

PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ

FACULTAD DE DERECHO



## Afectación de la Sociedad Francesa de Beneficencia al Impuesto General a las Ventas

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

**Autor**

José Andrés Ruiz Colmenares

**Asesor**

Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León

Lima, 2022



# PUCP

Sistema  
de Bibliotecas

## Declaración jurada de autenticidad

Yo, FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, docente de la Facultad de DERECHO de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de suficiencia profesional titulado:

**Afectación de la Sociedad Francesa de Beneficencia al Impuesto General a las Ventas: Casación N° 3656-2014-LIMA;**

del/de la autor(a)/ de los(as) autores(as)

**RUIZ COLMENARES, JOSÉ ANDRÉS**

dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 36 %. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 28/11/2022.
- He revisado con detalle dicho reporte y confirmo que cada una de las coincidencias detectadas no constituyen plagio alguno.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha: 23 DE ENERO, 2023

Apellidos y nombres del asesor: FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN	
DNI: 0793081	
ORCID: <a href="https://orcid.org/0000-0001-7858-8463">https://orcid.org/0000-0001-7858-8463</a>	
Firma	

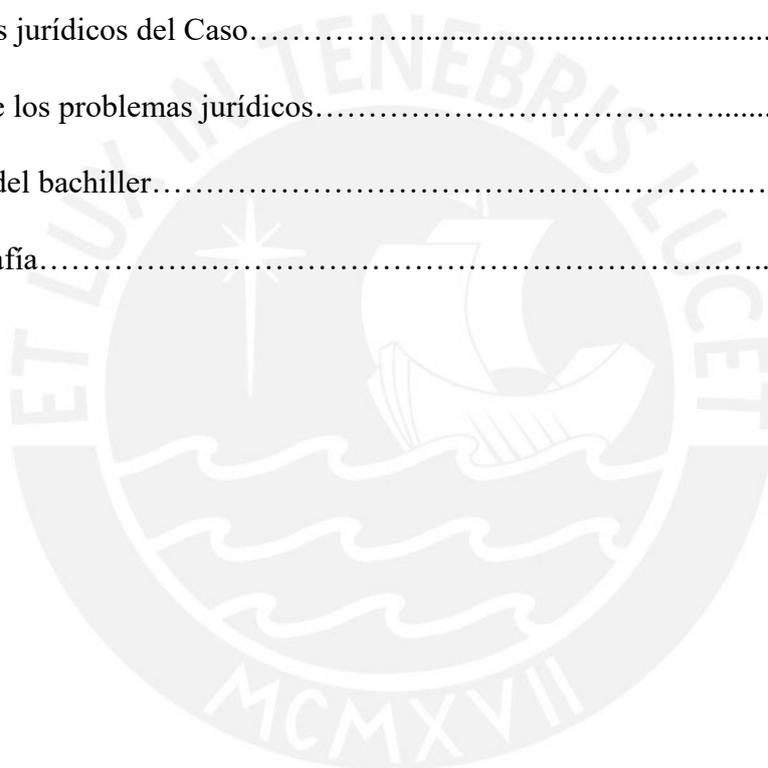
## Resumen

El presente informe tiene por objetivo analizar la posición adoptada por la Corte Suprema en la Casación N ° 3656-2014-LIMA. La controversia central en este caso radica en determinar si los servicios de salud prestados por la Sociedad Francesa de Beneficencia se encuentran afectos al Impuesto General a las Ventas, considerando que esta entidad se encuentra inafecta del Impuesto a la Renta. La Corte Suprema estimó que dicha persona jurídica se encuentra fuera del ámbito de aplicación de las normas del Impuesto General a las Ventas y, por lo tanto, resolvió declarar fundado el recurso de casación. Considero que ello es incorrecto debido a los siguientes argumentos:

1. Siguiendo una interpretación literal y finalista de las normas del Impuesto General a las Ventas se puede concluir que el concepto de servicios no debe estar en relación de dependencia directa de las normas del Impuesto a la Renta, pues estas últimas persiguen una finalidad distinta, cumpliéndose así el aspecto material de la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas.
2. Contrariamente a lo alegado por la Corte Suprema, la Sociedad Francesa de Beneficencia se encuentra regulada por el segundo párrafo del artículo 9° de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
3. El criterio establecido por la Corte Suprema es cuestionable desde el punto de vista constitucional al afectar potencialmente el principio de igualdad.

## Índice analítico

I. Introducción.....	3
II. Justificación de la elección de la Sentencia.....	4
III. Antecedentes del Caso.....	4
IV. Problemas jurídicos del Caso.....	7
V. Análisis de los problemas jurídicos.....	8
VI. Posición del bachiller.....	31
VII. Bibliografía.....	32



## **I. Introducción**

Las personas pueden agruparse de forma lícita con el objetivo de conseguir finalidades comunes. Ello en virtud al derecho de libertad de asociación que se encuentra recogido en inciso 13 del artículo 2° de la Constitución Política del Perú. En el presente caso un grupo de personas formó una asociación sin fines de lucro acogiéndose a la regulación establecida en el artículo 80° del Código Civil. A la asociación se le nombró “Sociedad Francesa de Beneficencia” (en adelante “SFB”).

La SFB se constituyó teniendo “como objeto principal el brindar servicios asistenciales y de salud accesibles a la población peruana, gratuitamente o a través de aportaciones que estén al alcance de la mayoría de la población; extendiéndose dichos servicios a los ciudadanos franceses y descendientes, en caso de probada necesidad, y a entidades de bien social y/o cultural” (Resolución del Tribunal Fiscal N ° 14909-3-2011).

El inciso d) del artículo 18° de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) dispone inafectar del Impuesto a la Renta (en adelante “IR”) a las “entidades de auxilio mutuo”, por lo tanto la SFB estaría inafecta de tal impuesto. Sin embargo, la controversia en este caso radica en determinar si los servicios de salud prestados por la SFB se encuentran afectos al Impuesto General a las Ventas (en adelante “IGV”), lo cual implica analizar el ámbito de aplicación material y personal de este impuesto y evaluar si corresponde interpretar las normas del IGV en función a lo señalado en las normas del IR. En el presente informe se detallan las posiciones de las partes en relación a dicha controversia, así como la posición adoptada por el bachiller.

Cabe señalar que en instancias previas a la Casación N ° 3656-2014-LIMA se ha discutido si la SFB se encuentra o no dentro de la calificación de “entidad de

auxilio mutuo” para efectos del IR; este punto, sin embargo, no será discutido en profundidad en el presente informe. En tal sentido, partiremos de la premisa de que la SFB es una “entidad de auxilio mutuo” y, por lo tanto, le resulta de aplicación el inciso d) del artículo 18° de la LIR.

## **II. Justificación de la elección de la Sentencia**

La prestación de servicios de salud ha cobrado, aun si se puede, una mayor relevancia en los tiempos actuales debido a la crisis provocada por la COVID-19. Es así que las diversas entidades que prestan servicios de salud se han posicionado en la primera línea de batalla contra esta enfermedad.

Las asociaciones sin fines de lucro como la SFB complementan dicha labor mediante la prestación de servicios de salud a la población, de ahí que sea importante determinar si los servicios prestados por este tipo de entidades se encuentran o no gravados con el IGV. Abona a la controversia el hecho de que existan diversas posiciones al respecto y, además, que se discuta la posibilidad de relacionar las normas del IR y del IGV.

## **III. Antecedentes del caso**

1. La Administración Tributaria (en adelante “AT”) inició un procedimiento de fiscalización, emite a la SFB para verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relacionadas con el IR del ejercicio 2003 y el IGV de los periodos de enero a diciembre 2003.
2. Como consecuencia de dicho procedimiento, la AT emitió a la SFB las Resoluciones de Determinación N° 012-003-007517 a N° 012-003-0007541 por el concepto de pagos a cuenta del IR del ejercicio 2003 e IGV de los periodos de enero a diciembre de 2003. En dichos valores la AT observa que la SFB se encuentra afecta a esos tributos y, por lo tanto, requiere que esta regularice el pago de los tributos omitidos más los intereses moratorios correspondientes. Asimismo, la AT se emite las Resoluciones de Multa Nos° 012-002-0007374 a N° 012-002-0007398, por la infracción tipificada en el inciso 1 del artículo 178° del Código Tributario.

3. No encontrándose de acuerdo con dichas resoluciones, la SFB presenta un recurso de reclamación impugnando dichos valores; sin embargo, este recurso es declarado infundado a través de la Resolución de Intendencia N° 0150140004978, emitida el 28 de abril de 2006.
4. Posteriormente, la SFB interpone recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140004978. Dicho recurso fue resuelto por el Tribunal Fiscal (en adelante “TF”) a través de la Resolución N° 14909-3-2011, de fecha 6 de setiembre de 2011. A través de dicha resolución, el TF dispone revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140004978, en lo que se refiere al IR en tanto, señala, que la SFB califica como una entidad de auxilio mutuo, y por ende, se encuentra inafecta del IR.

Por su parte, en cuanto a la aplicación del IGV, para el TF, los servicios de salud prestados por la SFB, se encuentran afectos al IGV, independientemente de que dicha entidad no se encuentre afecta al IR. En ese sentido dispone confirmar la apelada en dicho extremo.

5. Luego la SFB interpone una demanda contencioso – administrativa contra la RTF N° 14909-3-2011 exigiendo que se declare la nulidad parcial del extremo confirmado por el TF.
6. El Juzgado de Primera Instancia del Poder Judicial emite la sentencia de fecha 22 de octubre de 2012 en la que declara “fundada en parte” la demanda. Frente a ello, la Administración Tributaria interpone un recurso de apelación en contra de dicha sentencia.
7. El 21 de noviembre de 2013, la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia declaró infundada la demanda y revocó la sentencia apelada y, mencionando lo siguiente:

“(…), está acreditado que la asociación demandante se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas, independientemente de que se encuentre

inafecta del Impuesto a la Renta, dado que ella realiza servicios comprendidos dentro de su ámbito de aplicación con habitualidad” (considerando tercero de la Casación N ° 3656-2014-LIMA).

8. La SFB presentó recurso de casación en contra de la sentencia antes mencionada por infracción normativa del artículo 3º, inciso c), numeral 1, de la Ley del IGV (en adelante “LIGV”), alegando que la SFB no se encuentra afecta al Impuesto General a las Ventas pues solo se encuentran gravados a dicho impuesto los servicios cuya retribución ser clasificada como renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, situación que no puede configurarse en su caso, porque la SFB califica como una entidad de auxilio mutuo, por lo tanto, inafecta al Impuesto a la Renta, y en ese sentido, sus ingresos no pueden estar comprendidos en ninguna categorización de rentas ( considerando cuarto de la Casación 3656-2014-LIMA).
9. Finalmente, la Corte Suprema emitió la sentencia de Casación N ° 3656-2014-LIMA (en adelante, la “Sentencia”) a través de dicha sentencia dispuso declarar fundado el recurso de casación. La posición adoptada por la Corte Suprema se basó en que la SFB no podía ser considerado contribuyente de acuerdo con el artículo 9 de la LIGV señalando lo siguiente:

“(…), el numeral 9.1 del artículo 9º de la norma en cuestión es aplicable únicamente para aquellos que realicen actividad empresarial (siendo o no empresas propiamente dichas), y que a su vez sean contribuyentes del Impuesto a la Renta. Supuesto dentro del cual no encaja la situación de la demandante, la cual realiza actividad empresarial, pero como medio para alcanzar sus fines de auxilio social. Con relación al numeral 9.2 del artículo 9º del Decreto Supremo N ° 055-99-EF, la demandante tampoco se encuentra dentro de dicho supuesto de hecho, debido a que solo se aplica para aquellas personas que no realicen actividad empresarial, habiéndose determinado en líneas precedentes que la demandante sí realiza actividad empresarial.” (considerando décimo quinto de la Casación 3656-2014-LIMA). [El subrayado es de la propia Corte Suprema]

Asimismo, la Corte también se pronuncia sobre el artículo 3°, inciso c, numeral 1, de la LIGV, indicando que dicha norma no resulta de aplicación al presente caso en función a lo siguiente:

(...) por servicios se entiende a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual recibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto, no se subsume al presente caso; dado que, no puede considerarse que la demandante se encuentra en el ámbito de aplicación de la renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, toda vez que, el presupuesto de hecho (la renta que genera la actora) no se ajusta a la hipótesis de incidencia para estar dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, y tampoco puede considerarse contribuyente, como consecuencia de la inafectación;(…)” (considerando décimo sexto de la Casación 3656-2014-LIMA).

#### IV. Problemas jurídicos del caso

<b>Problemas jurídicos</b>	<b>Preguntas</b>	<b>Motivos de la elección</b>
Primer problema jurídico principal	¿El servicio de salud prestado por la SFB cumple con la definición de servicios del artículo 3°, inciso c, numeral 1, de la LIGV?	Resulta pertinente realizar un análisis del aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV con el fin de analizar si el caso cumple con el referido aspecto.
Segundo problema jurídico principal	¿La SFB califica como contribuyente para efectos del IGV, por los servicios de salud prestados, considerando lo dispuesto en el artículo 9° de la LIGV?	Resulta pertinente realizar un análisis del aspecto personal de la hipótesis de incidencia del IGV con el fin de analizar si el caso cumple con el referido aspecto.

<p>Tercer problema jurídico principal</p>	<p>¿El criterio adoptado por la Corte Suprema afecta potencialmente al principio de igualdad?</p>	<p>El Derecho Constitucional tiene un rol preponderante en el Estado Constitucional de Derecho; por ese motivo, resulta de especial relevancia determinar si adoptar la posición de la Corte Suprema podría generar afectación a dicho principio.</p>
-------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## V. Análisis de los problemas jurídicos.<sup>1</sup>

### 1. Primer problema jurídico principal: ¿El servicio de salud prestado por la SFB cumple con la definición de “servicios” establecida en el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la LIGV?

10. Como se puede apreciar del considerando décimo sexto de la sentencia para la Corte Suprema (en adelante “CS”) el concepto de servicios de la LIGV no se aplica al presente caso de la SFB, pues no se encuentra afecta al IR de tercera categoría. En ese sentido es pertinente aclarar el contenido del concepto de servicios de la LIGV y brindar mi posición personal al respecto.

#### **El concepto de servicios**

11. La primera parte del numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de la LIGV puede ser interpretada, en primer lugar, siguiendo el método de interpretación literal. Para ello debemos remitirnos a lo indicado en dicha norma:

#### Artículo 3 – Definiciones

Para los efectos de la aplicación del Impuesto se entiende por:

(...) c) Servicios

1. Toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual se percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último impuesto;

<sup>1</sup> Análisis y posición fundamentada sobre cada uno de los problemas de la resolución, citando las fuentes en las que se sustenta su posición, e incluyendo su opinión fundamentada sobre la forma en que fue resuelto el caso sobre el que versa la resolución.

incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero.<sup>2</sup>

Como podemos observar, de una lectura literal de la norma, el concepto de “servicios” se verifica si se presenta lo siguiente: i) existe una prestación que una persona realiza para otra; ii) dicha persona percibe una retribución o ingreso que se considera como renta de tercera categoría para efectos del IR- aún que no esté afecto a este último impuesto.

### **Dos interpretaciones de la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto”**

Ahora bien, resulta importante analizar cómo se debe aplicar la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto”. Para ello analizaré dos posiciones sobre la frase y daré mi posición personal.

12. Por un lado, algunos consideran que la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto” comprende únicamente a los sujetos exonerados del IR y no así a los inafectos a dicho impuesto. Esta posición parte de una interpretación sistemática por comparación de normas (comparando el concepto de servicios de la LIGV y los artículos 1, 9, 10 y 22 de la LIR).
13. El punto de partida para analizar la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto”, en esta primera posición, es el artículo 22 de la LIR que especifica lo siguiente:

“(…) las rentas afectas de fuente peruana se califican en las siguientes categorías:

(…) c) Tercera: Rentas del comercio, la industria y otras expresamente consideradas por la ley.

Es decir, para calificar la retribución o ingreso como renta de tercera categoría primero debería ser considerada como renta afecta (lo cual está reulado en el artículo 1 la LIR) y adicionalmente calificar como renta de fuente peruana (lo cual

---

<sup>2</sup> Cabe destacar que el 31 de diciembre de 1993 se aprobó el Decreto Legislativo N° 775 el cual agrega al concepto de servicios la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto”.

está reulado en los artículos 9 y 10 de la LIR). Siguiendo la lógica del artículo 22 la LIR, los sujetos inafectos al IR no pueden obtener rentas de tercera categoría. Lo anterior; sin embargo, podría devenir en una contradicción si dicha norma (artículo 22 de la Ley de IR) es analizada en conjunto con el concepto de servicios establecido en la LIGV, pues en principio requeriría que la renta sea de la tercera categoría, es decir renta afecta al IR, y posteriormente se señala la frase “aun cuando no esté afecto a éste último impuesto”

14. Para salvar esta aparente contradicción se plantea aplicar la lógica de las normas de la ley del Impuesto a la Renta( artículo 1 , 9, 10 y 22 de la ley del Impuesto a la Renta) al concepto de servicios de la LIGV se afirma que la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto” se estaría refiriendo solo a los supuestos exonerados del IR más no así a los inafectos, pues estos no podrían generar renta de tercera categoría según la lógica de las normas del Impuesto a la Renta. Por lo tanto, las operaciones de la SFB al estar inafectas del IR (por el artículo 18 inciso d) de la LIR) a su vez no estarían afectas al IGV (pues no cumplirían con el aspecto material de la hipótesis de incidencia de la Ley de IGV).
15. Esta posición ha sido adoptada, por ejemplo, por el TF en la RTF N ° 933-1-94, En dicha resolución el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

“[ ] cabe referir que las entidades como la recurrente no están exoneradas del IGV, sino que no están sujetas, tanto al Impuesto a la Renta como al Impuesto General a las Ventas; [ ] las no sujeciones implican que las entidades que no generan renta, desde el punto de vista impositivo, no se encuentran incluidas en la hipótesis de incidencia, por lo que su exclusión del marco conceptual de los tributos referidos, opera de suyo, no siendo necesario que se expliciten en el texto legal, que el hecho de que el legislador haga una descripción de las no sujeciones o no incidencias no significa que deban estar escritas, porque fluyen de la propia concepción de tributo”.

16. Dicha posición también ha sido adoptada en parte de la doctrina nacional. Así, Walker Villanueva sostiene lo siguiente:

“De una lectura concordada de ambas normas, la retribución debe ser renta de tercera categoría, aun cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta. Conforme esta interpretación, las prestaciones de servicios para estar gravadas con IGV debían encontrarse dentro del ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta, lo que abarcaría solo a los sujetos exonerados del IR, mas no así a los inafectos, porque solo así la renta podría clasificarse como renta de tercera categoría” (Villanueva 2014: 140).

17. Por otro lado, una segunda posición considera que la frase anteriormente mencionada ( "aun cuando no esté afecto a este último impuesto") comprende tanto a los sujetos exonerados como a los inafectos, ello por dos razones. Primero, siguiendo una interpretación literal de la norma, que excluye expresamente del análisis el hecho de que la entidad se encuentre o no afecta al IR, lo cual hace que sea irrelevante si estas generan o no renta gravada para efectos de dicho impuesto. En este sentido no habría contradicción en el concepto de servicios de la LIGV, pues de manera literal se está incluyendo a los supuestos inafectos del IR. Segundo, pues como señalamos anteriormente, la finalidad del concepto de servicios de la LIGV en la parte que señala que el servicio genere rentas de tercera categoría no es sujetar las normas del IGV a lo que establezca las normas del IR, esto es, no sujeta la aplicación del IGV a que se genere una renta como tal para efectos del IR, sino únicamente a que sea un ingreso proveniente de una actividad listada en el artículo 28 de la ley del Impuesto a la Renta.
18. Esta posición ha sido adoptada también por el TF en la Resolución N ° 303-4-2000, la cual se señala que la Resolución N° 2400-4-96 cambió el criterio establecido en la Resolución N° 933-1 mencionando que el concepto de servicios de la LIGV alude a la categorización de ingresos y no a que se requiera pagar IR (RTF N° 303-4-2000).

Así la Resolución N ° 303-4-2000 del TF menciona lo siguiente sobre el caso de la SFB:

"Que si bien la recurrente, en su calidad de entidad de auxilio mutuo, se encontraba inafecta al Impuesto a la Renta, como lo indicaba el inciso d) del artículo 17° de la Ley del Impuesto a la Renta aprobada por Decreto

Ley N° 25751, vigente en el periodo acotado, las rentas que obtenía calificaban como rentas de tercera categoría, conforme a lo dispuesto en el artículo 28° de la misma Ley, y los servicios que le generaban tales rentas los prestaba de manera habitual, por lo que los mismos se encontraban gravados con el Impuesto General a las Ventas;”

19. En ese mismo sentido, el doctor Carlos Bassallo Ramos, en doctrina, alude a dos posiciones establecidas por el TF. La primera posición que establece que la situación de no sujeción al IR de las entidades de auxilio mutuo genera la no sujeción del IR y del IGV, al no calzar con el concepto de servicios de la LIGV. Una segunda posición se adoptó posteriormente el TF establece que la alusión a la retribución sea renta de tercera categoría del concepto de servicios de la LIGV se refiere solo a que tiene que tener tal naturaleza al estar listada en el artículo 28 de la LIR (Bassallo 2008: 38).

20. Sobre estas dos posiciones el doctor Carlos Bassallo Ramos menciona lo siguiente:

Actualmente existe consenso en cuanto a la adopción de la segunda posición. Al respecto, tenemos el caso de las entidades de auxilio mutuo que si bien están inafectas del Impuesto a la Renta sí se encontrarían gravadas con el IGV por los servicios que presten en forma habitual.” (Bassallo 2008: 38).

### **Posición personal**

21. Considero que la frase “*aun cuando no esté afecto a este último impuesto*” debe ser interpretada en forma literal con el texto completo del concepto de servicios, de la LIGV, y se debe tomar en consideración que la mención que hace la LIGV a las rentas de tercera categoría es referencial, no sujetando la aplicación de las normas del IGV a normas del IR.

22. En ese sentido también resulta importante resaltar que se debe tomar en cuenta la finalidad de las normas del IGV, las cuales se encuentran dirigidas a gravar todas las operaciones de la cadena de comercialización y distribución, más allá de la regulación que se les otorgue a los ingresos provenientes de dichas actividades

para efectos del IR. Por tanto, la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto” se refiere tanto a los sujetos exonerados como los inafectos del Impuesto a la Renta. Por consiguiente, los servicios de salud prestados por la SFB cumplen con el aspecto material de hipótesis de incidencia del IGV.

### **Conclusión del primer problema jurídico principal**

23. El servicio de salud prestado por la SFB encaja dentro del concepto de servicios de la LIGV y, por lo tanto, cumple con el aspecto material de hipótesis de incidencia del IGV, en tanto se verifica que existe una prestación que una persona realiza para otra y la SFB obtiene una retribución puede ser clasificada dentro de la renta de tercera categoría al estar incluida en la relación de rentas del artículo 28° de la LIR.
24. Es importante resaltar que la frase “aun cuando no esté afecto a este último impuesto” debe ser interpretada en forma literal, con lo cual no existe ninguna contradicción. En efecto, como hemos indicado, dicho concepto, al aludir a rentas de tercera categoría, se refiere en forma referencial al listado de actividades del artículo 28° de la LIR y no requiere que el hecho se encuentre afecto al IR. Ello se puede también se puede colegir de la finalidad de las normas del IGV que buscan gravar todas las operaciones en la cadena de comercialización y distribución.
2. **Segundo problema jurídico principal: ¿La SFB califica como contribuyente para efectos del IGV, por los servicios de salud prestados, considerando lo dispuesto en el artículo 9° de la LIGV?**

#### **Ideas previas**

25. Hay dos ideas previas a plantear mi posición sobre la calificación como contribuyente para efectos del IGV de la SFB que me gustaría mencionar y las analizo en las siguientes líneas:

#### **Idea previa 1 (norma aplicable)**

26. Resulta importante, al tocar el tema del artículo 9° de la LIGV, mencionar que la Corte Suprema, al argumentar su posición, utiliza una norma no aplicable al caso. Ello lo explicaré en estas primeras líneas de este segundo problema jurídico principal.

27. El origen del caso fue un proceso de fiscalización efectuado por el ejercicio 2003, lo que se puede observar de los primeros párrafos de la RTF N ° 14909-3-2011. En ese sentido, la norma aplicable al caso es la que rigió en el año 2003.
28. Para el ejercicio 2003 la norma aplicable es el artículo 9° de la LIGV aprobada en la modificación del Decreto Legislativo N ° 821, mediante Ley N ° 27039 y publicada el 31 de diciembre de 1998. La cual menciona lo siguiente:

“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:

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

Tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean habituales en dichas operaciones.

También son contribuyentes del Impuesto la comunidad de bienes, los consorcios, joint ventures u otras formas de contratos de colaboración empresarial, que lleven contabilidad independiente, de acuerdo con las normas que señale el reglamento.”

29. Sin embargo, la norma usada por la casación es la norma vigente para el 26 de mayo de 2015, esto es, para la fecha de emisión de la Casación. Ello resulta evidente pues el artículo 9 de la LIGV citado en el considerando sexto de la casación que contiene modificaciones que se hicieron después de las operaciones materia de controversia.
30. Por ejemplo, el considerando sexto de la Casación cita un artículo 9 de la ley de IGV que divide sus párrafos en 9.1, 9.2 y 9.3, sin embargo, esa modificación se

- introdujo recién en el 3 de febrero de 2004 con el Decreto Legislativo N° 950, es decir, con posterioridad al 2003 (año de los hechos del caso).
31. También, es posible notar en la cita del mencionado considerando (sexto) que el artículo 9 de la LIGV citado menciona en el primer párrafo la frase “ que desarrollen actividad empresarial” lo cual no fue explícito hasta el 3 de febrero de 2004 con el Decreto Legislativo N° 950, es decir, con posterioridad al 2003 ( año de los hechos del caso).
  32. De igual modo, y muy relevante, el considerando sexto de la Casación cita un artículo 9 de la ley de IGV el cual incluye en el primer párrafo una consideración especial a la importación de bienes intangibles, la cual es una modificación introducida recién el 16 de noviembre de 2014 con la Ley N° 30264.
  33. Adicionalmente, el considerando sexto de la Casación incorpora a el segundo párrafo del artículo 9 de la LIGV mención a la importación de bienes afectos, una consideración especial hacia la habitualidad remitiéndose en última instancia al reglamento, y la regulación de la habitualidad en el caso de vehículos usados. Las tres menciones antes aludidas corresponden a la modificación efectuada el 3 de febrero de 2004 con el Decreto Legislativo N° 950, es decir, con posterioridad al 2003 (año de los hechos del caso).
  34. De estas cuatro evidencias se puede colegir que la CS cita una norma no aplicable al caso.
  35. Resulta pertinente evidenciar, en caso la cita haya sido intencionada por la CS, que en materia tributaria no procede la aplicación retroactiva de las normas. Así lo ha explicitado el Tribunal Constitucional (en adelante “TC”) que menciona que para la materia tributaria rige la teoría de los hechos cumplidos y consecuentemente el principio de aplicación inmediata de las normas (fundamento 12 de la Sentencia 0002-2006-PI/TC del TC).
  36. Por lo tanto, ninguna de las cuatro modificaciones al artículo 9 de la Ley de IGV explicadas en las líneas precedentes y citadas en el considerando sexto de la casación resultan aplicables al presente caso. Sin perjuicio de ello se proseguirá el análisis asumiendo que el referido artículo está bien utilizado.

#### **Idea previa 2 (cita incorrecta de la CS)**

37. La segunda idea gira en torno al derecho de asociación y su protección constitucional en relación con la obtención de beneficios económicos, como se aprecia en los considerandos décimo tercero y décimo cuarto de la sentencia de la Casación.
38. Así, la sentencia de la Casación cita a la sentencia del TC N° 1027-2004-PA/TC, mencionando lo siguiente: “la proscripción de una finalidad lucrativa no impide que la asociación pueda realizar actividades económicas; ello en la medida en que, posteriormente, no se produzcan actos de reparto directo o indirecto entre los miembros de la asociación. (...)”
39. El concepto es correcto, pues se explica que el lucro está asociado a la repartición de utilidades más allá de si se obtengan benéficos económicos o no. Sin embargo, la redacción y la cita no son apropiadas pues de la lectura de la sentencia del TC N° 1027-2004-PA/TC se puede observar que la cita comienza con la palabra “prescripción” en vez de la palabra “proscripción” (palabra que emplea la Casación).
40. Si vamos al significado de la palabra “proscripción” que, según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (en adelante “DLE”), es “acción y efecto de proscribir” (Real Academia Española, 2014). En ese sentido corresponde saber qué significa “proscribir”. Según el DLE, “proscribir” es “Excluir o prohibir una costumbre o el uso de algo” (Real Academia Española, 2014). Entonces la idea se leería de la siguiente manera, la exclusión (o prohibición) de una finalidad lucrativa no impide que la asociación pueda realizar actividades económicas.
41. En cambio, el significado sería distinto si se emplea la palabra prescripción en la cita antes mencionada. Según el DLE, “prescripción” es “Acción y efecto de prescribir” (Real Academia Española, 2014). Por consiguiente, habría que buscar el significado de “prescribir”.
42. Según el DLE, “prescribir” es “Preceptuar, ordenar, determinar algo” (Real Academia Española, 2014). Entonces puede haber un abanico de posibilidades, por ejemplo, se podría argumentar que proscripción está referido a prohibición y prescripción a determinación de algo. En ese sentido, habría una diferencia entre la cita de la CS y lo mencionado por el TC. La diferencia es ligera ciertamente,

sin embargo, no deja de ser preocupante que una instancia como la CS no emplee el lenguaje correcto al citar al TC.

### **¿Qué propone la Corte Suprema en relación a la calificación como contribuyente de la SFB para efectos de la Ley de IGV?**

43. La CS plantea su posición respecto a la calificación como contribuyente para efectos del artículo 9 de la LIGV de la SFB en el considerando décimo quinto de la sentencia de Casación. El cual ha sido citado en el presente trabajo de suficiencia profesional (en adelante “TSP”) en el punto 9.

#### **Análisis de la posición de la CS**

44. Dividiré las ideas del considerando décimo quinto de la sentencia de la CS en tres partes para facilitar el análisis.

45. La primera parte gira en torno al concepto de actividad empresarial que toma la CS y conlleva a una revisión de los conceptos de empresa para personas jurídicas domiciliadas y su aplicabilidad al IGV.

46. La segunda parte está referida al planteamiento de una definición de empresa para personas jurídicas domiciliadas de acuerdo con la ley de IGV.

47. La tercera parte tiene que ver con el requisito, plateado por la CS, para las personas jurídicas de ser contribuyente del IR para encajar en el primer párrafo del artículo 9° de la LIGV.

#### **Primera parte de análisis del considerando décimo quinto**

48. La CS al argumentar su posición sobre el caso de la SFB menciona que para estar afecto al primer párrafo del artículo 9° de la LIGV es necesario realizar actividad empresarial (siendo o no empresas propiamente dichas). En ese sentido, podemos entender que para la CS el primer párrafo del artículo 9 de la LIGV resulta aplicable a empresas y no empresas, es decir, a todos los operadores económicos. Esta idea se ve corroborada con el considerando décimo cuarto del cual se desprende que para la CS “actividad económica” es un sinónimo de “actividad empresarial”. Esta clasificación de la CS no es correcta. Las razones las expondré en las siguientes líneas:

49. La razón es que, si “actividad económica” es sinónimo de “actividad empresarial” y, por consiguiente, todos los operadores económicos que son personas jurídicas calzarían en el primer párrafo del artículo 9 de la LIGV no tendría sentido que exista para personas jurídicas el segundo párrafo del artículo 9 de la Ley de IGV.
50. En ese sentido, corresponde desarrollar el concepto de actividad empresarial y, por consiguiente, qué es empresa. Pues ambos conceptos están lógicamente relacionados.
51. ¿Qué es actividad empresarial? Según el DLE, “actividad” es un conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad (Real Academia Española, 2014). Asimismo, el término “empresarial”, también en el DLE, se define como perteneciente o relativo a las empresas o a los empresarios (Real Academia Española, 2014). En ese sentido, la actividad empresarial es un conjunto de operaciones pertenecientes a los empresarios o empresas.
52. Como es lógico actividad empresarial nos remite al concepto de empresa. Por lo que resulta importante determinar, ¿qué es empresa?
53. Empresa es la entidad que realiza la actividad empresarial. Según el DLE, se entiende por “empresa” a aquella “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos” (Real Academia Española, 2014). El problema con esta definición del lenguaje común es que existen términos específicos de derecho que han sido desarrollados por la jurisprudencia. Por ejemplo, el lucro. Según el DLE, lucro es una “Ganancia o provecho que se saca de algo” (Real Academia Española, 2014).
54. Sin embargo, como lo señala la casación al citar la sentencia del TC N ° 1027-2004-PA/TC el lucro está asociado a la repartición de utilidades más allá de si se obtengan benéficos económicos o no. Por lo tanto, la interpretación literal, del lenguaje común, resulta insuficiente. En ese sentido, debemos examinar el concepto de actividad empresarial y el de empresa desde otros métodos de interpretación. Particularmente en esa sección analizaré las interpretaciones sistemáticas por comparación entre el artículo 9 de la ley del IGV con normas del derecho constitucional, del derecho mercantil (que esencialmente sigue al derecho constitucional) y del Impuesto a la Renta.

55. En el caso del artículo 9° de la LIGV resulta pertinente mencionar que no existe una remisión a la LIR, para definir actividad empresarial. Por lo tanto, se debe buscar otras alternativas para definir ese concepto.
56. Debido a la problemática antes expuesta en el siguiente cuadro expongo los distintos conceptos de empresa que podrían ser aplicables al presente caso pues comprenden a personas jurídicas domiciliadas y que han sido recogidos de diversas fuentes (sentencias del TC, doctrina, entre otros)

Para el Derecho Constitucional	Para el Derecho Mercantil	Para el Impuesto a la Renta
Considerando 11 de la sentencia N° 3330-2004-AA/TC : "la expresión 'empresa' alude a una actividad económica organizada para los fines de la producción o el cambio de bienes y servicios y entre sus elementos constitutivos se considera a la organización y la dirección, a los cuales se suman los bienes, el capital y el trabajo".	El Dr. Vincent Culiá lo define de la siguiente manera: “el concepto de ‘empresa’, es el círculo o concepto más amplio- el que abarca más destinatarios de las normas- porque está constituido por todos los operadores económicos que actúan autónomamente o bajo responsabilidad propia en el mercado” (Vicent Chuliá pp 169 2012: citado por Murillo 2018). El mismo autor agrega: “La definición es amplia y tautológica engloba a las personas físicas y jurídicas y no exige	El termino empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría. (Artículo 4 Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante “RLIR”)).

	<p>cualificaciones en la actividad desarrollada, tales como que se 'programada' que se realice con un sentido de 'economicidad', y menos aún que tenga que desarrollarse ' con ánimo de lucro'" (Vicent Chuliá pp 168 2012: citado por Murillo 2018).</p>	
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

57. Antes de empezar el análisis de los conceptos antes mencionados debo hacer una precisión. Todos los conceptos aplican para personas jurídicas domiciliadas, pues el caso planteado para el presente TSP trata de una persona jurídica domiciliada en el Perú. Por lo tanto, se acotará el análisis para el caso de personas jurídicas domiciliadas en el Perú.
58. Partiremos mencionando que las definiciones de empresa del Derecho Constitucional como la del Derecho Mercantil son muy amplias incluyendo bajo el concepto de empresa a las asociaciones sin fines de lucro. Ello cumple una finalidad para efecto de las respectivas áreas antes señaladas. Pues para el derecho constitucional tener una definición amplia de empresa resulta coherente con el derecho a la libertad de empresa del artículo 59 de la Constitución y el derecho a participar, en forma individual o asociada, en la vida económica de la Nación dispuesto en el artículo 2 inciso 17 de la Constitución. En el caso del Derecho Mercantil se conserva una definición amplia de empresa siguiendo la lógica recogida por el Derecho Constitucional que se ampara en los artículos de la Constitución antes citados (Murillo 2018: 1).
59. Lo mencionado en las líneas precedentes no obliga al Derecho Tributario. Ello pues es una rama que tiene autonomía en términos conceptuales y un concepto amplio no tendría lógica con la alusión a personas jurídicas del segundo párrafo

del artículo 9 de la LIGV. Ello pues el segundo párrafo del artículo 9 de la LIGV refiere a personas jurídicas las cuales no realicen actividad empresarial y con una definición amplia de empresa como la del Derecho Constitucionales o la del Derecho Mercantil no habría ninguna persona jurídica que calcé en el supuesto del segundo párrafo del artículo 9 de la ley de IGV.

60. En el sentido de lo antes mencionado desestimo los conceptos de empresa que sostienen el Derecho Constitucional y Derecho Mercantil. Así proseguiré el análisis del concepto de empresa dentro del Impuesto a la Renta.
61. Dentro del IR en el artículo 4 del RLIR se menciona lo siguiente para el caso de una persona jurídica domiciliada como es el presente caso: “El termino empresa comprende a toda persona o entidad perceptora de rentas de tercera categoría” (artículo 4 del RLIR.)
62. Sobre el concepto de empresa del RLIR no tiene sentido en los términos de IGV. Ello pues estaría sujetando el aspecto subjetivo del IGV a la afectación en el Impuesto a la Renta. Cuando ambos son impuestos que gravan distintas manifestaciones de riqueza y, por lo tanto, tienen lógicas distintas.
63. He de mencionar nuevamente que el artículo 9 de la LIGV no hace una remisión a las normas del IR para definir actividad empresarial y, por lo tanto, empresa con mayor razón si pensamos en el caso de personas jurídicas. Ello refuerza la posición de que en realidad el artículo 9 de la LIGV no se está sujetando a las normas del Impuesto a la Renta. En el sentido de lo antes mencionado desestimo el concepto de empresa del RLIR para efectos de interpretar el artículo 9 de la LIGV.
64. Conclusión los conceptos de empresa antes explicados no son aplicables al artículo 9 de la ley de IGV conforme se puede apreciar en el análisis esbozado en las líneas precedentes.

### **Segunda parte de análisis del considerando décimo quinto**

65. Considero que ante la ausencia de conceptos de empresa aplicables al artículo 9 de la LIGV es posible elaborar un concepto a partir de la propia norma y la autonomía del derecho tributario. Cabe acotar que este concepto de empresa propuesto comprende a personas jurídicas domiciliadas.

Concepto de empresa propuesto para el IGV

“Para efectos tributarios la empresa viene a ser un sujeto en cuyo interior existe la conjunción de conjunción de capital y trabajo constituida con una finalidad lucrativa (reparto de utilidades)” (Ruiz De Castilla 2021: volumen II pp. 41) que realice operaciones gravadas con el IGV (definición propuesta).

66. Si bien la cita con la cual inicia la definición propuesta la considero correcta para los fines del IGV. Resulta pertinente mencionar que la misma la elaboró el autor en un libro de IR. Ello resulta evidente pues tras la misma el propio autor menciona lo siguiente: “Este sujeto es capaz de obtener rentas afectas” (Ruiz De Castilla 2021: volumen II pp. 41). Aclarado ese punto es pertinente analizar la definición propuesta y su correspondencia para los fines del IGV.
67. Comenzaré mencionado la lógica de la conjunción capital y trabajo para la definición de empresa en el derecho Tributario y luego seguiré con la concordancia de este aspecto con la doctrina de Impuesto General a las Ventas.
68. Lo primero que mencionaré es que no se trata de reinventar la concepción de empresa que se tiene en el derecho, sino que lo que hay que hacer es amoldarla a las particulares tributarias del IGV en el artículo 9 de la LIGV.
69. En el sentido de lo antes mencionado considero que la concepción de empresa como conjunción de capital y trabajo es acertada, como punto de partida. Ello pues como ya mencioné no se trata de reinventar el concepto de empresa sino de amoldarlo a la regulación de la LIGV. En particular por la importancia del Derecho constitucional es relevante tomarlo en cuenta. Esta rama del derecho conforme a la sentencia N° 3330-2004-AA/TC, mencionada en la anterior sección, alude que el concepto de empresa se caracteriza por una organización. Considero que esta organización a la que alude la sentencia del TC es entre el capital y el trabajo.
70. En doctrina de IGV se ha esbozado en concordancia con la conjunción de capital y trabajo en alusión al concepto de empresa. Así el Dr, Walker Villanueva y el Dr. Bravo Sheen mencionan lo siguiente respecto del primer párrafo del artículo 9 de la ley de IGV:

“[...]La intención del legislador es la de considerar como sujetos pasivos del Impuesto a aquellas personas naturales o jurídicas que realicen operaciones

comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto y que adicionalmente realicen actividad empresarial, entendida la misma como la proveniente de la conjunción de capital y trabajo [...]” ( Villanueva Gutiérrez y Bravo Sheen 1998: 19)

71. En ese mismo sentido comenta, también, el Dr, Bravo Cucci señalando lo siguiente:

“[...] En buena cuenta, debe advertirse que la intención del legislador es la de considerar como sujetos pasivos del impuesto a aquellas personas naturales o jurídicas que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto y que adicionalmente realicen actividad empresarial, entendida la misma como la proveniente de la conjunción de factores productivos capital y trabajo. [...]”

72. Un segundo aspecto a analizar es la finalidad lucrativa (reparto de utilidades). Para estos efectos primero aludiré a las diferencias entre personas jurídicas y luego proseguiré con la parte del reparto de utilidades.

73. He de mencionar que para encontrar la definición de actividad empresarial y de que es empresa para efectos del artículo 9 de la LIGV se debe entender que para el artículo 9 de LIGV existen personas jurídicas que realizan actividad empresarial y las que no. Por lo tanto, existen diferencias entre personas jurídicas. Ante ello debo indicar que resulta difícil encontrar diferencias solidas entre personas jurídicas. Sin embargo, hay una que me parece que es la más cercana a lo que se quiso regular en artículo 9 de la Ley de IGV. Esta es la finalidad lucrativa.

74. Para explicar la finalidad lucrativa como una diferencia entre personas jurídicas que ir al origen del termino persona jurídica. **Por lo que entiendo sería correcto remitirme al derecho privado.**

75. En el derecho privado se ha tomado la diferencia de la finalidad de lucro entre personas jurídicas ello es recogido, por ejemplo, en el Quinto Pleno Casatorio Civil (en adelante “QPCC”) (Casación 3189-2012- Lima Norte). En dicha sentencia se menciona que a diferencia entre las personas jurídicas no lucrativas y las lucrativas se encuentra en la finalidad que se busca en ambos tipos de personas jurídicas. En el caso de las personas jurídicas lucrativas se persigue el reparto de utilidades entre sus miembros. Por otro lado, en las personas jurídicas no lucrativas la orientación está hacia la consecución de fines comunes altruistas,

es decir, no se destina al reparto de utilidades entre sus miembros más allá de que se generen excedentes o no (considerando 52, 54 y 55 de la Casación 3189-2012-Lima Norte).

76. De este QPCC, antes mencionado, se puede concluir que el lucro si es una diferencia entre personas jurídicas para el derecho privado. Debiendo adicionar que el concepto de empresa del artículo 9 de la LIGV es más amplio que el de persona jurídica, pues de lo contrario no regularía la cantidad de supuestos que regula (Personas naturales, Personas jurídicas, etc.). En este punto la pregunta que uno puede hacerse es ¿por qué no aplicar el lucro como diferencia entre personas jurídicas en la regulación del al artículo 9 de la LIGV?
77. Considero, ante esta pregunta, que si se puede usar el lucro como diferencia entre personas jurídicas en la regulación el artículo 9 de la LIGV, pues resulta lógico en razón a los argumentos planteados y del hecho que exista el QPCC se evidencia que hay una cierta claridad de estos conceptos en el derecho privado que es de donde parte esta diferencia entre personas jurídicas. Por lo tanto, acertada la definición propuesta en este aspecto.
78. De acuerdo a lo esbozado en líneas previas podemos concluir que el ánimo de lucro para las personas jurídicas sí importa. Por lo tanto, esta distinción del Derecho Privado entre las personas jurídicas con ánimo de lucro y las que no puede extrapolarse al IGV.
79. En otro apartado, pero no por ello menos importante, se encuentra el hecho que la definición propuesta alude a que se tenga que realizar operaciones gravadas con el IGV. Ello resulta lógico y coherente pues, como ya se ha mencionado, las lógicas referidos impuestos son distintas y que si no realizaría operaciones gravadas un sujeto no estaría afecto al IGV ello pues no cumpliría con el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV entonces de nada cabría el análisis de los demás aspectos, como el aspecto subjetivo analizado en este problema jurídico.
80. Por lo expuesto concluyo que la definición propuesta es adecuada para el caso del artículo 9 de la LIGV.

### **Tercera parte de análisis del considerando décimo quinto**

81. El Considerando décimo quinto de la Casación plantea que para ser contribuyente, en los términos del primer párrafo del artículo 9° de la LIGV, es un requisito ser contribuyente del IR. Ello se lee en concordancia con el considerando sexto en donde la Corte Suprema que subrayó lo siguiente:

“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 (...)”  
[subrayado por la propia CS].

82. Lo anterior no es correcto y parte de una interpretación errada del artículo 9° de la LIGV.

83. Ello, pues el primer párrafo del artículo 9° de la LIGV, cuando hace referencia a la opción sobre atribución de rentas de las normas del IR, no hace alusión a las personas jurídicas, puesto que las personas jurídicas no pueden ejercer la atribución de rentas de acuerdo a las normas de la LIR.

84. En ese sentido, corresponde mencionar que ser contribuyente del IR no es un requisito, para las personas jurídicas, para ser considerado contribuyente en los términos del primer párrafo del artículo 9° de la LIGV.

### **Posición personal sobre el caso de la SFB a efectos del artículo 9 de la Ley de IGV**

85. En esta sección planteo la clasificación que considero correcta para el caso de la SFB en relación al artículo 9 de la ley de IGV y evaluó si cumple con el aspecto subjetivo de la hipótesis de incidencia de la Ley de IGV.

### **Clasificación de la SFB en relación al artículo 9 de la ley de IGV**

86. Considero que en relación a la clasificación de la SFB en relación al artículo 9 de la LIGV debe tomar importancia a lo esbozado en doctrina sobre mismo artículo.

87. Así, me remito a lo explicitado por el doctor Ruiz de Castilla quien menciona lo siguiente:

“(…) se puede sostener que los aspectos subjetivos de la hipótesis de incidencia tributaria en materia de servicios vienen a ser la empresa, casi empresa (habitualidad) y ciertos entes colectivos que no tienen personería jurídica, (…)” (Ruiz de Castilla 2021: Volumen III pp. 64) [el subrayado es mío].

88. En el sentido de la cita anteriormente mencionada, para evaluar si la SFB tiene la calidad de contribuyente para efectos de la LIGV, existen tres opciones: i) la empresa, ii) la casi empresa y iii) el ente colectivo sin personería jurídica. Estas tres opciones se correlacionan con los tres párrafos del artículo 9 de la ley de IGV.
89. El primer paso para el análisis es eliminar el concepto “ente colectivo sin personería jurídica” ello debido a que, como ya se ha explicado en la introducción, la SFB tiene personería jurídica en base al artículo 80° del Código Civil.
90. Otro rasgo característico y relacionado con el aspecto subjetivo del IGV es que la SFB es como ya se ha mencionado una asociación sin fines de lucro. En doctrina respecto del segundo párrafo del artículo 9 de la LIGV se ha esbozado lo siguiente:
91. El Dr, Walker Villanueva y el Dr. Bravo Sheen al respecto comentan:

#### 2.1.2 Sujetos que no realizan actividad empresarial

El segundo párrafo del artículo 9° de la Ley del IGV señala que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos en tanto sean **habituales** en dichas operaciones. Dentro de ese rubro puede clasificarse a las personas naturales que no realicen actividad empresarial, asociaciones civiles sin fines de lucro, fundaciones y comité entre otros organismos con personalidad jurídica. (Villanueva Gutiérrez y Bravo Sheen 1998: 20) [el subrayado es mío]

92. Refiriéndose al segundo párrafo del artículo 9 de la ley de IGV el Dr. Ruiz de Castilla, menciona lo siguiente:

Por ejemplo, una asociación civil sin fines de lucro se dedica a la conservación de la naturaleza, de tal manera que presta servicios de asesoría legal a ciertos gremios que están compuestos por comunidades

nativas en cuyos territorios se llevan a cabo actividades económicas tales como la explotación de petróleo, oro, etc., que son desarrolladas por ciertas empresas. Este servicio de asesoría legal es prestado en el país por parte de una persona que no realiza actividad empresarial. Además, se trata de un servicio que es prestado por los Estudios de Abogados que se encuentran organizados como sociedades anónimas. Por lo tanto, los servicios de asesoría legal que presta la asociación civil sin fines de lucro se encuentran afectos al IGV” (Ruiz de Castilla 2021:67-68). [el subrayado es mío]

93. Por lo tanto, he de mencionar que de acuerdo a la doctrina de IGV y a la definición propuesta en el punto 65 del presente TSP al ser la SFB una asociación sin fines de lucro y no tener fines lucrativos (por lo que no es empresa ni realiza actividad empresarial para los fines del artículo 9 de la LIGV) califica en el segundo párrafo del artículo 9 de la ley de IGV. Esto es, en los términos del Dr. Ruiz de Castilla, califica como una casi empresa (Ruiz de Castilla 2021: Volumen III pp.64) y, por lo tanto, está regulada por el segundo párrafo del artículo 9 de la LIGV y sólo será contribuyente del IGV si realiza operaciones gravadas con el impuesto de forma habitual.

**¿En el caso de los servicios de salud prestados por la SFB cumplen con el requisito de la habitualidad requerida en el segundo párrafo del artículo 9 de la Ley de IGV?**

94. En este punto corresponde verificar si en el caso concreto se cumple con el requisito de la habitualidad que se encuentra presente en el segundo párrafo del artículo 9 de la Ley de IGV vigente para los hechos del caso, es decir el artículo 9 de la Ley de IGV aprobado por la ley N° 27039 y publicado el 31 de diciembre de 1998.

95. Para dicho efecto es pertinente mencionar que el artículo 4 del RIGV aplicable al caso y a los servicios (Decreto Supremo N ° 064-2000-EF) indica que son habituales aquellos servicios similares a los de carácter comercial y onerosos.

96. En el sentido del reglamento citado corresponde mencionar que la SFB, conforme se puedo verificar en fiscalización, presta servicios de salud básicamente a título

oneroso<sup>3</sup> y respecto a si esos servicios son similares con los de carácter comercial es pertinente mencionar que los servicios de salud son también prestados por clínicas privadas que se encuentran típicamente organizadas como sociedades anónimas, por lo que, los servicios de salud prestados por la SFB son similares a los de carácter comercial.

Por lo tanto, la prestación de servicios de salud por parte de la SFB cumple con el requisito de habitualidad en los términos del segundo párrafo del artículo 9° de la LIGV y el artículo 4 del RIGV.

### **Conclusión del segundo problema jurídico principal**

97. La SFB es una casi empresa y, por lo tanto, se encuentra regulada por el segundo párrafo del artículo 9° de la LIGV.

98. Resulta equivocado el planteamiento de la Corte Suprema cuando menciona que es necesario que las personas jurídicas para ser contribuyentes del IGV deban ser contribuyentes del IR.

99. La SFB es contribuyente del IGV al verificarse el supuesto de habitualidad en los términos del segundo párrafo del artículo 9° de la LIGV.

### 3. **Tercer problema jurídico principal: ¿El criterio adoptado por la Corte Suprema afecta potencialmente al principio de igualdad?**

101. En la labor de un juez, este debe guiarse por los principios jurídicos que inspiran el ordenamiento y también por los principios que regulan la materia específica como lo es el principio de igualdad en materia tributaria

### **La aplicación del principio de igualdad**

102. El principio de igualdad ha sido reconocido expresamente en el artículo 74° de la Constitución.

---

<sup>3</sup> Este hecho es mencionado en la RTF N° 14909-3-2011 de la siguiente manera:

“Que por su parte la Administración señala que en la fiscalización realizada se determinó que la recurrente se dedica básicamente a la prestación de servicios de salud a título oneroso, y en menor medida a prestaciones de salud en forma gratuita; siendo del análisis realizado a los componentes de sus ingresos que advirtió que no existen aportes por asociados, toda vez que el 100% de los ingresos corresponden a prestaciones de servicios médicos otorgados a terceros.”

El TC ha desarrollado el principio de igualdad en materia tributaria en la Sentencia N° 5970-2006-PA/TC mencionando sobre este lo siguiente:

“14. En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que **un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales**, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. (STC 0048-2004-P II TC)” [El subrayado es mío]

103. El sentido del principio de igualdad que resulta relevante para el caso planteado es el que se especifica que no se puede modificar arbitrariamente el sentido de los fallos en casos sustancialmente iguales.

#### **¿Cuándo dos casos son sustancialmente iguales?**

104. Para evaluar si dos casos son sustancialmente iguales para el caso planteo dos parámetros: El primero, el análisis de la actividad económica y, el segundo, el análisis de la capacidad contributiva.

105. Respecto al primer parámetro mencionaré que, conforme al análisis de las actividades económicas, dos personas jurídicas que ejerzan las mismas actividades deberían estar gravadas con el mismo impuesto, ello pues serían dos casos sustancialmente iguales.

106. Ejemplo del caso concreto: cuando se trata de una clínica privada, si esta paga el IGV por la prestación onerosa de servicios de salud, entonces la SFB también debería pagarlo, pues realizan las mismas actividades.

107. Respecto al segundo parámetro he de mencionar que la capacidad contributiva se evalúa según el tipo de impuesto del que se trate. Así, el TC en la sentencia N° 0033-2004-AI/TC sobre la capacidad contributiva menciona lo siguiente:

**” (...) podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero; (...)”**[El subrayado es mío]

108. En este caso, el IGV, se trata de un impuesto al consumo, por lo tanto, el indicador de la capacidad contributiva será el consumo. En ese sentido, es pertinente advertir que los consumidores a los cuales se dirigen los servicios de salud de la SFB son de dos tipos: básicamente unos con recursos, que se atienden de manera onerosa, y otros, en menor medida, de escasos recursos, que se atienden de forma gratuita<sup>4</sup>. Las clínicas privadas están dirigidas también a consumidores con recursos; por lo tanto, podemos entender que, entre las clínicas y la SFB, media en la mayoría de casos la misma capacidad contributiva a efectos del IGV. Por ende, las Clínicas privadas y la SFB deberían estar gravadas con el IGV.

109. Ejemplo del caso concreto: un enfermo de la COVID-19 puede pagar si se atendiese en una clínica privada un monto, supongamos, de treinta mil dólares para su tratamiento. En ese sentido, de llegar el caso a la Corte Suprema, esta dispondría que dicha prestación está gravada con el IGV. En cambio, si el mismo enfermo asiste a la SFB, pagaría igual cantidad de dinero por su tratamiento, pero, según la Casación, el pago estaría inafecto al IGV. Considero que, en función al principio de igualdad, ambos casos deberían estar afectos al IGV, pues manifiestan la misma capacidad contributiva.

110. Tomando en consideración los parámetros de actividad económica y capacidad contributiva podemos concluir que para el IGV el caso de una clínica privada y como el de la SFB son sustancialmente iguales, por lo que en función al principio de igualdad deberían estar gravados ambos con IGV.

### **¿El criterio establecido por la Corte Suprema afecta potencialmente el principio de igualdad en materia tributaria?**

111. Entonces, si el caso de alguna clínica privada llegara a la CS y se interpretara conforme al criterio de la sentencia de la Casación, es decir que la clínica privada está gravada con IGV y la SFB no, la segunda sentencia vulneraría el principio de igualdad,

---

<sup>4</sup> Los resultados de fiscalización indican que la SFB presta básicamente servicios de salud onerosos a terceros. Este hecho es mencionado en la RTF N ° 14909-3-2011 y citados en el pie de página número 3 del presente TSP.

pues la CS sostendría un trato diferenciado en el IGV para dos casos sustancialmente iguales.

112. En síntesis, debido a que, entre las clínicas privadas, que sí pagan IGV, y la SFB median las mismas actividades económicas y la misma capacidad contributiva, ambas deberían pagar el IGV en función al principio de igualdad. En ese sentido, sostener un trato diferenciado en el IGV entre ambas entidades sería cuestionable, desde un punto de vista constitucional.

### **Conclusión al tercer problema jurídico principal**

113. Al caso le es aplicable el principio de igualdad. En ese sentido, la Casación es cuestionable desde un punto de vista constitucional al potencialmente afectar el principio de igualdad.

### **VI. Posición del bachiller**

Considero que la pretensión del contribuyente de extender la inafectación dispuesta en el artículo 18°, inciso d), de la LIR al ámbito de aplicación de la LIGV y su amparo por parte de la Corte Suprema en la sentencia de Casación N° 3656-2014-LIMA es cuestionable. Ello debido a los siguientes argumentos:

1. Siguiendo una interpretación literal y finalista de las normas del IGV, se puede concluir que el concepto de servicios no debe estar en relación de dependencia directa de las normas del IR. Pues estas últimas persiguen una finalidad distinta. Cumpliéndose así el aspecto material de la hipótesis de incidencia del IGV.
2. Contrariamente a lo alegado por la Corte Suprema, la SFB se encuentra regulada por el segundo párrafo del artículo 9° de la LIGV.
3. El criterio establecido por la Corte Suprema es cuestionable desde el punto de vista constitucional al afectar potencialmente el principio de igualdad.

## VII. Bibliografía

ALVA MATTEUCCI, Mario

2020: *Aplicación Práctica del IGV e ISC*. Lima, Instituto Pacífico.

BASSALLO RAMOS, Carlos

2008: *Aplicación práctica del IGV*. Lima, Gaceta Jurídica.

BRAVO CUCCI, Jorge

2015: *Fundamentos de Derecho Tributario*. Quinta edición. Lima, Jurista Editores.

BRAVO CUCCI, Jorge

2018: *Teoría sobre la imposición al valor agregado*. Lima, Palestra Editores.

DURÁN ROJO, Luis

2018: “Elementos constitucionales para discernir sobre pertinencia de beneficios tributarios”. *IUS 360*. Consulta: 16 de julio de 2021.

[<http://ius360.com/elementos-constitucionales-para-discernir-sobre-pertinencia-de-beneficios-tributarios/>].

HUAMANÍ CUEVA, Rosendo

2010. *Código Tributario Comentado*. Lima, Jurista Editores.

MURILLO, Javier

2018: “¿Qué es empresa y sociedad para el Derecho Mercantil?” *IUS 360*. Consulta: 09 de setiembre de 2022.

[<https://ius360.com/que-significan-empresa-y-sociedad-para-el-derecho-mercantil/>]

LANDA ARROYO, César

2006: “Los principios tributarios en la Constitución de 1993 una perspectiva constitucional”. *Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller. Temas de derecho tributario y de derecho público*. Lima, Palestra Editores.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

2014: *Diccionario de la Lengua Española*. 23<sup>a</sup> edición. Madrid: editorial Espasa. Consulta: 2 de setiembre de 2021.

[<https://dle.rae.es/>].

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco

2017 *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Lima, Fondo Editorial PUCP.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco

2021 *Derecho tributario peruano. Principios y Fundamentos*. Volumen III Lima, Palestra Editores.

RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco

2021 *Derecho tributario peruano. Impuesto a la Renta*. Volumen II Lima, Palestra Editores

RUBIO CORREA, Marcial

2009: *El sistema Jurídico*. Lima, Fondo Editorial de la PUCP.

SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra

2016: *Lecciones de derecho tributario: principios generales y Código Tributario*. Lima, Fondo Editorial PUCP.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker

2014: *Tratado del IGV: regímenes general y especiales*. Lima, Instituto Pacífico.

VILLANUEVA GUTIÉRREZ, WALKER Y BRAVO SHEEN, DAVID

1998: *La imposición al consumo en el Perú: estudio teórico-práctico de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo*. Lima, Estudio Caballero Bustamante.

