



UNIVERSIDAD
DE PIURA

REPOSITORIO INSTITUCIONAL
PIRHUA

CONSIDERACIONES PARA ENTENDER EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN PERÚ A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO ECLESIAÍSTICO

José Lip-Zegarra

Piura, noviembre de 2018

FACULTAD DE DERECHO

Área Departamental de Derecho

Lip, J. (2018). *Consideraciones para entender el tratamiento tributario de las Entidades religiosas en Perú a la luz de los principios del Derecho Tributario Eclesiástico* (Tesis para optar el título de Abogado). Universidad de Piura. Facultad de Derecho. Programa Académico de Derecho. Piura, Perú.



Esta obra está bajo una licencia

[Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/)

[Repositorio institucional PIRHUA – Universidad de Piura](https://repositorio.institucional.pirhua.edu.pe/)

UNIVERSIDAD DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

PROGRAMA ACADÉMICO DE DERECHO



**Consideraciones para entender el tratamiento tributario de las
Entidades religiosas en Perú a la luz de los principios del Derecho
Tributario Eclesiástico**

Tesis para optar el título de Abogado

José Alfonso Lip Zegarra

Asesor: Dra. Susana María Mosquera Monelos

Piura, noviembre 2018

Aprobación

Tesis titulada “*Consideraciones para entender el tratamiento tributario de las Entidades religiosas en Perú a la luz de los principios del Derecho Tributario Eclesiástico*” presentada por el bachiller José Alfonso Lip Zegarra en cumplimiento con los requisitos para optar por el Título de Abogado, fue aprobada por la Directora Dra. Susana María Mosquera Monelos.

Directora de Tesis

Dedicatoria

A mi familia, por creer siempre en mí y en un futuro mejor.

Agradecimiento

A Dios, por las bendiciones derramadas a lo largo de mi vida.

A mis padres José y Carmen, por enseñarme a tener empuje en la vida.

A mí tío Jesús Alberto, por sus sabios consejos.

A mis amigos de la Universidad, por hacer de Piura mi hogar.

A mis amigos de la SUNAT, por los ánimos y por desafiarme a hacer más.

A la Dra. Susana Mosquera, por escucharme y apostar por este tema, por la paciencia, correcciones y por los consejos de vida.

RESUMEN ANALÍTICO – INFORMATIVO

Título de la tesis: **Consideraciones para entender el tratamiento de las Entidades religiosas en Perú a la luz de los principios del Derecho Eclesiástico Tributario.**

Autor de la tesis: **José Alfonso Lip Zegarra.**

Asesor o director de la tesis: **Dra. Susana María Mosquera Monelos.**

Tipo de tesis: **Tesis de título.**

Título que opta: **Licenciado en Derecho.**

Institución. Facultad: **Universidad de Piura. Facultad de Derecho.**

Fecha de sustentación: **Piura, de de 2018.**

Palabras Clave: Entidades Religiosas, Tributación, Principios Tributarios, Principios Eclesiásticos

Descripción: Tesis de grado en Derecho perteneciente a la línea de investigación del Derecho Público, en las especialidades de Derecho Eclesiástico del Estado y de Derecho Tributario. El autor presenta los resultados del análisis de los instrumentos legislativos y de las resoluciones administrativas que regulan el punto en común de las especialidades ya mencionadas: la tributación de las Entidades religiosas; a fin de determinar si la fiscalidad de las mismas es aplicada acorde con los principios que las inspiran, a la par de proponer soluciones para mejorar la normativa existente.

Contenido: El autor ha dividido el trabajo en cuatro partes, en función de la relación jurídico tributaria estatal. El primer capítulo se centra en el sujeto pasivo de esta relación: las Entidades religiosas. El segundo capítulo trata sobre el elemento objetivo de la relación tributaria eclesiástica: el tributo y sus desgravaciones. El tercer capítulo tiene como objetivo el estudio de los principios generales del Derecho Tributario – Eclesiástico en el Perú, los cuales funcionan como guías, referentes y como marco regulatorio en las relaciones de carácter tributario entre el Estado y las diversas Entidades religiosas que puede albergar. El cuarto capítulo se centra en el tratamiento fiscal de las Entidades religiosas en el Perú, señalando la dinámica de la tributación de las Entidades, según su pertenencia o no a la Iglesia Católica y presentaremos críticas y soluciones a esta regulación.

Metodología: La presente investigación emprende un análisis de tipo cuantitativo, basado en la revisión y crítica de normativas internas, legislación comparada, resoluciones administrativas del Tribunal Fiscal y sentencias del Tribunal Constitucional y de distintas fuentes de doctrina nacional y extranjera. Además, se ha hecho uso de la metodología del análisis del caso, por cuanto en el desarrollo de la investigación se ha aplicado los distintos razonamientos planteados a casos y situaciones reales resueltas por el Tribunal Fiscal, así como a Ordenanzas expedidas por distintos Municipios.

Conclusiones: Se concluye que los principios generales del Derecho Tributario – Eclesiástico han sido aplicados parcialmente en el Perú, generando situaciones de irregularidad e inseguridad jurídica que afectan a las Entidades religiosas. Además, se concluye que urge una reforma legislativa en materia tributaria eclesiástica, a fin de otorgarle certeza y seguridad a las relaciones Iglesia – Estado en materia tributaria.

Fuentes: Libros, Artículos, Legislación Nacional y Comparada Jurisprudencia Constitucional, Jurisprudencia Administrativa, Ordenanzas Municipales, Informes Administrativos.

Fecha de elaboración resumen: 15 de noviembre de 2018.

Índice de Contenidos

Introducción.....	1
 Capítulo 1 Las Entidades religiosas.....	 5
1.1 Concepto	6
1.2 Características y Elementos	11
 Capítulo 2 Los tributos en el Perú	 15
2.1 Concepto y clasificaciones.....	15
2.2 Impuestos y tasas	18
2.2.1 Impuesto Predial.....	21
2.2.2 Arbitrios Municipales.....	22
2.3 Técnicas de liberación tributaria.....	23
2.3.1 Exoneración.....	25
2.3.2 Inafectación	27
2.3.3 Inmunidad.....	27
 Capítulo 3 Principios aplicables al Derecho Tributario – Eclesiástico en el Perú	 29
3.1 Principios del Derecho Tributario.....	30
3.1.1 Principio de legalidad.....	32
3.1.2 Principio de reserva de ley	32
3.1.3 Principio de igualdad.....	33
3.1.4 Principio de capacidad contributiva	35
3.2 Principios del Derecho Eclesiástico peruano.....	36
3.2.1 Principio de libertad religiosa.....	37
3.2.2 Principio de igualdad y no discriminación	38
3.2.3 Principio de cooperación o colaboración	40
3.2.4 Principio de independencia y autonomía.....	41
 Capítulo 4 Tratamiento Fiscal de las Entidades religiosas en el Perú.....	 43
4.1 Iglesia Católica	43
4.2 Otras Confesiones	47

4.3	¿Cuál es el fundamento de la distinción entre ambos tratamientos?	49
4.4	Aplicación de los principios al tratamiento tributario que reciben las Entidades religiosas en Perú	51
4.5	Consideraciones, críticas y propuestas	54
Conclusiones		59
Referencias Bibliográficas		61
Informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria		67
Normativa Nacional y Comparada		69
Ordenanzas Municipales		71
Sentencias del Tribunal Constitucional		73
Resoluciones del Tribunal Fiscal		75

Introducción

La presente tesis de investigación se enmarca dentro del ámbito del Derecho Público, específicamente en el Derecho Eclesiástico del Estado y en el Derecho Tributario. De la mano de estas dos ciencias buscaremos entender el tratamiento del hecho tributario en las distintas entidades confesionales, específicamente del Impuesto Predial y de los arbitrios municipales. Es necesario hacer hincapié en la transversalidad del Derecho Eclesiástico, por cuanto nutre y concretiza su objeto de estudio con las distintas ramas del Derecho. En otras palabras, el hecho religioso se encuentra indiscutiblemente conexo a otros hechos jurídicos que le otorgan características singulares en sus relaciones con otras Entidades, públicas o privadas.

Así, este trabajo tiene como objetivos: 1) analizar el desarrollo de la relaciones Iglesia – Estado en el ordenamiento peruano en materia tributaria, haciendo énfasis en la aplicación de los principios del derecho que inspiran al Derecho Eclesiástico Tributario, y en la situación de las Entidades Religiosas frente al Impuesto Predial y a los Arbitrios Municipales; 2) analizar si las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal se encuentran realizando un correcto control de la fiscalidad de las Entidades Religiosas presentes en territorio peruano, tanto entidades afiliadas a la Iglesia Católica como confesiones distintas a ella y 3) analizar el panorama vigente y proponer soluciones a fin de garantizar la vigencia del derecho de libertad religiosa en su matiz colectivo.

Para alcanzar los objetivos planteados, haremos uso de las distintas herramientas que cada una de las ramas del Derecho ya mencionadas nos ofrece: sus principios generales, las figuras jurídicas que poseen y las distintas posiciones doctrinarias que las desarrollan; la jurisprudencia administrativa y judicial que resuelvan controversias sobre los impuestos antes enumerados, los dispositivos legales nacionales e internacionales que regulen las instituciones jurídicas a analizar, entre otras fuentes que nos permitan entender, la naturaleza y el alcance de las relaciones de las Entidades religiosas en cuanto sujeto sometido al control tributario de la Administración pública peruana.

Para lograr nuestros objetivos, hemos dividido la presente investigación en cuatro capítulos. El primero de ellos se centra en la definición y las características particulares del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria eclesiástica: las Entidades religiosas. Así, analizaremos los principales conceptos manejados por la legislación peruana y la doctrina nacional y extranjera, indagando en las principales notas definitorias de este aparente contribuyente, cuya relación se ve afectada por diversos fenómenos tributarios.

El segundo capítulo busca individualizar el concepto de tributo, difuso en la legislación peruana y concretizado por la doctrina y por los diversos operadores jurídicos nacionales, e individualizando los dos tributos a analizar en la presente investigación: el Impuesto Predial y los Arbitrios Municipales. Se justifica su estudio en la medida que es el tributo el objeto de la relación jurídica tributaria entre las Entidades religiosas y el Estado. Además, se analizarán tres de los métodos de liberación o desgravación tributaria que el Estado utiliza para promover diversos fines, entre ellos el fin que persigue la libertad religiosa.

El tercer capítulo tiene como objetivo el estudio de los principios generales del Derecho Tributario – Eclesiástico en el Perú, los cuales funcionan como guías, referentes y como marco regulatorio en las relaciones de carácter tributario entre el Estado y las diversas Entidades religiosas que puede albergar. Cada uno de los principios propios del Derecho Tributario y del Derecho Eclesiástico del Estado dota de contenido a la rama del Derecho que nace de la conjunción de ambas, siendo que su aplicación directa a la relación con un sujeto de características especiales lo que los individualiza y llena de un distinto contenido.

Finalmente, el cuarto capítulo se centra en el tratamiento fiscal de las Entidades religiosas en el Perú, en donde hemos creído didáctico realizar una distinción entre la fiscalidad de la Iglesia católica frente a la que poseen las confesiones distintas a ella. Buscaremos, asimismo, profundizar en los fundamentos de la distinción de los tratamientos fiscales y su adecuación a los principios que inspiran. Así también realizaremos críticas al sistema regulatorio actual de los asuntos eclesiásticos en nuestro país, a la par de proponer alternativas de solución para integrar y cohesionar los asuntos derivados del ejercicio del poder tributario en las Entidades religiosas.

Asimismo, es también necesario indicar que no son pocos los reclamos que las Entidades religiosas presentan a la Administración tributaria por diferentes motivos, que van desde la errónea interpretación de la Ley de Tributación Municipal – en su apartado correspondiente a inafectaciones – hasta una aparente vulneración al principio de igualdad y no discriminación, pues consideran las Entidades religiosas no católicas que deben ser tratadas como a las Entidades afiliadas a la Iglesia Católica. Analizaremos la pertinencia de los citados argumentos, y los resultados de la valoración que realizan la Administración tributaria.

Habiendo hecho un breve recuento de la situación de las Entidades religiosas en el Perú, concluimos que la presente tesis tiene una relevancia especial en el ámbito jurídico – público, puesto que una mala técnica legislativa, un control defectuoso – o la falta de control -

de la tributación de las Entidades religiosas traen consigo un impacto real negativo en el Fisco, por cuanto se dejan de percibir impuestos y tributos que coadyuvan al alcance del interés general. Otra posibilidad real – también causada por un mal entendimiento del fenómeno asociativo religioso por parte de la Administración tributaria- es la vulneración al derecho a la igualdad, y al artículo 50 de la Constitución Peruana de 1993, la cual faculta al Estado peruano a establecer formas de colaboración con las confesiones distintas a la católica, dejando a las Entidades que sí cumplen los requisitos de los beneficios fuera del alcance de los mismos.

Capítulo 1

Las Entidades religiosas

Una manifestación del derecho de libertad religiosa, unida con el derecho a la libre asociación, es el derecho de asociación religiosa. Coincidimos con Prieto cuando señala que: “toda persona tiene el derecho a fundar asociaciones de carácter religioso, así como a integrarse en alguna ya existente. La licitud de las asociaciones no depende del cumplimiento de ningún requisito administrativo, ni siquiera la inscripción en el Registro correspondiente...”¹. Esta afirmación nos permite ver materializado el principio de autonomía del Derecho Eclesiástico, el mismo que propugna la no intervención estatal en las actividades religiosas, como son el asociarse para poder profesar conjuntamente un culto, tanto de manera interna (organizando a los fieles, ordenando ministros) como de manera externa (mediante la difusión de la doctrina propia). No obstante lo anterior, el Estado puede entrar a tallar en cuantas estas asociaciones religiosas transgredan el orden público, las buenas costumbres o las leyes imperantes; o por el contrario, cuando estas asociaciones busquen al Estado para poder formalizar colaboraciones con ellas, cooperaciones que el Estado debe realizar si estas entidades cumplen los requisitos señalados por este, en virtud de los principios del Derecho eclesiástico, como son la igualdad y no discriminación, no confesionalidad y la cooperación. Las materias sobre las cuales puede versar los acuerdos de colaboración con el Estado pueden ser variadas: educación, asistencia en centros hospitalarios, cárceles o en establecimientos militares, entre otros. Uno de los puntos más comunes y recurrentes es la ayuda en materia fiscal que las entidades solicitan al Estado, asunto que es materia de esta investigación. Para poder comprender mejor el fenómeno de la tributación eclesiástica debemos, en primer lugar, analizar el sujeto pasivo de la obligación fiscal a favor del Estado: las entidades religiosas. Para esto, buscaremos definir el concepto de Entidad religiosa y qué grupos religiosos podrían calzar en esa noción; con el fin de determinar a quiénes les correspondería la posibilidad de realizar acuerdos de colaboración con el Estado, amparados en el artículo 50° de la Constitución peruana². Posteriormente, buscaremos definir algunas características diferenciadoras de las entidades religiosas, a la luz de la doctrina y de la ley 29365, Ley de Libertad Religiosa.

¹ IBÁN, Iván C.; PRIETO SANCHÍS, Luis, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Tecnos, Madrid, 1989, pág. 159.

² Este punto será tratado a profundidad en el Capítulo III, correspondiente a los principios que rigen el Derecho Eclesiástico – Tributario.

1.1 Concepto

Gismondi señala que las confesiones son: “comunidades permanentes de personas unidas por el vínculo de la fe común, caracterizadas por la existencia de una propia organización y regulación jurídica escrita para la persecución de fines religiosos determinados que se presentan como unitarios frente al Estado y dotados de los elementos propios de los ordenamientos jurídicos”³. López Alarcón señala que “[L]as entidades religiosas con efectos civiles, o simplemente, entidades religiosas son una creación del Derecho estatal que reconoce o atribuye, según los casos, personalidad civil a sujetos orgánicos, asociativos y fundacionales que tienen previa existencia en las confesiones, que los fundan y regulan”⁴.

A su vez, el profesor Rafael Palomino Lozano⁵ comenta que existen dos nociones de confesión religiosa. El primero, considerado como un concepto “amplio” que considera que las Entidades religiosas son realidades “anteriores al reconocimiento legal en el ordenamiento”, siendo este concepto compartido por el Tribunal Constitucional español, a parecer de Palomino Lozano. La segunda noción, considera más bien “estricta”, señala que “confesión religiosa es el ente colectivo o comunidad o grupo de personas de naturaleza jurídica, y por tanto sujeto del derecho de libertad religiosa en toda su amplitud y titular del régimen especial de autonomía...”⁶. Frente a estas dos nociones, surge una tercera – más bien conciliadora – que define a la confesión religiosa como “un grupo social, un conjunto de individuos y, por tanto, con un origen independiente del Estado; su fin inmediato y exclusivo es un fin religioso; y para ese fin, el grupo se estructura a través de una organización institucional, con un ordenamiento propio”⁷. Por su parte, Rodríguez Blanco indica que por confesión religiosa se entiende “un recurso jurídico que se utiliza con la finalidad de agrupar bajo una única denominación, un conjunto diverso de instituciones, organizaciones, grupos o colectividades, cuyo elemento en común es que tienen un fin o un carácter religioso. Este

³ GISMONDI, *Culti acattolici*, en: *Enciclopedia del Diritto*, XI, p. 445, cit. por: LOPEZ, Mariano, *Confesiones y Entidades religiosas*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007, p. 182.

⁴ LOPEZ, Mariano, *Confesiones y Entidades religiosas*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007, p. 186.

⁵ PALOMINO, Rafael, *Iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009, pp. 561– 564.

⁶ GUTIÉRREZ DEL MORAL, M., *La confesión religiosa en el Derecho Eclesiástico español: un concepto jurídico discutido*, p. 485; cit. por PALOMINO, Rafael, *iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad...*, op. cit., pp. 561– 564.

⁷ BLANCO, T., *La actuación de las confesiones religiosas y sus entidades en el tráfico jurídico civil*, p. 23; cit. por: PALOMINO, Rafael, *Iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad...*, op. cit., p. 564.

elemento en común permite otorgar un determinado régimen jurídico a esas entidades y, en consecuencia, identificarlas como una concreta categoría jurídica”⁸.

Mosquera, no obstante las conceptualizaciones anteriores, señala que: “[D]efinir el concepto de confesión es un tarea compleja, el derecho puede ser un instrumento para ello, pero no el único, especialmente por la incapacidad que un Estado aconfesional tiene en cuestiones religiosas, determinado por su vinculación con el principio de libertad e igualdad religiosa que no le permite ofrecer un concepto único de confesión que puede perjudicar a las restantes [confesiones religiosas]”⁹. Me encuentro de acuerdo con la profesora Mosquera, pues los principios del Derecho eclesiástico (como son los principios de libertad, igual y no confesionalidad o laicidad) actúan como guías en las relaciones de las entidades religiosas con el Estado que las alberga y, al ser tales y al desarrollarse dentro de un Estado constitucional de Derecho, no pueden preferir o conceder un trato privilegiado a algunas confesiones en desmedro de otras. Al definir el concepto de “confesión religiosa” de forma restrictiva o usando como parámetros de delimitación la estructura de otras religiones, por más mayoritarias que sean, se corre el peligro de dejar fuera - del concepto y de una potencial posibilidad de colaboración - a otras religiones.

Agustín Motilla de la Calle¹⁰ encuentra hasta cinco criterios o concepciones para entender la idea de “confesión religiosa”. El primero de ellos es la perspectiva sociológica, según la cual se debe tomar en cuenta los factores que describen la realidad religiosa en una sociedad concreta, debido a que cada concepto sería, solamente, una fotografía de un momento en específico del desarrollo de una comunidad. Por esto mismo, debe encontrarse siempre la definición de confesión religiosa al día con el ciudadano y sus expresiones de fe. Mosquera advierte que el peligro de este criterio es la multiplicidad de conceptos que tienen los ciudadanos sobre lo religioso. De tomar este criterio como único, podrían multiplicarse el número de entidades religiosas, habiendo tantas como concepciones de ella tengan los miembros de una sociedad. Coincidimos que es un riesgo dejar en manos de la opinión

⁸ RODRIGUEZ, María, *Naturaleza y posición jurídica de las confesiones religiosas en el Derecho español*, en: *Entidades Eclesiásticas y Derechos de los Estados – Actas del II Simposio Internacional de Derecho concordatario*, (M.M Martín ed.), Comares, Granada, 2006, p. 13; cit. por PALOMINO, Rafael, *Iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad...*, op. cit., p. 565.

⁹ MOSQUERA, Susana, *El derecho de libertad de conciencia y de religión en el ordenamiento jurídico peruano*, Palestra, Lima, 2005, p. 314.

¹⁰ Cfr. MOTILLA, Agustín, *El concepto de confesión religiosa en el Derecho español. Práctica administrativa y doctrina jurisprudencial*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1999, pp. 23- 29, cit. por: MOSQUERA, Susana, *El derecho...*, op. cit., pp. 313 – 317.

pública la condición de confesión, por lo que este criterio, en puridad, no es suficiente para distinguir y reconocer el estatus de “confesión religiosa”.

El segundo criterio se refiere a una perspectiva teleológica, el cual considera que lo que distingue a las confesiones religiosas de las asociaciones comunes es el carácter de “religiosa” que posee, es decir, el elemento espiritual que es perseguido por sus fines. El problema de esta perspectiva es que los fines y propósitos de lo religioso varían en cada religión. Las religiones son tan variopintas –y particulares a la vez – que resulta inútil el esfuerzo de intentar englobar en un solo concepto lo que para cada una de ellas significa “religiosidad” o “espiritualidad”. Por lo anterior, el elemento teleológico se diluye, y no permite erigirse, *per se*, como un criterio diferenciador.

El tercer acercamiento al concepto de “confesión religiosa” viene dado por el factor institucional, el cual se basa en la estabilidad, presencia y en la estructura organizativa de la entidad religiosa en un territorio en específico. Para este factor el elemento definitorio sería la capacidad organizativa que la pretendida “confesión” debe tener, así como su capacidad de establecer normas propias de obligatorio cumplimiento. Empero lo anterior, Mosquera señala como crítica a este punto que las demás organizaciones asociativas religiosas pueden acercarse a tener la infraestructura institucional que tienen las que vendrían a ser “confesiones religiosas” según este factor, de la mano del Derecho Civil, el cual regula el derecho de asociación y que perfectamente prevé y permite establecer el tipo de estructura pretendida por cada Asociación. Así, la distinción institucional como elemento primordial pierde fuerza, porque en la práctica no sirve como característica distintiva.

El cuarto criterio presentado por la doctrina es la autorreferencia que cada confesión puede realizar de sí misma, proclamándose cada entidad como “confesión religiosa”. Este punto busca encontrar y usar como base distintiva lo que cada entidad o grupo religioso dice de sí mismo, de cómo se describe y actúa frente al hecho religioso. El problema de este factor – señala Mosquera – es que en sí mismo no ayuda a distinguir o a individualizar el concepto de “confesión religiosa”, por cuanto cada entidad que busca el reconocimiento y el acceso a las ventajas que implica ser una “confesión religiosa” buscaría autocalificarse de religiosa. Queda por tanto demostrado que la autorreferencia no es, *per se*, un elemento diferenciador o clave para la definición de “confesión religiosa”, toda vez que cada grupo se dirá “religioso” pudiendo en la práctica no serlo, buscando acceder a beneficios que realmente no le corresponde.

Y el último factor es la discrecionalidad del Estado, la cual se puede ver plasmada a través de sistemas de control registral que permitan acceder a la posibilidad de colaboración y

a los demás beneficios, después de cumplidos ciertos requisitos legales exigidos por la Administración pública. Pero tener a este factor como criterio principal acarrea algunos problemas, debido principalmente a la falta de objetividad que podría plantear el Estado a la hora de reconocer confesiones. Dicho de otra manera, contar con este punto exclusivamente puede ser peligroso, ya que de la orientación ideológica que tenga el gobierno de turno puede depender el reconocimiento de ciertas entidades, mientras que otras – debiendo ser reconocidas – queden excluidas del sistema jurídico de colaboración.

Mosquera señala que es posible calificar el hecho religioso desde una perspectiva jurídica, que involucraría a los cinco factores esbozados por Motilla. Así, señala que: “No puede haber una religión considerada como tal dentro del ordenamiento jurídico de un Estado si no cuenta con una significativa presencia sociológica en ese país (...); tampoco parece muy conveniente considerar confesiones a las asociaciones que, aun cuando puedan desarrollar actividades afines a lo religioso, no tienen en su ideario ese elemento teleológico que identifica a lo religioso en la búsqueda de armonía con un ser superior (...) en cuanto al elemento institucional, parece oportuna su presencia para distinguir a los grupos sólidamente asentados en un Estado frente a aquellos otros que, con buena o mala fe, se establecen en una zona y de modo casi instantáneo, sin apenas medios ni organización, comienzan a desarrollar sus actividades con la posibilidad de causar con ello inconvenientes y problemas a los fieles. En el caso de la autorreferencia (...) puede ser tomada en consideración como un criterio que oriente a las autoridades responsables para conceder ese reconocimiento (...). Finalmente, la discrecionalidad administrativa, es el último recurso que le queda al Estado cuando los demás criterios no han funcionado, controlar qué entidades pueden ser consideradas como confesiones o cuales no dependiendo de su propia opinión (...) basada en las normas básicas que el ordenamiento establezca para llevar a cabo esa labor de control administrativo”¹¹. Conuerdo totalmente con Mosquera, principalmente porque debemos tomar en cuenta que el concepto que se brinda a través del Derecho es dinámico y multifuncional, de naturaleza multifrente; dicho de otro modo, al abordar la cuestión del hecho religioso en su matiz colectivo desde el punto de vista jurídico, podremos dar respuesta a las cuestiones que plantee cada una de los grupos religiosos aspirantes a la categoría de “confesión religiosa”, tomando en cuenta los demás criterios presentados por otras ciencias, como la sociología, u otras ramas del Derecho, como el Derecho civil y la posibilidad que ofrece a las asociaciones de estructurarse según sus normas. Así, juntando los puntos de vista sociológico, teleológico,

¹¹ MOSQUERA, Susana, *El derecho...*, op. cit., pp. 318 – 319.

institucional, autorreferencial, organizados discrecionalmente por el Estado a través de un organismo encargado para ello, podremos analizar en cada situación particular cuándo nos encontremos frente a una entidad que merece el calificativo de “confesión religiosa”. Un concepto jurídico funcional evita la vulneración de los principios que rigen las relaciones Iglesia – Estado en el Perú, como los de igualdad, no discriminación y no confesionalidad, ya que basa las posibles diferenciaciones en conceptos y en parámetros objetivos, dejando la discrecionalidad religiosa estatal, o un comportamiento determinado del Estado frente a un hecho religioso a un lado.

Dentro del ordenamiento jurídico peruano, la ley 29635, Ley de Libertad Religiosa, en su artículo 5° define como Entidad religiosa a las “iglesias, confesiones o comunidades religiosas integradas por personas naturales que profesan, practican, enseñan y difunden una determinada fe. Estas entidades cuentan con credo, escrituras sagradas, doctrina moral, culto, organización y ministerio propios”. Además, también agrega una definición negativa, afirmando que las Entidades religiosas “no tienen finalidad de lucro” y que a su vez no son fines religiosos (y por ende, los que los tienen no son considerados entidades religiosas) “los fines o actividades relacionados con fenómenos astrofísicos, sicológicos, parasicológicos, adivinación, astrología, espiritismo, difusión de ideas o valores puramente filosóficos, humanísticos, espiritualistas u otro tipo de actividades análogas. Las entidades dedicadas al desarrollo de ritos maléficos, cultos satánicos o análogos se encuentran al margen de la presente Ley”¹². El Reglamento de esta Ley, aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2016-JUS, agrega que se debe entender como “práctica de una determinada fe” a “la profesión de una religión sustentada en un credo, escrituras sagradas y doctrina moral, que cuentan con culto, organización y ministerio propio” y que además “tienen plena autonomía e independencia en su estructura, organización y gobierno”¹³.

Hace la ley bien, en nuestra opinión, en afirmar qué fines o actividades no se consideran religiosos y que, por ende, no son amparados por el derecho de libertad religiosa ni por la ley que la concretiza. Los grupos que realizan actividades esotéricas, espiritistas, astrológicas, entre otras pueden amparados por el derecho de asociación, ya que ellos no persiguen ni tienen como objetivo la concreción del bien jurídico protegido por el derecho de libertad religiosa: el vínculo de la persona con una divinidad.

¹² Perú, Ley n. 29635 : 16-12-2010 : Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 16 de diciembre de 2010, artículo 5°.

¹³ Perú, Decreto Supremo n. 006-2016-JUS : 18-07-2016: Nuevo Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 18 de julio de 2016, artículo 9°.

1.2 Características y Elementos

Palomino Lozano indica que “los ingredientes necesarios” para identificar una confesión religiosa son los elementos estructural u orgánico y el espiritual o ideológico. Así, elemento estructural engloba datos como “la denominación y datos de identificación de la entidad, su establecimiento, el régimen de funcionamiento y sus órganos representativos”; mientras que el elemento espiritual se encuentra concretizado con los “fines religiosos”.

Sobre los fines, López Alarcón señala que “cada confesión propone una noción teológica más o menos amplio de lo religioso; para la legislación del Estado la noción de fines religiosos puede coincidir con las calificaciones confesionales, pero lo normal es que haya desajustes y que prevalezcan las que se deducen de la Constitución y de la legislación eclesiástica”, y señala como ejemplos de fines “actos de culto, propagación de la fe, beneficencia y actividades docentes y, con un criterio muy abierto, las actividades religiosas (culto, organización, fe) o las inseparables del credo religioso (caritativas o benéficas, misioneras o de propagación del propio credo, etc.)”¹⁴.

Pero, ¿qué se entiende por religión? Para algunos autores, la característica determinante es el conjunto de creencias acerca de la divinidad, señalando como datos de identificación: 1) creencia en un Ser Superior, 2) acciones rituales y 3) un código dogmático y moral. Otros doctrinarios prefieren señalar una noción más bien “débil”, que se caracteriza por remitirse a una “cosmovisión religiosa, cuya base es la fe y la creencia en lo misterioso e inexplicable”¹⁵.

Mantecón Sancho señala, por su parte, que se consideran pilares de la religión “la creencia de una realidad transcendente – no humana – que implica una determinada concepción e interpretación de la vida, de modo que esa concepción, transformada en doctrina, condiciona también la conducta personal mediante las exigencias de una moral específica. También parece un lugar común aceptar que la religión conlleva unas necesarias manifestaciones externas, tradicionalmente denominadas como culturales o litúrgicas”¹⁶.

Otros elementos que componen el hecho religioso son el acto de fe religioso, la doctrina, la manifestación cultural y la implicación moral de la persona con la religión. La ley

¹⁴ LÓPEZ, Mariano, *Confesiones y Entidades religiosas*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007, p. 189.

¹⁵ PALOMINO, Rafael, *iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad...*, op. cit., pp. 567 – 572.

¹⁶ MANTECÓN, Joaquín, *La libertad religiosa como derecho humano*, en: *Tratado de Derecho Eclesiástico del Estado*, Eunsas, Pamplona, 1994, p. 87 – 88; cit. por: PALOMINO, Rafael, *Iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad...*, op. cit., p. 571.

de Libertad Religiosa señala que son elementos propios de una entidad religiosa el credo, las escrituras sagradas, la doctrina moral, el culto, la organización y ministerio propios.

El credo, según la Real Academia Española, tiene dos definiciones: “1. Oración en que se hace profesión de fe de las principales creencias del cristianismo” y “2. Conjunto de ideas, principios o convicciones de una persona o de un grupo”¹⁷. El credo, entonces, viene a ser las ideas rectoras de las que los miembros de las entidades religiosas tienen noción y siguen de algún modo en su vida, sea como idea rectora o simples lineamientos de comportamiento.

Las Escrituras Sagradas son los libros que cada Entidad Religiosa tiene como base de su doctrina, y que pueden haber sido escritas por su mismo Dios o por inspiración de él. Las Sagradas Escrituras suelen ser, en definitiva, una fuente irrefutable para las Entidades, en donde se puede encontrar las bases de su pensamiento. La Doctrina, puede definirse como un “Conjunto de ideas u opiniones religiosas, filosóficas, políticas, etc., sustentadas por una persona o grupo”¹⁸. Es, pues, la interpretación que cada grupo (sea religioso o no) le da a la realidad. Esta interpretación es plasmada en algún texto (sea uno “sagrado” o un texto guía hecho por una autoridad de la Entidad para interpretar mejor el hecho religioso) y es enseñada y profesada por los miembros de la Entidad o por sus ministros, según sea el grupo religioso.

Para el término culto nos importan dos definiciones de la Real Academia: “6. Conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa homenaje” y “7. Honor que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado”¹⁹. El culto es el conjunto de ritos con los que los miembros de la Entidad Religiosa rinden honores a su divinidad. La organización y el ministerio propio significan que toda Entidad Religiosa debe ordenarse internamente de la mejor manera, esto en virtud del derecho de asociación, el cual encuentra una concreción en este supuesto. Además, cada Entidad debe contar con sus propios ministros, los que de la mano con las Sagradas Escrituras y la Doctrina, deben dar asistencia espiritual a los fieles, preparar nuevos ministros y difundir su mensaje.

La ley de Libertad Religiosa, en su artículo 6°, agrega los beneficios que las entidades religiosas correctamente reconocidas (en el caso del ordenamiento peruano, correctamente registradas) poseen, como son: “a) Gozar de personería jurídica civil, así como de plena autonomía y libertad en asuntos religiosos, pudiendo establecer sus propias normas de organización, régimen interno y disposiciones para sus miembros, sin perjuicio de los derechos y libertades reconocidos en la Constitución Política del Perú; b) Crear fundaciones y

¹⁷ “Credo”, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), consultado el 07 de junio de 2016.

¹⁸ “Doctrina”, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), consultado el 07 de junio de 2016.

¹⁹ “Culto”, Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), consultado el 07 de junio de 2016.

asociaciones para fines religiosos, educacionales y de asistencia social conforme a la legislación nacional; c) formar, designar o elegir libremente a sus ministros de culto, dirigentes religiosos y establecer su propia jerarquía, según sus normas internas. La condición de ministro de culto se acredita con documento auténtico expedido por la autoridad competente de la entidad religiosa; d) Ejercer libremente su ministerio, practicar su culto, celebrar reuniones relacionadas con su religión y establecer lugares de culto o de reunión con fines religiosos; e) Divulgar y propagar su propio credo; f) Solicitar, recibir y otorgar todo tipo de contribuciones voluntarias; g) Mantener relaciones con sus propias organizaciones o con otras entidades religiosas, sea en territorio nacional o extranjero”²⁰. Por su parte, el Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa precisa algunas de las características que son parte de la dimensión colectiva de las entidades religiosas, enunciadas por la ley que desarrolla. Así, en su artículo 10° señala que la dimensión colectiva comprende, entre otros: “a) Practicar su culto y celebrar reuniones relacionadas con su religión en locales públicos o privados. Cuando la manifestación del culto sea en un lugar público, se realiza conforme a la normativa vigente.; b) Invocar el respeto del secreto sacramental, ministerial o religioso, según prohíba, permita o mande cada confesión religiosa.; c) Adquirir personería jurídica mediante su constitución como asociación conforme al Código Civil.; d) Constituir federaciones o confederaciones para el desarrollo de fines comunes”²¹. Es necesario mencionar que la inscripción en el Registro es voluntaria, y que la única consecuencia de la no hacerlo es no ser considerada Entidad Religiosa para fines colaboracionistas, lo que no quiere decir que sean declaradas ilegales o que se impida su actuación como asociación civil, por ejemplo. Consideramos que los derechos enumerados son de gran importancia, ya que ayudan a las Entidades Religiosas a concretar los fines religiosos, asistenciales o de índole parecida que persiguen. Mediante la personería civil, pueden disponer, gravar bienes, recibir donaciones que apunten a su fin; pueden elegir y formar de la manera que consideren más conveniente a sus ministros de culto; pueden establecer lugares de culto en donde sus miembros pueden ejercer colectivamente su derecho de libertad religiosa; pueden realizar labores de proselitismo religioso y pueden colaborar entre Entidades, sean una cooperación nacional o extranjera.

Las Entidades, entonces, tienen reconocidos diferentes caminos para poder plasmar sus fines en la realidad en donde se desenvuelven. Lo que busca el Estado peruano, con quien

²⁰ Perú, Ley n. 29635: 16-12-2010: Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 16 de diciembre de 2010, artículo 6°.

²¹ Perú, Decreto Supremo n. 006-2016-JUS: 18-07-2016: Nuevo Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 18 de julio de 2016, artículo 10°.

estoy de acuerdo, es que las confesiones que logren registrarse y en el futuro establezcan algún convenio de colaboración no sean pasajeras, sino más bien apunten a ser estables y permanentes. Estas dos características son propias de una religión, pues ninguna nace con tiempo de caducidad, más bien, buscan construir bases sólidas para que, partiendo de ellas, puedan afianzarse como una institución en el tiempo; y esto se corresponda con algunas de las nociones presentadas por el profesor Motilla, como el aspecto institucional y el aspecto sociológico: para poder acceder a algún tipo de colaboración, el Estado debe encontrarse frente a un grupo con una estructura concreta y con un algún reconocimiento en la sociedad en la que busca desenvolverse. Además, hace bien la ley al aclarar que la no inscripción o la denegación de la misma no impide la actuación de la Entidad en el marco de las libertades que la Constitución le reconoce, como por ejemplo la libertad de asociación, pensamiento, expresión, etc.²².

²² Artículo 14°.- Requisitos para la inscripción de entidades religiosas: (...) La denegación de la inscripción no impide su actuación en el marco de las libertades reconocidas en la Constitución Política del Perú ni el ejercicio de los derechos que se reconocen en la presente Ley.

Capítulo 2

Los tributos en el Perú

2.1 Concepto y clasificaciones

En primer lugar conviene aclarar que, tal como lo señala el Tribunal Constitucional reiteradamente, el ordenamiento jurídico peruano no ofrece una definición de tributo. Es decir, dentro de las normas encargadas de regular los aspectos tributarios del Derecho nacional no encontramos alguna que se encargue de conceptualizar el término tributo²³.

No obstante lo anterior el supremo intérprete de la Constitución, de la mano de la doctrina, define el tributo como: “la obligación jurídicamente pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo objeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”²⁴. Arancibia Cueva y Arancibia Alcántara, de la misma manera, definen tributo como “las prestaciones en dinero o en especie que los entes públicos con potestad tributaria establecen en ejercicio de la misma”²⁵.

Para completar esta definición recurrimos al Derecho comparado, encontramos que la Ley General Tributaria española, en su artículo 2º inciso 1, define el tributo como: “(...) los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”²⁶.

El Tribunal Constitucional español, dando un paso más hacia una definición integral y constitucional del tributo, agrega que “el tributo constituye una prestación patrimonial de carácter público que satisface a los entes públicos con la finalidad de contribuir al

²³ De opinión similar son ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “No tiene color y tampoco es rojo: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo”, *Themis*, N° 55, Lima, Perú, 2008, pp. 228 – 229.

²⁴ Exp. N° 3303-2003-AA-TC, Dura Gas S.A., Lima, 2004, fundamento 4. El Tribunal Constitucional toma el concepto de ATALIBA, Geraldo, *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Lima, 1987, p. 37.

²⁵ ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Instituto Pacífico, Lima, 2017, p. 29.

²⁶ España, Ley n.58/2003: 17-12-2013: Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, España, 17 de diciembre de 2013. Se revisó la ley actualizada al 10 de julio de 2018. Artículo 2, inciso 1, página 11.

sostenimiento de los gastos públicos, y grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica fijado en la ley”²⁷.

En ese mismo sentido, el Modelo de Código Tributario para América Latina, en su artículo 13° señala que el tributo es “la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”²⁸. A su vez, el Tribunal Fiscal peruano, máximo ente administrativo en temas tributarios y aduaneros a nivel nacional, define al tributo como: “(...) toda prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, de los que se advierte que constituye un elemento esencial del tributo la coacción, es decir, la facultad de compeler al pago de la prestación requerida en ejercicio de la facultad de imperio, la que se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible”²⁹.

Diferentes autores³⁰ señalan diversos caracteres que permiten individualizar el concepto de tributo, tales como:

- a) El tributo grava una determinada manifestación de capacidad económica.
- b) El tributo es el exponente por excelencia de los ingresos de derecho público.
- c) El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, derivado de una relación jurídica tributaria entre un acreedor sujeto de derecho público y un deudor sujeto señalado por ley.
- d) El tributo no constituye nunca la sanción de un ilícito o por la comisión de una infracción.
- e) El tributo no tiene alcance confiscatorio, por tanto debe atender a al principio de capacidad contributiva.
- f) El tributo es de carácter general.
- g) El tributo es establecido por el Estado en el ejercicio de su *ius imperium*, es creado por ley y puede ser exigido coactivamente.
- h) El tributo es una obligación ex lege.

²⁷ STC 139/2004 de 04/11, citado por: CASADO, Carmelo [et al.], *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Décimo novena edición, Editorial Tecnos, Madrid, p. 78.

²⁸ Artículo 13° del Modelo de Código Tributario para América Latina; cit. por VALDÉS, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Segunda Edición, DePalma, Buenos Aires, 2004, p. 3.

²⁹ Resoluciones N° 8728-5-2001, 05754-3-2002 y 267-4-2002, citadas por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “No tiene color y tampoco es rojo”..., op. cit., p. 227.

³⁰ Los autores consultados para la redacción de la presente investigación fueron CASADO, Carmelo [et al.], *Curso...*, pp. 78 – 86.; ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “no tiene color y tampoco es rojo”..., op. cit. p. 229 y Exp. N° 3303-2003-AA-TC, Dura Gas S.A., Lima, 2004, fundamento 4.

De las características anteriormente enunciadas, consideramos necesario analizar detenidamente el apartado f), relacionado con la generalidad del tributo, a fin de poder determinar su aplicación en este trabajo de investigación. Este principio encuentra su fundamento en otros dos principios: igualdad y capacidad contributiva, los mismos que serán analizados en el capítulo posterior³¹.

Al respecto, Landa Arroyo indica que según el principio de generalidad “(...) todos los ciudadanos están obligados a concurrir en el sostenimiento de las cargas públicas; ello no supone, sin embargo que todos deben pagar tributos, sino que deben hacerlo todos aquellos que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en los hecho tipificados en la ley. Es decir, no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva”³². Sin embargo, también agrega que este principio “(...) no implica la prohibición de la concesión de exoneraciones. Es más, en ciertas ocasiones, será constitucionalmente necesario y legítimo que el Estado recurra a ellas para la realización de otros principios constitucionales – como la igualdad y la capacidad contributiva – o la concretización de los deberes esenciales del Estado y de los derechos sociales o económicos, por ejemplo”³³. Así también opina el Tribunal Constitucional, señalando que “debe entenderse que el principio de generalidad no prohíbe el establecimiento de exenciones tributarias, sino el hecho de que estas impliquen auténticos privilegios, entendiéndose este último como beneficios sin justificación constitucional”³⁴.

Así, este principio – no reconocido expresamente en nuestra Constitución, pero deducible a la luz de los artículos 2º, 3º y 74º de la misma – indica que todas las personas, nacionales o extranjeras, cuyas actividades recaigan en algún hecho imponible previsto por norma con rango legal tienen la obligación de tributar. Es decir, lo que este principio informa al ordenamiento es que se encuentran proscritos los privilegios de no tributación, y que la no obligatoriedad de tributar se encuentre justificada por parámetros objetivos, tales como la falta de capacidad contributiva, una exoneración o inafectación otorgada por una norma jurídica con rango de ley u otros, siguiendo siempre los procedimientos previstos por la norma pertinente. Coincidimos con Landa en que este principio no impide el otorgamiento de

³¹ Ver capítulo 3, *infra*.

³² FERNÁNDEZ, Francisco, “Los principios constitucionales tributarios en España”, Scribas, *Revista de Derecho*, N° 3, Año II, p. 233; cit. por: LANDA, César, “Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional”, *Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria*, Lima, Perú, 2006, p. 47.

³³ RODRÍGUEZ, Álvaro, *Jurisprudencia constitucional y principios de la imposición*, en: AA.VV., *Garantías constitucionales del contribuyente*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1998, p. 175; cit. por: LANDA, César, “Los Principios...”, op. cit., p. 48.

³⁴ Exp. N° 08391-2006-AA-TC, Universidad Nacional Federico Villareal, Lima, 2007, fundamento 29.

exoneraciones, instituciones que serán tratadas en acápite posteriores, pero las mismas deben coadyuvar a fines que el Estado crea necesario para el bienestar de sus ciudadanos, como promoción de las inversiones de un determinado sector o de algún comportamiento positivo para el hombre, como el derecho de asociación o de libertad religiosa, por ejemplo.

Teniendo delimitado en concepto de tributo y sus características generales, debemos decir que el tributo en el Perú se encuentra clasificado en tres instituciones individualizadas con sus propios caracteres definitorios: impuesto, contribución y tasas. Por ser pertinente a la presente investigación, solo nos avocaremos al estudio panorámico de los impuestos y las tasas, para posteriormente dirigirnos al análisis de dos tributos: el Impuesto Predial y los Arbitrios Municipales.

2.2 Impuestos y tasas

Para poder entender el concepto de este tipo de tributo conviene, en primer lugar, recurrir a la definición que da el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, el cual en su Norma II indica que el término tributo comprende al Impuesto que es, “el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”³⁵³⁶.

Casado y otros señalan que el impuesto “es una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa (...) se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna”³⁷.

Arancibia Alcántara y Arancibia Cueva señalan como características del impuesto³⁸:

- a) La recepción del beneficio del mismo es indirecto.
- b) Prima la capacidad contributiva del contribuyente antes que el principio del beneficio.
- c) El pago del impuesto se realiza a través de una cuota o tarifa.
- d) El origen del beneficio puede tener cualquier principio.

³⁵ Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013, Norma II.

³⁶ Para una mayor claridad, conviene señalar que la Ley General Tributaria española, en su artículo 2° inciso 2, apartado c), define al impuesto como “los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente (España, Ley n.58/2003: 17-12-2013 Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, España, 17 de diciembre de 2013. Se revisó la ley actualizada al 10 de julio de 2018. Artículo 2, inciso 2, apartado c).

³⁷ CASADO, Carmelo [et al.], *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Décimo novena edición, Editorial Tecnos, Madrid, p. 85.

³⁸ ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel, *Manual...*, op. cit., p. 29.

Podemos, con ello, concluir que la distinción entre el impuesto y los demás tipos de tributo es el beneficio que se obtiene por su pago: el cumplimiento de esta obligación no genera una acción directa o un mandato de acción al Estado, como sí ocurre con la contribución o la tasa. Según lo anterior, por ejemplo, el pago del Impuesto General a las Ventas no implica beneficio concreto, inmediato a favor del contribuyente; lo contrario ocurre en el caso de una tasa, como el pago del derecho de copia de una partida de nacimiento, en donde el desembolso del monto fijado por la Administración municipal sí importa una acción específica de la misma, que en el ejemplo sería la expedición de la copia de la partida. Mientras que las tasas y las contribuciones implican un beneficio inmediato para quien cumple con su pago, los beneficios del pago de un impuesto no se encuentran inmediatamente palpables para su contribuyente, sino diluido en las distintas gestiones que realiza el Estado: construcción de infraestructura, pago a funcionarios, entre otras. Así también lo ha entendido el legislador, al agregar al final de la Norma II que “el rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación”³⁹.

Respecto a las tasas, el Texto Único Ordenado del Código Tributario nos indica en su Norma II que la tasa “es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente (...)”⁴⁰.

En comparación, la Ley General Tributaria de España, en su artículo 2º inciso 2 apartado a), puntualiza que las tasas son “tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado...”⁴¹.

Tal como se explicó líneas arriba, lo que caracteriza a la tasa es la acción que la Administración realiza después de su desembolso. En otras palabras, cuando se configura el pago de una tasa, la Administración debe realizar una acción en beneficio del contribuyente. Ese beneficio, a diferencia de lo que ocurre en el impuesto, es concreto e incide directamente en el ámbito jurídico del contribuyente. Así, el pago de los arbitrios se ve concretado en la

³⁹ Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013, Norma II.

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ España, Ley n.58/2003: 17-12-2013 Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, España, 17 de diciembre de 2013. Se revisó la ley actualizada al 10 de julio de 2018. Artículo 2, inciso 2, apartado a).

prestación del servicio que engloba el concepto cancelado, como mantenimiento de parques y jardines o serenazgo; o el pago del derecho de uso de un salón municipal permite que el administrado pueda utilizar ese ambiente, quedando en evidencia que el beneficio - que en el presente ejemplo es el uso real del salón municipal – es directo a favor del administrado.

En esa misma línea, Casado y otros afirman que “quien paga una tasa obtiene algo a cambio: la posibilidad de utilizar en beneficio propio terrenos de dominio público, el derecho a que la Administración le preste un determinado servicio público o el derecho a que la Administración realice una actividad que ha sido provocada por él con motivo del pago de una tasa”, concluyendo que la característica principal de la tasas es la “necesaria existencia de una actividad administrativa”⁴².

La Norma II del Código Tributario también señala que “[L]as tasas, entre otras, pueden ser: 1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público. 2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo, público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos. 3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización”⁴³. Ejemplos del primer numeral de la clasificación que hace nuestro sistema tributario sería el pago por alumbrado público o por limpieza de parques y jardines; en el segundo apartado se ubican los pagos por la expedición de copias de documentos públicos; mientras que en el tercer apartado se ubican las autorizaciones de construcción o de funcionamiento de un lugar comercial. Tal como se aprecia de todos los ejemplos anteriores, los administrados obtienen un beneficio directo por el pago de la tasa, beneficio que ingresa a su esfera jurídica por una acción directa de la Administración.

De la gran cantidad de tributos que existen en nuestro ordenamiento jurídico, a los efectos de la investigación que se desea realizar respecto a la actividad contributiva de nuestros sujetos de estudio, hemos decidido analizar un ejemplo de tasa y uno de impuesto: el Impuesto Predial y los Arbitrios municipales. Nuestra elección responde a que los mencionados tributos son los más recurrentes en la vida jurídica - tributaria de las Entidades religiosas. A continuación, daremos algunos alcances generales de estos dos tributos, a fin de entender su naturaleza.

⁴² CASADO, Carmelo [et al.], *Curso...*, op. cit., p. 92

⁴³ Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013, Norma II.

2.2.1 Impuesto Predial

Encontramos una referencia a este tributo en la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, específicamente en su artículo 6°, al mencionar que “Los impuestos municipales son, exclusivamente, los siguientes: a) Impuesto Predial (...)”. Esta ley señala, en su artículo 8°, que “el Impuesto Predial es de periodicidad anual y grava el valor de los predios urbanos y rústicos. Para efecto del Impuesto, se considera 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 sustituir la edificación”. Finalmente precisa, en su artículo 9° que “son sujetos pasivos [del Impuesto Predial], en calidad de contribuyentes, las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza”⁴⁴.

Así, Luis Durán y Marco Mejía señalan que el Impuesto Predial es “un tributo de periodicidad anual que grava el valor de los predios urbanos y rústicos, sin importar que estos estén construidos, ocupados o que produzcan renta”. Señalan además que es un tributo de periodicidad anual que grava la propiedad de los predios urbanos o rústicos en función a su valor en una fecha determinada, la cual es el 1 de enero de cada año y que su “recaudación, administración y fiscalización corresponde a la Municipalidad Distrital donde se encuentra ubicado el predio”⁴⁵.

El artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal señala que “están inafectos del Impuesto Predial los predios de propiedad de: (...) c) Los predios que no produzcan renta y dedicados a cumplir sus fines específicos, de propiedad de: (...) 2) Entidades religiosas, siempre que los predios se destinen a templos, conventos, monasterios y museos”⁴⁶. Durán y Mejía comentan que “a tenor de lo señalado en la RTF 7858-3-2001 del 25 de setiembre de 2001, si el inmueble además está destinado a otros usos (por ejemplo, educativos o de esparcimiento), debe aplicarse la inafectación en la proporción del área total que sea atribuible a templo, monasterio, convento o museo”. Agregan, además, que “la inafectación no solo se

⁴⁴ Perú, Decreto Legislativo n. 776: 30-12-1993: Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 1993, artículos 6°, 8° y 9°.

⁴⁵ Cfr. DURAN, Luis y MEJÍA, Marco, “El régimen del impuesto predial en las finanzas públicas de los gobiernos locales”, en: *Contabilidad y Negocios*, vol. 10, num. 19, Departamento de Ciencias Administrativas, PUCP, Lima, 2015, pp. 48 – 49, [http:// www.redalyc.org/](http://www.redalyc.org/) (consultado el 09 de octubre de 2008). Similar opinión tiene COSSIO, Viviana, *Tributos Municipales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2011, p. 3.

⁴⁶ Perú, Decreto Legislativo n. 776: 30-12-1993: Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 1993, artículo 17° inciso c), apartado 2).

aplica a entidades religiosas de la Iglesia Católica, sino también a las pertenecientes a otras confesiones religiosas”⁴⁷.

2.2.2 Arbitrios Municipales

Los arbitrios son definidos como “tasas que se pagan por una contraprestación de un servicio público por parte de las Municipalidades. Se aprueban mediante Ordenanza Municipal y (...) deben ser publicadas en el diario Oficial El Peruano, y tienen como sujetos pasivos los propietarios de los predios [ubicados en la jurisdicción de cada Municipalidad], aun cuando no los habiten o los mismos se encuentren ocupados por otras personas, bajo cualquier título sin él”⁴⁸.

El Tribunal Constitucional señala que los arbitrios “pertenecen a una especie distinta de los impuestos”⁴⁹. Tal como explicamos en acápite anteriores, los arbitrios pertenecen al tipo de tributo conocido como tasas, las cuales tienen como característica principal el desarrollo de alguna acción concreta por parte de la Administración a favor del Estado, como el recojo de basura, el mantenimiento de parques, entre otros. Dentro de las clases de arbitrios municipales tenemos: a) Arbitrios de Limpieza Pública, que incluye los servicios de barrido de calles y recolección de residuos sólidos; b) Arbitrios de Parques y Jardines Públicos y c) Arbitrio de Serenazgo.

Las exoneraciones o inafectaciones por este concepto depende de cada Municipalidad. Para la presente investigación es necesario centrarnos en las liberaciones tributarias sustentadas en que el contribuyente - que en principio debería estar afecto al pago de los arbitrios – sea una entidad religiosa. Así, podemos citar como ejemplos la Ordenanza N° 351 que modifica la Ordenanza N° 347 ratificada por el Acuerdo de Consejo A.C. 523-MML de la Municipalidad de la Molina, de la región Lima, la cual establece que “se encuentran exonerados al pago de Arbitrios Municipales los predios: (...) iii. Propiedad de las entidades religiosas distintas a la confesión católica, debidamente constituida y acreditada, por los predios íntegramente destinados a templos, conventos o monasterios; iv. En los que se desarrollen actividades propias de la Iglesia Católica conforme lo establece el artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú”⁵⁰. También puede observarse en la Ordenanza N° 349-MSJM del 23 de diciembre de 2016 proveniente de la Municipalidad de

⁴⁷ DURAN, Luis y MEJÍA, Marco, “El régimen...” op. cit, p. 52.

⁴⁸ Perú, Ordenanza n. 351 que modifica la Ordenanza N° 347 ratificada por el Acuerdo de Consejo 523-MML: Municipalidad de La Molina.

⁴⁹ Exp. N° 08391-2006-AA-TC, Universidad Nacional Federico Villareal, Lima, 2007, fundamento 18.

⁵⁰ Perú, Ordenanza n. 351 que modifica la Ordenanza N° 347 ratificada por el Acuerdo de Consejo 523-MML: Municipalidad de La Molina, p. 3.

San Juan de Miraflores, que aprueba la exoneración permanente del pago de Arbitrios Municipales por los servicios de Limpieza Pública, Barrido de Calles, Parques y Jardines y Serenazgo, a los predios de propiedad de la Iglesia Católica ubicados en el distrito, la cual en su artículo primero señala que: “se aprueba la exoneración permanente del pago de los Arbitrios Municipales por los servicios de Limpieza Pública, Barrido de Calles, Parques y Jardines y Serenazgo, a los predios de propiedad de la Iglesia Católica ubicados en el distrito de San Juan de Miraflores, que se encuentren destinados al uso de templos, conventos, monasterios y museos; la cual será otorgada, previa evaluación de la Gerencia de Rentas”⁵¹. Como se puede apreciar, sea por una regulación genérica o disgregada en incisos, las entidades religiosas forman parte de la legislación municipal, declarándose a favor de ellas exoneraciones o inafectaciones, que afectan al pago de los arbitrios municipales ya mencionados.

Una vez definidos los tributos tomados en cuenta para la presente investigación, debemos acercarnos a un fenómeno que se encuentra plenamente concretizado en el desarrollo de las actividades de los sujetos de nuestra investigación, además de tener un impacto real en la recaudación del fisco: nos referimos a las distintas técnicas de desgravación tributaria, las cuales tienen como objetivo librar de la obligación del pago de tributos a ciertos sujetos, cumpliendo requisitos establecidos por ley y con un propósito constitucionalmente avalado.

2.3 Técnicas de liberación tributaria⁵²

Herrera Molina señala que la exención “es una técnica tributaria que impide el nacimiento de la obligación tributaria – o bien reduce su cuantía – en determinadas hipótesis comprendidas en una regla impositiva”⁵³.

⁵¹ Perú, Ordenanza n. 349/MSJM : 23-12-2016: Aprueban la exoneración permanente del pago de los Arbitrios Municipales por los servicios de Limpieza Pública, Barrido de Calles, Parques y Jardines y Serenazgo, a los predios de la Iglesia Católica ubicados en el distrito de San Juan de Miraflores. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 23 de diciembre de 2016.

⁵² En este punto hacemos nuestra la salvedad del profesor Francisco Javier Ruiz de Castilla Ponce de León, cuando afirma que “no somos partidarios de utilizar el término “exención” para hacer referencia a todas las figuras que tiene que ver con la desgravación o liberación tributaria. Más bien entendemos que el término “exención” o “exoneración” tiene que ver con una de las figuras especiales de la desgravación o liberación tributaria”; en: RUIZ DE CASTILLA, Francisco, “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”, *Foro Jurídico*, Num. 12, Lima, 2013, pie de página n. 1.

⁵³ HERRERA, Pedro, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p.36; citado por: ROBLES, Carmen, “La exención en materia tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977”, *Foro Jurídico*, Num. 12, Lima, 2013, p. 3.

Vicente – Arche apunta que el término exención “significa que una determinada obligación tributaria, perfecta en todos sus elementos, no nace frente a un determinado sujeto por declaración expresa de la Ley, pues de no ser así, la dicha obligación surgiría”⁵⁴.

Por su parte, Villegas agrega que “los hechos o situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible se denominan “exenciones y beneficios tributarios”, y tienen la virtud (...) de poder cortar el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandamiento como consecuencia”⁵⁵.

Tal como señalamos algunos acápites atrás, según el principio de generalidad, todos los ciudadanos nacionales o extranjeros que incurran en un supuesto de hecho (o hecho imponible) contemplada por una norma dada por una Administración con potestad tributaria, se encuentra obligado a realizar el pago del tributo que corresponda, según la ley de la materia. No obstante, también señalamos que hay ocasiones que el legislador decide exceptuar a distintos sujetos de la obligación de tributar, por diversas razones: políticas económicas, facilitar y promover comportamientos ciudadanos, entre otros. Para lograr este fin, el legislador tiene a su disposición distintas herramientas jurídicas tributarias, según el momento en el que realice la excepción de la obligación de tributar. A continuación explicaremos brevemente estos instrumentos, que permiten la desgravación tributaria; no sin antes indicar que según la Sentencia del Tribunal Constitucional español 10/2005, de 20 de enero, señala que “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.”⁵⁶.

Nuestro Tribunal Constitucional, a su vez, señala que se debe admitir “solo algunas exenciones de carácter general, como es el caso de (i) las exenciones referidas al mínimo de subsistencia; (ii) las exenciones derivadas de la extensión únicamente nacional del poder tributario (que se materializan en aquellas que procuran evitar la doble imposición); (iii) las exenciones de técnica tributaria (como por ejemplo, aquellas que tienen como finalidad evitar la doble imposición interna); y (iv) las exenciones con fines extrafiscales”⁵⁷.

⁵⁴ VICENTE – ARCHE, en notas a la obra de A. Berliri, *Principios de Derecho Tributario*, citado por: ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 3.

⁵⁵ VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Desalma, 1980, p. 248; citado por ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., Lima, Perú, p. 5.

⁵⁶ Sentencia citada por CASADO, Carmelo [et al.], *Curso...*, op. cit., p. 277.

⁵⁷ Exp. N° 08391-2006-AA-TC, Universidad Nacional Federico Villareal, Lima, 2007, fundamento 29.

2.3.1 Exoneración

La Ley General Tributaria de España, en su artículo 22°, señala que “son supuestos de exención aquellos en que a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal”⁵⁸.

Carmen Robles Moreno dice que la exoneración es “la hipótesis neutralizante de la configuración del hecho imponible, de modo tal que por su existencia se evita el nacimiento de la obligación tributaria, en nuestro país, con criterio simplificador, algunos consideran la exoneración como la liberación o dispensa, usualmente temporales, del pago de un tributo por disposición legal; en este caso, si bien se configura en la realidad el hecho imponible, por diversas razones se exime expresamente, temporalmente, por ley, del pago del tributo”⁵⁹.

Señalan Queralt, Lozano, Casado y Tejero que la dinámica de las exenciones dependen de dos normas contrarias: la primera es la norma que define el hecho imponible y que, a la vez, activa el principio de general. La segunda es la norma de exención, que enerva los efectos de la anterior disponiendo que no se desarrollen los mismos respecto a determinados sujetos que realicen el hecho imponible (exenciones subjetivas) o impidiendo que se apliquen a determinados supuestos incluidos en éste que la propia norma exoneradora precisa (exenciones objetivas)⁶⁰. Señalan, también, que con “exención” se define “el efecto de ciertos supuestos de hecho incluidos en el ámbito del hecho imponible cuya realización, pese a ello, no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria de pago, constituyendo, pues, una excepción a los efectos normales derivados de la realización de aquel”⁶¹.

El Tribunal Fiscal peruano señala a su vez que nos encontramos frente a una exoneración cuando “no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o subjetivo mediante una disposición legal se excluye al sujeto de cumplimiento de dicha obligación”⁶².

Además, nuestro Tribunal Constitucional indica que se pueden entender las exoneraciones tributarias como “aquel régimen especial de beneficios tributarios establecidos de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o

⁵⁸ España, Ley n.58/2003: 17-12-2013 Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid, España, 17 de diciembre de 2013. Se revisó la ley actualizada al 10 de julio de 2018. Artículo 22.

⁵⁹ ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 5.

⁶⁰ Cfr. CASADO, Carmelo [et al.], *Curso...*, op. cit., p. 275.

⁶¹ QUERALT, Juan; LOZANO, Carmelo; CASADO, Gabriel y TEJERIZO, José Manuel, en *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, 11 Edición, 200, p. 261; citado por: ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 3.

⁶² RTF N° 559-4-1997 recaída sobre el expediente N° 5467-96 sobre Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 1997, p.3.

actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal”⁶³. La profesora Robles Moreno⁶⁴ señala que de lo esbozado por nuestro Supremo Intérprete se pueden identificar cuatro características de las exoneraciones: i) la existencia de una norma impositiva que crea un tributo; ii) la realización del hecho imponible previsto, iii) la existencia de una norma de exención y iv) su naturaleza temporal.

Ruiz de Castilla Ponce de León, a su vez, señala que dentro de los hechos generadores de obligaciones tributarias existen hechos exonerados, los cuales pueden generar – en principio – obligaciones tributarias, las cuales no llegan a nacer. Es decir, que el hecho de halla en el campo de aplicación del tributo, pero que por algún motivo no produce el nacimiento de la obligación. Lo anterior, señala Ruiz de Castilla, constituye el contenido esencial de la obligación tributaria; quien también agrega que se puede afirmar que la exoneración es el resultado del ejercicio de la potestad tributaria⁶⁵.

También conviene mencionar que nuestro Código Tributario, en su Norma VII, señala las reglas generales para la dación de exoneraciones y otros incentivos tributarios⁶⁶.

⁶³ Exp. N° 00016-2007-PI-TC, Colegio de Economistas de Ucayali, Lima, 2009, fundamento 18.

⁶⁴ ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 3.

⁶⁵ Cfr. RUIZ DE CASTILLA, Francisco, Inmunidad..., op. cit., pp. 7 – 8.

⁶⁶ Esta norma fue derogada por el Decreto Legislativo N° 977 desde el 16 de marzo de 2007, pero este Decreto a su vez fue declarado inconstitucional mediante la sentencia recaída en el Expediente N° 00016-2007-PI-TC. La norma VII recobró su validez mediante el Decreto Legislativo N° 1117, de fecha 06 de junio de 2012.

NORMA VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS.- La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas: a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos. Estos requisitos son de carácter concurrente. El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa. b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas. c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años. Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años. d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas. e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma. f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79° de la Constitución Política del Perú. g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar. Para la aprobación de la prórroga se requiere necesariamente de la evaluación por parte del sector respectivo del impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, a través de factores o aspectos sociales, económicos, administrativos, su influencia respecto a las zonas, actividades o sujetos beneficiados, incremento de las inversiones y generación de empleo directo, así como el correspondiente costo fiscal, que sustente la necesidad de su permanencia. Esta evaluación deberá ser efectuada por lo menos un (1) año antes del término de la

2.3.2 Inafectación

Carmen Robledo Moreno señala que la inafectación, también conocida como no sujeción, “significa que estamos ante supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de determinado tributo. Esto es, que el legislador no ha previsto a determinado hecho, situación, operación, dentro del ámbito de afectación del Tributo que ha creado en el ejercicio de la potestad tributaria que posee”⁶⁷.

Ruiz de Castilla Ponce de León señala que la inafectación es cualquier hecho que se encuentre fuera del ámbito legal de la aplicación del tributo, y que es resultado de la aplicación del ejercicio de la potestad tributaria. También menciona que es continua y que existen dos clases de inafectaciones: la lógica, por la cual al “operador de la norma le basta conocer el hecho gravado por la ley, de tal modo que – por deducción o razonamiento a contrario – puede conocer los casos inafectos; y la inafectación legal, en la cual se establece, por ley y de modo expreso, una lista de hechos inafectos, y que tiene por finalidad lograr una mayor precisión sobre los alcances de la mencionada ley⁶⁸.

El Tribunal Fiscal, en su resolución N° 559-4-97, nos cuenta que estamos frente a una inafectación cuando “se trata de una situación que no ha sido comprendida dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, que está fuera porque no corresponde a la descripción legal hipotética y abstracta del hecho concreto (hipótesis de incidencia) que una vez que acontece en la realidad se le denomina hecho imponible”⁶⁹.

El Tribunal Constitucional, por su parte, señala que la inafectación implica la no sujeción de un determinado hecho a cargas tributarias, siendo que jamás nació el hecho imponible, no ocurriendo en el plano fáctico la hipótesis de incidencia⁷⁰.

2.3.3 Inmunidad

Edmar Vianci Marques Daut que el constituyente a veces evita distribuir cuotas de potestad tributaria a los órganos administrativos, por los motivos señalados líneas arriba; es por eso que se sostiene que la figura de la inmunidad es anterior a la existencia de la potestad

vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. La Ley o norma con rango de Ley que aprueba la prórroga deberá expedirse antes del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario. No hay prórroga tácita. h) La ley podrá establecer plazos distintos de vigencia respecto a los Apéndices I y II de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y el artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta, pudiendo ser prorrogado por más de una vez.

⁶⁷ ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 6.

⁶⁸ Cfr. RUIZ DE CASTILLA, Francisco, Inmunidad... op. cit., p. 6

⁶⁹ RTF N° 559-4-1997 recaída sobre el expediente N° 5467-96 sobre Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 1997, p.3.

⁷⁰ Exp. N° 08391-2006-AA-TC, Universidad Nacional Federico Villareal, Lima, 2007, fundamento 27, citado también por ROBLES, Carmen, La exención..., op. cit., p. 6.

tributaria, debido a que un órgano estatal queda desprovisto de la facultad para imponer cargas tributarias respecto a un hecho, señalado expresamente en la Constitución⁷¹.

Carmen Robles⁷² señala como características de esta figura de liberación tributaria: 1. Se establece por mandato Constitucional, 2. Es un límite a la potestad tributaria otorgada a los titulares de esta, para que no puedan gravar o afectar a aquellos sujetos que por mandato de la Constitución gozan de inmunidad; 3. Generalmente afecta a los Impuestos, no a las contribuciones y tasas; y 4. Generalmente se otorga inmunidad por razones de orden social o económicos.

El profesor Ruiz de Castilla Ponce de León⁷³ comenta que la inmunidad aparece cuando, por política de Estado del más alto nivel, como bases estructurales económicas o reciprocidad entre Estados, la Nación considera conveniente liberar de impuestos determinados hechos económicos de manera permanente, no encontrándose sujeta a plazo alguno. Las fuentes de esta figura liberatoria de la obligación tributaria son la Constitución y los Tratados Internacionales⁷⁴, debiendo enunciar de manera general que ambos son un límite a la potestad del legislador y la potestad tributaria que posee, siendo la inmunidad un mandato anterior a esa potestad, ordenada por la norma de mayor jerarquía en el ámbito nacional o una norma de carácter convencional, en donde el Estado se obliga voluntariamente a cumplir las disposiciones del instrumento internacional (Convención, Protocolo, entre otros) que ratifica. Una vez definidos las dimensiones objetiva y subjetiva de la relación jurídica tributaria eclesiástica, debemos dar un paso más, y analizar los principios que inspiran la regulación y el marco de acción de los sujetos involucrados en el Derecho Tributario Eclesiástico. Esto con el objetivo de conseguir comprender la evolución y el desarrollo de las normas que otorga el Estado que involucran a elementos eclesiásticos, para poder criticarlas y proponer alternativas de solución a las problemáticas que presentan.

⁷¹ MARQUES, Edmar, *Inmunidad Tributaria de las Entidades Asistenciales: ¿Es Necesaria Ley Complementaria?* en: Revista VECTI-GALIA, año 1, No. 1, 2005, pp. 26 – 27, citado por: RUIZ DE CASTILLA, Francisco, *Inmunidad...* op. cit., p. 4

⁷² ROBLES, Carmen, *La Desgravación Tributaria y la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario* [material en PDF], XXVIII Seminario de Derecho Tributario, Lima, 2013, diapositiva 17.

⁷³ Cfr. RUIZ DE CASTILLA, Francisco, *Inmunidad...* op. cit., pp. 4 – 5.

⁷⁴ En el capítulo IV se analizará la figura del Tratado Internacional como fuente de la Inmunidad Tributaria, aplicándola a un caso en concreto: el Concordato de 1980 entre la República del Perú y la Santa Sede.

Capítulo 3

Principios aplicables al Derecho Tributario – Eclesiástico en el Perú

El Derecho y sus ramas parten de distintos principios, los cuales llenan de contenido material las diversas instituciones que nuestra ciencia posee. Según Albadalejo, los principios para el Derecho son “las ideas fundamentales que informan nuestro Derecho Positivo contenido en leyes y costumbres y, en última instancia, aquellas directrices que derivan de la justicia tal y como se encuentra entendida por nuestro ordenamiento”⁷⁵. Para Marcial Rubio son “conceptos o proposiciones, de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos, conjuntos y del propio Derecho como totalidad”⁷⁶. Son aquellas máximas que completan y dan sentido al derecho positivo reconocido de alguna materia del Derecho, para que se encuentre acorde con las bases fundamentales en las que se asienta dicha rama.

Los principios cumplen diversas funciones en cada una de las ramas del Derecho. De acuerdo con el profesor Raúl Chambi⁷⁷, estos cumplen tres funciones:

- a) Creativa, ya que deben ser considerados por el legislador⁷⁸ al momento de proponer o promulgar alguna normativa, para que la misma se encuentre correctamente encausada al fin querido;
- b) Hermenéutica, lo cual implica que los principios deben ser tomados en cuenta al momento de interpretar una normativa, pues éstos (sean los principios generales del Derecho o los principios específicos de cada rama) han servido de inspiración para las diversas instituciones; e
- c) Integrativa, por cuanto los principios del Derecho ayudan a los distintos operadores jurídicos a integrar lagunas normativas presenten en las distintas materias de esta ciencia, manteniendo así la cohesión dentro de cada una.

⁷⁵ ALBADALEJO, Manuel, *Derecho Civil I. Introducción y parte general*, p. 93, cit. por: CHAMBI, Raúl, *Principios rectores del Derecho Peruano*, Grijley, Lima, 2013, p. 22.

⁷⁶ RUBIO, Marcial, *El sistema jurídico; introducción al Derecho*, pp. 292 – 293, cit. por: CHAMBI, Raúl, op. cit. p. 33.

⁷⁷ Cfr., CHAMBI, Raúl, *Principios rectores del Derecho Peruano*, Grijley, Lima, 2013, pp. 27 - 28. De opinión parecida, pero enfocado a los principios del Derecho Eclesiástico PRIETO, Luis, *Principios Constitucionales del Derecho Eclesiástico español*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991, p. 183.

⁷⁸ Creemos que es necesario aquí optar por una noción amplia de “legislador”, siendo éstos aquellos operadores jurídicos que se le ha reconocido – sea de modo originario o derivado – potestad para dar normas: Poder Legislativo mediante sus atribuciones constitucionales, Poder Ejecutivo mediante norma autoritativa aprobada por el Poder Legislativo en materia delegadas expresamente, entre otras.

En suma, los principios generales del Derecho y los principios específicos que cada rama de la ciencia jurídica posee contribuyen a la consecución de un sistema jurídico coherente, cuyas normas y sus interpretaciones se encuentren en sintonía con la naturaleza de las diversas instituciones que integran el ordenamiento jurídico como tal.

Estos principios pueden ser recogidos expresamente en la Constitución o en algún otro dispositivo legal, como también pueden encontrarse de modo implícito, materializándose mediante una decisión de un operador jurídico vinculante, como el Tribunal Constitucional mediante una de sus sentencias, tal cual ocurre con el principio de capacidad contributiva del Derecho Tributario. Con respecto a los principios implícitos, debemos afirmar que, pese a no encontrarse positivizados en una norma concreta, se encuentran reconocidos de manera general en el artículo 3° de nuestra Constitución Política:

“La enumeración de los derechos establecidos en este capítulo [Capítulo 1] no excluye los demás que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”⁷⁹.

Así, la misma Constitución hace suyos aquellos derechos y principios nacidos de la dignidad del hombre; siendo ésta el fundamento último de todos los principios ligados a los Derechos Fundamentales.

Para la presente investigación, nos centraremos en los principios que rigen el Derecho Tributario y el Derecho Eclesiástico; específicamente, buscaremos conceptualizar y analizar los principios que se encuentran directamente involucrados en la conjunción de estas dos ramas del Derecho Público: el Derecho Tributario Eclesiástico, a fin de entender los fundamentos y el razonamiento que los distintos operadores jurídicos – a la luz de estos principios – realizan.

3.1 Principios del Derecho Tributario

Conviene primero advertir, como lo afirma el profesor Ramón Valdés, que “no hay principios propios del Derecho Tributario, en el sentido de creados por él; hay una adopción de principios constitucionales, complementados por el Derecho Tributario, para adaptarlos a sus características y finalidades, ésas sí propias, en el sentido cabal del término, y exclusivas”⁸⁰.

⁷⁹ Perú, Constitución Política, 1993, artículo 3°.

⁸⁰ VALDÉS, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Segunda Edición, DePalma, Buenos Aires, 2004, pp. 56.

Lo enunciado por Valdés nos deja ver el valor de la Constitución y sus principios como fuentes del Derecho, sirviendo de inspiración a las distintas ramas de la ciencia jurídica, que no hacen más que concretizarlos, aterrizarlos en cada uno de sus objetos de estudio, haciéndolos suyos según su ámbito de desarrollo.

Así, nuestra Constitución señala en su Capítulo IV (“Del Régimen Tributario y Presupuestal”), específicamente en el artículo 74° que “[L]os tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante Decreto Supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar, y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)”⁸¹.

En este artículo podemos encontrar recogidos hasta cinco principios del Derecho Tributario: legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto a los derechos fundamentales y el principio de no confiscatoriedad. Además, podemos encontrar principios no reconocidos directamente por este artículo, pero sí por el Tribunal Constitucional a través de sus sentencias, como son los casos de los principios de capacidad contributiva y de solidaridad.

El Tribunal Constitucional, en la sentencia N° 042-2004-AI-TC, señala que: “[S]e puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esta potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales (...)”⁸².

Lo enunciado por el Tribunal es determinante para entender la función de los principios del Derecho tributario: estos sirven para proteger a los ciudadanos – contribuyentes de un posible ejercicio arbitrario de la potestad tributaria, de manera que los principios se constituyen, al mismo tiempo, en límites para los sujetos con potestad tributaria y en garantías de los administrados quienes soportan algún tipo de carga impositiva.

Así, consideramos que de todos los principios anteriormente enunciados, los que atañen directamente al objeto de nuestra investigación son los principios de legalidad, reserva

⁸¹ Perú, Constitución Política, 1993, artículo 74°.

⁸² Exp. N° 042-2004-AI-TC, Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, Lima, 2005, Fundamento 7.

de ley, igualdad y de capacidad contributiva; los mismos que buscaremos profundizar en los siguientes apartados.

3.1.1 Principio de legalidad

El Tribunal Constitucional señala que se entiende este principio como “la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio, y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes”⁸³. Concretamente, el Tribunal se refiere a que aquellos sujetos que tienen reconocida potestad tributaria, deben ejercerla conforme a lo previsto por las leyes de esta materia; pero no solo a ellas, sino también a lo previsto por la Constitución, ya que esta es la norma fundamental que rige nuestro sistema jurídico⁸⁴. En ese sentido, podemos afirmar que la actuación tributaria del Estado se encontrará acorde con la dignidad humana y con la Constitución, cuando respeta los principios y las garantías que se desprenden de la primera y que son materializadas por la segunda, y también por las normas de menor jerarquía que la desarrollan. En virtud a este principio, el Estado no podrá cobrar un impuesto que no se haya creado por ley, la cual debe señalar claramente las características de este tributo⁸⁵.

En suma, la potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar a la Constitución, y en un segundo plano, a la ley⁸⁶.

3.1.2 Principio de reserva de ley

El Tribunal Constitucional señala que por el principio de reserva de ley “el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros – de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley”⁸⁷. Algunos autores señalan también que es un “mandato constitucional para que de manera ‘exclusiva’ y ‘excluyente’ sea una norma con ‘rango de ley’ la que regule (suficientemente) los principales elementos de las figuras impositivas”⁸⁸, los cuales serían – por lo menos – “los hechos imponibles, los sujetos

⁸³ *Ibíd.*, Fundamento 9. La presente definición también aparece en LANDA, César, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional*, Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Lima, Perú, 2006, p. 41.

⁸⁴ En ese sentido, el Tribunal Constitucional señala que “se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio constitucional.”. *Ibíd.*

⁸⁵ ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Instituto Pacífico, Lima, 2017, p. 12.

⁸⁶ Exp. N° 042-2004-AI-TC, Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, Lima, 2005, fundamento 10.

⁸⁷ *Ibíd.*

⁸⁸ YACOLCA, Daniel [et al], *Introducción al Derecho Financiero y al Derecho Tributario: parte general*, Jurista Editores, Lima, 2010, p. 99. Al respecto, queremos hacer nuestra la salvedad presentada por los autores,

pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación”⁸⁹, lo cual significa que quedan proscritas de nuestro Ordenamiento Jurídico las remisiones tributarias “en blanco” al Poder Ejecutivo.

Además, añade el Tribunal Constitucional de España – posición también compartida por su equivalente nacional – que “(...) el principio [de reserva de ley en materia tributaria] no excluye la posibilidad de que las Leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones (...) han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable (...) para el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución (...)”⁹⁰

El Tribunal Constitucional ha definido el alcance de este principio, señalando que abarca “la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (...), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión de un Reglamento o norma de inferior jerarquía (...)”⁹¹.

Coincidimos con la posición de ambos Supremos Intérpretes: la creación, modificación, extinción o exoneración de los tributos, así como la definición de su contenido mínimo debe expresarse mediante una norma con rango legal, para así evitar la arbitrariedad con la que el Poder Ejecutivo pudiese actuar al momento de legislar de manera unilateral sobre el tema. Por otro lado, con el principio de reserva de ley se busca responder a la función que la Constitución le ha otorgado al Poder Legislativo: de representar a la población; más aún en temas que es particularmente delicado y de afectación directa a la sociedad, como lo es la carga impositiva que, como comunidad, la ciudadanía deben soportar.

3.1.3 Principio de igualdad

Este principio constitucional tributario es definido como “un mandato de la Constitución que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza

en donde se señala que las tasas y las contribuciones se regulan por sus respectivas Ordenanzas, por mandato expreso del artículo 74° de la Constitución.

⁸⁹ DE LA GARZA, Sergio, *Derecho Financiero Mexicano*, pág. 271, cit. por el Tribunal Constitucional en el Exp. N° 2762-2002-AA/TC, British Tobacco South América Limitada, Lima, 2003, fundamento 8.

⁹⁰ STC, 83/1984, Audiencia Territorial de Valencia, Madrid, 1984, fundamento jurídico número 4, p. 16, también consignado en la sentencia del Tribunal Constitucional Peruano Exp. N° 2762-2002-AA/TC, British Tobacco South América Limitada, Lima, 2003, fundamento 15.

⁹¹ Exp. N° 489-2000-AA/TC, Inversiones Santa Ana S.A, Lima, 2003, fundamento 5.

que se muestren como similares”⁹². Valdés Costa señala que este principio significa que “a igualdad de circunstancias debe corresponder impuesto, o sea que debe aplicarse con referencia a la situación en que se halla el contribuyente (...)”, considerándolo una formulación concreta y específica del principio generales de la igualdad ante las cargas públicas⁹³.

El Tribunal Constitucional Peruano sostiene que este principio tiene dos ámbitos:

- a) Igualdad en el contenido de la ley, lo que significa que la norma debe ser aplicable a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma e;
- b) Igualdad en la aplicación de la ley, que implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que, de hacerlo, tiene que ofrecer una fundamentación suficiente y razonable⁹⁴.

Al tener ambas dimensiones de este principio, debemos advertir que éste no significa que no puede haber un trato desigual, sino que esa misma distinción debe encontrarse fundamentada en razones objetivas y suficientes – distinción que recibe el nombre de diferenciación -, que permitan justificar la aplicación de una consecuencia jurídica distinta a la que se tiene prevista, sea por una norma o por una cuestión de predictibilidad de los órganos decisores, sea en sede administrativa, judicial o constitucional.

Nuestro Supremo Intérprete en la sentencia recaída en el expediente N° 02097-2012-PA/TC, señala que para determinar si nos encontramos ante un trato diferenciado constitucionalmente justificado o, por el contrario, frente a un trato desigual injustificado, primero se debe analizar si el término de comparación, es decir los sujetos o la situación de hecho prevista por la ley, es sustancialmente igual a la persona o situación tratada diferente. Añade, además, que solo cuando se compruebe que son los agentes de comparación sustancialmente iguales, se puede continuar con el siguiente estadio del análisis: examinar si el trato distinto se encuentra fundamentado en razones verdaderamente objetivas y proporcionales⁹⁵.

⁹² YACOLCA, Daniel [et al], *Introducción...*, op. cit., p. 110.

⁹³ VALDEZ, Ramón, *Instituciones...*, op. cit., pp. 374 – 375.

⁹⁴ Exp. 2091-2012-PA-TC, Transportes El Pino S.A.C., Lima, 2012, fundamento 9.

⁹⁵ *Ibíd.*, fundamento 20, p. 8.

Sobre esta materia, Landa Arroyo afirma que este principio “no prohíbe cualquier desigualdad sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva”⁹⁶.

Podemos concluir, por tanto, que en virtud a este principio aquellos supuestos que presenten una idéntica capacidad económica, deberán soportar una misma carga tributaria y que, excepcionalmente, se permite un trato diferenciado a dos sujetos o situaciones esencialmente iguales, siempre y cuando se den razones suficientes que sustenten esas diferencias; de no ser así esa situación deviene en inconstitucional⁹⁷.

3.1.4 Principio de capacidad contributiva

Como señalamos en un apartado anterior, este principio no se encuentre reconocido expresamente en la Constitución, pero por la fórmula de *numerus apertus*, prevista por el artículo 3° de nuestra Carta Magna, es posible invocarlo como un principio constitucional implícito, que inspira el Ordenamiento jurídico tributario nacional.

Así, el Tribunal Constitucional dicta en el fundamento 6 de la sentencia recaída en el Exp. N° 042-2004-AI-TC que este principio “se alimenta del principio de igualdad en materia tributaria, de ahí que se le reconozca como principio implícito en el artículo 74° de la Constitución” teniendo este principio dos funciones: coadyuvar al reparto equitativo de los tributos y ser un marco referencial previsto constitucionalmente para la potestad tributaria reconocida al Estado⁹⁸.

Alberto Tartisano define este principio como “(...) la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias en tanto es llamada a financiar el gasto público por la revelación de manifestaciones de riqueza (capacidad económica) que, ponderadas por la política legislativa, son elevadas al rango de categoría imponible”⁹⁹.

⁹⁶ LANDA, César, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional*, Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Lima, Perú, 2006, p. 45.

⁹⁷ Cfr. YACOLCA, Daniel [et al], *Introducción...*, op. cit., p. 112.

⁹⁸ Cfr. Exp. N° 042-2004-AI-TC, Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, Lima, 2005, fundamento 6.

⁹⁹ TARSITANO, Alberto, *El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución Financiera: una visión doctrinaria y jurisprudencial*, en: Revista Derecho y Sociedad, N° 43, Lima, 2014, p 121. Esta definición también es citada en los expedientes N° 042-2004-AI-TC (fundamento 11) y N° 4014-2005-AA/TC (fundamento 6).

A su vez, José Casás define este principio como: “la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado”¹⁰⁰.

Este principio, según Ramón Valdés, tiene dos posibilidades de aplicación: por un lado, se resalta la obviedad de que para que el ciudadano pueda tributar debe tener la capacidad económica suficiente para hacerlo. Por otro lado, este principio constitucional se relaciona con la cuantificación de la obligación positiva, para adecuarse de una mejor manera al principio de igualdad en la ley¹⁰¹. Nuestro Tribunal Constitucional también reconoce que la capacidad contributiva debe estar sustancialmente ligada al hecho imponible, ya que de esa forma el tributo creado “no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo (...) respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador”¹⁰².

En resumen, los principios tributarios son un límite real a la potestad tributaria estatal, por cuanto se erigen como garantía del respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos, así como también al mandato de la Constitución. Gracias a ellos, derechos como la propiedad, la libertad de empresa o la igualdad se encuentran protegidos de una posible arbitrariedad estatal. Así, el legislador estará siempre obligado a tomarlos en cuenta al momento de la elaboración de una norma, debido al carácter de guía que tienen en las relaciones entre el ciudadano y el Estado en materia tributaria.

Los preceptos constitucionales tributarios escogidos que acabamos de analizar son los que atañen directamente, en nuestra opinión, al desarrollo del Derecho Tributario Eclesiástico, debido a que se encuentran íntimamente ligados con las actividades que realiza el sujeto pasivo de la relación tributaria eclesiástica estatal que son las Entidades religiosas.

3.2 Principios del Derecho Eclesiástico peruano

Nuestra Carta Magna indica en su capítulo I (“Del Estado, la Nación y el Territorio”), concretamente en su artículo 50° que “[D]entro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración. El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas”¹⁰³.

¹⁰⁰ CASÁS, José Osvaldo, *Principios jurídicos de la tributación*, en: GARCÍA, Horacio (director), *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, 2003, cit. por: ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “no tiene color...”, op. cit., p. 235.

¹⁰¹ Cfr. VALDÉS, Ramón, *Instituciones...*, op. cit., p. 447.

¹⁰² Exp. N° 033-2004-AI-TC, Roberto Nesta Brero, Augusto Aida Susuki y Cinco mil ochenta y siete ciudadanos con firmas certificadas, Lima, 2004, fundamento 12.

¹⁰³ Perú, Constitución Política, 1993, artículo 50°.

En el artículo constitucional precedente, podemos encontrar los principios de cooperación o colaboración y el principio de independencia y autonomía de las confesiones religiosas. Además, es menester mencionar que el artículo 2° de la Constitución peruana acoge otros dos principios rectores del Derecho eclesiástico peruano, como son el principio de libertad religiosa y el principio de igualdad y no discriminación¹⁰⁴.

Los principios del derecho eclesiástico son definidos por la doctora Susana Mosquera como: “(...) valores superiores del ordenamiento jurídico, simbólicos esquemas para el modelo de relaciones entre el Estado y el factor religioso. Su naturaleza, por tanto, es constitucional, ya que es ahí, en el texto constitucional donde encontramos su origen y esencia”¹⁰⁵.

El profesor Prieto Sanchís los define como, “(...) valores superiores del ordenamiento y los principios constitucionales aplicados a la regulación del fenómeno religioso, entendiendo por tal (...), el conjunto de comportamientos e intereses, tanto individuales como colectivos, que giran en torno al acto de fe”¹⁰⁶.

Así, los principios del Derecho eclesiástico se erigen como puntos de referencia en las relaciones entre el Estado y las distintas entidades religiosas; y al igual que los principios del derecho tributario – y los demás principios de las distintas ramas del Derecho – cumplen algunas funciones más, como servir de inspiración al legislador, ser guía en la labor interpretativa de los distintos operadores jurídicos sobre la diversa normativa relacionada a ellos y ayudar a la armonización de todo el ordenamiento jurídico en el que se desarrollan.

3.2.1 Principio de libertad religiosa

Prieto Sanchís afirma que este principio es “simplemente proyectar el valor genérico de la libertad sobre una actividad humana tan singular como es el acto de fe”, el cual tiene tres elementos caracterizadores: inmunidad en la realización del acto de fe y sus manifestaciones, no concurrencia o interferencia estatal o de sujetos privados en la realización del acto de fe y

¹⁰⁴ Toda persona tiene derecho:(...) 2. A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión condición económica o de cualquiera otra índole. 3. A la libertad de conciencia y de religión, en forma individual o asociada. No hay persecución por razón de ideas o creencias. No hay delito de opinión. El ejercicio público de todas las confesiones es libre, siempre que no ofenda la moral ni altere el orden público.

¹⁰⁵ MOSQUERA, Susana, *Lecciones de Derecho eclesiástico del Estado*, (material docente), Universidad de Piura, Piura, 2014, p. 12.

¹⁰⁶ PRIETO, Luis, *Principios Constitucionales del Derecho Eclesiástico español*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991, p. 178.

promoción de la libertad y del ejercicio del derecho de libertad religiosa, pero respetando siempre el principio de igualdad y la separación entre Iglesia y Estado¹⁰⁷.

Asimismo, el Tribunal Constitucional señala que es el “derecho fundamental de todo individuo de formar parte de una determinada confesión religiosa, de creer en el dogma y la doctrina propuesta por dicha confesión, de manifestar pública y privadamente las consecuentes convicciones religiosas y practicar el culto”¹⁰⁸.

Este principio - señala Mosquera Monelos – cuenta con una doble dimensión: a) una dimensión subjetiva, que asimila este principio con el derecho a la libertad religiosa, esto es como Derecho fundamental y b) una objetiva, que contiene una idea o formulación de Estado, en concreto en su tratamiento hacia el elemento religioso¹⁰⁹.

Con respecto a esta última dimensión, somos de la opinión de que la actitud del Estado ante el hecho religioso debe encontrarse enmarcada en los parámetros del desarrollo prestacional del derecho de libertad religiosa: a) el Estado debe remover o evitar “los impedimentos que encuentren los ciudadanos o los grupos religiosos en el disfrute y ejercicio de su derecho de libertad religiosa”¹¹⁰, y por otro lado b) debe promover e incentivar el ejercicio efectivo del derecho de libertad religiosa, sea de manera individual o colectivamente, evitando así que se convierta en una mera declaración de buenas intenciones.

Así, el principio de libertad religiosa encuentra su mayor realización en las sociedades que reconocen y promueven el pluralismo religioso, debido a que los ciudadanos encuentran diversas herramientas que les permite ejercer sus creencias religiosas libremente, si es que así lo desean; contrario a lo que acontece en los Ordenamientos jurídicos confesionales, es decir que poseen una religión oficial, que no tienen una apertura a los demás credos. Tal como afirma Prieto Sanchís, en un “Estado creyente” se distorsiona la igualdad y los demás derechos fundamentales ligados a ella, debido a la enorme presión del poder político¹¹¹.

3.2.2 Principio de igualdad y no discriminación

Este principio de igualdad, tal como ocurre con el de libertad religiosa, cuenta con dos dimensiones, siendo al mismo tiempo un derecho fundamental (dimensión subjetiva) y un

¹⁰⁷ Cfr. PRIETO, Luis, *Principios...*, pp. 186 – 189.

¹⁰⁸ Exp. N° 0895-2001-AA-TC, Lucio Valentín Rosado Adanaque, Lima, 2002, fundamento 3; citado también por FLORES, Gonzalo, *el desarrollo del derecho a la libertad religiosa en el Perú*, en: MOSQUERA, Susana (Coord.), *El derecho fundamental de libertad religiosa*, Palestra, Lima, 2014, p. 94.

¹⁰⁹ MOSQUERA, Susana, *Lecciones...*, op. cit., p. 14.

¹¹⁰ *Ibíd.*

¹¹¹ PRIETO, Luis, *Principios...*, op. cit., p. 187.

principio que guía las relaciones entre el Estado y las Entidades religiosas (dimensión objetiva).

La ley N° 29635, Ley de Libertad Religiosa, señala en su artículo 2° que “[T]oda persona natural es igual ante la ley. Se prohíbe toda acción u omisión que discrimine a una persona en razón de sus creencias religiosas. El Estado reconoce la diversidad de las entidades religiosas. En igualdad de condiciones, gozan de los mismos derechos, obligaciones y beneficios”¹¹².

Ahora bien, este principio – aplicado al Derecho eclesiástico del Estado – supone afirmar que se encuentra proscrito del Ordenamiento jurídico el trato diferenciado injustificado¹¹³ entre individuos o entidades que poseen una condición idéntica. Es decir, se debe “tratar igual a los iguales” y “distinto a los distintos”, a fin de respetar esta exigencia de orden constitucional. En la misma línea planteada opina el profesor Luis Prieto Sanchís, señalando que “a lo que obliga el principio de igualdad es a no establecer discriminaciones o, lo que es lo mismo, a que las distinciones normativas respondan a una cierta justificación o razonabilidad”, agregando que se vulnera este principio cuando “las creencias religiosas sean tomadas en consideración como base de una disciplina normativa que no guarde una relación de razonabilidad, adecuación y proporcionalidad con el hecho religioso alegado como fundamento de la regulación específica”¹¹⁴.

Del mismo modo opinan Javier Ferrer y Pedro – Juan Viladrich, al afirmar que “(...) confirmada la igualdad básica en la única categoría de sujeto colectivo de libertad religiosa, con un patrimonio potencial estrictamente paritario entre todas las confesiones, podrán tener lugar hechos y normativas diversas entre ellas; pero no porque haya una desigualdad en su categoría de confesiones, sino como fiel reflejo de sus respectivas diferencias, exigencias y peculiaridades”¹¹⁵.

El Tribunal Constitucional ha señalado que este principio “ (...) establece la proscripción de un trato que excluya, restrinja o separe, menoscabando la dignidad de la persona e impidiendo el pleno goce de los derechos fundamentales (por lo que en virtud de tal principio queda prohibida) la diferenciación no justificable en el ámbito laboral, educativo,

¹¹² Perú, Ley n. 29635 : 16-12-2010 : Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 16 de diciembre de 2010

¹¹³ Sobre trato diferenciado puede verse el apartado referido al principio de igualdad en materia tributaria, en el apartado correspondiente *supra*.

¹¹⁴ PRIETO, Luis, *Principios...*, pp. 192, 195.

¹¹⁵ FERRER, Javier y VILADRICH, Pedro-Juan, *Los principios informadores del Derecho Eclesiástico Español*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007, p. 104.

etc., o (el) desempeño de cargos o funciones de naturaleza pública que estén condicionados a la adhesión o no adhesión a una filiación religiosa”¹¹⁶.

Afirmar todo lo anterior implica reconocer que pese a que las distintas entidades religiosas tienen puntos en común, cada una posee características diferenciadoras, las cuales pueden ser el sustrato del trato diferenciado que reciben en algún determinado Ordenamiento. Ejemplo de esto son los Estados que a través de su historia han tenido como religión oficial a alguna determinada confesión, o cuyos ciudadanos sean mayoritariamente fieles a ella; características que se reflejan en las menciones expresas de estas confesiones en los distintos textos constitucionales, como es el caso del Perú con la Iglesia católica.

3.2.3 Principio de cooperación o colaboración

José María Contreras Mazarío define este principio como “una técnica instrumental no dirigida a realizar una valoración directa y positiva de los intereses religiosos o de lo religioso en cuanto tal, sino en la medida en que resulte preciso para el pleno y real disfrute y ejercicio del derecho de libertad de conciencia (...) el término cooperación, en su concepto negativo, no puede significar nunca la unión de las confesiones religiosas y los poderes públicos para la consecución de determinados fines u objetivos comunes (...)”¹¹⁷.

Ferrer y Viladrich, por su parte, agregan que el principio de cooperación en su acepción positiva significa “la constitucionalización del común entendimiento que han de tener las relaciones entre los poderes públicos y las confesiones en orden a la elaboración de su status jurídico específico y a la regulación de su contribución al bien común ciudadano”¹¹⁸.

Asimismo, Susana Mosquera señala que en el artículo 50° de la Constitución Política del Perú se puede encontrar dos variantes de este principio: la primera es la mención específica a la Iglesia católica, mientras que la segunda es la fórmula que reafirma el respeto por las otras confesiones y deja abierta la posibilidad de poder establecer formas de colaboración con ellas; afirmando que “en ambos casos se trata de una opción que los poderes públicos pueden ejercer para colaborar de modo más eficaz con las confesiones religiosas en

¹¹⁶ Exp. N° 3283-2003-AA/TC, Taj Mahal Discoteque y otra, Lima, 2004, fundamento 19; citada también por DIAZ, Óscar, ETO, Gerardo y FERRER, Javier (Coords), *El derecho fundamental de libertad religiosa: jurisprudencia y doctrina constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Lima, 2014, p. 24.

¹¹⁷ CONTRERAS, José, *La financiación “directa” de las minorías religiosas en España*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009, p. 746.

¹¹⁸ FERRER, Javier y VILADRICH, Pedro-Juan, *Los principios...*, op. cit., p. 107.

cuestiones comunes” y finalmente concluyendo que “se deja en claro que el modelo peruano es expresamente un modelo de colaboración entre el Estado y las confesiones religiosas”¹¹⁹.

Coincidimos con Mosquera al afirmar que “la idea que fundamental que plantea la cooperación o colaboración (...) es el reconocimiento de una necesidad de interrelación [entre las Entidades religiosas y el Estado]”¹²⁰; lo que significa, dentro de un marco de independencia y autonomía, ambos sujetos deben realizar esfuerzos comunes a fin de poder llevar una relación que garantice el pleno ejercicio del derecho de libertad religiosa de los ciudadanos – fieles.

En palabras de Prieto Sanchís, “la cooperación debe ser entendida como una predisposición de llegar a un entendimiento con los sujetos colectivos de la libertad religiosa en orden a regular aquellas expresiones del fenómeno religioso con trascendencia jurídica en el Derecho estatal”¹²¹.

La colaboración estatal no debe ser invasiva a la confesión religiosa, a tal punto que sea parte de la toma de decisiones de orden interno de las entidades religiosas o interfiera en ellas, sino que por el contrario debe garantizar la independencia y autonomía de cada una de las partes involucradas. Así, podemos afirmar que colaboración no debe significar de ninguna manera subyugación o intervención, sino más bien respeto a los ámbitos propios, internos y exclusivos de cada uno de los implicados.

3.2.4 Principio de independencia y autonomía

Tal como expusimos en el principio de colaboración, el modelo de relación entre el Estado peruano y las Entidades religiosas es de naturaleza cooperacionista, y ya no un modelo confesional, como anteriormente se encontraba consagrado en distintos textos constitucionales. Si bien es cierto no hay una mención expresa a la no confesionalidad del Estado, nos encontramos de acuerdo con la doctora Susana Mosquera, quien afirma que la no confesionalidad se deriva, a contrario sensu, “precisamente por la falta de reconocimiento de esa confesionalidad, que ha sido nota dominante del constitucionalismo peruano desde sus orígenes”¹²².

Además, lo anteriormente propuesto encuentra asidero en la sentencia recaída en el expediente N° 3283-2003-AA/TC de 15 de junio de 2004, en donde nuestro Supremo Intérprete señala, en el fundamento 22 que: “... dentro de un Estado a confesional la relación

¹¹⁹ *Ibíd.*

¹²⁰ MOSQUERA, Susana, *Lecciones...*, op. cit., p. 16.

¹²¹ PRIETO, Luis, *Principios...*, op. cit., p. 209.

¹²² MOSQUERA, Susana, *Lecciones...*, op. cit., p. 18.

entre el cuerpo político y las iglesias surgidas del reconocimiento al pluralismo religioso se rige por el principio de incompetencia recíproca; vale decir que, de un lado, el Estado reconoce la existencia de “espacios” en la vida de las personas en los que le está vedado regular y actuar. De manera concordante, las Iglesias aceptan como valladar ético y jurídico la intervención institucional en asuntos propiamente estatales”¹²³.

El principio de incompetencia recíproca no es otra cosa que reconocer que tanto el Estado como las confesiones poseen esferas de acción que solo les competen a ellas mismas, y que por lo tanto se encuentra proscrita cualquier tipo de intervención. Este principio es compatible con los demás que caracterizan al Derecho eclesiástico, los cuales definen el sentido de las relaciones Iglesia – Estado en nuestro país.

En conclusión, este principio nos permite señalar que el Estado y sus autoridades se encuentran obligados a alejarse del hecho religioso, manteniendo una actitud neutral frente a cualquier manifestación religiosa¹²⁴.

Una vez comprendidos los principios, debemos dar el paso final en la presente investigación, al aplicar estos principios en el control de la fiscalidad de las Entidades religiosas que el Tribunal Fiscal y las Administraciones Tributarias realiza, a través de sus resoluciones y distintas técnicas normativas que posee: informes, resoluciones del Tribunal Fiscal y Ordenanzas Municipales. Asimismo, con la aplicación de los principios al desarrollo jurídico de las relaciones Iglesia – Estado en materia tributaria, realizaremos críticas al sistema actual y propondremos alternativas para su mejoría, con arreglo a los principios y a los derechos fundamentales que los sustentan.

¹²³ Exp. N° 3283-2003-AA/TC, Taj Mahal Discoteque y otra, Lima, 2004, fundamento 22. Citada también por MOSQUERA, Susana, *Lecciones...*, op. cit., p. 18.

¹²⁴ De la misma opinión es Mosquera, *Lecciones...*, op. cit., p. 19.

Capítulo 4

Tratamiento Fiscal de las Entidades religiosas en el Perú

Después de analizar al sujeto pasivo de la obligación eclesiástica tributaria, al objeto de la relación obligacional y los principios que regulan la constitucionalidad – y la legalidad – de la relación como tal, debemos abocarnos a la aplicación de todos los conceptos anteriores en el ordenamiento peruano. Para esto, debemos distinguir el estudio de la fiscalidad eclesiástica de la Iglesia Católica de las otras confesiones, debido a la divergencia de las fuentes que regulan los derechos y las obligaciones de una y otra para con el Estado peruano. Asimismo, analizaremos el porqué de la diferenciación y si esta encuentra sentido dentro del ordenamiento jurídico peruano, para lo cual nos serviremos de los principios del Derecho tributario – eclesiástico y su aplicación.

4.1 Iglesia Católica

Antes de comenzar a analizar la fiscalidad de la Iglesia Católica en el ordenamiento peruano, conviene recordar que la Santa Sede es un sujeto de derecho con personalidad jurídica internacional, lo cual significa que tiene la capacidad para realizar actos jurídicos con sujetos que también posean capacidad internacional, que son por excelencia los Estados. Así, los instrumentos jurídicos con los que la Santa Sede pacte con algún Estado tendrán relevancia y fuerza normativa internacional – la cual puede entenderse también como una serie de obligaciones de carácter supraconstitucional – que deberán ser honrados por cada parte.

El Acuerdo¹²⁵ que rige las relaciones institucionales entre el Perú y la Iglesia Católica fue suscrito el 19 de julio de 1980 por el Nuncio Apostólico de Su Santidad, Monseñor Mario

¹²⁵ Cabe hacer la precisión que hay autores que utilizan indistintamente los términos “Acuerdo” y “Concordato”. Carpio Sardón afirma que nos encontramos frente a un Concordato propiamente dicho, pues “regula todas las cuestiones que pudieran estar pendientes entre la Iglesia y el Estado del Perú” (CARPIO, Luis, *La libertad religiosa en el Perú*, Colección Jurídica de la Universidad de Piura, Piura, Perú, 1999, pp. 298). Al respecto, considero que el término correcto – y el previsto por las partes signatarias del mismo – es Acuerdo, debido a que el mismo, firmado por el Estado Peruano y la Santa Sede, no regula en su totalidad las dimensiones de las relaciones entre ellos. Ejemplo de esto es la falta de regulación de los efectos civiles del matrimonio entre católicos y su ulterior validez, tal como lo tiene previsto el Concordato entre la Santa Sede y España. Y aunque no haya referencia a posibles Acuerdos futuros, como señala Carpio Sardón, eso no descarta la posibilidad de posteriores intervenciones conjuntas de los signatarios para aclarar puntos del Acuerdo y así evitar interpretaciones conflictivas, tal como ocurrió años después de la firma del mismo, en 2004, en el punto de los beneficios tributarios de la Iglesia Católica. En nuestra línea opina Navarro Flórida, afirmando que “en los países concordatarios, la cuestión [religiosa] suele estar total o parcialmente resuelta en estos Acuerdos o Concordatos, pero muchas veces de modo genérico que no exime del recurso a la legislación interna antigua o sus también antiguas interpretaciones” (NAVARRO, Juan, *El reconocimiento jurídico de las iglesias, comunidades y entidades religiosas*, México DF, México, 2005, p.9).

Tagliaferri y el Ministro de Relaciones Exteriores del Perú, Arturo García y García. La Santa Sede ratificó el Acuerdo el 22 de julio de 1980 y el Gobierno del Perú lo hizo el 24 de julio del mismo año; ocurriendo el Canje de los Instrumentos Jurídicos de Ratificación del Acuerdo el 26 de julio de 1980, rigiendo desde el mismo día¹²⁶.

El Acuerdo está conformado por un Preámbulo y de 22 artículos. Para la presente investigación, consideramos necesario el análisis del Preámbulo y de los Artículos VIII y X. Así, el artículo VIII indica que “el sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica seguirá como hasta ahora. Las asignaciones personales no tienen carácter de sueldo ni de honorarios, por tanto no constituyen renta sujeta a tributación”, mientras que el Artículo X estipula que “La Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes”¹²⁷. A lo largo de la vigencia del Acuerdo, se han suscitado distintas interpretaciones sobre el alcance de estos artículos y su aplicación al régimen jurídico tributario de la Iglesia Católica. Concretamente, debemos señalar los dos informes sobre el tema emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). Así, el Informe N° 227-2003-SUNAT/2B000 del 5 de agosto de 2003, concluye que el Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú “no dispone exoneraciones ni inafectaciones de tributos creados o por crearse a partir de 26.7.1980, limitándose a establecer un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones y franquicias tributarias a favor de la Iglesia Católica existentes a la fecha de su vigencia”¹²⁸. Apoya esta conclusión señalando que el Artículo X del Acuerdo se limita a mantener las exoneraciones y las inafectaciones vigentes o existentes al momento de la entrada en vigencia del mismo, es decir, al 26 de julio de 1980. Frente a esta controversia sobre la interpretación del Acuerdo, se llevaron a cabo algunas reuniones entre la Nunciatura Apostólica, como representante diplomática de la Santa Sede, y por parte del Estado peruano. el Ministerio de Relaciones Exteriores en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, y producto de las mismas se expidió el Informe N° 076-2011-SUNAT/2B0000 del 17 de junio, el cual deja sin efecto la primera conclusión del Informe N° 227-2003-SUNAT/2B000, además de precisar que: “las actividades, funciones y fines no propios de la Iglesia Católica se rigen por el artículo X del Acuerdo con la Santa Sede, habiéndoseles

¹²⁶ CARPIO, Luis, *La libertad religiosa...*, op. cit., pp. 298.

¹²⁷ Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, Lima, 1980, artículos 8° y 10°.

¹²⁸ Informe N° 227-2003-SUNAT/2B0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre beneficios tributarios que goza la Iglesia Católica en el Perú, SUNAT, Lima, 2003, conclusión 2.

concedido las exoneraciones y beneficios tributarios contemplados por la legislación vigente, sin fijarse un parámetro de tiempo. Es decir, en tanto la legislación otorgue un beneficio tributario a la Iglesia Católica, y ésta se encuentre vigente le resulta aplicable a la Iglesia Católica”. Se apoya esta conclusión señalando que “si bien el universo tributario, vigente a la fecha de suscripción del Acuerdo, no alcanzaba tributos no existentes en ese momento, resulta evidente que la voluntad de las partes fue crear un régimen de exoneración permanente (...) se identifica que la común intención de las partes recogida en el Acuerdo no estaba referida solo a los tributos vigentes a la fecha de suscripción del Acuerdo, sino también a los que se crearían con posterioridad” ¹²⁹. Se concluye, por tanto, que la opinión actual de la Administración Tributaria Nacional es a favor del mantenimiento de las “exoneraciones permanentes” que goza la Iglesia Católica. Al respecto, debemos precisar que de la lectura de las sustentaciones de ambos informes, la técnica liberatoria tributaria utilizada por el Estado peruano no fue la “exoneración”, sino más bien la “inmunidad” tributaria, debido al carácter de permanencia con el que se pretende otorgar el beneficio a un sujeto que, en principio, realiza la hipótesis de incidencia que desencadena el pago de un tributo ¹³⁰.

En cuanto a los tributos locales, resulta interesante mencionar el Acuerdo de Sala Plena N° 2016-17¹³¹, emitido por el Tribunal Fiscal – máximo ente administrativo nacional en temas tributarios y aduaneros – que tuvo por tema: “Determinar el alcance del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú de 19 de julio de 1980, respecto a la exoneración del pago por arbitrios municipales a los predios de la Iglesia Católica”. Este Acuerdo se adopta debido a las resoluciones disímiles que las Salas del Tribunal emitían en asuntos sustancialmente iguales. Así, se acogió por mayoría la propuesta que concluye que el “Artículo X del Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios

¹²⁹ Informe N° 076- 2011-SUNAT/2B0000 de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre beneficios tributarios que goza la Iglesia Católica en el Perú, SUNAT, Lima, 2011, fundamento 2, conclusiones 1 y 2.

¹³⁰ Para un desglose específico sobre las técnicas de liberación tributaria, véase el Capítulo II, apartado 2.3 *supra*.

¹³¹ Cabe precisar que este Acuerdo de Sala Plena fue tomado debido a lo acontecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08750-5-2016 del 16 de setiembre de 2016, resolución en donde se establece como Precedente de Observancia Obligatoria la conclusión adoptada por mayoría en la Sala. Es importante mencionar que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08750-5-2016 se emitió en cumplimiento a un mandato judicial, contenida en la Resolución N° 11 de la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, con fecha 25 de setiembre de 2014, a favor de la Compañía de Jesús Comunidad de la Inmaculada, que revoca la sentencia de primera instancia y la reforma declarando fundada en parte la demanda, declarando la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20437-7-2011, en el extremo que declara infundada la apelación de puro derecho presentada por la demandante, al considerar que no se emitió pronunciamiento sobre el argumento principal de la demandante: su naturaleza eclesial y la aplicación del Acuerdo celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú.

Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos”¹³²¹³³. Se apoya la conclusión del Tribunal Fiscal en cuatro puntos: 1) La obligación que tiene el Estado peruano de cumplir con las obligaciones pactadas en instrumentos jurídicos internacionales; 2) en la interpretación de buena fe que cada parte debe hacer del Tratado que ellas mismas han firmado; 3) en el carácter dinámico de las relaciones entre la Santa Sede y la República del Perú y; 4) en la vinculación que tiene cada parte del Acuerdo con las interpretaciones que le dan al mismo en caso de controversia. Así, el Tribunal Fiscal concluye que: “mediante el Concordato se ha consagrado un régimen de inmunidad tributaria permanente a favor de la Iglesia Católica que alcanza a todas las actividades antes detalladas [Enseñar, Santificar y Enterrar] que le son propias, las mismas que están establecidas en el Código de Derecho Canónico, lo que no puede desnaturalizarse aplicándoles tributos creados con posterioridad a la entrada en vigor del Acuerdo, siendo una de las consecuencias de la presencia de normas internacionales la inaplicación de normas de derecho interno que puedan ser contrarias a lo regulado bilateralmente”¹³⁴. Un ejemplo de aplicación de este criterio lo encontramos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 09829-7-2016 del 19 de octubre de 2016, en donde se revoca una Resolución de Subgerencia y se deja sin efecto dos Resoluciones de Determinación de la Municipalidad de Jesús María (Lima) giradas por Arbitrios Municipales de Parques y Jardines y Serenazgo de los años 2009 y 2016, respecto a un predio que tenía consignado como uso “Templo, Convento, Monasterio”. Podemos observar que el Tribunal Fiscal hace suyo los conceptos propios de otras ramas del Derecho para poder definir el alcance que tiene la aplicación de las técnicas de liberación tributaria, tanto en su dimensión objetiva (tributos específicamente contenidos en el ámbito de la inmunidad), como su dimensión temporal, como lo es el carácter “permanente” de los beneficios que recibe la Iglesia Católica como ente de Derecho Internacional. Asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11090-8-2016 de 28 de noviembre de 2016 se declara que un colegio perteneciente a una congregación de la Iglesia católica tenía inmunidad tributaria

¹³² Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-17. Tema: Determinar el alcance del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú de 19 de julio de 1980, respecto a la exoneración de pago por arbitrios municipales a los predios de la Iglesia Católica. Tribunal Fiscal, Lima, 2016, p. 10.

¹³³ El voto en minoría señalaba que “La exoneración a que hace referencia el Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú comprende a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Alumbrado Público, siempre que los predios sean templos y/o conventos y no alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción”. Además, señala como antecedentes jurisprudenciales administrativos de la negativa de exoneración a las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02516-6-2003; N° 3364-2-2003; N° 2532-1-2004; N° 2724-2-2004; N° 08188-5-2004; N° 05989-1-2006; N° 11590-7-2008 Y N° 2514-7-2009.

¹³⁴ Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-17, ..., p. 9

frente a la Tarifa por uso de Agua Subterránea, girada por SEDAPAL¹³⁵. Tomando en cuenta las consideraciones anteriores, no nos encontramos de acuerdo con el doctor Mario Alva Matteucci – y con el voto en minoría en el Acuerdo de Sala Plena-, quien afirma que: “a la fecha en que se suscribió el Acuerdo con la Santa Sede, sólo existían los arbitrios de Limpieza Pública y Alumbrado; por tanto solo de éstos es posible que se haya mantenido alguna exoneración en virtud del citado Acuerdo. En efecto, los Arbitrios de Parques y Jardines Públicos, Serenazgo y Relleno Sanitario aún no habían sido creados por lo que no puede afirmarse que la Iglesia Católica se encontraba exonerada de éstos”¹³⁶. El Tribunal Fiscal rechaza una interpretación “estatista” del Acuerdo de la República del Perú y la Santa Sede, por cuanto entiende que las relaciones entre dos sujetos con personalidad internacional buscan ser estables en el tiempo, motivo por el cual se busca plasmar el marco de estas relaciones en un instrumento jurídico internacional con cierta estabilidad en el tiempo. Así, el término “vigente” no debe ser interpretado como “existente a la firma del tratado”, sino más bien como garantía de la exoneración de los tributos existentes a la firma de tratado o como una exoneración expresa de los mismos; con vocación a extenderse a futuros tributos, según los fines que se busquen lograr con la firma del Acuerdo y de acuerdo a lo que las partes puedan interpretar del mismo.

4.2 Otras Confesiones

En primer lugar, es necesario mencionar que las confesiones distintas a la católica no cuentan con personalidad jurídica internacional, por cuanto no podrán firmar Concordatos o Acuerdos con el Estado peruano al mismo nivel que puede hacerlo la Santa Sede. Lo anterior significa que cualquier confesión no católica deberá seguir los procedimientos previstos por cada Estado, en virtud de su soberanía, para poder acceder a los beneficios tributarios o de otra índole que se encuentren previstos en la norma. Así, mientras que las relaciones entre la Santa Sede y la República del Perú se rigen a nivel internacional o convencional, las relaciones de las otras confesiones se rigen a nivel nacional o administrativo, encontrándose sujetas a las normas de orden público y a los procedimientos que el Estado peruano instituya para poder acceder a los distintos estamentos de colaboración.

¹³⁵ Cfr. RTF N° 011090-8-2016 recaída sobre el expediente N° 7553-2016 sobre Tarifa de Uso de Agua Subterránea, Tribunal Fiscal, Lima, 2016, pp. 3 – 4.

¹³⁶ ALVA, Mario, *La incidencia tributaria respecto a la Iglesia Católica: ¿Qué beneficios le otorga el Concordato suscrito con la Santa Sede?*, en Blog de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2010, disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog> (revisado el 25 de julio de 2018).

El Decreto Legislativo 776, Ley de Tributación Municipal, señala que “están inafectos del Impuesto Predial los predios de propiedad de: (...) c) Los predios que no produzcan renta y dedicados a cumplir sus fines específicos, de propiedad de: (...) 2) Entidades religiosas, siempre que los predios se destinen a templos, conventos, monasterios y museos”¹³⁷. Tal como lo señalamos en un apartado anterior¹³⁸ esta norma legal no hace distinción entre las confesiones, englobándolas como “Entidades religiosas”, cuyos predios sean utilizados por las mismas como templos, conventos o museos. Esta disposición tiene sentido en cuanto busca inafectar del Impuesto Predial a los predios que efectivamente sean utilizados como herramientas de concreción del derecho de libertad religiosa; es decir, inmuebles en donde las distintas confesiones puedan llevar a cabo los ritos propios de su credo o donde puedan reunirse para profesar colectivamente su fe hacia un determinado dios.

También es necesario mencionar, sobre los tributos municipales, que cada Administración local tiene la competencia de regular las exoneraciones o inafectaciones de los tributos a su cargo según crea conveniente, garantizando el derecho de igualdad y de capacidad contributiva de la mejor manera posible. De lo anterior, tenemos como ejemplo la inafectación establecida por la Municipalidad Distrital de Ate (Lima), del pago de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo (y sus respectivos derechos de emisión y distribución) a “los predios propiedad de las Entidades Religiosas debidamente constituidas y acreditadas cuyos predios se encuentren destinados a templos, conventos, monasterios y museos”¹³⁹. Como se puede apreciar, esta Municipalidad se ha adecuado a lo previsto por la Ley de Tributación Municipal, y tampoco hace distinción entre confesiones. Pero lo interesante es el Artículo Cuarto de la misma Ordenanza, en donde se dispone lo siguiente: “condónese la deuda tributaria de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo (y sus respectivos derechos de emisión y distribución) de los años 1999 a 2014 a los predios relacionados con el cumplimiento de los Artículos Primero, Segundo y Tercero”. Este Artículo es un ejemplo de la expresión de la potestad tributaria que posee cada Administración Municipal, la cual considera necesario que, para el cumplimiento de los fines sociales de estas Entidades beneficiadas con la inafectación, se les debe cancelar la deuda que estas podrían tener pendiente de ejercicios anteriores. Consideramos que este Municipio condona la deuda tributaria para que las Entidades puedan centrar sus esfuerzos y

¹³⁷ Perú, Decreto Legislativo n. 776: 30-12-1993: Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 1993, artículo 17° inciso c), apartado 2).

¹³⁸ Ver Capítulo II, *supra*.

¹³⁹ Perú, Ordenanza n. 347/MDA: 30-06-2014: Establecen inafectación del pago de arbitrios municipales de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo. Municipalidad de Ate. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 30 de junio de 2014, artículo segundo.

recursos en garantizar y alcanzar los fines para los cuales fueron constituidos, el cual es en el caso de las Entidades Religiosas, la concreción de la dimensión colectiva del derecho de libertad religiosa. Es necesario mencionar también que este beneficio es recibido por toda Entidad Religiosa – católica o no - correctamente constituidas.

Frente al ejemplo anterior, tenemos la Ordenanza n. 463/MDR del 28 de diciembre de 2015, expedida por la Municipalidad del Rímac (Lima), titulada: “Ordenanza que establece beneficios tributarios y exoneraciones en Arbitrios Municipales para el ejercicio 2016” y que establece en su Artículo Segundo que “los predios de propiedad de las Instituciones Religiosas pertenecientes a la Iglesia Católica, debidamente constituidas y acreditadas, destinados a templos, conventos, monasterios y museos, se encuentran exonerados del Arbitrio de Limpieza Pública, de conformidad con el Concordato suscrito entre la Santa Sede y el Estado Peruano”¹⁴⁰. Lo primero que llama la atención de este artículo es que solamente se exonera del pago del Arbitrio de Limpieza Pública en virtud al Concordato, cuando este también prevé la inmunidad para el Arbitrio de Alumbrado Público, pues este arbitrio se encontraba vigente a la firma del Acuerdo. Se evidencia, pues, una implementación parcial del Acuerdo con la Santa Sede, configurándose un incumplimiento del Estado peruano frente a su obligación internacional. Esta situación se agrava aún más debido a que para la fecha de su promulgación, ya se contaba con el Informe N° 076-2011-SUNAT/2B0000 del 17 de junio de 2011 y las distintas notas diplomáticas intercambiadas entre la Santa Sede y la República del Perú, cuyas interpretaciones del Acuerdo vinculan a todas las partes signatarias. Queda claro que no se realizó un manejo adecuado de las fuentes del Derecho Internacional, limitándose la Municipalidad a una revisión parcial aislada del Acuerdo con la Santa Sede. Añadido a todo lo anterior, podemos también apreciar que no se ha previsto exoneración alguna para las entidades religiosas distintas a la católica, lo cual podría suponer una vulneración al principio de igualdad y no discriminación del Derecho Eclesiástico, punto que será analizado posteriormente.

4.3 ¿Cuál es el fundamento de la distinción entre ambos tratamientos?

Consideramos que la distinción entre el trato que recibe la Iglesia Católica y las otras confesiones se debe al carácter de sujeto con personalidad internacional que ostenta la Iglesia Católica (representada por la Santa Sede) y que no tiene ninguna otra confesión, las cuales se

¹⁴⁰ Perú, Ordenanza n. 463/MDR: 28-12-2015: Ordenanza que establece beneficios tributarios y exoneraciones en Arbitrios Municipales para el ejercicio 2016. Municipalidad del Rímac. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 28 de diciembre de 2015, Artículo Segundo.

encuentran ligadas a la soberanía del Estado que las alberga y a su potestad administrativa. Dicho lo anterior, el producto de acuerdos entre sujetos con personalidad internacional son Acuerdos, Tratados o cualquier otro nombre que reciban los instrumentos jurídicos que contengan las obligaciones pactadas. Creemos, pues, que son dos las razones por las que los Estados deben respetar y cumplir lo que libremente pactaron, precisando que si algún Estado signatario – en el desarrollo de lo pactado, después de la ratificación del instrumento internacional – considera que el acuerdo ya no es beneficioso puede ser denunciar el tratado y, siguiendo el procedimiento previsto en el mismo, dejarlo sin efecto. En primer lugar, en virtud del principio general del Derecho, recogido también por el Derecho Internacional Público, *pacta sunt servanda* o “lo pactado es ley entre partes”, las partes signatarias de un acuerdo deben cumplir lo que ellas mismas pactaron voluntariamente, caso contrario quien que se ve perjudicado por su contraparte y su negativa o reticencia a cumplir las obligaciones convenidas, puede presentar una demanda ante algún organismo internacional, ejecutando lo previsto en cada uno de los instrumentos, analizando también la competencia que cada parte signataria cedió en el instrumento pertinente. La segunda razón es la concreción material de este principio, citado expresamente en la Convención de Viena, ratificado por el Perú¹⁴¹, del 23 de mayo de 1969 y que entró en vigor el 27 de enero de 1980, el cual señala en su artículo 26°, titulado “Pacta sunt servanda” que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”. Seguidamente, en el artículo 27°, señala también esta convención que “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”¹⁴². En conjunción estos dos artículos sintetizan la obligación de cada Estado de respetar y cumplir lo que pactó y ratificó voluntariamente, y que, a la vez, no podrá excusarse en su propio derecho para dejar de cumplir lo establecido utilizando las herramientas del Derecho Internacional, entendido como un Derecho que escapa a las fronteras de cada Estado.

El Tribunal Fiscal no es ajeno a esta interpretación, pues en su Resolución N° 02404-A-2005 de 19 de abril de 2005, cuando señala que del “Inciso b) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario (...) se reconoce que los Tratados Internacionales prevalecen sobre normas de derecho interno, pues estas normas lo que hacen es impedir que mediante disposiciones de derecho interno se dejen sin efecto, modifiquen o suspendan los Tratados Internacionales suscritos por el Perú y reconoce que los referidos tratados son fuente

¹⁴¹ Al respecto, el artículo 55° de la Constitución Política del Perú señala que: “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”.

¹⁴² Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 23 de mayo de 1969, Parte III, Sección Primera, artículos 26° y 27°.

de Derecho Tributario, situándose con antelación a las leyes. En síntesis estos dispositivos de carácter interno reconocen la prevalencia del Tratado Internacional o del principio del PACTA SUNT SERVANDA (sic), el cual de manera expresa incluso ha sido recogido en el artículo 7° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, suscrito por el Perú en mayo de 1969 y ratificado mediante el Decreto Supremo N° 029-2000-RE¹⁴³. Queda claro, por tanto, que la diferenciación viene- por lo menos formalmente – de la calidad de los sujetos aspirantes a los beneficios que pueden ser otorgados por el Estado peruano. También es menester señalar que, en el supuesto caso que se concrete un Acuerdo de colaboración entre el Estado Peruano y una determinada confesión no católica, este mismo será de rango legal, perfectamente recurrible ante el Poder Judicial o en instancia constitucional, en donde conocerá de la materia el Tribunal Constitucional. Lo anterior no ocurre con el Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, pues al ser ambos sujetos con personalidad internacional, los acuerdos escapan de las fronteras de ambos Estados, solamente siendo recurrible o denunciados de la manera prevista por el mismo Acuerdo. El Poder Judicial y el Tribunal Constitucional peruano son incompetentes para declarar la nulidad de un Tratado Internacional, siendo solamente posible activar el mecanismo de denuncia mediante el procedimiento previsto por la Constitución, en los artículos 56° y 57°.

4.4 Aplicación de los principios al tratamiento tributario que reciben las Entidades religiosas en Perú

Tal como se puede apreciar, el tratamiento fiscal que recibe la Iglesia Católica y las otras confesiones difieren. En el plano legislativo, mientras que los sujetos que integran la Iglesia Católica tienen beneficios tributarios expresamente previstos, las demás confesiones deben interpretar la normativa vigente para poder acceder a algún tipo de beneficio tributario, el cual será –y a diferencia de los que recibe la Iglesia Católica- por un máximo de tres años, tal como lo prevé el Código Tributario. En cuanto al plano administrativo, debemos analizar si la Ordenanza n. 463/MDR del 28 de diciembre de 2015, expedida por la Municipalidad del Rímac fue dictada conforme a derecho o, por el contrario, adolece de algún vicio por vulnerar los principios eclesiásticos – tributarios, los cuales rigen las relaciones entre todas las Iglesias y el Estado peruano. Consideramos que este acto administrativo vulnera el principio de igualdad y no discriminación en desmedro de los grupos religiosos no católicos. Si bien es cierto que el artículo *per se* dedicado a la Iglesia Católica no es vulneratorio de derechos pues

¹⁴³ RTF N° 02404-A-2005 recaída sobre el expediente N° 2005000914 sobre Devoluciones, Tribunal Fiscal, Lima, 2005.

se encuentra amparado en un Tratado Internacional, el Consejo Municipal olvida que otros grupos religiosos distintos a los católicos pueden organizarse y constituirse como Entidades religiosas, y también poseen “templos, monasterios, conventos y museos”, situación que pueden acreditar plenamente. Así, el sentido de la norma es que los sujetos beneficiados con la exoneración o la inafectación de un determinado tributo puedan maximizar los recursos que poseen a fin de alcanzar los fines para los cuales fueron creados. En ese sentido cabe preguntarnos, ¿las instituciones no católicas tienen los mismos fines que las entidades católicas? La respuesta a esta interrogante debe ser en sentido positivo, pues ambas colectividades buscan acercar a sus fieles a un dios, independientemente de la denominación que reciba. Dicho lo anterior, se justifica la exoneración que debieren tener las entidades religiosas no católicas, situación que lamentablemente no fue considerada por el Consejo Municipal de la Municipalidad Distrital del Rímac. En suma, hay una omisión que genera una situación de discriminación en contra de las entidades no católicas; vulnerándose a fin de cuentas el principio de igualdad y no discriminación del Derecho eclesiástico peruano.

El Estado peruano, en virtud del artículo 50° de la Constitución, garantiza la posibilidad de realizar Acuerdos de Colaboración. Esta declaración constitucional no es otra cosa que la garantía del principio de colaboración o cooperación con las Entidades religiosas. Ejemplo de la concreción de este principio es el Acuerdo de Colaboración entre la Santa Sede y la República del Perú de 1980. Al respecto de las otras Entidades, es preocupante la redacción que recibió el nuevo reglamento de la Ley N° 29635, Ley de Libertad Religiosa, aprobado mediante Decreto Supremo N° 006-2016-JUS del 18 de julio del 2016, debido a que desapareció la regulación de los convenios de colaboración, la cual se encontraba en el capítulo IV del Reglamento anterior, aprobado mediante Decreto Supremo N° 010-2011-JUS. Así las cosas, las Entidades religiosas no católicas tienen una mera proclamación de voluntad de colaboración en la Constitución, la cual no está acompañada del desarrollo legislativo pertinente. Queda evidenciado, por tanto, que el principio de cooperación y colaboración se encuentra parcialmente implementado en el Estado peruano, debido a la derogación y a la posterior omisión de regulación sobre la manera de concretar acuerdos de colaboración con las Entidades religiosas no católicas. Además, debemos recordar que como los acuerdos con la Iglesia católica no se llevan en sede nacional sino utilizando el Derecho Internacional, la omisión de regulación afecta directamente a las confesiones no católicas, constituyendo una vulneración expresa al principio antes enunciado, alejándose cada vez más de la posibilidad de obtener beneficios, entre ellos los tributarios. Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, Agustín Motilla afirma que: “la ayuda material de Estado a las confesiones religiosas

representa una manifestación, de indudable importancia práctica, de relaciones de cooperación”¹⁴⁴. Nos encontramos de acuerdo con este autor, pues la ayuda que las entidades religiosas reciben, en mayor o en menor proporción, por parte del Estado es una forma de cooperar con la consecución de sus fines, pues dota de facilidades su desarrollo en la sociedad. Una de las formas de ayudar a las Entidades religiosas es la exoneración de tributos, la cual es una forma de financiación indirecta, sobre la cual hablaremos en un acápite posterior. Lo anterior reafirma la implementación parcial de este principio en nuestro ordenamiento.

El profesor Motilla también señala que: “la moderna doctrina de Derecho Tributario explica gran parte de los supuestos en que cristalizan las ventajas fiscales: la falta de capacidad contributiva – y, de ahí, la imposibilidad de generar el hecho imponible que grava ciertos tipos de impuestos – de las asociaciones de naturaleza benéfica y religiosa”¹⁴⁵. Coincidimos con la afirmación de este autor, principalmente por las características que posee la técnica de liberación tributaria que escogió el legislador para los beneficios de la Iglesia católica (y que puede adecuarse para las demás confesiones): la inmunidad tributaria. Así, como la inmunidad tributaria es un beneficio dado con anterioridad al ejercicio de la potestad tributaria estatal, libera de impuestos a ciertos sujetos, dejando de contener en sí mismos capacidad contributiva, la cual fue excluida por un mandato supra legal. La consecuencia legal de este principio es la no obligatoriedad del pago por un impuesto señalado expresamente por el dispositivo legal que autoriza la inaplicación. Sin embargo, lo anterior solo es aplicable en la actualidad a la Iglesia católica, ignorando que las demás confesiones comparten la misma finalidad de garantizar el matiz colectivo del derecho de libertad religiosa. En suma, el principio de capacidad contributiva también se encuentra parcialmente aplicado en nuestro país.

Los impuestos y las técnicas de desgravación tributaria materias de análisis de la presente investigación se encuentran acorde con los principios de legalidad y de reserva de ley, por cuanto han sido dadas por los instrumentos legales pertinentes, regulando los aspectos necesarios para la configuración del beneficio: la determinación del tributo, la duración del beneficio, los sujetos beneficiados y la exposición de los motivos de la desgravación.

¹⁴⁴ MOTILLA, Agustín, *La Financiación de las Confesiones*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991, p.279.

¹⁴⁵ MOTILLA, Agustín, *La Financiación...*, op. cit., p.286.

4.5 Consideraciones, críticas y propuestas

En primer lugar, conviene criticar el desconocimiento estatal del hecho religioso, al analizar la Resolución del Tribunal Fiscal N° 7858-3-2001 del 25 de setiembre de 2001 sobre Impuesto Predial. En este caso, una entidad religiosa no católica apela la resolución que declara nula la Resolución de Alcaldía N° 775-97-MDB, la cual renovaba el beneficio de inafectación al pago del Impuesto Predial a partir del cuarto trimestre del año 1997 al tercer trimestre del año 2000. El Tribunal Fiscal menciona que de la inspección ocular efectuada por la Municipalidad Distrital de Barranco consta que las características del inmueble a ser inafectado son: “dos (2) niveles contruidos con material noble, con instalaciones: eléctricas, agua y teléfono; en el primer nivel se observan los siguientes ambientes: salón de oración, oficina administrativa, baño completo, biblioteca, salón de bautizo, lavandería, losa deportiva y estacionamiento particular; y, en el segundo nivel se observa los siguientes ambientes: seis aulas (se dan clases de teología), salón de obispado y salón de manualidades (repostería y cocina)” y además que “en el rubro de observaciones se indica que el inmueble está destinado para templo de oración, escuela de instrucción (cursos afines a la religión y manualidades) y esparcimientos (juegos de futbol, vóley, etc.), las reuniones se dan mayormente los fines de semana, indicándose finalmente que no es utilizado como casa de reposo”. Finalmente resuelve indicando que “el Diccionario de la Real Academia Española define como templo al ‘Edificio o lugar destinado pública y exclusivamente a culto’ por tanto, como en el caso de autos, según los informes antes referidos, solo parte del inmueble se destina a templo, procede que la Administración distinga cuál es la parte del inmueble destinado al citado fin, a efecto que la recurrente goce de la inafectación en dicha proporción”, declarando finalmente nula la Resolución de Alcaldía N° 775-97-MDB y que se emita nuevo pronunciamiento¹⁴⁶. Consideramos que lo resuelto por el Tribunal Fiscal es erróneo, pues olvida el sentido de las actividades que realizan las Entidades religiosas para poder alcanzar el fin por las que fueron constituidas. Así, es cierto que la oficina administrativa de la Entidad no puede ser utilizada como templo, pero ¿la función que tiene no es necesaria para el bien funcionamiento de la Entidad como tal? Esta pregunta debe ser respondida en sentido positivo: un “templo” necesita de oficinas en donde se lleve la contabilidad y la dirección del mismo, a fin de que pueda encontrarse óptimo para el desarrollo de sus funciones. Por tanto, se hace necesaria su presencia para el desarrollo de los fines de la Entidad. Lo mismo podría pregonarse de los ambientes de instrucción o de esparcimiento deportivo dentro del terreno: son lugares en

¹⁴⁶ RTF N° 7858-3-2001 recaída sobre el expediente N° 3498-99 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2001, p. 1.

donde los fieles pueden socializar y profundizar más el conocimiento sobre el credo, la doctrina y el Ser Superior con el que tienen una conexión. Indudablemente, también ayudan a concretizar el fin de las Entidades religiosas, que es el de acercar más al fiel a un dios, independientemente de su denominación. El Tribunal Fiscal se pronunció sobre el hecho religioso, al catalogar como “usos distintos de los religiosos” a los distintos ambientes del predio propiedad de la entidad religiosa, vulnerando así el principio de autonomía e independencia del Derecho; sin tomar en cuenta el desarrollo de la actividad religiosa como tal. Susana Mosquera da cuenta de un caso similar ocurrido en el expediente 4554 de 2001, que analizó la solicitud de inafectación a los arbitrios municipales de la Asociación Judía del Perú, la cual fue denegada debido a que las actividades realizadas en el predio – como la celebración de los Bar Mitzvah, realización de festividades judías o el estudio del hebreo – no podían ser calificadas en la definición de templo¹⁴⁷. El Tribunal Fiscal califica con una mirada occidental el término “religión”, ignorando que algunas celebraciones judías – como Bar Mitzvah - son verdaderas ceremonias religiosas que significan el paso de la niñez a la juventud del creyente. En el mismo sentido, supongamos que en uno de esos salones se realice el rito de la circuncisión de los recién nacidos. ¿Debemos verlo solamente como un procedimiento sanitario o como una celebración familiar? Evidentemente no, pues ese acto sella el sentimiento de pertenencia a la comunidad judía del neonato. Queda evidenciado, que al rechazar algunas de estos hechos como actividades propias de una determinada religión es pronunciarse sobre un hecho religioso, vulnerando el principio de independencia y autonomía, consagrado en el artículo 50° de nuestra Constitución. Asimismo, Mosquera agrega que las Entidades religiosas católicas no están exentas de estas interpretaciones del Tribunal Fiscal, señalando como ejemplos el caso de la Asociación Hijas de San Pablo y la Librería de las Paulina y el caso de la Orden de Agustinos recoletos¹⁴⁸. Por tanto, es necesario que las Entidades administrativas mejoren sus interpretaciones de la norma tributaria, haciendo uso de las distintas herramientas del Derecho Eclesiástico y la transversalidad de este.

Pero llegados a este punto en nuestra investigación, ¿cómo debería ser la ayuda que reciban las entidades religiosas, promoviendo el principio de colaboración y cooperación pero sin vulnerar el principio de independencia y autonomía? Al respecto, debemos mencionar que hay tres maneras en las que las Entidades religiosas en general pueden sustentar sus actividades: la financiación directa, la financiación indirecta y la autofinanciación. La

¹⁴⁷ Cfr. MOSQUERA, Susana, *Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*, Revista Peruana de Jurisprudencia, N° 48, Trujillo, Perú, 2005, p. 114.

¹⁴⁸ Cfr. *Ibíd.*, pp 111- 113.

primera, como su nombre indica, es la dotación directa, inmediata de una partida presupuestaria que realiza el Estado a favor de una determinada Entidad religiosa. La financiación indirecta “representa los ingresos que las entidades religiosas reciben a cuenta de las deducciones o exenciones fiscales, las cuales se tratan en realidad de gastos que les son anulados a través de fórmulas tributarias”, mientras que la autofinanciación es “el modelo a través del cual las entidades religiosas, por medio de fuentes de financiación propias, logran cubrir sus necesidades de manera permanente”¹⁴⁹. En nuestra opinión, es posible la convivencia de la autofinanciación y la financiación indirecta, en virtud al principio de colaboración y cooperación del Derecho Eclesiástico. Los beneficios tributarios recibidos por las Entidades religiosas son indudablemente de gran ayuda para su mantenimiento y la consecución de sus fines, los cuales también alcanzan de manera autofinanciada, como por ejemplo, el aporte voluntario los fieles que la conforman. No es un secreto que la sociedad peruana es religiosa, independientemente del credo que profesen, y es obligación del Estado promover las acciones positivas que busquen garantizar el derecho fundamental de libertad religiosa, en su matiz colectivo. Por esto, consideramos que es necesaria la colaboración del Estado para que las Entidades religiosas, en especial las no católicas, puedan afianzarse dentro de la sociedad, siempre dentro del respeto de la autonomía e independencia que ambos sujetos se deben. Por todo lo anterior, nos encontramos de acuerdo con la doctora María Blanco, cuando señala que “la autofinanciación de las confesiones debe ser entendida no en la línea de que el Estado no tiene ningún deber de ayudarles, sino en la línea de que el Estado cumpla con su función de Estado y, por tanto, ayude también a las confesiones religiosas porque promueven el bien general; con independencia absoluta de la organización oficial de las confesiones respecto del Estado en el ámbito económico, es decir, en el ámbito de la administración y gestión de los bienes materiales”¹⁵⁰.

También somos de la opinión que debe haber un mayor y mejor desarrollo legislativo sobre la materia de la presente investigación. En párrafos anteriores alertamos sobre la preocupante desaparición de todo lo referente a los convenios de colaboración en el nuevo Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa, problema que debe ser solucionado a la brevedad. Además, consideramos que se deben precisar los beneficios tributarios a favor de las entidades no católicas a través de una norma con rango legal, para que así estas Entidades tengan certeza y seguridad jurídica sobre los beneficios que se les puede otorgar y el alcance

¹⁴⁹ Cfr. *Ibíd.*, p. 98.

¹⁵⁰ BLANCO, María, *Libertad religiosa, laicidad y cooperación en el derecho eclesiástico*, Editorial Comares, Granada, 2008, pp. 128 – 129.

de los mismos. En ese sentido, es necesario que las Administraciones locales uniformicen, en lo posible, la legislación municipal de la materia. En ese sentido, nos encontramos de acuerdo con el doctor Luis Prieto Sanchís, quien señala que “la igualdad exige que la cooperación sea cualitativamente idéntica y cuantitativamente distinta”¹⁵¹. Esto significa que todas las Entidades religiosas deben tener las mismas posibilidades de establecer acuerdos sobre las mismas materias, pero puede regularse el alcance y la proporción de esta colaboración según distintos parámetros no necesariamente jurídicos, como la importancia sociológica de la Entidad religiosa aspirante a colaborar.

Finalmente, aún podemos encontrar algunos actos de la Administración Tributaria que otorgan una posición de ventaja a la Iglesia Católica frente a las demás confesiones, como es el caso del Informe N° 020-2012-SUNAT/4B0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre aplicación de la Quinta Disposición Final del Decreto Supremo N° 047-2004-EF, en donde se establece que a “la Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran, en tanto la realización de las actividades que le son propias, se encuentran inafectas del Impuesto a las Transacciones Financieras...”¹⁵²; siendo este impuesto uno de naturaleza parafiscal, el cual busca la “Lucha contra la evasión y la formalización de la economía”. Con esta inafectación solo para la Iglesia Católica ocurren dos hechos paralelos: por un lado, se presume la buena fe de las actividades propias de la Iglesia Católica y de sus aportes y voluntades; mientras que, por otro lado, no se presume la buena fe de las actividades de las confesiones distintas a la católica ni de la procedencia de los aportes, configurándose un supuesto de discriminación en desmedro de las demás confesiones. Es, pues, labor de las Administraciones competentes – y en última instancia del Poder Judicial o de la Justicia Constitucional – buscar soluciones que promuevan la libertad religiosa plena de todos los ciudadanos agrupados en las distintas confesiones, para así asegurar a los ciudadanos - fieles la plena protección del vínculo con el Ser Superior de su preferencia, siendo esto último el bien jurídico protegido por el derecho fundamental de libertad religiosa.

¹⁵¹ PRIETO, Luis, *Principios Constitucionales del Derecho Eclesiástico español*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991, p. 213

¹⁵² Informe N° 020-2012-SUNAT/4B0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre aplicación de la Quinta Disposición Final del Decreto Supremo N° 047-2004-EF, SUNAT, Lima, 2012, conclusión 1.

Conclusiones

Primera. El derecho de libertad religiosa tiene un matiz colectivo, cuya concreción son las Entidades religiosas, las mismas que buscan promover el vínculo entre los fieles de una determinada religión con un Ser Superior.

Segunda. Las Entidades religiosas engloba en si misma dos elementos: un elemento estructural, que implica la organización de la misma, y un elemento espiritual, el cual se concretiza en los fines religiosos de cada confesión. Para la consecución de estos fines, cada una de las entidades tienen su propia concepción de lo religioso.

Tercero. Los tributos son el recurso fundamental con lo que el Estado financia sus programas políticos, son de carácter general y son expresión del *ius imperium* estatal. El impuesto predial y los arbitrios municipales, como categorías del concepto “tributo”, son los más recurrentes en la vida jurídica de las Entidades religiosas, por cuanto afectan a lo más primordial de su organización: el predio en donde se desarrollan sus actividades.

Cuarto. Hay ocasiones en donde el Estado, tomando en cuenta bienes jurídicos superiores a la recaudación, exime del deber de tributar a ciertos sujetos, mediante las técnicas de liberación tributaria. Estas serán aplicables en función de la calidad del sujeto beneficiado con la desgravación. Podemos identificar tres técnicas que son aplicadas en la relaciones del Derecho Eclesiástico Tributario: Exoneración, Inafectación e Inmunidad.

Quinto. Los principios del Derecho Eclesiástico Tributario son las bases del marco legal en el que se desenvuelven las relaciones Iglesia – Estado. Su correcta aplicación evita la arbitrariedad estatal en cualquier etapa del desarrollo normativo, desde la dación de una norma hasta los efectos jurídicos que irradian de ella.

Sexto. Los principios de Capacidad Contributiva, Igualdad, Legalidad y Reserva de ley, Independencia, Cooperación, y Libertad Religiosa han logrado erigirse como una garantía del correcto tratamiento fiscal de las Entidades religiosas, y su existencia e importancia son reconocidas por el Tribunal Constitucional a lo largo del desarrollo jurídico de la Constitución de 1993.

Séptimo. Es necesario distinguir el tratamiento de las Entidades religiosas en el Perú entre el que recibe la Iglesia Católica y el recibido por las demás confesiones. Esto es debido a que la regulación de las relaciones con la Santa Sede viene dada por instrumentos internacionales mientras que con las otras confesiones la regulación es tipo administrativa.

Octavo. La Iglesia católica goza de mayores beneficios fiscales frente a las demás confesiones religiosas, por su condición de sujeto con personalidad jurídica internacional. No obstante, Materialmente hablando, los fines y las actividades que todas las confesiones realizan son esencialmente las mismas, por lo que el trato diferenciado a favor de la Iglesia católica queda justificado solamente por una distinción formal de la naturaleza de los Acuerdos.

Noveno. Los principios del Derecho Eclesiástico Tributario han sido aplicados parcialmente por el Estado peruano, generando resoluciones administrativas incongruentes con los fines que persigue la colaboración estatal en materia religiosa. Los organismos con potestad tributaria no han logrado comprender cabalmente el hecho religioso, y más bien vulneran los principios reguladores en sus decisiones, en especial el de independencia y autonomía.

Décimo. La financiación indirecta que realiza el Estado a favor de las confesiones, a través de los beneficios tributarios, es necesaria para la consecución de los fines de las Entidades. La financiación indirecta, además, complementa a las actividades de autofinanciación que cada confesión realiza, promoviendo la vigencia del principio de cooperación y colaboración.

Décimo primero. Es necesaria una reforma y un mayor desarrollo legislativo en materia eclesiástica, para que así las Entidades religiosas tengan definidas las normas por las que se rigen y puedan conocer los efectos directos en la misma. Debido a una regulación deficiente, se causa un daño al fisco al otorgar exoneraciones no debidas y, al mismo tiempo, se perjudica a los sujetos que califican en alguna exoneración, pero por una mala interpretación su solicitud es rechazada.

Décimo segundo. Es labor estatal eliminar los rezagos de confesionalidad aún presentes en el ordenamiento jurídico peruano en materia tributaria, y garantizar la concepción de las relaciones Iglesia – Estado que consagra nuestra Constitución: un verdadero modelo cooperacionista.

Referencias Bibliográficas

- ALEND, Manuel, *La degradación jurídica del Registro de Entidades Religiosas*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.
- ALVA, Mario, *La incidencia tributaria respecto a la Iglesia Católica: ¿Qué beneficios le otorga el Concordato suscrito con la Santa Sede?*, en Blog de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2010, disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/07/12/la-incidencia-tributaria-respecto-a-la-iglesia-catolica-que-beneficios-le-otorga-el-concordato-suscrito-con-la-santa-sede/> (revisado el 25 de julio de 2018).
- ARANCIBIA CUEVA, Miguel y ARANCIBIA ALCÁNTARA, Miguel, *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Instituto Pacífico, Lima, 2017.
- BLANCO, María, *Libertad religiosa, laicidad y cooperación en el derecho eclesiástico*, Editorial Comares, Granada, 2008.
- CAMARASA, José, *Régimen tributario de Entidades religiosas y de Entidades sin fines de lucro*, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A, Madrid, 1998.
- CARPIO, Luis, *La libertad religiosa en el Perú*, Colección Jurídica de la Universidad de Piura, Piura, Perú, 1999.
- CASADO, Carmelo [et al.], *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Décimo novena edición, Editorial Tecnos, Madrid.
- CHAMBI, Raúl, *Principios rectores del Derecho Peruano*, Grijley, Lima, 2013.
- CONTRERAS, José, *La financiación “directa” de las minorías religiosas en España*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.
- COSSIO, Viviana, *Tributos Municipales*, Gaceta Jurídica, Lima, 2011.

- DIAZ, Óscar, ETO, Gerardo y FERRER, Javier (Coords), *El derecho fundamental de libertad religiosa: jurisprudencia y doctrina constitucional*, Centro de Estudios Constitucionales, Lima, 2014.
- DURAN, Luis y MEJÍA, Marco, *El régimen del impuesto predial en las finanzas públicas de los gobiernos locales*, en: Contabilidad y Negocios, vol. 10, num. 19, Departamento de Ciencias Administrativas, PUCP, Lima, 2015 extraído de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=281642519004> (revisado el 09 de octubre de 2018).
- FERNÁNDEZ – CORONADO, Ana, *Sentido de la cooperación del Estado laico en una sociedad multirreligiosa*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.
- FERRER, Javier y VILADRICH, Pedro-Juan, *Los principios informadores del Derecho Eclesiástico Español*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007.
- FLORES, Gonzalo, *el desarrollo del derecho a la libertad religiosa en el Perú*, en: MOSQUERA, Susana (Coord.), *El derecho fundamental de libertad religiosa*, Palestra, Lima, 2014.
- IBAN, Iván, *El sistema de fuentes del Derecho Eclesiástico*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991.
- LANDA, César, *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva Constitucional*, Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria, Lima, Perú, 2006.
- LLAMAZARES, Dionisio, *Derecho Eclesiástico del Estado: Derecho de la Libertad de Conciencia*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1989.
- LÓPEZ, Mariano, *Confesiones y Entidades religiosas*, en: FERRER, Javier (Coord), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, EUNSA, Pamplona, 2007.
- MOSQUERA, Susana, *El derecho de libertad de conciencia y de religión en el Ordenamiento jurídico peruano*, Palestra, Lima, 2005.

- _____ *¿Es posible definir jurídicamente el concepto de “confesión religiosa”?*
La nueva cuestión registral, los Nuevos Movimientos Religiosos y el problema de las sectas, Revista jurídica del Perú 55(63), Trujillo, Perú, 2005.
- _____ *Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*, Revista Peruana de Jurisprudencia, N° 48, Trujillo, Perú, 2005.
- _____ *Lecciones de Derecho eclesiástico del Estado*, (versión en PDF), Universidad de Piura, Piura, 2014.
- _____ *Avances en la construcción del derecho eclesiástico como disciplina jurídica en Perú*, Piura, Perú, 2014.
- _____ *Fuentes y principios del Derecho Eclesiástico Peruano*, en: Vox Juris, (36) 2, Lima, 2018.
- MOTILLA, Agustín, *Proceso de formación del sistema de Derecho Eclesiástico*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991.
- _____ *La Financiación de las Confesiones*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991.
- _____ *Control administrativo de la licitud de las Entidades religiosas: la aplicación del Orden Público en la inscripción en el Registro*, Revista de Administración Pública, N° 149, España, 1999.
- _____ *Ley Orgánica de Libertad Religiosa y acuerdos con las confesiones: experiencia y sugerencias de iure condendo*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.
- NAVARRO, Juan, *El reconocimiento jurídico de las iglesias, comunidades y entidades religiosas*, México DF, México, 2005.

OLOMOS, María, *Personalidad jurídica civil de las Entidades religiosas y Registro de Entidades Religiosas*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.

PALOMINO, Rafael, *iglesias, confesiones y comunidades religiosas: el concepto legal de confesión religiosa en la LOLR y la doctrina*, en: NAVARRO, Rafael; MANTECÓN, Joaquín; MARTÍNEZ, Javier (Coords.), *La libertad religiosa y su regulación legal*, Iustel, Madrid, 2009.

PRIETO, Luis, *Principios Constitucionales del Derecho Eclesiástico español*, en: IBAN, Iván, PIETRO, Luis y MOTILLA, Agustín, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España, 1991.

PRIETO, Vicente, “Reconocimiento jurídico de las Entidades religiosas en el Derecho Colombiano: análisis crítico de la Ley Estatutaria de Libertad Religiosa”, en: *Dikaon*, Vol. 21, Num. 1, Chía, Colombia, 2012.

ROBLES, Carmen, “La exención en materia tributaria: a propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional que declaró inconstitucional el Decreto Legislativo 977” en: *Foro Jurídico*, Num. 12, Lima, 2013.

_____ *La Desgravación Tributaria y la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario* [material en PDF], XXVIII Seminario de Derecho Tributario, Lima, 2013.

ROCA, María, *Aproximación al concepto de fines religiosos*, *Revista de Administración Pública*, N° 132, España.

RUIZ DE CASTILLA, Francisco, “Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios”, en *Foro Jurídico*, Num. 12, Lima, 2013.

SOTELO, Eduardo, *Asuntos Constitucionales en Materia Tributaria* [material en PDF], Lima, 2009.

TARSITANO, Alberto, *El principio de capacidad contributiva como fundamento de la Constitución Financiera: una visión doctrinaria y jurisprudencial*, en: *Revista Derecho y Sociedad*, N° 43, Lima, 2014.

VALDÉS, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Segunda Edición, DePalma, Buenos Aires, 2004.

YACOLCA, Daniel [et al], *Introducción al Derecho Financiero y al Derecho Tributario: parte general*, Jurista Editores, Lima, 2010.

ZUZUNAGA, Fernando y VEGA LEÓN, Sergio, “no tiene color y tampoco es rojo”: Aciertos y desaciertos del Tribunal Constitucional en torno al concepto de tributo”, *Themis*, Num. 55 Lima, Perú, 2008.

Informes de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria

- Informe N° 227-2003-SUNAT/2B0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre beneficios tributarios que goza la Iglesia Católica en el Perú, SUNAT, Lima, 2003.
- Informe N° 020-2012-SUNAT/4B0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre aplicación de la Quinta Disposición Final del Decreto Supremo N° 047-2004-EF, SUNAT, Lima, 2012.
- Informe N° 076-2011-SUNAT/2B0000 de Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre beneficios tributarios que goza la Iglesia Católica en el Perú, SUNAT, Lima, 2011.
- Informe N° 066-2015-SUNAT/5D0000 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria sobre requisitos para la inscripción de las entidades religiosas en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, SUNAT, Lima, 2015.

Normativa Nacional y Comparada

- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 23 de mayo de 1969.
- Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú, Lima, 1980.
- España, Ley n.58/2003: 17-12-2013: Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. Madrid. España, 17 de diciembre de 2013.
- STC, 83/1984, Audiencia Territorial de Valencia, Madrid, 1984.
- Perú, Constitución Política, 1993.
- Perú, Decreto Supremo n. 042-1992- PCM: Precisan concepto con respecto a donaciones con beneficio tributario a favor de la Iglesia Católica del Perú. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 1992.
- Perú, Decreto Legislativo n. 776: 30-12-1993: Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 1993.
- Perú, Ley N° 27972: 26-05-2003: Ley Orgánica de Municipalidades, Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 2003.
- Perú, Decreto Supremo n. 179-2004-EF: 06-12-2004: Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 2004.
- Perú, Ley n. 29635: 16-12-2010: Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima, Perú, 16 de diciembre de 2010.
- Perú, Decreto Supremo n. 010-2011-JUS: 27-07-2011: Reglamento de la Ley de Libertad -Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 27 de julio de 2011.
- Perú, Decreto Supremo n. 133-2013-EF: 22-06-2013: Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 22 de junio de 2013.
- Perú, Decreto Supremo n. 006-2016-JUS: 18-07-2016: Nuevo Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 18 de julio de 2016.

Ordenanzas Municipales

- Perú, Ordenanza n. 347/MDA: 30-06-2014: Establecen inafectación del pago de arbitrios municipales de limpieza pública, parques y jardines y serenazgo. Municipalidad de Ate. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 30 de junio de 2014.
- Perú, Ordenanza n. 463/MDR: 28-12-2015: Ordenanza que establece beneficios tributarios y exoneraciones en Arbitrios Municipales para el ejercicio 2016. Municipalidad del Rímac. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 28 de diciembre de 2015.
- Perú, Ordenanza n. 349/MSJM : 23-12-2016: Aprueban la exoneración permanente del pago de los Arbitrios Municipales por los servicios de Limpieza Pública, Barrido de Calles, Parques y Jardines y Serenazgo, a los predios de la Iglesia Católica ubicados en el distrito de San Juan de Miraflores. Diario Oficial El Peruano. Lima. Perú, 23 de diciembre de 2016.
- Perú, Ordenanza n. 351/MML que modifica la Ordenanza N° 347/MML ratificada por el Acuerdo de Consejo 523-MML: Municipalidad de La Molina.

Sentencias del Tribunal Constitucional

- Exp. N° 1123-99-AA-TC, Misión del Sínodo Evangélico Luterano en el Perú, Lima, 2000.
- Exp. N° 489-2000-AA-TC, Inversiones Santa Ana S.A, Lima, 2003.
- Exp. N° 0895-2001-AA-TC, Lucio Valentín Rosado Adanaque, Lima, 2002.
- Exp. N° 2762-2002-AA-TC, British Tobacco South América Limitada, Lima, 2003.
- Exp. N° 3283-2003-AA-TC, Taj Mahal Discoteque y otra, Lima, 2004.
- Exp. N° 3303-2003-AA-TC, Dura Gas S.A., Lima, 2004.
- Exp. N° 033-2004-AI-TC, Roberto Nesta Brero, Augusto Aida Susuki y Cinco mil ochenta y siete ciudadanos con firmas certificadas, Lima, 2004.
- Exp. N° 042-2004-AI-TC, Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, Lima, 2005.
- Exp. N° 4014-2005-AA-TC, Industrias Nettelco S.A., Lima, 2005.
- Exp. N° 08391-2006-AA-TC, Universidad Nacional Federico Villareal, Lima, 2007.
- Exp. N° 00016-2007-PI-TC, Colegio de Economistas de Ucayali, Lima, 2009.
- Exp. N° 06111-2009-PA-TC, Jorge Manuel Linares Bustamante, Lima, 2011.
- Exp. N° 2091-2012-PA-TC, Transportes El Pino S.A.C., Lima, 2012.

Resoluciones del Tribunal Fiscal

- Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-17. Tema: Determinar el alcance del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú de 19 de julio de 1980, respecto a la exoneración de pago por arbitrios municipales a los predios de la Iglesia Católica. Tribunal Fiscal, Lima, 2016.
- RTF N° 559-4-1997 recaída sobre el expediente N° 5467-96 sobre Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 1997.
- RTF N° 1016-5-2000 recaída sobre el expediente N° 4633-99 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2000.
- RTF N° 7858-3-2001 recaída sobre el expediente N° 3498-99 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2001.
- RTF N° 845-4-2001 recaída sobre el expediente N° 328-2001 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2001.
- RTF N° 10012-2-2001 recaída sobre el expediente N° 2454-2001 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2001.
- RTF N° 04851-2-2002 recaída sobre el expediente N° 3058-2002 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2002.
- RTF N° 02112-2-2003 recaída sobre el expediente N° 1005-2003 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 02404-A-2005 recaída sobre el expediente N° 2005000914 sobre Devoluciones, Tribunal Fiscal, Lima, 2005.
- RTF N° 04504-1-2006 recaída sobre el expediente N° 5191-2004 sobre Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2006.
- RTF N° 06242-2006 recaída sobre el expediente N° 8784-2006 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2006.
- RTF N° 08810-4-2007 recaída sobre el expediente N° 8011-2004 sobre Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2007.
- RTF N° 00452-5-2009 recaída sobre el expediente N° 11686-05 sobre Impuesto Predial y Multa, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 05997-3-2009 recaída sobre el expediente N° 6989-2006 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.

- RTF N° 08021-7-2009 recaída sobre el expediente N° 9260-2006 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 08717-7-2009 recaída sobre el expediente N° 6371-2006 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 13414-7-2009 recaída sobre el expediente N° 14022-2016 sobre Impuesto Predial y Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 13738-7-2009 recaída sobre el expediente N° 12816-2007 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 07110-10-2010 recaída sobre el expediente N° 6102-2006 sobre Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 07607-7-2010 recaída sobre el expediente N° 15443-2007 sobre Impuesto de Alcabala, Tribunal Fiscal, Lima, 2010.
- RTF N° 08831-7-2010 recaída sobre el expediente N° 12818-2007 sobre Impuesto de Alcabala, Tribunal Fiscal, Lima, 2010.
- RTF N° 20437-7-2011 recaída sobre el expediente N° 2918-2009 sobre Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2009.
- RTF N° 00610-7-2012 recaída sobre el expediente N° 6947-2009 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2012.
- RTF N° 21642-2-2012 recaída sobre el expediente N° 12253-2012 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2012.
- RTF N° 01081-2-2014 recaída sobre el expediente N° 20609-2013 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2014.
- RTF N° 04895-2-2015 recaída sobre el expediente N° 2574-2015 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2015.
- RTF N° 011090-8-2016 recaída sobre el expediente N° 7553-2016 sobre Tarifa de Uso de Agua Subterránea, Tribunal Fiscal, Lima, 2016.
- RTF N° 08780-5-2016 recaída sobre el expediente N° 5930-2016 sobre Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2016.
- RTF N° 09474-7-2016 recaída sobre el expediente N° 10756-2015 sobre Impuesto Predial, Tribunal Fiscal, Lima, 2016.
- RTF N° 09829-7-2016 recaída sobre el expediente N° 13111-2015 sobre Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2016.

- RTF N° 05111-7-2017 recaída sobre los expedientes N° 9138-2016, N° 913-2016 y N° 9140-2016 sobre Arbitrios Municipales, Tribunal Fiscal, Lima, 2017.
- RTF N° 00827-8-2018 recaída sobre el expediente N° 796-2018 sobre Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta, Tribunal Fiscal, Lima, 2018.