



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

ESTUDIO DEL REGIMEN TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

Susana Mosquera

Febrero de 2005

DERECHO

Instituto de Derecho Humanos

Mosquera, S. (2005). Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del tribunal fiscal. *Revista peruana de jurisprudencia*, 7 (48), 79-116.



Esta obra está bajo una [licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 2.5 Perú](#)

Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura

1. Entidades no lucrativas y entidades religiosas; 2. ¿Por qué un sistema de financiación para las entidades religiosas? 3. Régimen tributario de las entidades religiosas: a) Rasgos básicos del sistema tributario peruano; a.1. Concepto fiscal de entidad no lucrativa; a.2. El impuesto a la renta y el IGV; a.3. Los impuestos municipales; b) Régimen económico de la Iglesia católica; c) Problemas de las entidades religiosas ante el sistema tributario; c.1. El impuesto a la renta; c.2. El IGV; c.3. El impuesto predial; c.4. Los arbitrios municipales.

--

1. Entidades no lucrativas y entidades religiosas

Hablar de financiación de las entidades religiosas exige entrar de nuevo en la estructura del sector no lucrativo puesto que junto a su consideración como entes con fines religiosos, en términos financieros las entidades religiosas se califican como entidades sin fines lucrativos. La ausencia de fines lucrativos en una entidad la califica frente al sistema económico, al mostrar que ella no se procede al reparto de beneficios entre los miembros de esa entidad en el caso eventual de que tales ingresos lleguen a producirse. Pero en el momento actual la dispersión terminológica hace que conceptos similares conceptúen a figuras que, siendo afines no siempre resultan gemelas. Tal es el caso de términos como: sector no lucrativo, tercer sector, sector no gubernamental.

A modo de aclaración previa, es necesario señalar que, el propósito de esta divagación no es otro que el de encontrar acomodo a la financiación que reciben las entidades religiosas determinando en cual de esos conceptos se las debe incluir. Así, el proceso más sencillo es asimilar las entidades religiosas con las asociaciones no lucrativas, pues la ausencia de fines lucrativos es una característica que se observa de forma clara en el modelo de financiación de estas entidades; la búsqueda de beneficios no es ni ha sido nunca el propósito de las entidades religiosas. La actividad de las entidades no lucrativas ha de estar abierta a beneficiarios externos que puedan resultar receptores de las acciones y proyectos de la entidad, excluyendo así, al menos de modo sustancial, la distribución de beneficios entre los miembros de la organización. Nada impide que las personas que trabajan para la entidad, colaborando en la realización de los proyectos de ayuda social, cooperación al desarrollo, educación, cultura, deportes, sanidad, o asistencia entre otros, reciban remuneración por su trabajo en justo pago a la labor realizada, pero lo que está expresamente excluido es el reparto de beneficios económicos, reservados para las figuras asociativas mercantiles.

Confusión común en este terreno es mezclar las entidades no lucrativas con las figuras del asociacionismo no gubernamental, cuando en la práctica sus realidades no son plenamente coincidentes. Así, las ONGs son efectivamente entidades que no tienen la búsqueda de beneficios económicos entre sus objetivos, pero no son las únicas que mantienen ese tipo de actitud ante el hecho económico. Su singularidad en relación al sector no lucrativo no proviene de la ausencia de ánimo de lucro, condición que sí



cumplen, sino de la especial actitud que las ONGs tienen frente al sistema, esto es, frente al Estado. Se caracterizan las ONG precisamente por lo que no son, “gubernamentales” de modo que esa definición en sentido contrario resulta suficiente para catalogarlas como entidades ajenas al organigrama estatal. Así, el sector no lucrativo “tradicional” comprendería entidades que, usando los resortes jurídicos y económicos creados por el sistema se valen de ellos para configurarse como entes de derecho privado pero no mercantiles, con la forma jurídica de asociaciones o fundaciones, aunque tampoco deben descartarse otras opciones, como las cooperativas, mutualidades y otras, que se unen bajo una idea esencial, la ausencia de fines lucrativos. Por su parte, las ONGs también han tenido que acudir al sistema jurídico para constituirse y adquirir personalidad jurídica ante terceros pero una vez logrado ese reconocimiento jurídico han tratado de alejarse del sistema para ser catalogadas en un concepto nuevo, que precisamente aporta agilidad y rapidez frente a los obsoletos métodos del sector público.

En ambos casos, se trata de entidades que carecen de finalidad lucrativa, pero su diferencia está en el modo como, sector no lucrativo y ONGs, enfocan sus relaciones con el sector público. Dentro de esta complejidad terminológica es necesario incluir un nuevo elemento, el concepto de entidad religiosa, que es el punto al que se ha de llegar para hablar del sistema de financiación que pueda aplicarse a estas entidades.

El problema de definición de las entidades religiosas se complica por un sencillo hecho, y es que se trata de entidades que en efecto carecen de fines lucrativos, y al mismo tiempo muestran una independencia orgánica frente al sector público, esto es, también podrían ser catalogadas como “no gubernamentales” y eso no llevaría a incurrir en imprecisión alguna. La singularidad que rodea a las entidades religiosas proviene de la evolución histórica que las entidades no lucrativas y las entidades no gubernamentales han tenido, pues no debe olvidarse que una inicial vinculación de las ONGs con las entidades religiosas puede apreciarse en la mayor parte de los países occidentales. Así pues, para catalogar a las entidades religiosas en relación al sistema de financiación aplicable a las mismas es necesario considerarlas como entes carentes de fines lucrativos, lo cual las hará beneficiarias de las ayudas que el sistema público cree para tales propósitos, pero su condición de entes no gubernamentales esto es, alejados de la estructura organizativa del Estado, las llevará a ser catalogadas en ese grupo.

Se complica la cuestión porque las ONGs son reconducidas, en cuestiones fiscales, al concepto más amplio de entidad no lucrativa. Por ese motivo será oportuno obviar ahora las diferencias que existen entre estas figuras para tratar de llegar a un punto final que permita solventar el problema relativo al tratamiento fiscal que se ha de dar a las entidades religiosas. En ese sentido es necesario destacar un dato inicial y es que la financiación a las entidades religiosas se configura como una forma de cooperación del Estado con las confesiones, en aplicación de lo que se entiende como enfoque positivo del hecho religioso; y se trata de un factor de cooperación que no debería implicar mayores problemas que los del reparto proporcional en la medida de lo posible, atendiendo a responsabilidades y proyectos de esas entidades, -al igual que sucede con la financiación estatal y supranacional de las ONGs-, sin embargo en el caso de las entidades religiosas la financiación es un tema de gran complejidad y polémica.

2. ¿Porqué un sistema de financiación para las entidades religiosas?

Las actividades que las entidades religiosas desarrollan en cumplimiento de sus fines encajan sin mayores problemas en ese concepto de “utilidad pública” propio de las entidades sin fines lucrativos. Así pues, no se cuestiona la consideración de las entidades religiosas como entes sin fines lucrativos de modo que la justificación para aceptar la existencia de un sistema de financiación para las entidades religiosas encuentra en esa dedicación a la acción social su base más sólida. Pero en realidad el problema no deriva de ahí sino del trato que de manera singular reciben las entidades de la Iglesia católica en comparación con las restantes entidades religiosas.

“El régimen económico de las confesiones de modo especial tiene que ver, más que con la libertad religiosa individual, con la libertad religiosa de las confesiones como organizaciones que operan dentro del territorio de los Estados. A diferencia de los individuos, necesitan de una cierta independencia y autonomía económica para llevar a cabo sus actividades religiosas. De las libertas Ecclesiae el no ser objeto de gravámenes en sus bienes por parte del Estado”¹. Y es que desde una concepción amplia de la libertad religiosa, siendo el Estado no confesional, y permitiéndose el ejercicio y participación de todos los grupos religiosos en lo que se puede considerar “factor religioso”, el elemento económico, fiscal o patrimonial se presenta como una cuestión de vital importancia.

La religión, en tanto que faceta que pertenece al ámbito interno de la persona no plantea problema alguno, como ya se ha dicho en páginas anteriores, es la exteriorización del hecho religioso lo que necesita ser protegido por el ordenamiento jurídico. En sentido estricto mi libertad interna, mientras no es manifestada hacia terceros, no precisa de protección por parte del Estado, pero cuando mis creencias salen de mi esfera privada, entonces necesito garantías para su ejercicio. De ese modo surge la necesidad de proteger el ejercicio de libertad religiosa, las manifestaciones de culto, la defensa de los derechos de libertad de pensamiento, de expresión, de asociación, hay necesidad de su defensa porque son derechos que, aún cuando nacen como manifestaciones internas de la libertad individual del ciudadano, precisan de una segunda condición, que viene determinada por el ejercicio externo de ese derecho.

Así, la cuestión religiosa alcanza su mayor relevancia en ese momento en que precisa de la intervención del Estado para garantizar su cumplimiento, por parte de terceros y por parte de las propias instituciones estatales. Y es que, como ya se ha dicho en páginas anteriores, el derecho fundamental de libertad religiosa tiene una variada gama de manifestaciones: el plano interno que en muchas ocasiones queda protegido con el simple reconocimiento de la libertad religiosa como derecho del individuo; un plano colectivo ejercido por la comunidad de fieles, por el grupo que en forma de asociación religiosa se une para poner en práctica sus creencias religiosas, en este segundo supuesto es necesario que el reconocimiento del derecho de libertad religiosa no sólo alcance al individuo sino también al colectivo, a la asociación religiosa que desea practicar libremente sus ritos en un contexto social determinado; y de aquí surge una tercera faceta o manifestación de ese derecho de libertad que afecta de modo muy directo al Estado en que ese derecho se ejercita. Y es que, la libertad religiosa alcanza al Estado en tanto que garante o defensor

¹ Cit. GONZÁLEZ DEL VALLE, J.M. “Régimen económico, patrimonial y fiscal”, (pp. 265-288) en AAVV *Derecho eclesiástico del Estado español*. Pamplona. 1993, p.265.



institucional del cumplimiento y respeto de ese derecho, ya sea a través de la tutela judicial de ese derecho, ya sea a través de la promoción institucional.

El Estado, aún cuando defienda su independencia o separación hacia el hecho religioso, viene marcado por un principio esencial que orienta sus relaciones con ese factor religioso, el principio de cooperación. Como ya se ha dicho, ese principio ha de ser considerado como una práctica de actuación positiva del Estado hacia el factor religioso; así la cooperación no permite la protección discriminada de una forma de religiosidad frente a otra, pero tampoco ampara la indiferencia y la negación del hecho religioso dentro del contexto social de esa comunidad.

Desde esa promoción que el Estado, en ejercicio del principio de cooperación², ha de hacer del fenómeno religioso se ha de estudiar la cuestión que afecta al factor económico, determinante para la acción de esas entidades religiosas dentro del entramado estatal. Se plantea entonces la discusión sobre si resulta o no oportuno conceder a las entidades asociativas religiosas un régimen económico que las diferencie de las restantes asociaciones presentes en el territorio del Estado.

Dilucidar esta cuestión plantea no pocos problemas, ya que su respuesta está sometida a varias interpretaciones. Así, sencillo resulta distinguir el fenómeno asociativo mercantilista de aquel otro que carece de ánimo lucrativo. De ahí surge ya una primera y esencial distinción entre los tipos de asociaciones que permite determinar sin temor a incurrir en imprecisiones o fallos que: aquellas entidades en las que la búsqueda del ánimo lucrativo es factor determinante en su creación, y en las que sus actividades se destinan principalmente a ese objetivo, han de estar sometidas a un control de fiscalidad que establezca una adecuada carga impositiva sobre los beneficios económicos que la entidad reparte entre sus socios.

En el lado completamente opuesto se encuentran las entidades que no desarrollan actividades lucrativas. No obstante, no es suficiente distinguir el tipo de entidad sino que también se hace necesario diferenciar la actividad que desarrolla en cada supuesto, pues efectivamente, en tanto que entidad carente de fines lucrativos la mayor parte de las actividades de esa entidad, especialmente aquellas que están destinadas al cumplimiento de sus fines de carácter social, altruista y no remunerados, estarán exentas del pago de tributos; pero en una misma entidad pueden desarrollarse actividades que sí reporten beneficios económicos y en esa medida deben ser fiscalizadas por el órgano estatal competente para tal finalidad. De ahí que resulte oportuno distinguir las actividades que la entidad desarrolla para saber si por su finalidad altruista o lucrativa, deben estar exentas o sujetas a algún tipo impositivo.

Volviendo a las entidades religiosas, la razón que justifica su especial tratamiento fiscal es la anteriormente apuntada, y es que por regla general las entidades religiosas desarrollan actividades ajenas a la finalidad lucrativa. Pero ello no las equipara de modo automático con las entidades no lucrativas, o gubernamentales. Y es que junto a la actividad de carácter asistencial, social, o promocional que desarrollan las entidades religiosas se hace oportuno recordar también su función religiosa, sin ella no serían entidades religiosas y podrían incluirse de manera directa entre las entidades no gubernamentales.

² Que la Constitución peruana sanciona de modo expreso en su artículo 50.

Pero las entidades religiosas gozan de un tratamiento fiscal diferenciado, en la mayor parte de los sistemas europeos cuentan con sistemas de financiación específicos, distintos a los existentes para las demás entidades no lucrativas, y en ocasiones, alguna de las confesiones religiosas disfruta no sólo de ventajas fiscales en forma de exenciones tributarias, sino también de un sistema de financiación directo por parte del Estado a través de una asignación económica a dicha confesión, o confesiones.

Retomando pues, el argumento inicial de este apartado la razón de ser de una financiación especial para las entidades religiosas viene motivada por las actividades no lucrativas que realizan, pero queda por determinar con mayor precisión la esencia misma de ese tratamiento fiscal y la justificación que el ordenamiento jurídico puede aducir para que entidades religiosas diferentes, desarrollando actividades similares, puedan recibir un tratamiento fiscal diferente.

3. Régimen tributario de las entidades religiosas

Es necesario partir de un dato previo fundamental para aproximarse a esta cuestión, y es que las entidades religiosas no reciben, por el simple hecho de serlo, un mismo tratamiento fiscal. Cada entidad posee, o puede poseer, un régimen fiscal diferente atendiendo a circunstancias, en muchos casos históricas, que llevan a matizar cada caso concreto³. Tal variación se produce no sólo en atención a la entidad principal sujeto de ese régimen fiscal sino también al objeto del mismo, y es que las distintas figuras impositivas funcionan con métodos diversos. De ese modo, la primera distinción que afecta al régimen económico de las entidades religiosas surge directamente del sistema tributario que se aplique.

a) Rasgos básicos del sistema tributario peruano

El sistema tributario constituye el objeto de estudio de una disciplina jurídica, el Derecho financiero; definido como “la rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivo de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”⁴. En esa organización de recursos una persona jurídica determinada, -como es el caso de las confesiones religiosas-, cuenta con un régimen particular para cuyo estudio es necesario acudir tanto al Derecho financiero como al Derecho eclesiástico del Estado, sin olvidar el referente básico que es la Constitución. Es necesario que, “las normas que regulan los tributos que de él forman parte respondan también a la idea de sistema como elementos de un todo ordenado hacia un fin. Para ello es absolutamente indispensable el

³ Así por ejemplo, el sistema de asignación tributario vigente en el ordenamiento jurídico español es heredero directo del sistema creado por el emperador Bonaparte para remediar la situación económica en la que se vio la Iglesia católica después de las pérdidas económicas en que ésta se encontraba después de la etapa revolucionaria, especialmente a causa de las desamortizaciones de bienes eclesiásticos.

⁴ Cit. FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*. 11º Ed., Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 10-11.



uso de una técnica jurídica adecuada al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez”⁵.

El Código Tributario peruano, aprobado por Decreto Supremo n° 135-99-EF, de 19 de agosto, califica los tributos en tres categorías: los impuestos, las contribuciones y las tasas. Impuesto será “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado”; contribución, la califica el Código como, “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales”; y las tasas serán “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente”, (Norma II. Ámbito de aplicación). En relación a las tasas es preciso concretar, como hace el Código dos aspectos, por un lado, que no es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual; y en segundo lugar, que las tasas a su vez se dividen en arbitrios, “tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público”, derechos “tasas que se pagan por un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos”, y las licencias, que son “tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización”.

Cada una de estas figuras impositivas presenta una estructura similar en los elementos que la componen. El hecho imponible, como “aquel presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”⁶; el devengo del tributo, “señala el momento en que, realizado el hecho imponible, nace la obligación de contribuir”⁷; las exenciones, en determinados casos las normas señalan casos de no sujeción o se establecen hechos exentos de contribución. Siendo la exención la eliminación o desaparición de la obligación de contribuir impositivamente su estudio es de especial importancia para comprender el sistema de fiscalidad que se ha elaborado para las entidades religiosas. Junto a los elementos enunciados, la imposición se completa con la determinación de lo que se denomina la base imponible, que supone la determinación o cuantificación de la imposición y la base liquidable, que es la cuantía resultante una vez se aplican las correspondientes deducciones o exenciones a esa base imponible. Tras este proceso surge lo que se denomina, deuda tributaria y la responsabilidad de pago hacia el erario público.

Según dispone el propio código tributario en su norma XI del Título preliminar, se encuentran sometidas al cumplimiento de las disposiciones en él contenidas: “Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios. También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros no domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él”.

⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Tributario*, o.c., p. 14.

⁶ Art. 28 de la Ley General Tributaria.

⁷ Cit. MESEGUER VELASCO, S. *El sistema de financiación de la Iglesia Católica a través de las exenciones fiscales*. Madrid, 2000, p. 137.

Pero como ya se ha dicho anteriormente, el régimen económico de las entidades religiosas deriva del ejercicio de sus actividades religiosas, esto es, no se trata de una manifestación de la libertad religiosa del ciudadano en tanto que fiel, sino de la entidad en cuanto a las acciones que realiza en cumplimiento de los fines que les son propios. De ahí la importancia que tiene la calificación de los fines religiosos dentro del concepto de actividad no lucrativa. En ese sentido señala GONZÁLEZ DEL VALLE, que: “Se reconoce al Estado moderno la función de controlar y dirigir la entera actividad económica. Se le reconoce también la capacidad de acumular ilimitadamente riqueza, para que la distribuya con criterios de equidad. El fomento de las artes, la ciencia, la investigación, el deporte, la enseñanza, la beneficencia, dependen en la actualidad casi exclusivamente del Estado. Y lo lleva a cabo a través de subvenciones, bonificaciones, exenciones fiscales, etc. (...) Las subvenciones a las confesiones religiosas, en cuanto tales o a las actividades que les son propias constituye una praxis bastante frecuente. Pueden revestir diversas modalidades: consignación en los presupuestos generales del Estado en una cantidad destinada a las confesiones; asignación de una cantidad a las confesiones efectuada no por el Estado, sino por el contribuyente al pagar sus impuestos; declarar exentas de impuestos, hasta un cierto límite, las cantidades que se donen a entidades sin fin de lucro, entre las que se encuentran las religiosas, etc.”⁸

Es ese régimen económico, con todas sus variantes, el que ofrece al Estado la posibilidad de mostrar de diferentes formas que su relación con el factor religioso tiene un enfoque positivo y respetuoso con el principio de cooperación. Las distintas opciones en que esa cooperación económica se materialice finalmente, dependerá de las circunstancias que concurren en cada caso concreto. Y es que el régimen fiscal de cada entidad religiosa, al igual que el régimen de cada figura asociativa mercantil, dependerá de las características de esa entidad y de las acciones que la misma realice; de ahí que pueda optarse con cierto grado de flexibilidad entre un régimen u otro.

La fiscalidad de las entidades no lucrativas es el modo más usual hacia el cual se reconduce el tratamiento económico de las entidades religiosas, puesto que sus acciones encajan de un modo sustancial en ese concepto. Sin embargo, presenta matices esa regulación que será necesario señalar. Y es que no toda actividad será no lucrativa, y no toda entidad religiosa debe recibir el mismo tratamiento fiscal. De ahí la distinción entre las entidades no lucrativas y las sociedades mercantiles, y también entre las distintas actividades que desarrollan las sociedades sin fines de lucro; e incluso, dentro de éste subtipo, encontraremos diferencias por razón del régimen jurídico aplicable a cada una de ellas. Se analizará de modo detallado esas particularidades del sistema peruano, no obstante, será necesario partir de un concepto inicial, el de entidad sin fines lucrativos.

a.1. Concepto fiscal de entidad no lucrativa

En el ordenamiento peruano, la noción de asociación está recogida en el artículo 80 del Código civil⁹, en él se dispone que: “La asociación es una organización estable de personas naturales o jurídicas, o de ambas, que a través de una actividad común persigue un fin no

⁸ Cit. GONZÁLEZ DEL VALLE, J.M^a. “Régimen económico, patrimonial y fiscal”, (pp.265-288) en AAVV *Derecho eclesiástico del Estado...*, o.c., p. 266.

⁹ Aprobado por Decreto Legislativo n° 295 de 24 de julio de 1984.



lucrativo”. De tal manera, que la finalidad no lucrativa está inserta en el concepto mismo de asociación¹⁰.

Para calificar fiscalmente a las entidades sin fines lucrativos, la Resolución Ministerial n° 077-2003-EF-15, establece una serie de disposiciones para la calificación de las entidades sin fines de lucro, en concreto, para su validación como entidades perceptoras de donaciones (aspecto fundamental que tales entidades han de cumplimentar si desean seguir desarrollando sus actividades). Así en esta Resolución se dispone que, dado que el inciso x) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias, dispone que para establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos por concepto de donaciones otorgados en favor de entidades y dependencias del Sector Público Nacional, excepto empresas, y a entidades sin fines de lucro cuyo objeto social comprenda uno o varios de los siguientes fines: beneficencias, asistencia o bienestar social, educación, culturales, científicas, artísticas, literarias, deportivas, patrimonio histórico cultural indígena, y otras de fines semejantes. Y ya que, como condición para que los gastos puedan ser deducidos por parte de las personas naturales y jurídicas donantes, es necesario que las entidades y dependencias cuenten con la calificación previa por parte del Ministerio de Economía y Finanzas mediante Resolución Ministerial. Se resuelve en el artículo 2° de este Resolución que:

“La calificación a las entidades sin fines de lucro como entidades perceptoras de donaciones para los fines dispuestos en el inciso x) del artículo 37 y el segundo párrafo del artículo 49 de la Ley, será otorgada mediante Resolución Ministerial, para tal efecto dichas entidades deberán cumplir con presentar: a) Testimonio o instrumento de constitución de la entidad donde figure su objeto social y fines, debidamente inscrito en los Registros Públicos; b) Copia del estatuto en el cual se establezca que su patrimonio, en caso de disolución, se destinará a fines iguales o semejantes a los establecidos en el inciso x) del Artículo 37 de la Ley. La disposición estatutaria a que se refiere el párrafo precedente no será exigible a las entidades e Instituciones de Cooperación Técnica Internacional (ENIEX) constituidas en el extranjero, ni a las Universidades Privadas constituidas bajo la forma jurídica a que se refiere el Artículo 6 de la Ley N° 23733, Ley Universitaria, en tanto cumplan con los requisitos que señala dicho dispositivo. Tratándose de asociaciones religiosas, la cláusula disolutoria no será exigible siempre que su estatuto se encuentre aprobado por la correspondiente autoridad eclesiástica. c) Documento con carácter de declaración jurada emitida por el representante legal de la entidad sin fines de lucro en la cual declare que no distribuye directa o indirectamente las rentas generadas por la entidad, las mismas que deben ser destinadas a sus fines específicos”.

Esta calificación, como entidad no lucrativa y posible receptora de donaciones, tiene un período de vigencia de 3 años, al cabo de los cuales puede ser renovada.

A su vez la SUNAT¹¹ ha creado un Registro único de contribuyentes en el cual han de inscribirse también las entidades religiosas, según establece la Resolución de

¹⁰ Así como en el de fundación, regulada en el artículo 99 el cual dispone que: La fundación es una organización no lucrativa instituida mediante la afectación de uno o más bienes para la realización de objetivos de carácter religioso, asistencial, cultural u otros de interés social”.

¹¹ Superintendencia nacional de administración tributaria.

Superintendencia n° 298-2004-SUNAT de 3 de diciembre de 2004; en ella se enumera a las entidades religiosas entre los sujetos obligados a inscribirse en ese registro. A la hora de establecer qué requisitos ha de cumplir esa inscripción se distingue entre las entidades de la Iglesia católica, que han de presentar original y copia del documento expedido por la autoridad eclesiástica competente; mientras que las entidades religiosas no católicas han de presentar fotocopia simple del testimonio de la escritura pública de constitución inscrita en los registros públicos. La distinción de trato parece tener su origen en el, ya varias veces mencionado Acuerdo de 1980, en el cual se reconoce la personalidad jurídica de la Iglesia, de ella se deriva el reconocimiento jurídico de las entidades menores creadas por esta confesión para llevar a cabo los fines que le son propios.

El tratamiento fiscal de las donaciones es una cuestión de gran relevancia. La donación es la vía natural de financiación de muchas organizaciones sociales, asociaciones y entidades religiosas, por ese motivo, el control sobre los ingresos monetarios en este campo tienen especial importancia, para controlar posibles fraudes en donantes y en donatarios.

Para la Iglesia católica el Decreto Supremo n° 042-92-PCM ha regulado las donaciones con beneficio tributario a favor de la Iglesia católica; siempre de conformidad con el [Artículo 1 del Decreto Supremo N° 145-2003-EF](#), publicado el 08-10-2003, en el cual se precisa que, para efecto de lo dispuesto en el presente Decreto, los Arzobispados, Obispados, Prelatura y la Conferencia Episcopal Peruana, se encuentran inscritos en el Registro de entidades receptoras de donaciones que actualmente lleva la SUNAT, siempre y cuando hubiesen estado inscritos en dicho registro al 31 de diciembre del 2002. De ese modo, y considerando que la Iglesia católica, en el marco del Acuerdo firmando en 1980 con el Estado peruano, viene desarrollando sus actividades en beneficio de la comunidad nacional, y que en cuestión de donaciones se hace necesario precisar algunos conceptos básicos, se procede a ello en la norma señalada.

Por lo cual se decreta que, las donaciones con beneficios tributarios a favor de la Iglesia Católica en el Perú, se conecten bajo los términos dispuestos por el Artículo 8 del Acuerdo Internacional suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú el 19 de julio de 1980; para ello bastará como único requisito formal, que los Arzobispos, Obispados, Prelaturas y la Conferencia Episcopal Peruana, se inscriban en el Registro de Entidades Receptoras de Asignaciones Cívicas Deducibles. Los comprobantes que extienda la Iglesia Católica, para gozar de los beneficios tributarios correspondientes, serán otorgados a través de la Conferencia Episcopal Peruana, los Arzobispados, Obispados, Prelaturas, Vicariatos Apostólicos para sus fines propios y para los fines de los Cabildos Eclesiásticos, Seminarios Diocesanos, Parroquias y a las misiones dependientes de aquellas, Ordenes y Congregaciones Religiosas, Institutos Seculares, asentados en las respectivas diócesis por las donaciones que efectúen las personas naturales o jurídicas domiciliadas en las jurisdicciones correspondientes a cada territorio

De este modo, la Iglesia católica y sus entidades menores tienen reconocido el derecho a disfrutar del beneficio económico de las donaciones, siendo competencia directa de las autoridades eclesiásticas en el territorio peruano, determinar qué otros entes menores pueden también recibir ese beneficio económico.



Para las entidades religiosas no católicas el control y fiscalización de esta materia es competencia de la Dirección de asuntos interconfesionales, recientemente creada dentro del Ministerio de Justicia. Así se establece que, para que una donación proveniente del exterior y destinada, entre otros, a una Confesión religiosa distinta a la católica, que además cumpla fines educacionales y asistenciales gratuitos, debe seguirse un trámite específico¹². El representante de la Confesión debe formular por escrito una solicitud al Ministro de Justicia indicando lo siguiente: número de Inscripción en el Registro de Confesiones distintas a la católica, nombre y domicilio del donante y donatario, descripción de los bienes donados, especificando peso y valor, uso y destino de los bienes donados, aduana de Despacho.

Dicha solicitud debe estar acompañada por: original, copia legalizada o fedateada, de la carta de donación firmada por el donante con similares especificaciones de lo donado¹³, original, copia legalizada o fedateada, del conocimiento de embarque, guía aérea o documento de ingreso terrestre o postal, copia de la certificación de inscripción vigente en el Registro de Donaciones de la Agencia Peruana de Cooperación Internacional.

Presentada dicha solicitud, en el caso que la misma tuviera omisiones o algún error, la Dirección de Asuntos Interconfesionales solicitará al recurrente la debida subsanación¹⁴. La Dirección de Asuntos Interconfesionales, cuando el expediente esté arreglado a ley, emitirá un informe a la Dirección Nacional de Justicia y proyectará la Resolución de Secretaría General aprobatoria. Con la conformidad de la Dirección Nacional de Justicia y el visto bueno de la Oficina General de Asesoría Jurídica, el proyecto se elevará a la Secretaría General. Expedida la resolución, la Secretaría General la transcribe a la Dirección Nacional de Justicia – Dirección de Asuntos Interconfesionales, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, a la Contraloría General de la República y a la Agencia Peruana de Cooperación Internacional. Asimismo entregará a la Dirección de Asuntos Interconfesionales dos copias autenticadas para que las haga llegar al recurrente.

La Dirección de Asuntos Interconfesionales, remitirá además, copia de la resolución a la Auditoría General y a la Oficina General de economía y Desarrollo del Ministerio de Justicia para los correspondientes fines de control. En caso de expedirse una resolución denegatoria, se transcribirá en forma similar. El donatario, tiene obligación, en lo que respecta al Ministerio de Justicia, de informar por escrito sobre el uso y destino de los bienes, a la Oficina General de Economía y Desarrollo - Oficina de Desarrollo y Cooperación Técnica, para los fines de control según esta repartición determine.

¹² Legislación aplicable: Resolución Ministerial N° 213-2003-JUS, delegación de facultad de aprobar donaciones a Confesiones distintas a la Católica. Resolución Ministerial N° 377-2003-JUS, por la que se implementa el Registro de Confesiones distintas a la Católica y se aprueban sus normas aplicables. Decreto Ley N° 21942, Donaciones Provenientes del Exterior. Decreto Supremo N° 127-91-PCM, Régimen de Internamiento y Despacho de las Donaciones a que se refiere el Decreto Ley N° 21942. Resolución Suprema N° 508-93-PCM, Directiva de Procedimientos de Aceptación y Aprobación, Internamiento de Donaciones de carácter asistencial o educacional provenientes del exterior.

¹³ Dicha carta de donación debe estar legalizada por el respectivo Cónsul del Perú y por el Ministerio de Relaciones Exteriores en Lima.

¹⁴ Si se tratara de donación de vehículos, debe presentarse copias simples adicionales tanto de la solicitud de aprobación cuanto de la carta de donación para consulta previa al Sector Transportes.

Junto a la fórmula de las donaciones, existen otras figuras que configuran el sistema tributario nacional y que pasamos a analizar a continuación. Dicho sistema consta de distintas figuras impositivas controladas desde órganos administrativos distintos. Así resultan ser competencia del gobierno central el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas, el impuesto selectivo al consumo, las aportaciones al seguro social de salud, las aportaciones a la oficina de normalización provisional, los derechos arancelarios y las tasas de prestación de servicios públicos. En la esfera de actuación de los gobiernos locales se encuentra, el impuesto predial, el impuesto de la alcabala, el impuesto a los juegos, el impuesto a las apuestas, el impuesto al patrimonio vehicular, y el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos. A continuación se analizará de modo más detallado alguna de estas figuras en tanto que aplicables a las asociaciones sin fines de lucro o religiosas.

a.2. El impuesto a la renta y el IGV

Identificadas las figuras jurídicas objeto de análisis, se trata ahora de analizar los tipos impositivos a los cuales se encuentran sujetas, para en un segundo momento determinar qué distinción existe entre las asociaciones no lucrativas y las entidades religiosas. En ese sentido, aún cuando el sistema tributario peruano se compone de muy variadas figuras impositivas, sólo vamos a prestar atención en estos momentos a aquellas tasas, impuestos o contribuciones que son aplicables a las actividades propias del asociacionismo no lucrativo. Analizar todo el sistema tributario peruano es tarea que escapa del campo de investigación directa de este trabajo, por ello no será sino de modo colateral que se analicen algunas formas de impuesto y sólo en aquello que afecta a las entidades sin ánimo de lucro.

Comenzando pues por el impuesto a la renta, señalar que está regulado por el Decreto Supremo n° 179-2004-EF que aprueba el texto único ordenado de la Ley del impuesto de la renta. De modo que nada mejor que acudir a la propia norma para conceptuar esta figura impositiva, así el artículo 1° de este Decreto supremo señala que, el impuesto a la renta grava, “Las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos; Las ganancias de capital; Otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley; Las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley. Están incluidas dentro de las rentas previstas en el inciso a), las siguientes: las regalías, y los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización, los inmuebles, comprendidos o no bajo el régimen de propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación; y los resultados de la venta, cambio o disposición habitual de bienes”.

A los efectos de este impuesto son considerados contribuyentes, según dispone el artículo 14 de este Decreto supremo, “las personas naturales, las sucesiones indivisas, las asociaciones de hecho de profesionales y similares y las personas jurídicas”. Como persona física, la norma considera a las siguientes: las sociedades anónimas, en comandita, colectivas, civiles, comerciales de responsabilidad limitada, constituidas en el país; las cooperativas, incluidas las agrarias de producción; las empresas de propiedad social; las



empresas de propiedad parcial o total del Estado, las asociaciones, comunidades laborales incluidas las de compensación minera y las fundaciones no consideradas en el artículo 18 (esto es, las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia); las empresas unipersonales, las sociedades y las entidades de cualquier naturaleza, constituidas en el exterior, que en cualquier forma perciban renta de fuente peruana; las empresas individuales de responsabilidad limitada, constituidas en el país; las sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento permanente en el país de empresas unipersonales, sociedades y entidades de cualquier naturaleza constituidas en el exterior; las sociedades agrícolas de interés social; las sociedades irregulares previstas en el Artículo 423 de la Ley General de Sociedades; la comunidad de bienes; joint ventures, consorcios y otros contratos de colaboración empresarial que lleven contabilidad independiente de la de sus socios o partes contratantes.

A efectos de nuestro estudio, presenta mayor interés analizar las inafectaciones y exoneraciones que la ley establece para alguna de las personas jurídicas anteriormente mencionadas. Este punto está tratado en el capítulo IV y ya en el artículo 18, la ley señala quienes no son sujetos pasivos del impuesto:

“El Sector Público Nacional, con excepción de las empresas conformantes de la actividad empresarial del Estado; las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: cultura, investigación superior, beneficencia, asistencia social y hospitalaria, y beneficios sociales para los servidores de las empresas; fines cuyo cumplimiento deberá acreditarse con arreglo a los dispositivos legales vigentes sobre la materia; las entidades de auxilio mutuo; las comunidades campesinas; las comunidades nativas”.

También están exonerados del pago del impuesto hasta fecha determinada -31 de diciembre de 2006 según dispone el artículo 19 de la norma-:

-“las rentas que, las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos en el país”;

-“las rentas destinadas a sus fines específicos en el país, de fundaciones afectas y de asociaciones sin fines de lucro cuyo instrumento de constitución comprenda exclusivamente alguno o varios de los siguientes fines: beneficencia, asistencia social, educación, cultural, científica, artística, literaria, deportiva, política, gremiales, de vivienda; siempre que no se distribuyan, directa o indirectamente, entre los asociados y que en sus estatutos esté previsto que su patrimonio se destinará, en caso de disolución, a cualquiera de los fines contemplados en este inciso”.

Sin embargo, como señala a continuación la ley, “no estarán sujetas a esta exoneración las rentas provenientes de operaciones mercantiles, distintas a sus fines estatutarios que realicen las fundaciones afectas y asociaciones sin fines de lucro. El

Ministerio de Economía y Finanzas dictará las normas reglamentarias para la clasificación de los beneficiarios y la correspondiente aplicación de lo señalado en el presente párrafo”¹⁵.

Queda claro pues cual es la idea que subyace en esta regulación, en primer lugar la norma distingue a las entidades religiosas de las restantes entidades sin fines de lucro, y en un segundo plano, se distingue el tipo de actividades que esas entidades no lucrativas realicen, pues en tanto se trate de actividades mercantiles que generen un beneficio económico a la entidad sí serán sometidas a la carga impositiva correspondiente.

Para que las entidades no lucrativas disfruten de esta exoneración tributaria es no obstante, requisito indispensable su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, que administra y controla la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

El IGV, o impuesto general a las ventas, regulado por el Decreto Supremo n° 055-99-EF que aprueba el texto único ordenado de la ley del impuesto general a las ventas e impuesto selectivo al consumo, es una figura impositiva que no resulta aplicable a las entidades sin fines lucrativos, pues su condición de tales les impide encajar en los supuestos de aplicación de este impuesto destinado a gravar las actividades económicas; como por ejemplo, la venta de bienes muebles en territorio peruano la prestación o utilización de servicios en el país, los contratos de construcción, también la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, o la importación de bienes.

Se considera concepto no gravado por esta figura impositiva la transferencia de bienes usados que efectúen las personas naturales o jurídicas que no realicen actividad empresarial, salvo que sean habituales en la realización de este tipo de operaciones, la importación de bienes donados a entidades religiosas, -no obstante, dichos bienes no podrán ser transferidos o cedidos durante el plazo de cuatro años contados desde la fecha de la numeración de la Declaración Única de Importación. En caso que se transfieran o cedan, se deberá efectuar el pago de la deuda tributaria correspondiente de acuerdo con lo que señale el reglamento. La depreciación de los bienes cedidos o transferidos se determinará de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta-; No están comprendidos en el párrafo anterior los casos en que por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes.

Tampoco serán gravados con el IGV los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales, según el Reglamento que se expedirá para tal efecto; ni los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros que en forma exclusiva realicen viajes entre zonas fronterizas.

Ni, la importación o transferencia de bienes que se efectúe a título gratuito, a favor de Entidades y Dependencias del Sector Público, excepto empresas; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Técnica Internacional, Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo nacionales e Instituciones Privadas sin fines de lucro receptoras de donaciones de carácter asistencial o educacional, inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación

¹⁵ La norma señala otras exoneraciones pero al no guardar directa relación con el objeto de este estudio omitimos enumerarlas.



Internacional del Ministerio de Relaciones Exteriores, siempre que sea aprobada por Resolución Ministerial del Sector correspondiente. En este caso, el donante no pierde el derecho a aplicar el crédito fiscal que corresponda al bien donado¹⁶.

Dentro de las figuras impositivas que controla la administración central, y junto con el impuesto a la renta, el IGV y el impuesto selectivo al consumo, es necesario mencionar los derechos arancelarios, -derechos de aduana que gravan la importación de materias primas, insumos, productos intermedios y partes o piezas incorporados en la producción del bien exportado-. El Decreto Supremo n° 129-2004-EF, que aprobó recientemente el texto único ordenado de la Ley General de Aduanas, establece como regla general que esta Ley rige para todas las actividades aduaneras del Perú y será aplicable a toda persona, mercancía y medio de transporte que crucen las fronteras aduaneras.

La obligación tributaria aduanera nace de la importación, en la fecha de numeración de la declaración; del traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado; de la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia; y de la importación temporal y la admisión temporal, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen.

No obstante, precisa el artículo 15 de la ley que, entre otros, están inafectos al pago de derechos arancelarios: “Las donaciones efectuadas a las entidades del Sector Público Nacional, con excepción de las empresas públicas, así como a las entidades religiosas y las fundaciones legalmente establecidas, cuyo instrumento de constitución comprendan alguno o varios de los siguientes fines: educación, cultura, ciencia, beneficencia, asistencia social y hospitalaria”.

De este modo se ven protegidas, también en este terreno, las entidades que pueden ser consideradas ajenas al lucro y que tengan entre sus fines la educación, la ciencia, la beneficencia, la acción social, fines propios tanto de las entidades religiosas como de la mayor parte de asociaciones no gubernamentales que desarrollan sus actividades en el tercer mundo. Sin embargo, es necesario destacar una leve omisión en la norma, y es que, este artículo 15 menciona a entidades religiosas y fundaciones, olvidando la forma jurídica de la asociación, opción principal para la constitución de entidades no lucrativas en el ordenamiento peruano. Queremos entender que se trata de una omisión en el texto que no en la aplicación práctica del mismo.

a.3. Los impuestos municipales

La Ley de tributación municipal, ley n° 776 ha sido recientemente ordenada en texto único aprobado por Decreto Supremo n° 156-2004-EF, publicado el 15-11-2004. En esta norma se establece el régimen de tributación a nivel municipal que ha de regir para todo el Estado, pues se trata de una norma de aplicación general.

¹⁶ Existen otros supuestos de exoneración o no afectación del impuesto, pero como ya se ha hecho para el estudio del impuesto a la renta, sólo se mencionan las figuras impositivas o exenciones que afecten a las entidades no lucrativas o religiosas.

En ella se establece que, los municipios cuentan con varias fuentes de financiación: los impuestos municipales, las contribuciones y tasas que determinen los Concejos Municipales, los impuestos nacionales creados en favor de las Municipalidades y recaudados por el Gobierno Central, los contemplados en las normas que rigen el Fondo de Compensación Municipal.

Tienen la consideración de impuestos municipales los enumerados en el artículo 6 de esta norma: el impuesto predial, el impuesto de alcabala, el impuesto al patrimonio vehicular, el impuesto a las apuestas, el impuesto a los juegos y el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos. Analizando a continuación aquellos que tienen alguna relevancia para las asociaciones no lucrativas y para las entidades religiosas.

El impuesto predial grava el valor de los predios urbanos y rústicos; considerando la ley, predios a los terrenos, incluyendo los terrenos ganados al mar, a los ríos y a otros espejos de agua, así como las edificaciones e instalaciones fijas y permanentes que constituyan partes integrantes de dichos predios, que no pudieran ser separadas sin alterar, deteriorar o destruir la edificación. (Art. 8)

Son sujetos pasivos del impuesto predial, en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza. (Art. 9) Pero como señala el artículo 17 de la ley, “Están inafectos al pago del impuesto los predios propiedad de: (...) c) Las sociedades de beneficencia, siempre que se destinen a sus fines específicos y no se efectúe actividad comercial en ellos; d) Las entidades religiosas, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos, (...) Asimismo, se encuentran inafectos al impuesto los predios que hayan sido declarados monumentos integrantes del patrimonio cultural de la Nación por el Instituto Nacional de Cultura, siempre que sean dedicados a casa habitación o sean dedicados a sedes de instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas o sean declarados inhabitables por la Municipalidad respectiva”.

Se trata ahora de señalar cual es el contenido de la norma, en páginas posteriores se tratará de exponer las consecuencias que la aplicación de esta disposición ha tenido en la práctica.

Por su parte, el impuesto de alcabala es de realización inmediata y grava las transferencias de propiedad de bienes inmuebles urbanos o rústicos a título oneroso o gratuito, cualquiera sea su forma o modalidad, inclusive las ventas con reserva de dominio; de acuerdo a lo que establezca el reglamento. (Art. 21). Es sujeto pasivo en calidad de contribuyente, el comprador o adquirente del inmueble. (Art. 23).

No obstante, según dispone el artículo 28: “Se encuentran inafectos al pago del impuesto, la adquisición de propiedad inmobiliaria que efectúe las siguientes entidades: “a) El Gobierno Central, las Regiones y las Municipalidades. b) Los Gobiernos extranjeros y organismos internacionales. c) Entidades religiosas. d) Cuerpo General de Bomberos Voluntarios del Perú. e) Universidades y centros educativos, conforme a la Constitución”.

El Impuesto al Patrimonio Vehicular, de periodicidad anual, grava la propiedad de los vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y ómnibuses, con una antigüedad no mayor de tres (3) años. Dicho plazo se computará a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular. (Art. 30). Son sujetos pasivos, en



calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los vehículos señalados. (Art. 31). Pero ya el artículo 37 dispone que, las entidades religiosas no estén afectas al pago de este impuesto.

Ningún otro impuesto municipal afecta a las entidades religiosas, pero sí es necesario destacar aquí lo dispuesto en los artículos 60 y siguientes de la Ley de tributación municipal. En ese primer artículo 60 se establece que: “Conforme a lo establecido por el numeral 4 del Artículo 195 y por el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú, las Municipalidades crean, modifican y suprimen contribuciones o tasas, y otorgan exoneraciones, dentro de los límites que fije la ley” De ese modo, en aplicación de lo dispuesto por la Constitución, se establecen las siguientes normas generales: que para la creación y modificación de tasas y contribuciones se aprueban por Ordenanza, con los límites dispuestos por el presente Título; así como por lo dispuesto por la Ley Orgánica de Municipalidades; y que, para la supresión de tasas y contribuciones las Municipalidades no tienen ninguna limitación legal.

En cuanto a otra de las fuentes de financiación de las municipalidades, las tasas, el artículo 66 de la ley dispone que: “Las tasas municipales son los tributos creados por los Concejos Municipales cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por la Municipalidad de un servicio público o administrativo, reservado a las Municipalidades de acuerdo con la Ley Orgánica de Municipalidades”. Y así las municipalidades podrán imponer las siguientes tasas:

- Tasas por servicios públicos o arbitrios: son las tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente;
- Tasas por servicios administrativos o derechos: son las tasas que debe pagar el contribuyente a la Municipalidad por concepto de tramitación de procedimientos administrativos o por el aprovechamiento particular de bienes de propiedad de la Municipalidad;
- Tasas por las licencias de apertura de establecimiento: son las tasas que debe pagar todo contribuyente por única vez para operar un establecimiento industrial, comercial o de servicios;
- Tasas por estacionamiento de vehículos: son las tasas que debe pagar todo aquel que estacione su vehículo en zonas comerciales de alta circulación, conforme lo determine la Municipalidad del Distrito correspondiente, con los límites que determine la Municipalidad Provincial respectiva y en el marco de las regulaciones sobre tránsito que dicte la autoridad competente del Gobierno Central;
- Tasa de Transporte Público: son las tasas que debe pagar todo aquél que preste el servicio público de transporte en la jurisdicción de la Municipalidad Provincial, para la gestión del sistema de tránsito urbano;
- Otras tasas: son las tasas que debe pagar todo aquél que realice actividades sujetas a fiscalización o control municipal extraordinario, siempre que medie la autorización prevista en el Artículo 67.

En concreto, la tasa por servicios públicos, será objeto de un más detallado estudio en páginas posteriores.

Dentro ya de los tributos nacionales creados a favor de las municipalidades simplemente mencionar alguno: el impuesto de promoción municipal, el impuesto al rodaje, la participación en renta de aduanas, o el impuesto a las embarcaciones de recreo.

Expuesto ya de manera sucinta las líneas estructurales del sistema impositivo al que se encuentran sujetas las entidades asociativas o los entes religiosos en el ordenamiento peruano, desde la regulación que contienen las normas genéricas, es necesario ahora destacar, para mejor entender la formulación final del sistema, las normas particulares que afectan a estas personas jurídicas en concreto.

b) Régimen económico de la Iglesia católica

Comenzando por la Iglesia católica, por ser la entidad que cuenta con una regulación más completa, y más antigua en el ordenamiento jurídico peruano, -de la cual luego las restantes confesiones han tomado ejemplo para establecer su propio régimen económico con relación al Estado-, es necesario señalar cual es su régimen tributario para luego avanzar en el de las restantes confesiones.

El régimen económico, o sistema de financiación de una confesión religiosa adopta, o puede adoptar, distintas modalidades que a modo de esquema pueden calificarse de la siguiente manera: financiación directa, financiación indirecta y autofinanciación.

Cuando se habla de financiación directa se está haciendo referencia a un sistema de colaboración económica inmediato desde el Estado para con la o las confesiones presentes en él; esto es, un monto que el Estado estipula de manera directa como asignación a una entidad religiosa. La financiación indirecta representa los ingresos que las entidades religiosas reciben a cuenta de las deducciones o exenciones fiscales, se trata en realidad, de gastos que les son anulados a través de fórmulas tributarias. Finalmente, la autofinanciación resultaría ser el modelo a través del cual las entidades religiosas, por medio de fuentes de financiación propias, logran cubrir sus necesidades de manera permanente.

En lo que a la financiación de la Iglesia católica se refiere, es necesario comenzar señalando que, como confesión religiosa la Iglesia cuenta con una larga presencia en territorio peruano, -en la parte histórica de este trabajo se ha dejado sobrada constancia de ello-, de ese hecho se derivan una serie de consecuencias que tienen relevancia en el plano económico. La Iglesia católica fue un elemento importante en la formación del Estado, como lo señala el artículo 50 de la Constitución, y ello porque entre otras cosas estaba en sus manos instrumentos importantes para la socialización y desarrollo del Perú. La Iglesia tuvo competencias amplias, por no decir casi exclusivas en el terreno educativo, social, cultural, e incluso institucional pues en los lugares más alejados del país, donde no llegaba la representación del Estado llegaba la de la Iglesia, de ahí que asumiera en ocasiones competencias “institucionales” o de representación “civil” en el ámbito registral o judicial. Las parroquias cumplían en numerosas ocasiones la función destinada a las municipalidades. En un momento posterior, al igual que sucedió en la España borbónica, las leyes desamortizadoras retiraron numerosas propiedades y competencias de manos de la Iglesia. Tales “apropiaciones”, repercutieron directamente en beneficio de las arcas públicas de un Estado que, en avanzado proceso de secularización, deseaba controlar esas



parcelas olvidadas que estaban en manos de la Iglesia: educación, cultura, asistencia, ahora progresivamente asumidas por el Estado.

Pero como consecuencia de las apropiaciones que el Estado hizo de los bienes eclesiales nació una “obligación” o un deber de resarcimiento económico del Estado hacia la Iglesia. De esa obligación deriva una singularidad que el régimen fiscal de la Iglesia presenta respecto al de las restantes confesiones. La Iglesia cuenta con una asignación directa por parte del Estado, que se constata en las leyes presupuestarias de cada año¹⁷. Con esa asignación tributaria el Estado trata de cubrir los gastos esenciales de la Iglesia, algo que no hace con las restantes confesiones presentes en el territorio estatal, y la justificación para esa regulación se encuentra tanto en la razón histórica anteriormente señalada, como en la función que a modo de trabajo la Iglesia, a través de Arzobispos, obispos y religiosos, hace a favor del Estado. En el caso español, la regulación es muy similar, y tiene el mismo origen; así señala SOUTO que, el sistema de dotación presupuestaria fue en su momento actualizado en el Concordato entre España y la Santa Sede de 1953, y se mantiene en los actuales acuerdos de 1979, y se corresponde con la partida presupuestaria de culto y clero, prevista ya en el Concordato de 1851, como indemnización de las desamortizaciones de bienes eclesiásticos realizadas durante el siglo XIX¹⁸.

En el ordenamiento peruano esa asignación tributaria está reconocida en el artículo VIII del Acuerdo de 1980 que establece lo siguiente: “El sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica seguirá como hasta ahora. Las asignaciones personales no tienen el carácter de sueldo ni de honorarios por tanto no constituyen renta sujeta a tributación”. De aquí se deriva el mantenimiento del sistema de financiación directa del Estado para con la Iglesia, al mismo tiempo que se exime a esas rentas de tributación, lo cual es un modo de financiación indirecta.

Junto a ese régimen de asignación directa o dotación por parte del Estado a favor de la Iglesia católica, ésta cuenta con la capacidad de financiación propia. Así, en el artículo I del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado peruano de 1980 se dispone que: “La Iglesia Católica en el Perú goza de plena independencia y autonomía”. Esa independencia y autonomía se traduce en la capacidad real que la Iglesia tiene para autofinanciarse del modo que le resulte más conveniente; podrá recibir donaciones de sus fieles, realizar colectas, cumpliendo en definitiva lo dispuesto en el canon 1260 del CDC: “La Iglesia tiene el derecho nativo de exigir de los fieles los bienes que necesita para sus propios fines”. Completa esta mención el artículo II del Acuerdo de 1980 al disponer que “la Iglesia en el Perú continúa gozando de la personería jurídica de carácter público, con plena capacidad y libertad para la adquisición y disposición de bienes, así como para recibir ayudas del exterior”.

Pero el Estado también ayuda a la financiación de la Iglesia por otras vías, que constituyen la financiación indirecta. Así las exenciones que el artículo VIII establece para las asignaciones personales a los miembros de la Iglesia, al dejarlas fuera del sistema de

¹⁷ En el artículo 14 de la Ley de Presupuesto del Sector público para el año fiscal 2003, el Ministerio de Justicia recoge una asignación para la Iglesia católica que asciende a 2.481.243 nuevos soles; al mismo tiempo que señalan asignaciones para el obispado castrense y para otras entidades dependientes de la Iglesia católica. En el artículo 16, 5, b) de la Ley de Presupuesto del Sector público para el año 2004 esa asignación se traduce en una asignación de 2.052-914 nuevos soles.

¹⁸ Cfr. SOUTO PAZ, J.A. *Comunidad política y libertad de creencias. Introducción a las libertades públicas en el Derecho comparado*. Madrid. 2003, p.611.

tributación no son otra cosa que una forma de financiación indirecta. Pero además de esa referencia a las asignaciones personales, el artículo X del Acuerdo de 1980 recoge de manera expresa reconocimiento de la financiación indirecta al establecer que: “La Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes”¹⁹.

La interpretación de lo dispuesto en esa norma, ha motivado no pocas resoluciones por parte del Tribunal Fiscal peruano que ha tenido que entrar a señalar qué exenciones tributarias siguen en vigor para la Iglesia y cuales no. Y es que a tenor de la redacción dada a ese artículo X, se ha entendido que, la Iglesia católica sólo podrá ser exonerada de aquellas figuras existentes a fecha 18 julio de 1980 momento en que el Acuerdo entre el Estado y la Santa sede fue firmado. Se ha dado un tratamiento muy peculiar a esta problemática, por eso se analizará con más detalle y de manera separada se verá cual es el tratamiento que se ha dado a la Iglesia católica y en segundo lugar a las demás confesiones presentes en el territorio peruano.

El Estado peruano confirmó en 1992 las exoneraciones, beneficios y franquicias a favor de la Iglesia católica por medio del Decreto legislativo n° 626. En el artículo 1° de ese Decreto se establece lo siguiente, que: “De conformidad al Acuerdo suscrito por la Santa Sede y la República del Perú, confírmese la vigencia para todos sus efectos, de las exoneraciones y beneficios tributarios, y franquicias a favor de la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integran”. Se trataba así de dar seguridad a un problema existente desde la firma del Acuerdo de 1980 y que guardaba relación con una situación anómala derivada de la demora con que la Constitución de 1979 entró en vigor. Esta norma constitucional, elaborada en ese año 1979 no entró en vigor hasta 1980. De ese modo, cuando el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede fue ratificado, 19 de julio de 1980, la norma constitucional que estaba en vigor era la Constitución de 1933 la cual todavía reconocía a la Iglesia católica como religión oficial del Estado. No obstante, es indudable que la elaboración el Acuerdo entre Estado y Santa Sede tuvo en cuenta el nuevo régimen que la ya elaborada pero aún no vigente, Constitución de 1979 establecía para las relaciones entre ambos poderes. De ese modo, por sólo cuatro días de diferencia el Acuerdo se firmó antes de que la nueva Constitución entrase en vigor.

Con el ánimo de solventar las cuestiones disputadas en torno a la regulación que se ha dado al régimen económico de la Iglesia católica en el Perú, se procede ahora a destacar alguna problemática particular, pero tomando como base o punto de referencia inicial, la regulación contenida en la legislación estatal y en el Acuerdo de 1980.

Ya hemos enumerado en páginas anteriores cuales son las principales figuras de las que se sirve el sistema tributario nacional para establecer las formas de imposición a las personas físicas y jurídicas; se ha señalado entonces cuales son las figuras y cual es su regulación básica, prestando especial atención a la mención de las entidades religiosas. Ahora compete señalar los problemas, o cuestiones disputadas, a que podido dar lugar la regulación existente. Para lo cual es necesario partir de una premisa inicial: y es que, la

¹⁹ Ya hemos visto, en páginas anteriores, y a grandes rasgos cómo funciona el sistema tributario peruano y cuales son las figuras impositivas con sus respectivas exoneraciones, de modo que en este momento la cuestión nos llevará a analizar los casos problemáticos de dicha regulación.



Iglesia católica, de la cual hemos destacado ahora un régimen económico diferenciado, ha disfrutado en épocas pasadas de una regulación “preferente”, regulación que en ocasiones sólo a ella permitía disfrutar de la ventajas tributarias que ahora se reconocen para todas las entidades religiosas. De esa situación se ha derivado alguno de los problemas que pasamos a señalar en las páginas siguientes, y aunque se trata de un problema del pasado consideramos importante mencionarlo para entender la importancia que esta cuestión tiene para el derecho, pues a través de sutiles matices en la regulación jurídica puede darse entrada a la discriminación.

c) Problemas de las entidades religiosas ante el sistema tributario

Como el título de este apartado indica, se procede a señalar a continuación, alguno de los problemas más recientes que ha conocido el sistema tributario peruano. No será posible analizar todos los casos, pero sí al menos los más relevantes para el estudio que se lleva a cabo en esta obra. Para dar coherencia a lo que se trata de explicar, seguiremos un orden lógico con la exposición de los tipos impositivos que conforman el sistema tributario nacional.

Así, una vez se han dejado claras cuestiones como las que afectan al concepto de entidad sin finalidad de lucro, el régimen de las donaciones en el territorio peruano, o la regulación especial que la Iglesia católica tiene en el ordenamiento peruano, se procede pues a analizar las cuestiones finales de este complejo sistema que es el financiero.

c.1. El impuesto a la renta

En relación al impuesto a la renta poco debemos decir, únicamente recordar que el Decreto Supremo n° 179-2004-EF en su artículo 19 establece que las entidades religiosas están exentas del pago de dicho impuesto hasta el 31 de diciembre de 2006. Para gozar de tal beneficio tributario es necesario que se inscriban en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.

Problemas en relación con dicha inscripción son los que en la práctica afectan a la exoneración de este impuesto. Y es que la inscripción en este Registro, controlado y administrado desde la SUNAT, aún cuando la inscripción en el mismo es meramente declarativa y no constitutiva de derechos, sí resulta fundamental para la entidad que desea verse libre de dicha carga impositiva. De ese modo, la barrera a la inscripción en este Registro constituye en realidad la barrera para la exoneración tributaria.

Surge entonces la cuestión sobre las competencias asignadas a la SUNAT, como responsable del control de ese registro, para determinar qué entidades cumplen o no con lo dispuesto en la norma legal. Esto es, qué entidades son efectivamente asociaciones sin fines de lucro, cuyo objeto social consiste en la realización de actividades benéficas, asistenciales, educativas, etc., que su patrimonio no sea distribuido directa ni indirectamente entre los socios de la entidad, que en caso de disolución y liquidación de la misma, el patrimonio resultante sea entregado a otra organización sin fin lucrativo.

En el expediente n° 246-95 de SUNAT, de 24 de octubre de 1997, se analizó de modo directo esta cuestión que afectaba entonces a la Coordinación intercentros de investigación desarrollo y educación, y la denegación de su inscripción en el Registro de entidades

exoneradas del impuesto a la renta pues la SUNAT entendió que, dicha entidad tenía entre sus fines el de “participar individual o colectivamente en asociaciones civiles creadas o por crearse, a fin de dedicarse a la comercialización de productos agrícolas o agroindustriales”. De ahí se dudaba de la ausencia de lucro de las actividades principales de la entidad. El caso fue finalmente resuelto de forma favorable, y se admitió su inscripción y con ello la entidad comenzó a disfrutar de las exoneraciones en el impuesto a la renta.

Señalamos la relevancia de este caso, por que, aún cuando la inscripción registral no otorga de manera directa el beneficio tributario de la exoneración, -es necesario además cumplir con todos los demás requisitos que establece la norma-, sí resulta fundamental proceder a formalizar dicha inscripción, y dado que, la competencia sobre el control registral está en manos de las autoridades administrativas, como es la SUNAT, sería altamente conveniente que este órgano administrativo contase con la sensibilidad necesaria para tratar sin discriminación a las entidades que solicitan su acceso a este registro. Para que analizados los requisitos formales de la inscripción, no se complique de manera innecesaria la actividad de una entidad que, a través de sus acciones de carácter social, asistencial y educativo colabora de modo tan importante a la sociedad.

A modo de conclusión señalar que, según dispone el Decreto Supremo n° 29-94-EF tienen la consideración de entidades religiosas a efectos del impuesto a la renta e IGV las siguientes:

Tratándose de la Iglesia Católica²⁰, se considerará a la Conferencia Episcopal Peruana, los Arzobispados, Obispados, Prelaturas, Vicariatos Apostólicos, Seminarios Diocesanos, Parroquias y las misiones dependientes de ellas, Órdenes y Congregaciones Religiosas, Institutos Seculares asentados en las respectivas Diócesis y otras entidades dependientes de la Iglesia Católica reconocidas como tales por la autoridad eclesiástica competente, que estén inscritos en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la SUNAT.

Tratándose de entidades religiosas distintas a la católica²¹ se considerarán a las Asociaciones o Fundaciones cuyos estatutos se hayan aprobado por la autoridad representativa que corresponda y que se encuentren inscritas en los Registros Públicos y en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la SUNAT. Las entidades religiosas acreditarán su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, con la Resolución que la SUNAT expide cuando se ha realizado dicha inscripción, la cual deberá ser exhibida a la Superintendencia Nacional de Aduanas, para internar los bienes donados inafectos del Impuesto.

c.2. El IGV

En segundo lugar, dentro de las figuras impositivas competencia del gobierno central, procede comentar los posibles problemas que afectan al IGV. Y en este caso encontramos una interesante polémica que afectó a entidades de la Iglesia católica; se trata del expediente n° 3842-96 de 12 de noviembre de 1996 del Tribunal fiscal, que tiene por cuestión principal determinar si la Asociación de hijas de San Camilo, como entidad

²⁰ Inciso 11.4 sustituido por el Artículo 1 del Decreto Supremo N° 112-2002-EF, publicado el 19-07-2002.

²¹ Decreto Supremo N° 112-2002-EF, publicado el 19-07-2002.



religiosa de la Iglesia católica está o no exonerada del pago de este impuesto. Para ello resulta necesario responder a las dos premisas iniciales que enmarcan ese debate: si las asociaciones sin fines de lucro estás o no sujetas al IGV en 1993, y en segundo lugar, si a la Asociación Hijas de San Camilo, le es aplicable en materia impositiva, lo dispuesto en el Acuerdo suscrito entre el Estado peruano y la Santa Sede en 1980.

La Asociación Hijas de San Camilo es una asociación sin fines de lucro que tiene como objeto social principal conducir la Clínica Padre Luis Tezza, al mismo tiempo que disfruta del reconocimiento jurídico canónico de instituto religioso, concedido por el Vicariato Episcopal de Religiosos del Arzobispado de Lima. Los ingresos económicos que la Asociación recibe a través de la administración de esta clínica, son considerados por la legislación tributaria como ingresos de tercera categoría, exonerados del impuesto a la renta, pero sujetos en principio al pago del impuesto de IGV. Y es que, como señala el informe del Tribunal fiscal:

(e)l IGV es “un impuesto cuya finalidad es gravar los actos de consumo, sean éstos de bienes o servicios, con independencia de que los destinatarios de dichos actos sean los asociados o terceros. (...) El considerar el servicio de hospitalización e importes de emergencia como inafecto a IGV por tratarse de un servicio prestado por una asociación civil, llevaría al error de afirmar que cualquier actividad empresarial estaría fuera del ámbito de aplicación del IGV si los sujetos que prestan los servicios decidan constituir una asociación civil que, según nuestra legislación persigue fines no lucrativos, cuando en realidad el desarrollo de una actividad empresarial no está ligado necesariamente a una determinada clase de persona jurídica”.

Así pues, la primera cuestión pasa por determinar el tipo de actividades que desarrolla la entidad, para analizar en cada caso si deben o no estar sujetas al IGV puesto que las entidades sin fines de lucro no están exoneradas por su condición jurídica sino porque se presume que sus actividades son ajenas a la búsqueda de lucro y por eso se ven libres de carga impositiva.

La Administración tributaria consideró que la Asociación de Hijas de San Camilo estaba afecta al pago del IGV debido a que, no se encuentra “protegida” por las exoneraciones previstas en el Acuerdo de 1980 pues en este documento no se estableció una exoneración genérica de tributos creados o por crearse, sino que hizo referencia a exoneraciones y beneficios tributarios otorgados por leyes y normas vigentes a la fecha de ser suscrito.

Surge de ese modo una interesante polémica en relación a los términos en que está redactado el art. X del Acuerdo de 1980: “La Iglesia católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorgan las leyes y las normas legales vigentes”.

El término “vigentes” en ese apartado X, ha llevado a la interpretación más estricta, y es que, las exoneraciones otorgadas en el Acuerdo sólo alcanzan a las figuras tributarias existentes en el momento de la firma de este documento internacional, y no a las fórmulas tributarias creadas a posteriori. Discutida interpretación, excesivamente rigorista, sobre la que volveremos a hablar más adelante.

De ese artículo X se concluye también que, es necesario tener la consideración de jurisdicción o comunidad religiosa católica para disfrutar de esas ventajas fiscales. En el

caso que nos ocupa, parece claro que la Asociación Hijas de San Camilo sí tiene la condición jurídico canónica de congregación religiosa, lo cual hace que de manera directa le sea aplicable el Acuerdo de 1980. Si bien, queda por determinar si la actividad que esta congregación desarrolla, los servicios de hospitalización y de emergencias”, no se encuentran afectos al IGV. El Tribunal fiscal en este punto determina lo siguiente:

“En julio de 1980 se encontraba vigente el Impuesto de Bienes y Servicios regulado por el Decreto Ley n° 21497, el cual gravaba los servicios expresamente establecidos en dicha norma, entre los cuales no se encontraban los servicios de hospitalización y de emergencias, por lo que podemos concluir que no estaban dentro del campo de aplicación de la norma, esto es, se encontraban inafecto”.

El artículo 10° del Acuerdo, establece un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones tributarias y franquicias vigentes a la fecha de suscripción del mismo. (...) Esta norma no garantizaba la inalterabilidad del Régimen tributario vigente entonces, por lo que no incluye la creación de nuevos tributos, ni el cambio de alícuotas o formas de cálculo de la base imponible (...) En base a ello, podemos concluir en que el Artículo 10° del Acuerdo suscrito entre la República del Perú y la Santa Sede, no incluye al Impuesto General a las Ventas por los servicios de hospitalización y emergencias”.

A través de esta solución, el Tribunal Fiscal establece el criterio riguroso de interpretación de ese artículo 10 del Acuerdo y confirma la resolución de intendencia de SUNAT que imponía la obligación tributaria. En sucesivas oportunidades, la administración fiscal ha utilizado este criterio para solventar problemas de aplicación de exoneraciones tributarias a las entidades religiosas de la Iglesia católica.

c.3. El impuesto predial

La figura impositiva, conocida ahora como impuesto predial, ha dado lugar a numerosas resoluciones del Tribunal fiscal, que afectan tanto a la exoneración o afectación de ese impuesto a las entidades religiosas católicas y no católicas. La solución dada por el tribunal ha sido diferente en uno y otro supuesto, de modo que nos detendremos a analizar ambos casos.

En relación con la Iglesia católica, y tomando como ejemplo alguno de los casos que el Tribunal Fiscal ha conocido se puede observar una tendencia a exonerar a las entidades religiosas del pago de este impuesto, independientemente de las actividades a que destinen los predios sujetos a esta carga impositiva. Con detalle la cuestión es la siguiente.

En el año 1980, cuando se firma el Acuerdo entre el Estado peruano y la Santa sede, se encontraba vigente la exoneración respecto al Impuesto al Patrimonio Predial no Empresarial establecida en el inciso c) del artículo 25° del Decreto Ley 19654, modificado por Decreto Ley 19994, de fecha 24 de abril de 1973, el mismo que consideraba como exonerados los predios de propiedad de las entidades religiosas, sin necesidad de algún otro requisito o condición adicional. Sin embargo, el nuevo régimen tributario municipal, aprobado mediante el Decreto legislativo n° 776, vigente a partir del 1 de enero de 1994 establece que, para la inafectación del Impuesto Predial para entidades religiosas los predios han de estar destinados a templos, conventos, monasterios o museos por lo que



extender ese beneficio a los predios que no cumplan ninguna de esas formalidades y produzcan renta, será ilegal.

La cuestión esencial en este aspecto será entonces determinar cual es la norma que prevalece en este caso, la legislación tributaria que beneficiaba a la Iglesia católica y a sus entidades menores y que estaba vigente en la fecha de firma del Acuerdo de 1980, o la modificación hecha a posteriori en esta materia por parte de la Administración central en materia de tributación municipal.

En expediente n° 888-96 del Tribunal Fiscal, se analiza esta cuestión. Se trata de determinar la apelación presentada por el Arzobispado de Arequipa contra las resoluciones que le obligan al pago del impuesto predial respecto a la totalidad de los predios propiedad de dicho Arzobispado, es procedente o no.

En atención al Acuerdo internacional de 1980 la exoneración sobre el Impuesto Patrimonial Predial no Empresarial aplicable a todos los predios de entidades religiosas, fuese cual fuese el destino que se les diese, se convirtió en inafectación permanente en tanto el Estado peruano y la Santa Sede mantengan relaciones internacionales formales, dentro de los principios y normas del Derecho internacional público. A ratificar esa situación jurídica vino el Decreto legislativo 626 de 30 de noviembre de 1990 el cual confirmó la vigencia para todos sus efectos de las exoneraciones, beneficios tributarios y franquicias a favor de la Iglesia católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integran. Al promulgarse el Decreto legislativo n° 776 el Impuesto al Valor del Patrimonio predial cambió de nombre, por el de Impuesto predial, pero su naturaleza tributaria se mantuvo por lo que la inafectación de que goza la Iglesia y sus entidades se mantiene igual.

A estos efectos resulta oportuno mencionar la norma contenida en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados, de 23 de mayo de 1969, que confirma el principio de DIP sobre la seriedad y validez de los acuerdos internacionales y que establece como principio fundamental la buena fe con que se negocia y la permanencia del compromiso asumido, hasta tanto ambas partes no decidan revocarlos, de forma tal que una norma nacional de carácter positivo no podría, no sólo derogar sino modificar el objeto por el cual se negoció ese Acuerdo internacional. Y esta interpretación es la correcta aún cuando la actual Constitución peruana de 1993 en su artículo 55, -a diferencia de lo que establecía el anterior texto constitucional-, sólo considera que los tratados celebrados por el Estado forman parte del derecho nacional, perdiéndose así lo dispuesto en la regulación anterior que establecía que, en caso de conflicto entre el tratado y la ley prevalecía el primero.

Por fortuna el Código tributario ha subsanado esa laguna del texto constitucional, y establece entre los principios generales, institucionales, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario, en la Norma III de su Título Preliminar, al detallar el orden jerárquico del sistema de fuentes del Derecho tributario, dispone en primer lugar a la Constitución, luego a los tratados internacionales, y en tercer lugar a las leyes tributarias y normas de rango equivalente. De modo que, -como en el caso que nos ocupa-, según esa

jerarquía de fuentes, en caso de conflicto entre un Decreto legislativo y un tratado internacional prevalecerá el tratado²².

Sobre esta base se ha establecido la exoneración del pago del impuesto predial para las entidades de la Iglesia católica, independientemente de que esos edificios se encuentren o no destinados a conventos, museos, templos o monasterios; o incluso, como señala el Tribunal fiscal en resolución n° 043 de 13 de enero de 1998, están exonerados los predios de las entidades religiosas “católicas” estén o no destinados a un fin no lucrativo.

Analizada la cuestión en relación a las entidades religiosas católicas, es necesario ahora dilucidar los problemas existentes para las entidades religiosas no católicas, especialmente en el momento actual que su número asciende ya a casi cincuenta registradas en territorio peruano. Al aumentar la presencia de nuevas entidades religiosas en territorio peruano, surgen nuevos problemas derivados de la aplicación de normas jurídicas a casos novedosos.

En lo tocante al tema impositivo, ha sido necesario proceder a realizar reformas progresivas en la legislación, para adaptarla a las nuevas realidades. Si en un primer momento algunas exenciones fueron destinadas sólo a las entidades de la Iglesia católica, ahora, en base al principio de igualdad, las discriminaciones sin base jurídica que las apoye no son aceptables dentro del sistema. No obstante, sigue existiendo una diferencia esencial entre las entidades de la Iglesia católica y las demás confesiones, y es que, hasta la fecha, la Iglesia católica es la única confesión religiosa que cuenta con una norma específica, el Acuerdo de 1980 que regula su condición jurídica dentro del ordenamiento del Estado. Desde esa base se deben interpretar la diferencia de trato entre unas y otras, siempre que exista base para ello.

Retomando el caso del impuesto predial, recordemos que el artículo 17, 2, c) de la Ley de tributación municipal establece que se encuentran inafectos al pago de dicho impuesto, los predios que no produzcan rentas, y dedicados a cumplir sus fines específicos de propiedad de entidades religiosas, siempre que los mismos se destinen a templos, conventos, monasterios o museos. Dos son pues los requisitos para dicha exoneración: que el predio no produzca renta, y que esté destinado a alguno de esos servicios.

En expediente n° 800 de 2000 el Tribunal fiscal ha estudiado un supuesto de este tipo que afectaba al pago del impuesto predial por parte de la Asociación peruana de la Iglesia de lo Jesucristo de los Santos de los Últimos Días. El caso en cuestión afectaba a una serie de edificios, propiedad de esta asociación religiosa, que la administración tributaria sometía al pago del impuesto predial por considerar que no se trataba de edificios plenamente dedicados a templo y culto. Dividía los edificios en áreas, o zonas, según éstas fuesen asignadas a cumplir los fines religiosos, o bien se tratase de áreas libres. Entiende la asociación afectada que con ese criterio la Administración tributaria ha realizado un interpretación sesgada de la norma, pues pretende distinguir dónde la norma no distingue, ya que, en ningún momento la ley tributaria fracciona el derecho sobre porciones de área que específicamente cumplan tal fin. El argumento principal de la

²² En similares términos se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en otras resoluciones, así en la 6541-1995, en la 676-1997, en la 2454-2001, entre otras.



entidad religiosa es que, la inafectación creada en la Ley tributaria está referida al fin primordial para el cual destinan sus predios las entidades religiosas.

En el caso objeto de litigio el predio destinado a templo cuenta no sólo con las instalaciones propias del templo, sino también con otras dependencias, como baños para los usuarios, salón de bautizo, ambientes que sirven en todo caso para complementar el sentido de la actividad principal que no es otra que la práctica del culto religioso de esa fe.

En su resolución el Tribunal fiscal sostiene que: “no es posible determinar el uso específico al que se encuentran destinadas las áreas libres por los que la Administración tributaria declara afecta a la recurrente al pago del impuesto predial, siendo ello necesario a efectos de establecer si se tratan de áreas complementarias a las destinadas a templo, según manifiesta la recurrente, o si por el contrario se tratan de áreas independientes a un uso distinto a los previstos para el goce del beneficio de inafectación del impuesto”. Por ello determina que procede un nuevo informe de la administración tributaria que dilucide ese punto.

Excesivamente rigurosa parece esta interpretación dado que en efecto, en un templo pueden encontrarse instalaciones anexas que cumplen funciones de servicio y que aún no siendo en ellas donde se realizan los oficios religiosos, no se duda de su necesidad para el desarrollo de los mismos, -instalaciones como la sacristía, dependencias de archivo en una parroquia, y otros similares que pueden ser propios de la configuración de un templo católico-, instalaciones que en recintos de culto de confesiones distintas a la católica, por el hecho principal de que los ritos culturales son de índole distinta pueden tener configuración física distinta a la que viene siendo usual en los templos católicos. Pero la simple nota distintiva no debe llevar a la discriminación de trato. Efectivamente, lo único que la Ley de tributación municipal exige es que el predio se encuentre destinado a templo, convento, etc... y que no produzca renta. Si la ausencia de beneficio económico está presente, como así parece en el caso que nos ocupa, poco sentido tiene que la administración realice tan puntillosa distinción en la configuración arquitectónica del edificio, lo importante será su destino principal no el accesorio, siempre que de éste último no se derive la realización de fines esencialmente ajenos a los religiosos o reporten beneficio económico a la entidad religiosa en cuestión.

Esta cuestión, la ausencia de finalidad lucrativa, es la que analiza el Tribunal fiscal en el expediente n° 797-2002 en relación con un predio de la Asociación visión suiza alemana. Predio que, examinado por la Administración tributaria, parece ser ajeno a lo dispuesto en el Decreto legislativo n° 776, pues no está destinado a templo, convento, museo, o monasterio. No obstante, la asociación dice utilizar dicho predio para fines religiosos, como casa de retiro espiritual en la que se realizan actividades análogas a los templos y conventos. Pero, aún cuando la administración reconoce a la recurrente, como entidad religiosa, no queda constatado que ese predio de su propiedad no produzca renta alguna, motivo por el cual no se le puede aplicar la exoneración tributaria solicitada.

c.4. Los arbitrios municipales

Probablemente, es en este ámbito, los tributos municipales, dónde se han planteado mayor número de casos y problemas tanto en relación a las entidades religiosas católicas como a las no católicas; bien que por razones o con base a distintos supuestos, pero lo cierto es que el número de consultas al Tribunal fiscal en esta materia es enorme.

Para la Iglesia católica y sus entidades la cuestión a dilucidar es, determinar a qué cargas impositivas municipales se encuentran sujetas y a cuales no, esto es, hasta dónde alcanza la capacidad impositiva de los municipios con respecto a las entidades religiosas católicas y hasta dónde las protege la exoneración concedida en el Acuerdo de 1980.

Como punto de partida en esta polémica cuestión es necesario destacar un hecho básico, y es que fecha julio de 1980, cuando se firmó el Acuerdo entre el Estado peruano y la Santa Sede, sólo existían dos tipos de arbitrios municipales: el de limpieza y el de alumbrado públicos, regulados en el Decreto ley n° 22012 de 7 de diciembre de 1977²³. El artículo 6° de esta norma, que dictaba medidas para uniformar las normas de aplicación de los arbitrios de limpieza pública y alumbrado público, disponía lo siguiente: “Déjase sin efecto las exoneraciones del pago de arbitrios de limpieza pública y de alumbrado público con excepción de las otorgadas a favor de predios destinados a la Defensa Nacional, a la función policial, a las Compañías de Bomberos, a templos y convenios y aquellas concedidas de acuerdo a las normas vigentes por convenios de excepción y privilegios diplomáticos, que mantendrán su régimen de exoneración permanente”.

Es decir, que se encontraban exonerados del pago de esos arbitrios los predios de las entidades religiosas, católicas y no católicas, en tanto sirviesen de templo o convento, y además, en base al convenio de excepción o privilegio que es el Acuerdo de 1980, se puede entender que toda entidad de la Iglesia católica gozaba de tal exoneración, independientemente de la función que tuviese. Criterio que la actual ley de tributación municipal mantiene, al conceder exoneraciones en el pago del impuesto predial, a aquellos inmuebles propiedad de una entidad religiosa que sirvan de templo, convento, monasterio o museo. Sin embargo, nada dice la Ley n° 776 sobre cómo han de interpretarse las exoneraciones, si es que las hay, en el marco de los arbitrios municipales, cuestión ésta que entraña no pocas dificultades de interpretación.

De lo dispuesto en el artículo X del Acuerdo de 1980 se dispone la permanencia de los beneficios, exoneraciones y franquicias vigentes a la fecha de su suscripción, pero cabe señalar que, la administración ha venido interpretándolo en el sentido de que, en ese artículo, no se garantiza la inalterabilidad del régimen tributario existente, por lo que no impide la creación de nuevos tributos, ni el cambio de alícuotas o formas de cálculo de la base imponible de los tributos. De ahí que, ante la creación de nuevas figuras impositivas municipales, nuevos arbitrios como los de serenazgo, parques y jardines, o relleno sanitario, surge la duda sobre si las entidades religiosas católicas siguen o no exoneradas del pago de dichos tributos.

Duda, por otro lado lógica, si se toma en consideración que, en fecha 1990 el Decreto legislativo n° 626 de 29 de noviembre, confirma la vigencia para todos sus efectos de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias a favor de la Iglesia católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que las integran.

Así pues, con el Acuerdo de 1980 las entidades religiosas católicas gozan de exoneraciones tributarias, que también la Ley de tributación municipal les reconoce, y sin embargo, se han dado numerosos casos conflictivos en relación a la exigibilidad impositiva que las municipalidades podían ejercer respecto a las entidades religiosas católicas o no

²³ Norma derogada por el Decreto legislativo n° 776 que aprobó la Ley de tributación municipal.



católicas. Y es que esta cuestión, los arbitrios municipales, se decide en el ámbito municipal, pues como señala el TC peruano en sentencia de 25 de marzo de 2003, expediente número 0918-2002-AA/TC, la potestad tributaria de los gobiernos hace que el marco legal de los arbitrios sea competencia municipal.

“La Ley Orgánica de Municipalidades (LOM), la Ley de Tributación Municipal (LTM) y el Código Tributario (CT) establecen los parámetros legales dentro de los cuales las municipalidades, en el ejercicio de su autonomía económica, administrativa y política, reconocidas por la Constitución pueden ejercer su potestad tributaria y, particularmente, la creación, modificación o supresión de los arbitrios: a) los arbitrios son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público individualizado en el contribuyente (...) b) su creación, modificación o supresión son competencias atribuidas al Concejo Municipal (LOM, arts. 10º, inc. 4, y 36º, inc. 1), c) aunque inicialmente se aprobaban mediante edictos (...), en virtud del principio de reserva de ley establecido por la Constitución de 1993, así como lo señalado por el Código tributario, el instrumento normativo para los arbitrios es la ordenanza, subsistiendo en su caso todos los requisitos y condiciones de validez establecidas por la normativa preconstitucional cuando hace referencia a la creación de tributos a través de edictos. (...) el Municipio justifica la utilización de los criterios de determinación de los tributos sobre la base de la capacidad contributiva de los contribuyentes (valor y uso de los predios), entendiendo que ellos permiten una distribución justa (o equitativa) y adecuada del costo total del servicio; sin embargo, al igual que en el caso del arbitrio de “serenazgo”, dicha justificación no resulta congruente con la naturaleza del tributo. (...) en el caso de los arbitrios, por su naturaleza, el hecho generador de la obligación tributaria es la prestación efectiva o mantenimiento del servicio, cuyo cálculo debe hacerse en función de su costo, por lo que no resulta congruente que se utilice como criterio de determinación del tributo el valor que tiene el predio (...) su ubicación, o uso; (...). Fundamentos jurídicos 6º, 12º, 13º, y 14º STC nº 0918-2002.

Pues bien, una vez establecido que es competencia municipal la creación y regulación de nuevo arbitrios, es necesario dejar constancia de cuales han sido los problemas habituales en este contexto en relación con las entidades religiosas, católicas y no católicas.

En relación a las entidades católicas, la asunción de competencias en materia tributaria por parte de las autoridades municipales, ha llevado a un cambio de circunstancias, cambio que en esencia se ha visto enmarcado en la aparición de cargas tributarias allí dónde antes no las había. Y ello porque, con la creación de nuevas figuras impositivas, nuevos tributos como los de serenazgo, parques y jardines u otros, se han limitado las exoneraciones para las entidades religiosas que, aún cuando pertenecen a la Iglesia católica, no cumplen con el requisito legal básico, esto es, que el inmueble sujeto a tributación sea utilizado como templo, museo, convento, o monasterio.

Así en el expediente nº 321-2001 el Tribunal fiscal ha tenido que estudiar el caso de la Asociación Hijas de San Pablo en lo que afectaba al pago de arbitrios respecto a un predio situado en Cercado de Lima, perteneciente a esta comunidad religiosa. La controversia deriva del hecho de que, en ese predio se encuentra ubicada la Librería de las Paulinas, nombre internacional con el que se conoce a la congregación, que reside también en ese mismo Edificio, con lo cual el mismo cumple la condición legal de ser convento o residencia de una comunidad religiosa.

La solución que el Tribunal fiscal ofreció a este caso, ha sido la de proceder a efectuar las verificaciones correspondientes a efectos de determinar qué parte del inmueble se utiliza para convento, templo o monasterio, y qué parte para comercio. Se entiende pues, que en razón de esa averiguación, se procederá a practicar un nuevo cálculo del impuesto que corresponde a la parte “comercial” del inmueble. No obstante, una objeción se plantea a esta solución, y es que no resulta operativa en términos de economía procedimental, pues aún cuando en ese inmueble se realicen actividades que potencialmente tienen un contenido económico o mercantil, sería importante determinar en qué condiciones se realiza dicha actividad, y ello para comprobar si el beneficio logrado repercute de modo directo entre los miembros de la asociación, o comunidad, a modo de ganancias, o es más bien un modo de realización de los fines que le son propios a las comunidades religiosas, aún cuando se hagan a través de actividades calificables de mercantiles.

Esta cuestión, llevaría de nuevo a precisar la distinción entre fines y actividades religiosas que ya ha sido analizada en páginas precedentes, especialmente a la hora de estudiar el concepto de entidad religiosa y los criterios para la inscripción registral en el ordenamiento peruano. Parece no obstante, oportuno mencionar aquí de nuevo, que lo accesorio, como en este caso puede ser la librería que esa comunidad religiosa administra en el mismo lugar físico en que tienen su residencia como agrupación religiosa, no debe hacernos olvidar el hecho principal, esto es, que se trata de una comunidad religiosa, de la cual se presume la ausencia de lucro con todas las consecuencias jurídicas que de ese hecho se derivan.

En similares términos se expresa el Tribunal fiscal en su expediente n° 5343 de 2001 que afecta a la Orden de Agustinos recoletos, en solicitud de inafectación a los arbitrios municipales de un predio en Santiago de Surco, destinado a centro educativo no estatal, “Santa Rita de Casia”; al tratarse de un inmueble no destinado a servir de templo, convento, monasterio o museo, no se le pudo aplicar la norma exonerativa de los arbitrios municipales. Muchos de los problemas con que la administración tributaria se enfrenta, derivan de la existencia de numerosos predios situados en zonas muy “interesantes” en términos inmobiliarios, y que, pertenecientes a la Iglesia católica y habiendo sido utilizadas como lugares de culto, conventos, o monasterios, están en estos momentos desocupados o cumplen usos distintos a aquellos que les permiten disfrutar de beneficios tributarios²⁴.

Ese es el eje de la polémica en lo que afecta a las entidades de la Iglesia católica, el cambio en la legislación las ha obligado a cumplir con ese requisito de que sus predios, para estar exonerados, -si es que la legislación municipal ha mantenido dicha exoneración para las entidades religiosas-, de carga impositiva, han de estar destinados a convento, museo, monasterio o templo, algo que en épocas anteriores no existía, pues con la regulación del Acuerdo de 1980 toda entidad religiosa católica estaba exonerada del pago de impuestos. Las modificaciones posteriores han dado lugar a nuevas interpretaciones y a no pocos conflictos. Pero junto a la cuestión principal, esto es, que el predio esté en efecto destinado a convento, templo, monasterio o museo, se ha planteado recientemente una formulación más compleja de la cuestión.

Así en expediente 3791 de 31 de enero de 2002 el Tribunal fiscal conoce de una apelación interpuesta por Compañía de Jesús Villa Kostka, contra resolución emitida por el

²⁴ En ese sentido, véase el expediente n° 4839 de 2000 referido a un inmueble de la Compañía de Jesús.



Servicio de Administración tributaria de la Municipalidad Metropolitana de Lima que declaraba infundada la reclamación contra resolución sobre arbitrios de parques y jardines públicos y relleno sanitario correspondientes a un predio de la comunidad religiosa mencionada. En este caso el eje central de la polémica radica en que, por edicto de 1993 la Municipalidad metropolitana de Lima establece que: “está obligados al pago de los arbitrios en su condición de deudores tributarios los ocupantes de los predios o áreas de uso públicos ubicados en las zonas donde se prestan los servicios, (...)”. Pero en su artículo 6° exoneraba del pago a los predios ocupados por templos y conventos.

Esta norma fue modificada por edicto de 1995 y en la nueva regulación, su artículo 2° dispone: “A partir del ejercicio fiscal correspondiente al año 1995, los arbitrios de limpieza pública, relleno sanitario y de parques y jardines públicos, será emitido por períodos trimestrales”. Ya no hay exoneración para ningún tipo de entidad religiosa, sea o no templo o convento, pues el artículo 3° deroga el antiguo artículo 6° que recogía las posibles inafectaciones. De regulaciones como esta que se acaba de señalar, deriva la desaparición del régimen de exoneraciones que el ordenamiento jurídico había previsto para las entidades religiosas, para las católicas en el Acuerdo de 1980 y para las restantes en regulaciones parciales posteriores.

En el fondo, la administración tributaria se ha dado cuenta de que, son muchos los predios en manos de entidades religiosas, otorgarles a todos ellos exoneraciones y beneficios tributarios no resulta un negocio económicamente ventajoso, y la posibilidad de que tal exoneración se conceda sólo a una confesión en perjuicio de otras, es pauta que atenta contra los principios de no confesionalidad, cooperación, libertad e independencia del Estado frente al hecho religioso.

Sólo para destacar qué sucede con las entidades no católicas, es ejemplificativa la sentencia del Tribunal Constitucional, EXP. n°1123-99 AA/TC, de 15 de junio de 2000. Se trata de un recurso extraordinario interpuesto por la Misión del Sínodo Evangélico Luterano en el Perú, contra resolución de la Corte Superior de Lima, que declaró infundada la acción de amparo. Acción de amparo dirigida contra la Municipalidad Metropolitana de Lima, con la finalidad de que se declarase inaplicable el artículo 7° de la ordenanza municipal n° 137 que regulaba el régimen tributario de los arbitrios de limpieza pública, parques, jardines públicos y serenazgo, puesto que el texto de esa norma se presentaba como discriminatorio hacia la demandante, puesto que inafecta del pago de arbitrios a las entidades religiosas de la Iglesia católica excluyendo a todas las demás organizaciones religiosas.

La Municipalidad solicitó se declarase improcedente la demanda, por dos razones: porque efectivamente, la norma sólo era aplicable a las entidades religiosas católicas, y la demandante no lo era; y segundo, porque dicha ordenanza fue modificada el 22 de mayo de 1998 declarando inafectos al pago de arbitrios a las entidades religiosas reconocidas por el Estado, y por esta vía, tampoco era aplicable a la demandante, toda vez que no había sido reconocida como confesión por el Estado.

Para resolver la demanda, el TC argumenta que, efectivamente el supuesto discriminatorio ha desaparecido, al haber sido modificada la ordenanza municipal, por lo cual dado que no se ha violado ni amenazado derecho constitucional alguno declara improcedente la acción de amparo. El problema es que sí existió ese supuesto discriminatorio, aunque de manera directa ya ha desaparecido, no obstante, sigue siendo imposible, -en el momento en que este caso se planteó-, para la entidad religiosa Misión

del Sínodo Evangélico Luterano en el Perú, solicitar la exoneración tributaria que le concede la ley, puesto que no existía todavía fórmula válida para ello. Actualmente, el registro de confesiones distintas a la católica permite ese reconocimiento de forma fácil.

Y es que, para las entidades religiosas no católicas, el principal problema se deriva, no de la interpretación más o menos amplia sobre qué exoneraciones les están reconocidas, sino que a diferencia de las entidades católicas han de comenzar desde el principio y conseguir ser consideradas primeramente como entidades religiosas para luego poder solicitar los beneficios económicos pertinentes.

En expediente 4554 de 2001 el Tribunal fiscal estudió la solicitud de inafectación de los arbitrios municipales de la Asociación judía del Perú. Dicha asociación señala que, en el inmueble en cuestión además de brindar servicios educativos, se realizan servicios religiosos propios de la religión judía, cumpliendo además con una serie de rituales y fiestas religiosas judías, por lo que consideran a ese inmueble como un lugar de culto. Se trata de hacer ver que, si bien en el caso de la religión judía el equivalente al templo católico es la sinagoga, cada religión tiene potestad de definir cuáles y cómo son sus lugares de culto.

Sin embargo, la administración declara infundada la solicitud de inafectación por considerar que el predio en cuestión no cumple con lo dispuesto en la norma municipal para las exoneraciones de los arbitrios, esto es, que se trate de un predio propiedad de entidad religiosa, siempre que se destine a templo, convento, monasterio, actividades de ayuda social sin fin de lucro o museo. La solución que ofrece el Tribunal fiscal, es la que sigue: "(...) el hecho de que en un determinado inmueble, en el presente caso un centro educativo, se brinde educación religiosa, así como se realicen actividades tales como "rezo diario", preparación para el "Bar Mitzvah", estudios de hebreo, realización de festividades judías, profundización y desarrollo de la doctrina judía, no convierte al mismo en un templo, el mismo que de acuerdo a la definición contenida en la vigésimo primera edición del Diccionario de la Lengua Española, es el lugar destinado pública y exclusivamente a un culto, entendido éste, como el conjunto de ritos y ceremonias públicas y oficiales de una determinada confesión o creencia religiosa".

Aún cuando se puede compartir el criterio formal que utiliza la administración para no incurrir en desviaciones en la aplicación de la norma, esto es, -si la exoneración no ampara a colegios no podría incluirse este centro judío aún cuando tenga la consideración de templo para esta fe religiosa-, lo cierto es que una visión simple del concepto de religión no sirve de ayuda a la hora de afrontar casos como el que se ha relatado. Por ese motivo, aún cuando ofrecer una única definición de religión es altamente complicado, siguiendo a JAMES es posible señalar: "(...) tan diferentes las unas de las otras, ello es suficiente para probar que la palabra "religión" no puede corresponder a ningún principio o esencia singular (...) La mente teorizadora tiende siempre a la sobre-simplificación de sus materiales (...) En los términos más amplios y generales posibles, podría decirse que la vida religiosa consiste en la creencia de que hay un orden invisible, y que nuestro bien supremo reside en adaptarnos armoniosamente a él. Esta creencia y esta adaptación



constituyen la actitud religiosa del alma... Además, debe haber algo solemne, serio y tierno en toda actitud que denominemos religiosa (...) ²⁵".

Para el judaísmo el término religión es tan ajeno como lo es el concepto budista de karma. Eso que para los cristianos es común, -religión deriva de un término latino re-ligare, que es utilizado para significar la unión del hombre con Dios-, es algo desconocido en el mundo hebreo. Por ese motivo, utilizando conceptos ajenos no será fácil ser objetivo, y menos cuando se trata de mezclar o confundir algo tan prosaico como es la cuestión tributaria con las creencias. De ahí que pueda la administración incurrir en incorrectas apreciaciones de la realidad por tratar de fiscalizar algo que por definición le es ajeno.

Supuesto similar al que afecta a esta asociación judía, se ha dado en relación a otra confesión, ahora ya reconocida en territorio peruano, la Asociación peruana de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días. Varios han sido los casos de esta organización que, en relación a la afectación de cargas impositivas han llegado a conocimiento del Tribunal fiscal. Sólo para constatar el problema que deriva de la ausencia, por parte de la administración, de un criterio válido con que solventar este tipo de conflictos, señalar que en expediente 800-00 de 20 de noviembre de 2001 el Tribunal fiscal tuvo que conocer de un curioso caso. Un predio destinado a templo perteneciente a esta confesión religiosa, pero que, una vez inspeccionado por la administración tributaria ésta comprueba que, además del lugar destinado propiamente a servir como templo, ese inmueble tiene también oficinas administrativas, baños para los usuarios, salón de bautizo, ambientes que en definitiva sirven para completar el sentido de la actividad principal que resulta ser la de lugar de congregación para vivenciar la fe, esto es, un templo. Ante la falta de criterio, y comprobada la existencia de otras dependencias, la administración tributaria consideró oportuno y necesario proceder a una nueva inspección del inmueble para comprobar si cumple con los requisitos que señala la ley: que no produzca renta y que esté destinado a templo, monasterio, convento o museo.

Ya en páginas anteriores se ha señalado un caso similar que afectaba a un convento católico, que en el predio dónde se encuentra hace funcionar también una librería, administrada por la comunidad religiosa que reside en el inmueble. Parece poco adecuada la solución que la administración ha dado a estos supuestos, especialmente si se toma en consideración que, el Estado, y sus organismos dependiente entre ellos la administración tributaria, han de mantenerse lo más alejados posible del factor religioso. Es decir, que en la tesitura de tener que intervenir y señalar qué debe considerarse religioso y qué no debe serlo, el Estado aún cuando su actitud ha de ser positiva hacia el hecho religioso, debe mantenerse alejado de esas definiciones, para que la aconfesionalidad que de él se predica no pueda verse afectada por la decisión que tome en uno u otro sentido.

Cuestión delicada y que requiere de un adecuado enfoque del factor religioso.

²⁵ Cit. JAMES, W. *Varieties of Religious Experience*. Londres. 1928, págs. 26 y ss.