos del IGV, toda vez que no cumple con la característica antes mencionada.

Por tanto, en atención a lo antes desarrollado, podemos afirmar que, para efectos del IGV, son servicios onerosos los que tienen una contraprestación que debe generar ingresos de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta para su perceptor. Como se puede apreciar, el rango de aplicación es sumamente amplio, puesto que la mayoría de servicios prestados por no domiciliados a personas naturales cumplen con la definición antes esbozada.

Por otro lado, corresponde analizar el concepto de servicio similar a uno con carácter comercial. En ese sentido, corresponde subdividir dicho concepto en los siguientes elementos: similar y carácter comercial.

Sobre la similitud, bajo una interpretación literal, es útil inclusive el lenguaje común para efectos de señalar que no es necesario que el servicio sea de carácter comercial, sino que debe ser sólo semejante o parecido, de acuerdo con la Real Academia Española. Sin embargo, ello sería una interpretación errónea. Nos explicamos.

Para ello, debemos remontarnos al Código del Comercio del año 1902. El artículo 1 del Código del Comercio señala como comerciantes a las empresas y a quienes realicen actividades de comercio de manera habitual. Si prestamos atención, podemos notar que es muy similar al esquema de habitualidad en la Ley del IGV.

Al respecto, Villanueva señala que la habitualidad del IGV se inspira en el Derecho Mercantil, siendo que se diferencia a los actos de comercio ejecutados por comerciantes (actos de comercio en sentido subjetivo) y los similares que son ejecutados por quienes no lo sean, pero lo realizan de manera habitual (actos de comercio en sentido objetivo) (2023, p. 142).

Por consecuencia, existen dos perspectivas para analizar los actos de comercio en el Derecho Mercantil: la subjetiva y la objetiva. La primera hace referencia a quien realiza el acto de comercio, siendo que sólo son actos de comercio los realizados por empresas, mientras que la segunda, a los actos que no son realizados por empresas, pero que, al realizarse de manera habitual, sí deben ser considerados como actos de comercio.

Entonces, los servicios similares a los de carácter comercial a los que refiere la norma reglamentaria del IGV son actos que no son comerciales, desde el punto de vista de quien los realiza (sujetos que no realizan actividad empresarial). Sin embargo, al realizarse esos actos de manera habitual, es que se genera que los actos sean comerciales.

De esta manera, no debe entenderse que el supuesto regulado en el Reglamento de la Ley del IGV establezca que los servicios sólo deban ser similares (en apariencia) a los servicios comerciales. Por el contrario, es una frase que tiene inspiración en el Derecho Mercantil, por lo cual la referencia a la similitud en realidad significa que no son comerciales por el simple hecho de que no están siendo realizados por comerciantes (léase, empresas), pero que pueden llegar a serlo en tanto sean habituales.

Ahora bien, corresponde analizar el segundo término: carácter comercial. Al consultar con la Real Academia Española, se puede observar lo comercial es definido como perteneciente o relativo al comercio o a los comerciantes. Es decir, desde el lenguaje común, la definición ya es muy amplia.

Al respecto, también debe tenerse en cuenta que el Código de Comercio regula supuestos de actos de comercio y deja abierta la posibilidad de que se consideren como actos de comercio a los análogos. Entre los actos de

comercio regulados, se encuentran los préstamos que realizan las compañías de crédito, así como los que realizan los comisionistas.

Sin embargo, creo que las disposiciones del Código de Comercio sólo pueden ser ilustrativas, puesto que el Reglamento de la Ley del IGV tiene un fraseo amplio, de acuerdo con el cual basta con que la operación de servicios sea comercial, es decir, susceptible de comercio.

En ese sentido, es pertinente traer a colación la Resolución No. 11510-3-2009, a través de la cual el Tribunal Fiscal analizó el caso de una persona natural que realizó actividades de contabilidad, auditoría y asesoramiento en materia de impuestos, siendo que el Tribunal Fiscal señaló que se trataban de prestaciones “*similares a las de carácter comercial.*” A pesar de que el Tribunal Fiscal no haya definido el carácter comercial, la inferencia realizada denota que se puede subsumir cualquier tipo de servicio que sea comercializado.

Es tan amplio el término que la SUNAT, al intentar esbozar una especie de definición del concepto, en el Informe No. 117-2019-SUNAT/7T0000, ha recurrido a señalar lo siguiente: “*se entiende que el servicio es similar con uno de carácter comercial cuando puede ser prestado por cualquier persona o entidad.*”

Es más, la SUNAT, previamente, en el Oficio No. 146-2011-SUNAT/200000, ya se había aventurado a señalar un ejemplo de servicios similares a los de carácter comercial, indicando que ello podría ser el servicio de seguridad. Sin embargo, es muy cuestionable qué tanto podría prestar cualquier persona o entidad dicho servicio de seguridad.

Bajo la concepción de SUNAT, sólo cabría una excepción a dicha definición: los servicios *intuitu personae*. Estos servicios refieren a los que

sólo pueden ser realizados por determinadas personas¹⁴. A pesar de lo anterior, bajo la premisa de SUNAT, una gran mayoría de servicios (por no decir casi todos) se imputarían como habituales.

Sin embargo, la definición de SUNAT ni siquiera es acorde a la normativa reglamentaria del IGV en torno a la habitualidad. En efecto, para que un acto sea de carácter comercial sólo debe realizarse en el comercio o mercado, sin importar si lo puede realizar una sola persona o muchas.

Por tanto, dada la extensión del término carácter comercial regulado en el artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV, debemos entender que hace referencia a todo tipo de servicio que se comercia en el mercado, siendo un margen sumamente amplio, en el que es difícil (si no imposible) descartar algún tipo de servicio.

En conclusión, es posible afirmar que el Reglamento de la Ley del IGV, al regular que los servicios onerosos y similares a los de carácter comercial, estos deben entenderse como servicios por los que se recibe una contraprestación que genera ingresos de tercera categoría para efectos del Impuesto a la Renta, así como servicios que pueden ser comercializados.

5.3.2 Sobre la aplicación del principio de reserva de ley relativa al artículo 4 del Reglamento de la Ley del IGV sobre habitualidad

En este apartado, corresponde analizar ha desarrollado los criterios de habitualidad de la Ley del IGV (naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y periodicidad), recordando las pautas del alcance del artículo 9 de la Ley, desarrolladas anteriormente.

¹⁴ Por ejemplo, ello sucede si se le pide a un pintor famoso que realice un cuadro artístico de alta complejidad.

Respecto de la naturaleza de la operación, bajo una interpretación *ratio legis*, parece ser que la finalidad de la norma tributaria es que se tomen en cuenta a ciertos servicios de mayor índole empresarial como habituales que otros (por ejemplo, de contabilidad, asesoría financiera, entre otros). En ese sentido, el Tribunal Fiscal ha analizado casos tomando en cuenta la naturaleza de la operación para efectos de la habitualidad en el IGV.

En efecto, en la Resolución No. 14300-3-2014, el Tribunal Fiscal tomó en cuenta la naturaleza de los servicios prestados (arrendamiento y reparación de aeronaves), a pesar de que se trataba del Sector Público Nacional (no realiza actividad empresarial), para efectos de concluir que sí se encontraban gravados con IGV.

Así también, en la Resolución No. 06418-1-2014, el Tribunal Fiscal analizó la reparación de aeronaves de bandera extranjera, tomando en cuenta dicha naturaleza para efectos de concluir si los mencionados servicios se encontraban gravados en cabeza de las Fuerzas Armadas (que tampoco realizan actividad empresarial).

Si bien en los casos antes citados el Tribunal Fiscal no indicó expresamente que, en atención a su naturaleza, sí se cumplía con la habitualidad, es importante resaltar que el Tribunal Fiscal sí toma en cuenta la naturaleza de los servicios para efectos del análisis de la habitualidad en el IGV.

Respecto del segundo criterio, referido a las características, queda claro que va de la mano con la naturaleza. En efecto, las características deben ser analizadas al momento de evaluar la naturaleza de una operación. Por tanto, es un criterio que está apegado al criterio de naturaleza.

Respecto del tercer criterio, referido al monto, no existe mucho por comentar y quizá es muy discrecional, pero la normativa tributaria ha establecido que el importe de la operación también sea considerado como

un criterio de habitualidad. Es probable que ello sea así, debido a que no resulta razonable invertir tanto tiempo y recursos en fiscalizar una operación que no tiene un importe elevado y no generaría tanto IGV.

Respecto del cuarto criterio, referido a la frecuencia, me permito desarrollarlo de la mano con la periodicidad. Si bien se encuentran relacionados, no refieren a lo mismo. De acuerdo con la Real Academia Española, un periodo es un espacio de tiempo determinado por la duración de algo, mientras que la frecuencia es la repetición mayor o menor de un acto o de un suceso.

Por ejemplo, una persona que utilice servicios prestados por Netflix, probablemente, su frecuencia sea que vea series o películas los fines de semana, pero la periodicidad del servicio es mensual, siendo que cada fin de mes se cobra una membresía. No obstante, hay ocasiones en las que la frecuencia y el periodo coinciden. Por ejemplo, en un servicio de pintura del techo de una casa, el cual se da en un solo momento, siendo que en ese caso coinciden la frecuencia y periodo.

El Tribunal Fiscal, en la Resolución No. 06418-1-2014, ha definido lo frecuente en base al Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, de acuerdo con el cual se debe entender por frecuente lo *“repetido o reiterado sin grandes intervalos.”* Así también, en dicha ocasión, el Tribunal Fiscal, basándose en el diccionario antes mencionado, señaló que lo habitual es lo *“acostumbrado, frecuente o usual.”*

En ese sentido, para el Tribunal Fiscal, el criterio de frecuencia y periodicidad son sumamente relevantes para determinar la habitualidad. Por eso mismo, tal como mencioné líneas arriba, el Tribunal Fiscal señala que la habitualidad implica que se realice más de una vez, por lo cual ambos criterios son imprescindibles.

Respecto del último criterio, referido al volumen, no resta mucho por comentar, puesto que resulta parecido al criterio del monto. Si es que el número de operaciones es voluminoso, entonces se tomará en cuenta para efectos de determinar la habitualidad.

Habiendo desarrollado los criterios de habitualidad, debo señalar que el concepto de servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial sólo podría encontrarse relacionado con los criterios de naturaleza y característica. Es decir, el Reglamento ha señalado que todos los servicios que tengan la naturaleza y características de oneroso y similar a uno de carácter comercial generan la habitualidad.

Asimismo, el hecho de que no haya desarrollado los criterios de habitualidad de monto y frecuencia cobra mayor sentido si tenemos en cuenta que, previamente a la modificación introducida por el Decreto Supremo No. 064-2000-EF, el Reglamento de la Ley del IGV señalaba expresamente que se revisaría no sólo que el servicio sea oneroso y similar a uno de carácter comercial, sino también los criterios de habitualidad de monto y frecuencia.

En efecto, bajo una interpretación histórica y recurriendo a la Exposición de Motivos del Decreto Supremo No. 064-2000-EF, se puede observar la clara intención de suprimir dichos criterios de habitualidad (monto y frecuencia), por lo cual, con ello, queda claro que el actual Reglamento de la Ley del IGV no los desarrolla.

Ahora bien, a pesar de que el Reglamento haya desarrollado dos de los criterios de habitualidad encomendados, ello no resulta de acuerdo con las pautas de la habilitación realizada por la Ley del IGV, que fueron comentadas previamente al tratar el alcance de la habilitación de la Ley del IGV. En ese sentido, existen tres objeciones.

La primera objeción se encuentra referida a que, tal como señalamos previamente, el Reglamento debió desarrollar los criterios de frecuencia y periodicidad, toda vez que responden a criterios íntimamente vinculados con la habitualidad, lo cual no ha hecho. En efecto, bajo la literalidad del Reglamento, bastaría con que se utilice una vez el servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial para que se considere habitual una persona natural que no realice actividad empresarial.

La segunda objeción se refiere a que, por el mandato de optimización del principio de reserva de ley (parámetro de corrección), el Reglamento debió procurar desarrollar la mayoría de los criterios posibles previstos en la Ley del IGV y no sólo, por el contrario, desarrollar sólo dos.

No es gratuito que la Ley del IGV haya nombrado seis criterios para determinar la habitualidad, los cuales debieron ser desarrollados por el Reglamento de la Ley del IGV. Lo contrario supone que la delegación haya sido irrelevante o innecesaria.

La tercera objeción refiere a que, cuando se regula la naturaleza y características de la operación como únicos criterios aplicables, en realidad se está realizando una imputación objetiva de habitualidad, la cual sólo está prevista en la Ley del IGV para efectos de la importación de bienes y la reventa. Por lo cual, correspondía que el Reglamento sólo desarrolle todos los criterios de habitualidad y no busque regular objetivamente la habitualidad, ya que ello no le fue delegado.

Lo anterior resulta más razonable si es que tomamos en cuenta que, bajo la definición de servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial, casi cualquier tipo de servicio puede considerarse como habitual, careciendo de total relevancia la regulación de los criterios de habitualidad en la Ley del IGV.

De esta manera, se termina desnaturalizando el concepto de habitualidad contenido en la Ley del IGV. Es decir, el Reglamento no llega propiamente a regular los criterios de habitualidad y ello implicaría que, de considerarse la disposición reglamentaria sobre habitualidad, se ignore por completo los criterios de habitualidad regulados en la Ley del IGV.

En ese sentido, en casos como el del Sr. Castro, no corresponde tomar en cuenta la disposición reglamentaria sobre habitualidad del IGV en la utilización de servicio. Ello es en atención a que dicha disposición vulnera el principio de reserva de ley relativa, excediendo y desnaturalizando la habilitación realizada por la Ley del IGV.

5.3.3 Aplicación de la respuesta del tercer problema jurídico secundario a la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA

Desafortunadamente, la Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA no tomó en cuenta que el Reglamento de la Ley del IGV desnaturalizaba a esta última. En efecto, dicha contradicción de normas supone que no sea posible una interpretación conjunta entre dichas normas, a contrario de lo que decía la Corte Suprema en su Fundamento 4.11 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA.

Sin perjuicio de lo anterior, la Corte Suprema, en el Fundamento 4.9 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA aborda el análisis del servicio oneroso y similar a uno de carácter comercial. En ese sentido, la Corte Suprema señala que el servicio no es oneroso, ya que no lo presta el Sr. Castro.

Ello resulta totalmente errado, ya que la característica de onerosidad es del servicio (para lo cual debe tener una contraprestación que genere rentas de tercera categoría para su percepto). En otras palabras, resulta irrelevante que el Sr. Castro no preste el servicio y sólo sea quien lo utiliza,

debido a que el Sr. Castro es contribuyente por la inversión del sujeto en el IGV, la cual parece desconocer la Corte Suprema.

Asimismo, en el mismo Fundamento 4.9 de la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, la Corte Suprema analiza que el servicio sea similar a uno de carácter comercial. Sin embargo, incurre en el mismo error al señalar que el servicio no tiene tal condición, debido a que se basa en la actividad comercial del Sr. Castro, cuando se requería, en todo caso, un análisis del servicio de financiamiento prestado al Sr. Castro (en particular, analizar que el servicio pueda ser comercializado).

VI. RESPUESTA AL PROBLEMA JURÍDICO PRINCIPAL

No basta con que los servicios sean onerosos y similares a uno con carácter comercial para efectos de considerar a las personas naturales que no realizan actividad empresarial como habituales en la utilización de servicios gravada con IGV.

Por el contrario, en atención al principio de reserva de ley relativa, debe atenderse a los criterios de habitualidad de la Ley del IGV (naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad).

VII. CONCLUSIONES Y/O RECOMENDACIONES

- El principio de reserva de ley protege los elementos configuradores del tributo, entre los cuales se encuentra el aspecto personal de la hipótesis de incidencia.
- Bajo una redefinición del aspecto personal, la habitualidad forma parte del aspecto personal de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios de personas naturales que no realizan actividad empresarial para efectos del IGV.

- El principio de reserva de ley relativa protege la habitualidad al formar esta última parte del aspecto personal de la hipótesis de incidencia de la utilización de servicios por personas naturales que realizan actividad empresarial para efectos del IGV.
- El principio de reserva de ley, en su extensión horizontal, debe analizarse desde cuatro parámetros: voluntariedad, control, decisión y corrección.
- El principio de reserva de ley, en su extensión vertical, debe analizarse en función al contenido material, siendo que sólo los aspectos vitales deben estar regulados necesariamente en la ley.
- El alcance de habilitación realizado por la Ley del IGV, respecto de la habitualidad, dejado al Reglamento cumple con el principio de reserva de ley en sus dos extensiones.
- El Reglamento debió desarrollar los criterios de periodicidad y frecuencia y/o los demás de la Ley del IGV, procurando el desarrollo de todos, en atención al parámetro de corrección.
- Por servicios onerosos y similares a uno de carácter comercial debe entenderse a cualquier tipo de servicio que se realice en el comercio, debido a su amplitud conceptual en la norma reglamentaria.
- El hecho de que el Reglamento de la Ley del IGV no haya desarrollado los criterios de periodicidad y frecuencia atenta contra el principio de reserva de ley, así como el hecho de que no haya procurado desarrollar la mayoría de criterios posibles.
- La Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, debió desarrollar correctamente los conceptos de habitualidad contenidos en la Ley del IGV y su Reglamento, y no realizar una

interpretación conjunta entre normas de diferente rango y contradictorias entre sí.

- La Corte Suprema, en la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, debió aplicar el principio de reserva de ley, ya que el Reglamento excedía la remisión de la Ley del IGV respecto de la habitualidad.
- La Corte Suprema, inclusive, en la Sentencia de Casación No. 8663-2021-LIMA, al analizar que los servicios sean onerosos y similares a uno de carácter comercial, yerra al no enfocarse objetivamente en el servicio prestado al Sr. Castro.

BIBLIOGRAFÍA

ALARCÓN, M. (1892). *Lecciones de Derecho Civil. Instituto de Investigaciones de la Universidad Nacional Autónoma de México.*

ATALIBA, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia Tributaria.* Lima, Editorial Instituto Peruano de Derecho Tributario.

BRAVO, J. (2005). *La imposición al consumo en el Perú. Algunos comentarios en torno a los efectos del IVA en el caso de servicios.*

FERNÁNDEZ, J. (2016). *La interpretación conforme con la Constitución: una aproximación conceptual.* Lima, Revista IUS ET PRAXIS.

GAMBA, C. (2006). *Reserva de Ley y Obligados Tributarios. Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones.* Lima, IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

GRÁNDEZ, P. (2016). *El ascenso de los principios en la práctica constitucional.* Lima, Palestra Editores.

GUASTINI, R. (2014). *Interpretar y argumentar*. Traducido por Silvina Álvarez Medina. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales

HERNÁNDEZ, L. (2001). *El domicilio en el código tributario*. Lima, Revista ADVOCATUS.

HUAMANÍ, R. (2013). *Código Tributario comentado*. Lima, Jurista Editores.

LANDA, C. (2013). *La constitucionalización del derecho peruano*. Lima, Revista Derecho PUCP.

LUQUE, J. (2010). *El aspecto temporal de las Hipótesis de Incidencia del Impuesto General a las Ventas*. Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel.

MENDOZA, M. (2005). Los derechos fundamentales en las relaciones particulares. Madrid, Compendio Temas de Derecho Laboral.

ROMERO, L. (2013). *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*. Bogotá, Revista DIXI.

RUBIO, M. (2003). *Interpretación de las normas tributarias*. Lima, ARA Editores.

SEVILLANO, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario*. Principios Generales y Código Tributario. Lima, Fondo Editorial PUCP.

SPECTOR, E. (2015). *Algunas reflexiones en torno a la teoría de los derechos fundamentales de Robert Alexy*.

VILLANUEVA, W. (2014). *Tratado del IGV, Regímenes General y Especiales*. Lima, Pacífico Editores.

VILLANUEVA, W. (2023). *Fundamentos del Impuesto General a las Ventas*. Lima, Fondo Editorial PUCP.

VILLEGAS, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires, Ediciones De Palma.



SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

Tema: SERVICIOS PRESTADOS POR SUJETOS NO DOMICILIADOS

Sumilla: En el caso en concreto, resulta necesario identificar si la persona natural sin negocio que tomó los servicios prestados por sujeto no domiciliado realiza dicha actividad de forma habitual, y para calificar la habitualidad es necesario considerar la naturaleza, la características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme al artículo 9.2 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y en concordancia con el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, hechos que no logró acreditar la administración tributaria.

Palabras clave: persona natural sin negocio, sujetos no domiciliados, pago de intereses por servicios prestados

Lima, diecisiete de enero de dos mil veintitrés

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

VISTA

La causa número ocho mil seiscientos sesenta y tres guion dos mil veintiuno, Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, el colegiado integrado por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación con arreglo a ley, emite la siguiente sentencia:

I. Materia del recurso

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

Administración Tributaria (SUNAT), mediante escrito del veintiséis de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos diez a doscientos veintisiete del Expediente Judicial Electrónico - EJE), contra la sentencia de vista del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), que confirmó la sentencia de primera instancia, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ciento diecisiete a ciento veintiséis del EJE), que declaró infundada la demanda en todos sus extremos.

Antecedentes

Mediante escrito del cuatro de junio de dos mil diecinueve (fojas doce a veinticinco del EJE), la entidad demandante SUNAT interpone demanda contencioso administrativa postulando las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Nulidad total de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01706-10-2019, que revocó la Resolución de Intendencia N.º 0260140134079/SUNAT y dejó sin efecto la Resolución de Determinación N.º 024-003-0292154.

Pretensión accesoria: Se ordene al Tribunal Fiscal emitir nueva resolución y confirmar la validez de la Resolución de Intendencia N.º 0260140134079/SUNAT.

Como fundamentos de su demanda, señala que las normas tanto de la Ley del Impuesto General a las Ventas como del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas otorgan la calidad de habitual a la utilización de servicios que sean onerosos y similares a los de carácter comercial; por ello, no resulta necesario analizar la situación personal del administrado, es decir, de quien recibe el servicio, pues la norma otorga consecuencia legal directa en caso que dichos servicios presenten las condiciones mencionadas en el reglamento.

Sentencia de primera instancia

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

La Jueza del Décimo Noveno Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante sentencia contenida en la resolución número ocho, del veintinueve de enero de dos mil veintiuno (fojas ciento diecisiete a ciento veintiséis del EJE), resolvió:

DECLARANDO INFUNDADA en todos sus extremos la demanda, obrante de folios 12 a 25. En los seguidos por la **SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA** contra el **TRIBUNAL FISCAL y ALVARO GONZALO CASTRO MENDEVIL MC CUBBIN**, sobre Nulidad de Resolución Administrativa.

Sentencia de segunda instancia

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante la sentencia de vista contenida en la resolución catorce, del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), tuvo como resolución lo siguiente:

CONFIRMARON la sentencia de fecha veintinueve de enero de dos mil veintiuno, obrante de fojas 117 a 126 del Expediente Principal, que declara infundada la demanda en todos sus extremos. En los seguidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y Castro Mendivil MC Cubbin Alvaro Gonzalo; sobre nulidad de resolución administrativa

Del recurso de casación y del auto calificadorio

La parte recurrente interpone recurso de casación, el mismo que es declarado procedente por esta Sala Suprema, mediante el auto calificadorio del diecisiete de agosto de dos mil veintidós (fojas ciento treinta a ciento treinta y siete del cuaderno de casación), por las siguientes causales¹:

a) La vulneración al derecho a una motivación adecuada y vulneración del principio de congruencia.

Fundamenta que la sentencia de vista adolece de motivación, toda vez que no se ha respetado el principio de jerarquía de las normas y de congruencia al justificar su pronunciamiento en premisas fácticas y jurídicamente erróneas, invocando erradamente la interpretación del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a la Ventas, así como del primer párrafo del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, donde exige el examen

¹ Se transcribe la reseña elaborada en su oportunidad.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

de manera concurrente a los criterios establecidos para la calificación de la habitualidad.

b) Interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Menciona que la Sala Superior ha confundido la habitualidad establecida en el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas, toda vez que la sentencia recurrida sostiene que la Sunat ha debido examinar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, considerando que la Sala Superior vulneró la prohibición establecida en el segundo párrafo de la norma VII del Código Tributario, referida a que en vía de interpretación no podrá extenderse las disposiciones a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley.

CONSIDERANDO

Primero: Delimitación del pronunciamiento casatorio

Contextualizado el caso, resulta pertinente hacer algunos apuntes sobre el recurso extraordinario de casación, que delimitan la actividad casatoria de esta Sala Suprema.

1.1. El recurso de casación tiene por fines la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme lo precisa el artículo 384 del Código Procesal Civil, modificado por el artículo 1 de la Ley N.º 29364. En materia de casación, es factible el control de las decisiones jurisdiccionales con el propósito de determinar si en ellas se han infringido o no las normas que garantizan el derecho al proceso regular, teniendo en consideración que este supone el cumplimiento de los principios y garantías que regulan al proceso como instrumento judicial, sobre todo en lo referido al ejercicio del derecho a la defensa de las partes en conflicto.

1.2. El recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los autos puedan haber cometido en la aplicación del derecho, partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados por las instancias de mérito y aceptados por las partes, para

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Constituye antes bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

1.3. Por causal de casación se entiende el motivo que la ley establece para la procedencia del recurso², debiendo sustentarse en aquellas previamente señaladas en la ley. Puede, por ende, interponerse por apartamiento inmotivado del precedente judicial, por infracción de la ley o por quebrantamiento de la forma. Se consideran motivos de casación por infracción de la ley, la vulneración en el fallo de leyes que debieron aplicarse al caso, la falta de congruencia entre lo decidido y las pretensiones formuladas por las partes, y la falta de competencia. Los motivos por quebrantamiento de la forma aluden a infracciones en el proceso³, por lo que en tal sentido si bien todas las causales suponen una violación de la ley, también lo es que estas pueden darse en la forma o en el fondo.

1.4. En el caso en concreto, se ha declarado procedente el recurso de casación por causales de infracciones normativas procesales y materiales. En ese sentido, corresponde, en primer lugar, proceder con el

² MONROY CABRA, Marco Gerardo (1979). *Principios de derecho procesal civil*. Segunda edición. Bogotá, Editorial Temis Librería; p. 359.

³ *Loc. cit.*

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

análisis de la infracción de normas de carácter procesal —de orden constitucional y legal—, desde que, si por ello se declarara fundado el recurso, su efecto nulificante implicaría la anulación de lo actuado hasta donde se advirtiera el vicio, con disposición, en su caso, de un nuevo pronunciamiento por el respectivo órgano de instancia, en cuyo supuesto carecerá de objeto emitir pronunciamiento sobre las infracciones normativas materiales invocadas por la recurrente en el escrito de su propósito; y si, por el contrario, se declarara infundada la infracción procesal, corresponderá emitir pronunciamiento respecto de las infracciones materiales planteadas por la entidad recurrente.

1.5 Asimismo se debe precisar:

*[...] que al término “infracción” —en sentido general— lo podemos asimilar a lo que la doctrina procesal conoce como el error, dentro de él por cierto encontramos al error in iudicando, el error in procedendo y el error in cogitando. Entonces, cuando se denuncia la existencia de una infracción, lo que realmente se hace es evidenciar la existencia de un error en la decisión judicial, la cual —como ya dijimos— puede ser de naturaleza sustantiva o procesal [...]*⁴

En consecuencia, corresponde determinar si existió infracción en la decisión judicial respecto a las normas que la recurrente invocó, que, conforme se puede observar de los fundamentos que la sustentan, son normas que rigen la habitualidad de las personas naturales por utilización de servicios por sujetos no domiciliados.

Segundo: Controversia

2.1 Previo al desarrollo de las causales que fueron declaradas procedentes, es oportuno anotar que la controversia se generó como consecuencia del conflicto consistente en determinar si la persona natural en el caso en concreto, el señor Álvaro Gonzalo Castro Mendivil Mc Cubbin (fallecido, pero representado por su sucesión procesal), se

⁴ CAVANI, Renzo (2016). *Código Procesal Civil Comentado por los mejores especialistas*. Tomo III. Lima, Gaceta Jurídica; p. 342.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

encontraba afecto al impuesto general a las ventas por la utilización de servicios por sujeto no domiciliado.

Tercero: Pronunciamiento respecto a la vulneración del derecho a una motivación adecuada y a la vulneración del principio de congruencia

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

3.2. Uno de los principales componentes del derecho al debido proceso se encuentra constituido por el denominado derecho a la motivación, consagrado por el numeral 5 del artículo 139 de la Carta Política, por el cual se garantiza a las partes involucradas en la controversia el acceso a una respuesta del juzgador que se encuentre adecuadamente sustentada en argumentos que justifiquen lógicamente y razonablemente, sobre la base de los hechos acreditados en el proceso y del derecho aplicable al caso, la decisión adoptada, y que, además, resulten congruentes con las pretensiones y alegaciones esgrimidas por aquellas dentro de la controversia.

3.3. Asimismo, este derecho no solo tiene relevancia en el ámbito del interés particular correspondiente a las partes involucradas en la controversia, sino que también juega un papel esencial en la idoneidad

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

del sistema de justicia en su conjunto, pues no debe olvidarse que una razonable motivación de las resoluciones constituye una de las garantías del proceso judicial directamente vinculada con la vigilancia pública de la función jurisdiccional, por la cual se hace posible conocer y controlar las razones que llevaron al juez a decidir una controversia en un determinado sentido; implica, por ello, un elemento limitativo de los supuestos de arbitrariedad. Por esta razón, su vigencia específica en los distintos tipos de procesos ha sido desarrollada por diversas normas de carácter legal, como los artículos 50 (numeral 6), 121 y 122 del Código Procesal Civil, por los que se exige que la decisión del juzgador cuente con una exposición ordenada y precisa de los hechos y el derecho que justifiquen la decisión.

3.4. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional ha señalado en reiterada y uniforme jurisprudencia, como es el caso de la Sentencia recaída en el Expediente N.º 3943-2006-PA/TC⁵, del once de diciembre de dos mil seis, que el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales no garantiza una motivación extensa de las alegaciones expresadas por las partes, y que tampoco cualquier error en el que eventualmente incurra una resolución judicial constituye automáticamente la vulneración del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la motivación; sino que basta que las resoluciones judiciales expresen de manera razonada, suficiente y congruente las razones que fundamentan la decisión del juzgador respecto a la materia sometida a su conocimiento, para considerar que la decisión se encuentra adecuadamente motivada.

3.5 Con los alcances legales y jurisprudenciales efectuados, corresponde analizar si la Sala Superior cumplió o no con expresar las razones de hecho y de derecho por las cuales resolvió confirmar la sentencia

⁵ Publicada en el portal web de la mencionada institución el veintinueve de agosto de dos mil siete.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

apelada, que declaró infundada la demanda en todos sus extremos, lo cual implica dar respuesta a los argumentos que expone la recurrente como omisión por parte de la Sala Superior.

3.6 Respecto a la causal procesal planteada, versa sobre la motivación de las decisiones judiciales y el debido proceso (vulneración del principio de congruencia). Esta causal se caracteriza por formar parte de los derechos fundamentales recogidos y protegidos en los incisos 3 y 5 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú. En el caso concreto, la parte recurrente SUNAT refiere que la Sala Superior no ha respetado el principio de jerarquía de las normas y de congruencia al justificar su pronunciamiento invocando una interpretación errada del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas así como del primer párrafo del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, interpretación según la cual se exige el examen de manera concurrente de los criterios establecidos para la calificación de la habitualidad.

3.7 Tenemos que la Sala Superior, en torno a la legalidad de la resolución impugnada, señaló en su noveno considerando lo siguiente:

[...] esta Sala Superior considera correcta la conclusión a la que arribó el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 1706-10-2019, consistente: "(...) si bien la utilización de servicios en el país, es una operación gravada con el Impuesto General a las Ventas, en el caso de personas naturales (que utilicen servicios prestados por no domiciliados) que no realicen actividad empresarial (aspecto que no ha sido cuestionado por la Administración), solo serán consideradas como sujetos del impuesto (aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia), cuando realicen de manera habitual tal operación, por lo que al no haberse acreditado tal situación en el caso de autos, el reparo no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo [...]

De lo expuesto por la Sala Superior, se advierte que considera que la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1706-10-2019 no ha incurrido en causal de nulidad, ya que se ha pronunciado respecto a que el reparo emitido por la administración tributaria no se encontraba debidamente sustentado,

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

pues no acreditó que la persona natural que no realiza actividad empresarial efectúe de manera habitual dicha actividad, siendo un requisito indispensable para considerarlo como sujeto al impuesto general a las ventas, por lo que procedió a levantarlo.

3.8 Asimismo en el mismo considerando refiere lo siguiente:

[..] se determina que las personas naturales que no realicen actividades empresariales, pero utilicen en el país servicios de empresas no domiciliadas serán sujetos pasivos del Impuesto General a las Ventas si la Administración Tributaria acredita la habitualidad de sus operaciones, para lo cual debe examinar su “naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones a fin de determinar el objeto para el cual el sujeto las realizó [...]

De lo referido, se advierte que la Sala Superior ha señalado los argumentos por los cuales considera que la administración tributaria debió acreditar la habitualidad de las operaciones de las personas naturales que no realicen actividades comerciales. Asimismo, justifica por qué no corresponde aplicar en el caso concreto el impuesto general a las ventas a la persona natural sin negocio —refiriendo la norma aplicable en el presente caso—, conforme lo dispuesto por el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁶, concordante con lo previsto en el literal c) del numeral 9.1 y el numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo⁷.

3.9 En ese sentido, se concluye, en este extremo, que la Sala Superior ha cumplido con pronunciarse lógica, razonada y congruentemente sobre los fundamentos de hecho, ha valorado los hechos referidos por las partes y ha aportado los argumentos de derecho correspondientes, con lo cual confirma la sentencia de primera instancia, concluyendo que no procedería la afectación del impuesto general a las ventas a la persona

⁶ Publicado el veintinueve de marzo de mil novecientos noventa y cuatro en el diario oficial *El Peruano*.

⁷ Publicada el quince de abril de mil novecientos noventa y nueve en el diario oficial *El Peruano*.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

natural sin negocio, pues no se ha demostrado la habitualidad del contribuyente. Así, el colegiado superior ha permitido conocer cuál fue el razonamiento empleado para llegar a dicha conclusión en los términos señalados por la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 03493-2006-PA/TC antes citado. En consecuencia, corresponde declarar **infundada** esta causal.

Cuarto: Pronunciamiento respecto a la interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas

4.1 La parte recurrente refiere que la Sala Superior sostiene que la SUNAT ha debido examinar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones; por lo que existe una interpretación errónea del numeral 9.2 del artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del numeral 1 del artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, con lo cual se vulnera el principio de legalidad y la norma VIII del título preliminar del Código Tributario al asumir una interpretación de tipo extensiva, pues el colegiado atribuye mayor alcance al contenido expreso del dispositivo legal.

4.2 De lo argumentado por la parte recurrente, se aprecia que las infracciones denunciadas están referidas a la regulación de las personas naturales o jurídicas afectas al impuesto general a las ventas; asimismo, regulan los supuestos de cuándo estas personas estarían sujetas a dicho impuesto, por lo que resulta necesario citarlas:

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo
Artículo 9.- Sujetos del impuesto
[...]

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

9.2 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.

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. [...]

Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo

[...]

Artículo 4.- Para la aplicación de lo dispuesto en el Capítulo III, Título I del Decreto, se observarán las siguientes disposiciones:

1. 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.

[...]

Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

[...]

4.3 Se puede observar que el artículo 9.2 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo regula en qué casos serán sujetos de dicho impuesto según el tipo de persona y su condición. Asimismo, para determinar la habitualidad establece que se calificará con base en los siguientes criterios: naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones, conforme lo establezca el reglamento. Por su parte, el referido artículo del citado reglamento establece que para calificar la habitualidad la SUNAT considerará la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones y, en caso de que se trate de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

4.4 Para una mejor interpretación de la norma citada, se debe tener en cuenta el inciso c) del numeral 9.1 del artículo 9 de la mencionada norma, que regula a los sujetos del impuesto:

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

[...]

9.1 *Son Sujetos del Impuesto en calidad de contribuyentes, las personas naturales, las personas jurídicas, las sociedades conyugales que ejerzan la opción sobre atribución de rentas prevista en las normas que regulan el Impuesto a la Renta, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, patrimonios fideicometidos de sociedades tituladoras, los fondos mutuos de inversión en valores y los fondos de inversión que desarrollen actividad empresarial que:*

[...]

c) *Utilicen en el país servicios prestados por no domiciliados;*

[...]

Asimismo, el inciso c) del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo define al servicio como:

- Inciso sustituido por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 950, publicado el tres de febrero de dos mil cuatro, disposición que entró en vigencia a partir del primer día siguiente al de su publicación, cuyo texto es el siguiente:

c) SERVICIOS:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún [sic] cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. ()*

() Párrafo modificado por el Artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1116, publicado el siete de julio dos mil doce, que entró en vigencia el primer día calendario del mes siguiente al de su publicación, cuyo texto es el siguiente:*

c) SERVICIOS:

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aún [sic] cuando no esté afecto a este último impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero. También se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

4.5 En ese sentido, se puede inferir que, cuando el servicio es utilizado en el país, si bien es prestado por un sujeto no domiciliado, es consumido o empleado en el territorio nacional, por lo que la persona natural o jurídica que realice actividad empresarial o que sea habitual y que utilice los servicios prestados por no domiciliados en el país será contribuyente del impuesto; pues la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no grava operaciones entre consumidores finales. Por ello, **es necesario establecer que el sujeto pasivo en la prestación**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

y en la utilización de servicios debe realizar actividad empresarial o ser habitual.

4.6 En consecuencia, se verificará si la Sala Superior realizó una interpretación correcta de las normas antes citadas, de tal modo que se observe si la SUNAT cumplió con verificar la **habitualidad** conforme a lo establecido por las normas mencionadas, pues tratándose de una persona natural que no realiza actividad empresarial será considerada sujeto pasivo del impuesto general a las ventas cuando desempeñe de manera habitual las demás operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto general a las ventas. Además, para determinar la habitualidad, esta se calificará con base en la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme a lo que establezca el reglamento. Asimismo, corresponde acotar que el Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas establece que siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial.

4.7 Se advierte entonces que la Sala Superior en su considerando noveno refiere que la administración tributaria no verificó la habitualidad, es decir, la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad de las operaciones, conforme lo establece el artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, con el cual concuerda el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. En ese sentido, refiere que la administración tributaria realizó una interpretación parcial del mencionado artículo 4 de dicho reglamento, cuando debía realizar una interpretación integral conjuntamente con el artículo 9 del referido texto único ordenado. Asimismo, la Sala Superior resalta el argumento del Juzgado al referir que

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

este no estaba en la obligación de realizar el examen de los requisitos antes mencionados pues la misma administración tributaria refiere que al interponer el reparo no estimó necesario examinar los requisitos de habitualidad (naturaleza, características monto frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones). Por lo tanto, el reparo no se encuentra debidamente sustentado.

4.8 De lo expuesto, esta Sala Suprema advierte que la Sala Superior evaluó si la SUNAT cumplió con calificar la habitualidad con base en la naturaleza, las características, el monto, la frecuencia, el volumen y/o la periodicidad en las operaciones, conforme lo dicta la ley y su reglamento, y determinó que no cumplió con lo establecido en las normas.

Por su lado, en el recurso de casación, la SUNAT afirma que no era necesario realizar dicho análisis, pues el artículo 4 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas indica que “Tratándose de servicios, siempre se considerarán habituales aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial” y el numeral 9.2 del mencionado artículo 9 de la Ley del Impuesto General a las Ventas señala, en su concepto, que “[...] Conforme lo establece el reglamento [...]”. En conclusión refiere que, para calificar la habitualidad tratándose de servicios solo es necesario verificar que la operación cumpla con la i) naturaleza de ser oneroso y ii) con carácter comercial.

4.9 Por lo que, sobre el primer supuesto (carácter oneroso), que el diecinueve de marzo de dos mil doce la persona natural realiza un giro de cheque por US\$ 500,000.00 (quinientos mil dólares americanos con cero centavos) a favor de la empresa no domiciliada y que dicho pago incluyó la cancelación de intereses por la suma de US\$ 360,877.11 (trescientos sesenta mil ochocientos setenta y siete dólares americanos con once centavos). De dicho análisis, infiere que resulta ser oneroso por el servicio prestado. Sin embargo, **el servicio prestado lo realiza la empresa no**

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

domiciliada y no la persona natural, que es a ella a la que se le inicia la fiscalización. Además, la administración tampoco acredita correctamente el segundo supuesto (carácter comercial), pues refiere que la actividad comercial de la persona natural es el desarrollo de proyectos inmobiliarios y, a pesar de ello, no refiere de dónde obtiene tal información.

4.10 Asimismo, se toma en cuenta que, en la audiencia de vista de la causa del diecisiete de enero de dos mil veintitrés, la misma parte recurrente refirió que para acreditar que el servicio es de carácter comercial, en el caso concreto, se consideró que el servicio prestado viene de afuera y quien ha prestado dicho servicio es una empresa, por lo que estima que es un gasto empresarial. Este argumento no resulta suficiente para considerar que el servicio prestado sea de carácter comercial, pues quien debe calificar como habitual en el caso en concreto es la persona natural domiciliada que ha sido fiscalizada, mas no la empresa no domiciliada que realiza el préstamo. Por lo tanto, no se ha acreditado la habitualidad conforme lo señala la norma antes referida.

4.11 Además, es importante tener en cuenta que no existe norma que regule la cantidad de veces que una persona natural sin negocio deba utilizar un servicio para que se convierta en habitual. Por lo tanto, para calificar la habitualidad es necesario analizar la naturaleza, características, monto, frecuencia, volumen y/o periodicidad de las operaciones y con estos criterios verificar si dichas operaciones son de carácter comercial, conforme una interpretación en conjunto con el numeral 9.2 del artículo 9 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el numeral 1 del artículo 4 del referido Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Por consiguiente, no se observa una interpretación errónea de dichas normas por parte de la Sala Superior. En consecuencia, corresponde declarar **infundadas** estas causales.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 8663-2021
LIMA

DECISIÓN

Por estas consideraciones, **DECLARARON INFUNDADO** el recurso de casación interpuesto por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, mediante escrito del veintiséis de mayo de dos mil veintiuno (fojas doscientos diez a doscientos veintisiete del EJE). En consecuencia, **NO CASARON** la sentencia de vista del veintinueve de abril de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y dos a doscientos dos del EJE), emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima; y **DISPUSIERON** la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria contra el Tribunal Fiscal y la sucesión procesal de Álvaro Gonzalo Castro Mendivil Mc Cubbin (fallecido). Notifíquese por Secretaría y devuélvanse los actuados.

Interviene como ponente la señora Jueza Suprema Tovar Buendía.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

RVMB/ccm