

FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN EL PERÚ

TAXATION OF RELIGIOUS ENTITIES IN PERU

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro*
Pontificia Universidad Católica del Perú
Universidad del Pacífico
Universidad San Ignacio de Loyola

What is the main purpose of giving tax-exemptions to religious bodies on a secular state such as the Peruvian? Which principles or laws cover this treatment? Should it remain in force?

The author elaborates on these issues from their relation with the constitutional principles of religious freedom and equality as well as considers the tax treatment granted in Peru to religious entities from a historical perspective. Moreover, throughout this article, the author emphasizes on the role and legal treatment granted to the Catholic church from Canon Law and the Peruvian legal framework.

KEYWORDS: *religious entities; tax exemption; Tax Court; registration; tax legislation.*

En un Estado constitucionalmente laico como el peruano, ¿cuál es la razón de ser de la exoneración tributaria a entidades religiosas?, ¿qué normas y principios fundamentan este régimen de compensación?, ¿debería mantenerse vigente?

El autor reflexiona sobre estas cuestiones desde su relación con el principio de igualdad y libertad religiosa, además de considerar el tratamiento fiscal de las entidades religiosas otorgado en el Perú desde una perspectiva histórica. Asimismo, otorga un especial énfasis al papel y tratamiento otorgado a la Iglesia católica desde instrumentos jurídico-canónicos y el ordenamiento nacional.

PALABRAS CLAVE: *entidades religiosas; exención tributaria; Tribunal Fiscal; inscripción registral; legislación tributaria.*

* Abogado. Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Navarra, España. Exgerente legal de Repsol y exgerente de Impuestos en Deloitte y Touche Tohmatsu International. Profesor de pregrado y posgrado en la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad del Pacífico y Universidad San Ignacio de Loyola, Lima, Perú. Consultor independiente. Contacto: agildemeisterr@gmail.com.

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Editorial de THEMIS-Revista de Derecho el 18 de noviembre de 2019, y aceptado por el mismo el 10 de febrero de 2020.

I. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad de las denominadas entidades o confesiones religiosas siempre ha sido un tema que ha despertado polémica en muchos países, en especial en los de habla hispana. Este especial interés puede entenderse por el importante rol que han tenido en estos desde una perspectiva histórica.

El descubrimiento del continente americano permitió que España, a partir del siglo XVI se constituyera como uno de los imperios más grandes del mundo. En específico, la imposición de la religión católica en los territorios españoles se realizó mediante la fundación de ciudades, corregimientos, misiones, monasterios, conventos y otros espacios. En términos empresariales, aquello tuvo como consecuencia que múltiples instituciones de la Iglesia católica realizaran cuantiosas inversiones de diversa índole. Tal fue el caso de la fundación de universidades, colegios, hospitales, orfanatos, asilos, centros de producción agrícolas e industriales, institutos de toda clase e, incluso, la fundación de una diversidad de pueblos que constituyen en la actualidad importantes ciudades en el mundo.

El método que ideó la corona española para compensar de alguna manera estas **inversiones**, fue la exoneración del pago de tributos para la Iglesia católica. En específico, se buscó una forma de compensación y no el establecimiento de un privilegio, pues la intervención de la Iglesia evitaba que la Corona española incurriese en los costos de asumir la inversión realizada por la aquella en educación, cultura, alfabetización y demás.

Así lo pactaron los diversos reyes españoles con la Santa Sede y sus papas desde finales del siglo XV y principios del siglo XVI. Este régimen de exenciones a las obras y rentas generadas por las diversas instituciones de la Iglesia católica ha pervivido durante siglos y su principal fundamento o razón de ser es histórico. De allí que en el presente trabajo desarrollemos con mayor profundidad los aspectos históricos sobre los normativos.

Las normativas de exención en la legislación peruana e inclusive el mismo concordato suscrito con la Santa Sede en julio de 1980, son consecuencia del tratamiento histórico que se ha otorgado a las rentas de las entidades religiosas, en especial a las de la Iglesia católica. Con el advenimiento del Estado de Derecho y la democratización de las instituciones y poderes del Estado, hoy no solo la Iglesia ca-

tólica goza de los beneficios de la exención de tributos, sino cualquier entidad o confesión religiosa establecida en el Perú.

Sin embargo, es preciso indicar que la diferencia del tratamiento fiscal sobre la Iglesia católica con respecto a otras entidades religiosas radica en que la primera posee, además de las normas fiscales que afectan a todas las demás entidades religiosas, un concordato (convenio o tratado internacional) suscrito con la Santa Sede cuyo sustento, como ya se mencionará, es principalmente de orden histórico.

Todo ello es lo que resalta la relevancia de analizar el tratamiento fiscal otorgado en el Perú a las entidades religiosas. Son relevantes también las razones por las cuales tales entidades se encuentran exentas de la mayoría de los tributos, así como el tratamiento particular otorgado a la Iglesia católica, el cual ha generado y continúa generando cuestionamientos en relación con el principio de igualdad establecido en el artículo 74 de la Constitución.

II. LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN LA LEGISLACIÓN PERUANA

A nivel comparado, es común encontrar normativa relacionada a la financiación pública de las denominadas confesiones, asociaciones o entidades religiosas¹. En el caso peruano, la Constitución utiliza el término “confesiones” y establece lo siguiente en su artículo 50:

Dentro 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 (Constitución Política del Perú, 1993).

Esto es similar a lo establecido por el artículo 86 de la pasada Constitución de 1979. Asimismo, el artículo 232 de la Constitución de 1933 establecía en su primera parte: “Respetando los sentimientos de la mayoría nacional, el Estado protege la Religión Católica, Apostólica y Romana” (Constitución Política del Perú, 1933). También lo señalado en el artículo 50 hace referencia a la importancia de la Iglesia católica en el Perú desde el punto de vista cultural, histórico y moral. No obstante, se incluye a las confesiones religiosas diferentes a religión católica.

¹ Sobre el financiamiento de la Iglesia católica en general, recomendamos consultar la excelente obra de Schoupe, J. (2007, pp. 103-151).

Efectivamente, el comentado artículo establece *in fine* que “el Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas” (Constitución Política del Perú, 1993), lo que deja en claro que la importancia otorgada a la Iglesia católica no deja de lado a las demás confesiones religiosas. Para una mejor comprensión de esta afirmación, debemos señalar lo indicado en el inciso tercero del artículo 2 de la Constitución, el cual señala lo siguiente:

Toda persona tiene derecho [...] 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** (Constitución Política del Perú, 1993) [el énfasis es nuestro].

De allí que el Estado peruano, además del reconocimiento expreso a la Iglesia católica, reconozca el ejercicio libre de todas las demás confesiones religiosas.

Con relación al término **confesiones religiosas**, el profesor español Mariano López Alarcón señala que se trata de

sujetos colectivos por excelencia de Derecho eclesiástico [...] expresión asumida por aqu[e]l para designar de manera compendiosa a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas. Y entre ellas son sujetos cualificados por el reconocimiento de personalidad civil las confesiones inscritas, y gozan de un régimen privilegiado las que han celebrado Acuerdos de cooperación con el Estado español (2012, p. 182)².

En relación con esto último, en lo que sigue, apreciaremos que lo mismo sucede en el caso del Esta-

do peruano con la firma del acuerdo o concordato con la Santa Sede.

Por otra parte, al referirnos a la Ley de Libertad Religiosa (en adelante, LLR), esta señala en su artículo 2 lo siguiente:

Toda persona natural es igual ante la ley. Se prohíbe toda acción u omisión que discrimine a una persona debido a sus creencias religiosas. **El Estado reconoce la diversidad de entidades religiosas. En igualdad de condiciones, gozan de los mismos derechos, obligaciones y beneficios**” (Ley 29635, 2010) [el énfasis es nuestro].

De acuerdo con ello, todas las entidades religiosas en el Perú reciben el mismo tratamiento jurídico sin discriminación de ninguna clase, lo que equivale a afirmar que todas gozan de los mismos derechos y obligaciones. En ese sentido, con relación a esos beneficios, explicaremos cómo es que todas las entidades religiosas pueden gozar de la exoneración del impuesto a la renta bajo las condiciones señaladas en la norma tributaria pertinente³.

Antes de ello, se debe resaltar que si bien la Constitución hace referencia al término **confesiones**, la LLR utiliza el término “entidades religiosas” (Ley 29635, 2010). Asimismo, el artículo 5 de la misma norma define a las **entidades religiosas** de la siguiente manera:

Se entiende como entidades religiosas a las iglesias, confesiones o comunidades religiosas integradas por personas naturales que profesan, enseñan y difunden una determinada fe. Estas entidades cuentan con credo, escrituras sagradas, doctrina moral, culto, organización y ministerios propios. Las entidades religiosas no tienen finalidad de lucro (Ley 29635, 2010)⁴.

² Es interesante notar las diferentes acepciones del término confesiones religiosas. Al respecto, agrega López Alarcón lo siguiente:

La doctrina viene prestando particular atención a la búsqueda de una noción unitaria de confesión religiosa, propósito que no acaba de alcanzarse por causa de la diversidad de factores determinantes de la definición utilizada por los autores. Unos, que apoyan sus concepciones en los datos ofrecidos por la experiencia... entienden que debe hacerse referencia a la relativa noción social o a la calificación de religiosidad por los ciudadanos. Para otros autores, la nota peculiar de una confesión sería, bien el fin específicamente religioso, bien la existencia de principios concernientes a la relación entre el hombre y Dios y de un manejo de ritos que caracterizan el grupo. Otra orientación doctrinal se mueve en el ámbito de la teoría institucional y afirma 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' (2012, p. 182).

³ Al respecto, recomendamos la lectura del interesante artículo elaborado por Mosquera Monelos, S. Asimismo, recomendamos el excelente trabajo de Díaz Muñoz, O. (2010).

⁴ Cabe mencionar el concepto de “entidad religiosa” señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal 4851-2-2002 del 22 de agosto de 2002, la cual indica lo siguiente:

Que la Ley del Impuesto a la Renta no ha definido qué entidades se encuentran comprendidas dentro del término 'sociedades o instituciones religiosas' por lo que resulta pertinente citar la definición que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española (Vigésima Primera Edición), da al término 'religioso': ‘...pertenciente o relativo a la religión o a los que la profesan, que tiene religión y particularmente que la profesa con celo’;

El mismo artículo, aclara en su tercer párrafo lo siguiente:

No se consideran religiosos los fines o actividades relacionados con fenómenos astrofísicos, psicológicos, parasicológicos, adivinación, astrología, espiritismo, difusión de ideas o valores puramente filosóficos, humanísticos, espiritualistas otro tipo de actividades análogas. Las entidades dedicadas al desarrollo de ritos maléficis cultos satánicos, análogos se encuentran al margen de la presente ley (Ley 29635, 2010).

También señala que “el Estado respeta y garantiza las expresiones religiosas de los pueblos andinos, amazónicos y afroperuanos, así como su derecho de ejercerlas de manera individual o colectiva” (Ley 29635, 2010).

Ahora bien, en cuanto a la concepción de **entidades religiosas** que adopta el Derecho eclesiástico español, López Alarcón señala que apunta a “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 funda y regulan” (2012, p. 183). Así, las entidades religiosas se caracterizan por su doble componente: la pertenencia a una confesión y los fines que le son propios y que coinciden sustancialmente con los de la confesión matriz. Por ello, se definen de la siguiente manera:

[Son] aquellas que, creadas o asumidas por las confesiones para el cumplimiento de fines, a las que pertenecen y se vinculan, son reconocidas por el ordenamiento del Estado como personas jurídicas civiles de régimen especial una vez cumplidos los requisitos establecidos por la ley (2012, p. 183)⁵.

En cambio, en el caso peruano, el artículo 19 inciso b) de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, “LIR”) menciona el término “sociedades o instituciones religiosas”. Además, el Reglamento de la LLR, aprobado mediante Decreto Supremo 006-2016-JUS, en su artículo 9 señala el mismo concepto establecido en la LLR para el término “identidades religiosas”. Tómese en cuenta que a efectos del presente trabajo los términos “identidades religiosas” y el de “confesiones” se consideran similares.

Acerca del patrimonio de las entidades religiosas, la LLR indica en su artículo 10 lo siguiente:

El patrimonio de las entidades religiosas se encuentra constituido por los bienes adquiridos conforme a ley. Así mismo, el patrimonio histórico, artístico y cultural que se haya creado, adquirido o esté bajo su posesión legítima, en la forma y con las garantías establecidas por el ordenamiento jurídico. En este caso se respeta su prevalente función de servicio de culto sagrado. **El Estado, a través de las instituciones públicas competentes, puede prestar cooperación técnica y/o económica para el mantenimiento y conservación del patrimonio histórico, artístico y cultural de las entidades religiosas** (Ley 29365, 2010) [el énfasis es nuestro].

De lo anterior, se entiende que la ley permite al Estado cooperar en el mantenimiento de esta clase de patrimonios de las entidades religiosas. Además, el artículo 11 del Reglamento complementa lo indicado por la LLR al señalando que “[l]as entidades religiosas gozan de capacidad y libertad para la adquisición y disposición de bienes, así como para recibir donaciones, internas y externas, conforme a lo establecido en sus propios estatutos y en el ordenamiento jurídico nacional” (Decreto Supremo 006, 2016).

Que respecto al término ‘religión’ el citado diccionario señala: ‘conjunto de creencias, dogmas acerca de la divinidad...’, entendiéndose por ésta, a la ‘naturaleza divina y esencial del ser de Dios en cuanto a Dios... ser divino que las diversas religiones atribuyen a sus dioses’;

Que, por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas... define el término ‘religión’, como la creencia en lo sobrenatural, en un principio y en un final de la vida ajenos al hombre, en una justicia suprema y definitiva’;

Que de lo expuesto, se desprende que la intención del legislador es comprender dentro del alcance de la exoneración, a las entidades dedicadas al culto o creencia en un ser supremo, es decir, a las asociaciones sin fines de lucro que profesan un credo o creencia no en el hombre ni en sus valores sino en un ser sobrenatural, cuyos miembros comparten lazos comunes de veneración y profesión a su divinidad (2002).

Dicha resolución estableció que el estatuto de la entidad religiosa señalaba el dinero colectado por diezmos de las comunidades estaba destinado al sostenimiento del Pastor General del Perú y para el Ministerio Apostólico Fundado. El Tribunal Fiscal declaró que tales rentas estaban gravadas, pues no se destinaban a sus fines religiosos en el país. Debe tomarse en cuenta que conforme al último párrafo del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta, el incumplimiento de “alguno” de los requisitos de la exoneración, da lugar a que se grave “la totalidad” de las rentas de la entidad (Decreto Supremo 179, 2004).

⁵ Cabe mencionar que, en la legislación española, el artículo 6.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, refiriéndose a las entidades religiosas establece que “[l]as Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas podrán crear y fomentar, para la realización de sus fines, Asociaciones, Fundaciones e instituciones con arreglo a las disposiciones del ordenamiento jurídico general” (Ley Orgánica 7, 1980).

Retomando lo referido en el artículo 50, se establece que para la Constitución *in fine*, “el Estado respeta otras confesiones y **puede establecer formas de colaboración con ellas**” (Constitución Política del Perú, 1993) [el énfasis es nuestro]. Esto incluye no solo la colaboración en el mantenimiento y conservación del patrimonio histórico de las entidades religiosas, sino también las asignaciones otorgadas a obispos y clero de la Iglesia católica. En ese sentido, el artículo 15 de la LLR define los convenios de colaboración al establecer que el Estado peruano en el ámbito nacional, dentro de sus competencias y al amparo del artículo 50 de la Constitución

[...] puede suscribir convenios de colaboración sobre temas de interés común, de carácter legal, con aquellas entidades religiosas que, estando inscritas en el registro [...] hayan adquirido notorio arraigo con dimensión nacional y ofrezcan garantías de estabilidad y permanencia por su número de miembros y actividades (Ley 29365, 2010).

Estos convenios para ser aprobados como normas legales deben tener el informe favorable del Ministerio de Justicia y del Ministerio de Economía y Finanzas.

Finalmente, debemos mencionar algunas de las características de la formalidad del registro existente a partir de la publicación de la LLR. Así, si bien antes de su vigencia existía un registro creado en el Ministerio de Justicia, desde la publicación de la mencionada ley, aquel pasó a denominarse **Registro de Entidades Religiosas**.

El artículo 13 de la LLR menciona que, la inscripción en el referido registro es voluntaria y determina que las inscritas constituyen personas jurídicas de derecho privado sin fines de lucro por lo que su organización, funciones, atribuciones y representación se rigen por la referida LLR y su reglamento, así como por sus propias normas y estatutos (Ley 29365, 2010). No obstante, también establece que las entidades religiosas no inscritas en el registro en cuestión continúan como asociaciones civiles⁶.

III. LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA PERUANA

Conforme al fundamento jurídico señalado en el punto anterior, consideraremos el aspecto tributario que afecta a las denominadas confesiones o entidades religiosas. El artículo 11 de la LLR menciona que “[l]as entidades religiosas gozan de las donaciones y beneficios tributarios existentes siempre que cumplan con los requisitos previstos en el ordenamiento jurídico nacional”. Para ello, analizaremos el tratamiento tributario que la LIR otorga a las entidades religiosas en general.

La LIR establece en su artículo 19 inciso a) lo siguiente: “Están exonerados del impuesto hasta el 31 de diciembre del 2020⁷: a) Las rentas que las sociedades o instituciones religiosas, destinen a la realización de sus fines específicos en el país” (Decreto Supremo 179, 2004). De esta forma, la norma establece como único requisito para el goce de la exoneración que las rentas recaudadas de la entidad religiosa sean destinadas al cumplimiento de sus fines.

En el segundo párrafo del artículo 18 de la LIR se establece la obligación formal de las entidades religiosas de solicitar su inscripción en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, Sunat). No obstante se denominen “asociaciones o instituciones religiosas”, en esta sección del artículo son tratadas como “entidades” (Decreto Supremo 179, 2004).

Este último párrafo también resalta la no destinación de las rentas de la entidad religiosa **a sus fines** en el país, ya que acarrearía la pérdida del beneficio, es decir, la exoneración respecto del total de las rentas. Adicionalmente, ello incluso podría dar lugar a la aplicación de una tasa adicional del 5%, tal como lo establece el artículo 55 de la LIR en su segundo párrafo⁸.

Si bien la norma no se pronuncia respecto del contenido o características de los fines de las entidades religiosas, se comprende que son los señalados

⁶ Al respecto, recomendamos la revisión de la Resolución de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos 172-2013-SUNARP/SN de fecha 22 de julio de 2013, cuyo artículo primero aprueba la Directiva 07-2013-SUNARP/SN, Directiva que regula la inscripción de los actos y derechos de las Instituciones de la Iglesia Católica.

⁷ Plazo ampliado por el Decreto de Urgencia 025, publicado el 12 de diciembre de 2019.

⁸ El segundo párrafo del artículo 55 de la LIR, establece lo siguiente:

Las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del cinco por ciento (5%) sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado de acuerdo con lo previsto en el presente párrafo deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos en el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual (Decreto Supremo 179, 2004).

Asimismo, el artículo 24 g) de la LIR considera como dividendo o cualquier otra forma de distribución de utilidades a: Toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta, no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gasto e ingresos no declarados (Decreto Supremo 179, 2004).

en el estatuto o norma fundacional de la entidad religiosa. De esta manera lo establece el artículo 13 inciso i) del Reglamento de la LLR al señalar los requisitos para la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas.

El referido inciso exige la presentación de la “[...] copia de los estatutos, en los que se señalen sus fines religiosos, bases doctrinales o de fe y la estructura eclesiástica o confesional, esquema de la organización y órganos representativos con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación” (Decreto Supremo 006, 2006). A su vez, el inciso j) también obliga a la presentación del testimonio de la escritura pública de constitución como asociación y de la certificación de inscripción vigente en los Registros Públicos.

La cláusula del estatuto correspondiente al objeto social establece los fines religiosos de la entidad. De allí que, para el goce de la exención tributaria, la LIR considere como requisito fundamental y único el que las sociedades o instituciones religiosas destinen sus rentas a la realización de sus fines específicos en el país, es decir, los fines religiosos señalados en sus estatutos. En consecuencia, de no destinarse las rentas de la entidad religiosa a sus fines en el país, aquello tendría como consecuencia inmediata la pérdida de la exención tributaria.

En cuanto a la obligación formal de estas entidades para solicitar su inscripción en la Sunat a fin de gozar de la exención tributaria, el último párrafo del artículo 19 de la LIR establece que “[...] deberán solicitar su inscripción en la Sunat” (Decreto Supremo 179, 2004). Por su parte, el artículo 8 del Reglamento de la LIR, establece que las sociedades o instituciones religiosas –utilizando el mismo término original del inciso a) del artículo 19 de la LIR– deberán exhibir el original y presentar fotocopia simple del instrumento de constitución, sus modificatorias y aclaratorias posteriores, así como del estatuto correspondiente, de ser el caso, y sus modificatorias y aclaratorias posteriores, inscritos en los Registros Públicos (Decreto Supremo 122, 1994).

Para el caso de las entidades religiosas, si bien la norma no lo menciona, ¿se entendería que la sociedad o institución religiosa debería presentar su constancia de inscripción en el Registro de Entidades Religiosas? El Reglamento de la LIR solo menciona los Registros Públicos. Adicionalmente, la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas es voluntaria y las entidades religiosas no inscritas en el mencionado registro continúan como asociaciones civiles.

De todo esto se infiere que, a fines de registrarse, una sociedad o institución religiosa deberá presentar ante la Sunat una copia de la constitución o de su estatuto inscrito en los Registros Públicos, al margen de si estuviera o no inscrita en el Registro de Entidades Religiosas. Esto se evidencia desde lo señalado en el inciso j) del artículo 13 del Reglamento de la LLR, el cual también obliga a la presentación del testimonio de la escritura pública de constitución como asociación y de la certificación de inscripción vigente en los Registros Públicos, para inscribir a la entidad religiosa en el Registro de Entidades Religiosas.

En otras palabras, para efectos de gozar de la exención tributaria del impuesto a la renta y quedar registrado ante la Sunat, lo que cuenta es el estatuto inscrito en los Registros Públicos y los fines religiosos allí señalados. Más aún, se debe tomar en cuenta que a efectos del registro ante la Sunat las sociedades o instituciones religiosas deberán actualizar su inscripción cada vez que se modifiquen los estatutos en lo referente a los fines de la entidad.

Finalmente, con respecto a la inscripción en el registro ante la Sunat es importante destacar lo señalado en el numeral 3 del artículo 8 del Reglamento de la LIR que indica que la referida inscripción “[...] es declarativa y no constitutiva de derechos” (Decreto Supremo 122, 1994). No obstante, debemos indicar que pese a esta precisión en la práctica, la SUNAT exige para el goce de la exoneración la inscripción de las entidades religiosas en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta.

Debemos resaltar que el último párrafo del artículo 19 de la LIR establece que las entidades deberán solicitar su inscripción en la Sunat, ¿esto haría que la inscripción sea determinante para el goce de una exención como la que tratamos, pese a lo establecido por el reglamento? Podemos afirmar que, a pesar de lo indicado por el reglamento, la inscripción en el mencionado registro de la SUNAT es constitutiva del derecho de exención y no meramente declarativa. Esto último es condicionante de la exoneración.

En ese sentido, consideramos que lo anterior es violatorio del principio de legalidad o de reserva de la ley contenido en el artículo 74 de la Constitución, cuyo primer párrafo señala que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo” (Constitución Política del Perú, 1993). Así, al establecer la LIR la exoneración del impuesto a las sociedades o instituciones religiosas expresamente, aquello no podría ser cuestionado en la práctica o registro ante la Sunat.

Bajo la misma línea, el mencionado artículo señala: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio” (Constitución Política del Perú, 1993). Esta mención expresa hace referencia, entre otros principios, al principio de reserva de la ley.

Con relación al impuesto general a las ventas, la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante, Ley del IGV), incluye entre los conceptos no gravados del inciso e) y numeral 1 del artículo 2 a la importación de “bienes donados a entidades religiosas” (Decreto Supremo 055, 1999). Esta misma norma establece como condición para ello que dichos bienes importados no sean transferidos o cedidos durante un plazo de cuatro años contados desde la fecha de la numeración de la Declaración Única de Importación. Sin embargo, en el caso que estos fuesen transferidos o cedidos antes de dicho plazo, se deberá efectuar el pago de la deuda tributaria correspondiente. Además, agrega que su depreciación se determinará de acuerdo con las normas establecidas para el impuesto a la renta⁹.

De otro lado, el numeral 11.4 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV, aprobado por Decreto Supremo 130-2005-EF, señala que las entidades religiosas a las que se refiere la Ley del IGV son las que cumplan con los requisitos de exoneración del impuesto a la renta. Hemos mencionado en párrafos anteriores los requisitos fundamentales para que las entidades religiosas gocen de tal exoneración, como lo son el encontrarse inscritas en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la Sunat y que sus rentas sean destinadas a la realización de sus fines específicos en el país.

A efectos del goce de la inafectación, cabe destacar que el referido numeral señala ciertas reglas aplicables a la Iglesia católica y a otras entidades religiosas. Tratándose de la Iglesia católica, se establece que se considerará a la Conferencia Episcopal Peruana, los arzobispados, obispados, prelaturas, vicariatos apostólicos, seminarios diocesanos, parroquias y las misiones independientes de ellas,

órdenes y congregaciones religiosas, institutos seculares asentados en las respectivas diócesis y otras entidades dependientes de la Iglesia católica reconocidas como tales por la autoridad eclesiástica competente que estén inscritas en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la SUNAT.

En cuanto a las entidades religiosas distintas a la católica, la misma norma considera e incluye a las asociaciones o fundaciones cuyos estatutos fueron aprobados por la autoridad representativa correspondiente y que estén inscritas en los Registros Públicos, así como en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la SUNAT. Se exige para ambos casos, sin embargo, que las entidades religiosas acrediten su inscripción en el Registro de Entidades Exoneradas del Impuesto a la Renta de la SUNAT con la Resolución de inscripción expedida por SUNAT, la cual deberá ser exhibida ante la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas para efectos de internar los bienes donados inafectos del impuesto¹⁰.

A la inafectación de las importaciones mencionadas, debemos también indicar que la Ley del IGV señala entre los conceptos no gravados del artículo 2 inciso h) a “[l]os pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia Católica para sus agentes pastorales [...] ni los pasajes internacionales expedidos por empresas de transporte de pasajeros, que en forma exclusiva realicen viaje entre zonas fronterizas”¹¹ (Decreto Supremo 130, 1999).

Finalmente, debemos referirnos brevemente a los tributos municipales o locales, los cuales se encuentran en la Ley de Tributación Municipal, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo 156-2004-EF. Esta norma declara la inafectación de diversos tributos municipales a las entidades religiosas en general. Así, tenemos que el artículo 17 inciso d) inafecta del impuesto predial a las “[...] [e]ntidades religiosas, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos” (Decreto Supremo 156, 2004).

Cabe notar que este inciso no incluye centros educativos como colegios o universidades, entre otros que se encontrarán inafectos para la Iglesia

⁹ Cabe mencionar que el mismo artículo 2, inciso e) numeral 1 de la Ley del IGV señala que no se encuentran comprendidos los casos en que por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes.

¹⁰ Debemos indicar que la norma citada del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo no se encuentra actualizada hasta la fecha ya que aún hace referencia a la Superintendencia Nacional de Aduanas, entidad que actualmente ya no existe pues las funciones aduaneras han quedado a cargo de la misma Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

¹¹ Esta inafectación ha sido reglamentada por el Decreto Supremo 168, publicado el 29 de diciembre de 1994, y modificada por el Decreto Supremo 014, publicado el 5 de octubre de 2000.

católica. Esto, debido al concordato suscrito con la Santa Sede en 1980, desarrollado en virtud de la inmunidad tributaria establecida en la Constitución. Además, al final de dicho artículo, se precisa que se encuentran inafectos al impuesto

[...] los predios que hayan sido declarados monumentos integrantes del patrimonio cultural de la Nación por el Instituto Nacional de Cultura, siempre que sean dedicados a casa habitación o sean dedicados a sedes de instituciones sin fines de lucro, debidamente inscritas o sean declarados inhabitables por la Municipalidad respectiva (Decreto Supremo 156, 2004).

Aclara el mismo artículo en su inciso d) que “[...] el uso parcial o total del inmueble con fines lucrativos, que produzcan rentas o no relacionados a los fines propios de las instituciones beneficiadas, significará la pérdida de la inafectación” (Decreto Supremo 156, 2004).

Por último, en cuanto al impuesto de alcabala, el artículo 28 inciso c) inafecta a las entidades religiosas de dicho tributo y lo mismo ocurre en relación con el impuesto al patrimonio vehicular, como lo establece el artículo 37, inciso c). Añadimos a ello que en lo referido al impuesto a los juegos, la norma no se refiere a las actividades como loterías, bingos y rifas que pudieran ser organizadas por entidades religiosas para sus fines propios tales como la construcción de una iglesia, parroquia, templo, entre otros. En el caso de entidades religiosas católicas, nuevamente se podría recurrir al concordato de 1980 para su inafectación¹².

IV. EL CASO DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL PERÚ

De forma general, las entidades religiosas en el Perú reciben un tratamiento jurídico y tributario igualitario pues, conforme lo señala el segundo párrafo del artículo 2 de la LLR, “[e]l Estado reconoce la diversidad de entidades religiosas [y e]n igualdad de condiciones, gozan de los mismos derechos, obligaciones y beneficios” (Ley 29635, 2010).

Esto mismo sucede a efectos del impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas y otros tributos sin distinción. Sin embargo, la Iglesia católica es mencionada de manera especial en la primera parte del artículo 50 de la Constitución: “Dentro 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” (1993).

Entonces, ¿cuáles serían las razones o motivos o causas por las que la Constitución realiza esta mención especial de la Iglesia católica? Las respuestas a esta interrogante corresponden al importante rol histórico y social que la Iglesia ha desempeñado durante siglos y aún desempeña en la actualidad.

Efectivamente, la Iglesia católica desempeña un rol social colaborativo desde la elaboración de su objetivo fundamental dirigido a la consecución del bien común de la sociedad civil. La colaboración con el Estado peruano puede observarse desde su trabajo sin fines de lucro en cientos de escuelas, universidades, centros médicos, hospitales, entidades de ayuda social, cultural, educativa, de bienestar y asistencia social, entre otros territorios inaccesibles a la presencia estatal. Es el caso de variadas labores misionales, educativas y de salud en zonas alejadas de la Amazonía peruana o del Ande peruano, por solo mencionar dos casos.

Toda esta actividad social con miras al bienestar de la población peruana ha permitido que el Estado peruano otorgue importancia a la labor histórica y actual de la Iglesia católica desde el reconocimiento constitucional, sin que ello convierta al Perú en un Estado confesional. Para entender el comentado rol social y el estatus jurídico que se le ha venido aplicando es necesario que nos refiramos brevemente a sus antecedentes históricos, como se observará en la siguiente sección.

A. Aspectos históricos

Con respecto a los aspectos históricos que vinculan a la Iglesia católica con el Perú, debemos distinguir dos momentos. El primero toma en cuenta el papel de la Iglesia católica desde la llegada de los españoles al Tahuantinsuyo, el cual se transformaría en el Virreinato del Perú, hasta la declaración de independencia. El segundo considera el significado y lugar que ocupó la Iglesia desde la independencia del Perú y la instauración de la República hasta el día de hoy.

En cuanto al primer momento, podemos dar inicio afirmando que desde la llegada de los españoles al Perú a principios del siglo XVI la Iglesia católica gozó

¹² Con relación al impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, el capítulo VI del Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal (artículos 54 al 59) tampoco establece ningún tipo de exención. En el caso, por ejemplo, de una entidad religiosa que organizase un concierto, montase una obra teatral, coros, nacimientos vivos, autos sacramentales, etcétera para sus fines religiosos, no se encontraría exenta de dicho tributo, salvo las entidades católicas, en virtud del Concordato.

de un estatus jurídico especial en el ámbito económico y fiscal, el cual se mantiene en el concordato que la Santa Sede y el Estado peruano suscribieron en julio de 1980. Se trata de un estatus jurídico de inmunidad tributaria para la Iglesia católica y sus instituciones en general.

El referido estatus de inmunidad proviene de siglos atrás, desde las denominadas Bulas alejandrinas de 1493, pasando por la Cédula del Patronato Real de Felipe II, la bula *Praeclara inter beneficia* de Pío XI en 1875, el ejecutivo emitido por Nicolás de Piérola en 1880, hasta el Decreto Ley 23147 del 16 de julio de 1980. Este último derogó el patronato nacional y determinó la entrada en vigor del mencionado concordato suscrito con la Santa Sede.

Antes de la aprobación del concordato de 1980, el régimen económico y tributario de la Iglesia católica, así como las relaciones entre Iglesia y Estado se desarrollaban bajo el régimen del Patronato Regio. En virtud de aquel, el Estado colaboraba económicamente al sostenimiento de la Iglesia —lo cual implicaba lógicamente un régimen de inmunidad tributaria— a cambio de lo cual recibía el derecho a proponer autoridades eclesiásticas.

Bajo este régimen la Iglesia no era sujeto pasivo de tributos y gozaba de inmunidad tributaria. Aquello no se consagró en una disposición legal expresa, ya que se trataba simplemente de una consecuencia natural del estatus consolidado en la práctica desde hace varios siglos. De allí que la referencia contenida en el artículo X del concordato a las “exoneraciones, beneficios tributarios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes” sea la continuación de un estatus jurídico de inmunidad del que ya gozaba la Iglesia en materia tributaria desde el siglo XVI bajo el régimen del Patronato Regio (Decreto Ley 23211, 1980).

Ya desde mediados del siglo XVI hasta principios del XIX todas las comunicaciones y actuaciones de los papas con relación a España y sus dominios en América se realizaron por intermedio de los reyes españoles en Madrid. Este privilegio fue concedido por el papa Julio II e incluía la fundación de iglesias y monasterios, adicionalmente al denominado Patronato Regio indiano, otorgado con la bula *Universalis Ecclesiae* del 28 de julio de 1508. Ello significaba que los monarcas españoles debían aprobar todo levantamiento o fundación de iglesias, monasterios, conventos, entre otros lugares sacros.

Adicionalmente, los reyes españoles gozaban del derecho de presentación, otorgado por el Real Patronato de Indias. A través de aquel, toda va-

cante producida en arzobispados u obispados se cubría con personas propuestas por los reyes españoles al papa, quien luego otorgaba formalmente la institución canónica a los que ocuparan dichas sedes. Este derecho también implicaba la potestad de hacer lo propio con los demás cargos eclesiásticos, en cuyo caso los obispos serían encargados de otorgar la ya mencionada institución canónica.

En resumen, los reyes proponían nombres desde el acuerdo con el comentado patronato y el papa u obispo ya nombraba formalmente al dignatario eclesiástico que correspondiese. El patronato no constituyó una atribución inherente a los monarcas españoles puesto que el mismo existió y se sustentó en una concesión pontificia previa a ellos y sus sucesores en el trono *pro tempore*.

Se debe destacar que el Patronato Regio llevaba implícitos ciertos compromisos, como el atribuido al monarca de proteger y favorecer el mantenimiento y la expansión de la religión católica, apostólica y romana, o como el no gravar tributariamente a las actividades ni propiedades de la Iglesia católica. Así, por ejemplo, la Real Cédula del rey Felipe II de 1574 señalaba, entre otras cosas, lo siguiente:

El derecho de patronado nos pretenesce en todo el Estado de las Yndias, assi por hauerse descubierto y adquirido aquel nueuo orbe y edificado en él y dotado las yglesias y monasterios á nuestra costa y de los Reyes Cathólicos nuestros antecesores, como por hauérsenos concedido por Bulas de los Summos Pontífices, concedidas de su propio motu (Ruda Santolaria, 1995, p. 283).

Es interesante mencionar que la Santa Sede y el Reino de España mantuvieron relaciones diplomáticas casi permanentemente durante el virreinato, por ejemplo, a través de representantes de alto nivel como nuncios apostólicos. Salvo en las cortes de Viena, París, Madrid, y Lisboa, aquello no era común en otros países y reinos.

Tras la independencia, la Santa Sede manejó las relaciones con las nuevas repúblicas hispanoamericanas con cierta cautela. Su reconocimiento no fue inmediato debido a la importancia otorgada por la Santa Sede a las relaciones con España, más aún con las concesiones otorgadas a través de los comentados acuerdos. Sin embargo, esto no significó el alejamiento de las jóvenes repúblicas.

En el caso del Perú, Simón Bolívar —que por delegación del Congreso ejercía el mando supremo— estableció contacto epistolar con monseñor Juan

Muzi, arzobispo de Filipos y vicario apostólico del papa Pío VII. El contacto fue establecido a través de su ministro Sánchez Carrión. En la correspondencia enviada por Muzi se señala la existencia de

ardientes deseos que animan a S. E. de entrar en relaciones con la cabeza de la Iglesia, por demandarlo urgentemente la salud espiritual de estos pueblos, el estado de orfandad a que se hallan reducidas sus Iglesias y el espíritu de fidelidad a la doctrina ortodoxa depositada en la religión santa que profesa la República (Ruda Santolaria, 1995, p. 286)

Y luego, Sánchez Carrión, en nombre de Bolívar, manifiesta lo siguiente a Muzi:

S. E. [...] al paso que está comprometido en cimentar la independencia de la nación y asegurar su libertad bajo las formas que ella misma se ha decretado, desea vivamente que su régimen espiritual se determine conforme a los cánones y que se arregle un concordato sobre todos aquellos puntos que podrían causar alteraciones entre ambas potestades, por no conocerse otra base respecto de ellos que la de un convenio explícito, en consecuencia de la variedad de la disciplina eclesiástica, de los diversos usos y prerrogativas de los estados y sobre todo a la necesidad que compele a los miembros de una misma comunión de procurar y sostener entre sí la más cordial armonía [...] (Vargas Ugarte citado por Ruda Santolaria 1995, p. 286)

Podemos apreciar cómo desde los inicios de la vida republicana existía la clara intención del Gobierno de continuar las relaciones diplomáticas con la Santa Sede a través de la firma de un concordato. En específico, aún no se habían llevado a cabo las batallas de Junín y Ayacucho, ocurridas en junio y diciembre de 1824, las cuales sellaron la independencia del Perú¹³.

Desde la independencia y la promulgación de las diversas constituciones, estas desarrollaron un derecho del presidente de la República al llamado patronato nacional, en virtud del cual el presidente le presentaba al Santo Padre a quienes debían ocupar las sedes vacantes episcopales y arzobispales, para su posterior nombramiento y consagración canónica en el territorio del Perú. La inclusión de este derecho era reflejo del regalismo imperante inherente a la calidad de jefe de Estado al haber sido anteriormente ejercidas por el rey de España.

B. El concordato con la Santa Sede

Considerando los antecedentes históricos de la relación de tres siglos del virreinato del Perú y luego la República del Perú con la Santa Sede, llegamos a la suscripción del concordato con la Santa Sede en el mes de julio de 1980. Explicaremos en este apartado el desarrollo histórico de este acuerdo.

Como antecedente de la suscripción del concordato, se debe mencionar que el Decreto Ley 23147 del 16 de julio de 1980 derogó el Decreto emitido bajo el gobierno dictatorial de Nicolás de Piérola, que había otorgado un ejecutivo a las Letras Apostólicas de Pío IX (instrumento que reconocía el derecho al patronato del presidente de la República). Se anuncia en el artículo 2 del mencionado Decreto Ley la inminente suscripción de un “[...] acuerdo con la Santa Sede para establecer un nuevo sistema de relaciones institucionales entre el Estado peruano y la Iglesia [c]atólica” (Decreto Ley 23147, 1980).

Antes de entrar al análisis del referido acuerdo es pertinente intentar responder la interrogante acerca de qué es un concordato. Se entiende por concordato al “[...] convenio sobre asuntos eclesiásticos que un Estado hace con la Santa Sede” (1997, p. 360). Se trata entonces, de todo convenio o tratado internacional que suscribe la Santa Sede con cualquier otro Estado y que puede regular diferentes situaciones. Cabanellas de Torres lo define también como aquel “[...] acuerdo celebrado entre el gobierno de una nación y la Santa Sede, sobre cuestiones eclesiásticas de interés estatal también” (1982, p. 61).

Volviendo al concordato suscrito en 1980, este se realizó pocos días antes del regreso a la democracia tras doce años de dictadura militar. Fue suscrito por el Nuncio Apostólico y el ministro de Relaciones Exteriores —respectivamente en representación de la Santa Sede y la República del Perú— y cubrió una diversidad de temas en lo concerniente a las relaciones entre el Estado peruano y la Iglesia católica.

Un factor importante es mencionado en su artículo primero: la Iglesia católica poseía independencia y autonomía y el Estado peruano expresaba su reconocimiento al importante papel histórico, cultural y moral que representó la institución. De ello se derivaba que “[...] la misma Iglesia recibe del Estado la colaboración conveniente para la mejor realización de su servicio a la comunidad nacional”

¹³ Para poder apreciar el contenido de las diversas constituciones del Perú desde 1823 hasta la actualidad, en relación a la relación del Perú con la Santa Sede y por ende, con la Iglesia Católica, recomendamos consultar Ruda Santolaria, J. (1995, pp. 286-320).

(Decreto Ley 23211, 1980), tal como lo estableció luego la Constitución de 1993.

Si bien el acuerdo se suscribió el 19 de julio de 1980, este posteriormente fue ratificado por su santidad Juan Pablo II el 22 de julio de 1980 y, finalmente, aprobado por el presidente Francisco Morales Bermúdez el 24 de julio de 1980 a través del Decreto Ley 23211. El canje de instrumentos jurídicos se realizó el 26 de julio de 1980. Solo días después el Perú iniciaba una nueva vida democrática con la asunción al mando presidencial de Fernando Belaúnde Terry. De esta forma, la suscripción del acuerdo había dejado del todo superada a la institución del real patronato nacional.

Según la Constitución de 1979, promulgada pero aún no vigente en el momento en que suscribió el comentado acuerdo, el Estado peruano ya había dejado de ser confesional. Mientras tanto, el Concilio Vaticano II proclamaba la libertad religiosa con la declaración *Dignitatis humanae* y en la Constitución pastoral *Gaudium et spes* establecía nuevas relaciones de la Iglesia con la comunidad política, basadas en el principio de la plena autonomía e independencia. Bajo tales parámetros la Iglesia ya no se encontraba bajo la dependencia del Estado peruano, pues su ordenamiento institucional no solo era autónomo e independiente, sino anterior a cualquier ordenamiento jurídico nacional¹⁴.

Existen tres aspectos relevantes de este acuerdo de trascendencia histórica para el Perú que mencionaremos brevemente. En primer lugar, se produjo un cambio sustancial del estatus jurídico de la Iglesia católica en el Perú, sin que aquella abandonara los derechos y obligaciones del régimen anterior. Además, se formalizó un hecho que ya era aceptado por la práctica jurídica; es decir, se pasó de una situación de hecho a una de derecho. Finalmente, el reconocimiento constitucional del acuerdo suscrito por un instrumento jurídico internacional. Debemos destacar el segundo aspecto en su relación a los tributos, conforme lo señala el artículo X del acuerdo.

El comentado acuerdo posee una suma relevancia jurídica, puesto que, al tener un carácter internacional, dispone que las relaciones entre la Santa Sede y el Perú quedarán reguladas bajo el amparo del derecho público internacional, lo que exige que ambas partes se comprometan a respetar tal marco jurídico común. A partir del acuerdo de 1980, el ordenamiento jurídico peruano se vincula a la

Iglesia católica de manera diametralmente distinta a la normativa vigente durante el virreinato.

En cuanto al contenido tributario del acuerdo, materia del presente trabajo, debemos comenzar citando el artículo X de este, el cual declara lo siguiente: “La Iglesia [c]atólica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que le otorgan las leyes y normas vigentes” (Decreto Ley 23211, 1980).

La vigencia de tales beneficios fue posteriormente confirmada por el Decreto Legislativo 626, el cual fue publicado el 30 de noviembre de 1990 y cuyo artículo 1 señaló lo siguiente:

De conformidad al Acuerdo suscrito por la Santa Sede y la República del Perú, confírmese la vigencia para todos sus efectos, de las exoneraciones y beneficios tributarios, y franquicias a favor de la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integran (Decreto Legislativo 626, 1990).

En lo referente al acuerdo, del texto del citado artículo X se desprende el mantenimiento del estatus jurídico de inmunidad tributaria para a Iglesia católica y sus instituciones en general. Como se indicó ya, aquello continuaba la línea establecida siglos atrás desde las Bulas papales, las Bulas alejandrinas de 1493, pasando por la Cédula del Patronato Real de Felipe II, la bula *Praeclara Inter Beneficia* de Pío XI en 1875, el ejecutur emitido por Nicolás de Piérola en 1880, hasta el Decreto Ley 23147 del 16 de julio de 1980, el cual derogó el patronato nacional y la entrada en vigencia del mencionado concordato o acuerdo suscrito con la Santa Sede.

De allí que este artículo deba interpretarse como corresponde a un acuerdo internacional, atendiendo a su finalidad (mantener una situación de inmunidad tributaria) y los antecedentes y circunstancias de su gestación. Siguiendo el artículo 31 de la sección tercera de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, estos deben ser interpretados de buena fe conforme al sentido corriente que pueda atribuirse en su contexto, objeto y finalidad (Convención de Viena, 1969). El punto 2 del artículo antes mencionado establece que deberá de tenerse en cuenta toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la que conste el acuerdo acerca de la interpretación de este.

¹⁴ Con relación a los antecedentes de la suscripción del Acuerdo con la Santa Sede y otros aspectos relevantes, recomendamos la lectura de Rodríguez Ruiz, J. (2010). *Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú*. En: *In Crescendo*, 1(1).

Dentro de este marco de interpretación, consideramos que el artículo X del acuerdo consagra el derecho de la Iglesia católica a mantener el tratamiento en materia tributaria que gozaba desde el pasado. En efecto, tal como se declara en su preámbulo, la finalidad u objetivo del acuerdo es garantizar de manera estable la tradicional y más fecunda colaboración entre la Iglesia católica y el Estado peruano. Por ello, en su artículo II se prevé que la Iglesia continuará gozando de personería jurídica de derecho público. Se hace referencia así a una situación anterior cuya continuidad en el futuro es obligación del Estado peruano¹⁵.

Si el acuerdo no generó ninguna nueva modalidad de exención tributaria y su objetivo es mantener las exenciones existentes a la fecha de suscripción del acuerdo, debemos preguntarnos: ¿Qué sucederá en el caso de la creación de nuevos tributos o exenciones? Para responder a esta pregunta debemos hacer referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal 2400-4-96 del 12 de noviembre de 1996 (en adelante, la Resolución).

Al analizar los alcances del acuerdo suscrito entre la República del Perú y la Santa Sede, la Resolución concluye que este instrumento establece un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones tributarias y franquicias de los que estuviera gozando la Iglesia católica en la fecha de suscripción del acuerdo. Sin embargo, este no garantiza la inalterabilidad del régimen tributario vigente, por lo que concluye que no permite la creación de nuevos tributos ni el cambio de alícuotas o formas de cálculo de la base imponible.

La Resolución también señala que el hecho de que el Decreto Legislativo 626 hubiera confirmado la vigencia del acuerdo no equivale a que se haya alterado su contenido o ampliado las exoneraciones. Simplemente se mantendrían vigentes las exoneraciones tributarias, beneficios y franquicias de la Iglesia al 19 de julio de 1980. De otro lado, el que la disposición que otorgue un beneficio a favor de la Iglesia católica esté contenida en un acuerdo internacional ratificado con rango de ley es suficiente para que dicha disposición se incorpore al derecho interno y adquiera plena vigencia.

En este sentido, si bien el artículo 74 de la Constitución establece que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades [...]” (1993), el acuerdo fue aprobado por Decreto Ley y la vigencia de las exoneraciones reconocidas por su artículo X había sido ya reconocida por el Decreto Legislativo 626. En consecuencia, claramente se cumplió con el principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria.

Finalmente, debemos referirnos a la norma III inciso b) del Título Preliminar del Código Tributario, la cual establece como fuentes del Derecho Tributario a los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República. Establece, además, la preeminencia de los tratados internacionales sobre las leyes tributarias y las normas de rango equivalente. Esto verifica el cumplimiento del mandato contenido en el citado artículo 55 de la Constitución, ya que ubica a los tratados inmediatamente después de las disposiciones constitucionales y antes de todas las demás leyes tributarias.

Se debe agregar que el artículo 101 de la Constitución Política del Perú de 1979 establecía que: “Los tratados internacionales celebrados por el Perú con otros Estados forman parte del derecho nacional. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalece el primero”. Sin embargo, la Constitución vigente establece en su artículo 55 que: “Los tratados celebrados por el Estado forman parte del derecho nacional” (Constitución Política del Perú, 1993).

Así, si bien la actual Constitución no contiene una disposición que señale expresamente la primacía del tratado sobre la ley nacional como sí lo hacía la de 1979, queda clara la inderogabilidad de los tratados por normas de derecho interno. Concluimos a partir de todo lo anterior, que es innegable que el acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú en 1980, como bien señala Rodríguez Ruiz, “significó la concretización del prolongado itinerario de intentos para formalizar, mediante un [a]cuerdo, sus mutuas relaciones” (2010, p. 152)¹⁶.

¹⁵ A efectos de conocer cuál era el régimen tributario respecto de los tributos vigentes a la fecha de entrada en vigencia del Concordato, recomendamos consultar a Mario Alva Matteuci.

¹⁶ Con relación al acuerdo, el citado autor concluye lo siguiente: Resalta los antecedentes jurídicos e históricos que se expresa en tres períodos recorridos en la vida jurídica del Perú: 1°) el Patronato Regio con potestad legislativa, judicial y ejecutiva; 2°) el de 1821, con la independencia del Perú, cuando los presidentes consideraron el Patronato un privilegio heredado; 3°) y el de 1874, con la concesión pontificia denominado ‘Patronato Nacional’ e incorporado a la ley de la nación, perdurando hasta la suscripción del Acuerdo del 19 de julio de 1980. El Acuerdo se realizó en el contexto de transición hacia la democracia, donde la Constitución de 1979 trataba tres temas fundamentales: a) los principios de la persona humana, b) la independencia

C. Jurisprudencia del Tribunal Fiscal e informes de Sunat sobre el concordato

En la actualidad, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y los informes emitidos por la Sunat sobre los alcances del concordato suscrito por el Perú con la Santa Sede son copiosos. Además, la casuística es muy diversa e interesante como veremos a continuación.

En cuanto al marco general de aplicación del concordato, debemos hacer referencia a la Resolución del Tribunal Fiscal 43-4-98 del 13 de enero de 1998, la cual precisa que la Iglesia católica goza de un régimen de inafectación tributaria permanente que no tiene como fuente a las normas del derecho interno peruano, sino al acuerdo internacional celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú el 19 de julio de 1980, ratificado por el gobierno peruano mediante el Decreto Ley 23211.

Efectivamente, señala la mencionada Resolución del Tribunal Fiscal 43-4-98 lo siguiente:

Si bien la actual Constitución se limita a señalar que los tratados celebrados por el Estado forman parte del derecho nacional y no establece expresamente que prevalecen sobre la ley, como si lo hacía el artículo 101 de la Constitución Política de 1979, debe entenderse que desde la óptica del Derecho Internacional los tratados prevalecen sobre la ley, lo cual concuerda con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, cuerpo normativo que establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario, que señala como fuentes del Derecho Tributario en orden jurídico, a la Constitución en primer lugar, luego los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República y en tercer lugar a las leyes tributarias y normas de rango equivalente (Resolución 043-4-98, 1998).

Esta resolución se complementa con la Resolución del Tribunal Fiscal 2400-4-96 del 12 de noviembre de 1996, la cual concluye que el acuerdo estable-

ce un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones tributarias y franquicias otorgado a la Iglesia católica hasta la fecha de suscripción del tratado, pero no garantiza la inalterabilidad del régimen tributario vigente. En similar sentido se ha pronunciado la Sunat mediante el Informe 227-2003-SUNAT/2B0000 de fecha 23 de agosto de 2003¹⁷.

En cuanto al estatus de inmunidad, el Tribunal Fiscal ha sentado en diversos casos jurisprudencia reconociendo y declarando a la inmunidad establecida en el acuerdo con la Santa Sede como aplicable. Así, podemos hacer referencia a la Resolución 4878-1-95 de 28 de noviembre de 1995 y la Resolución 7778-5-97 de 9 de abril de 1997. En el primer caso, se declaró como nula e insubsistente la cobranza de una orden de pago por contribución al Fondo Nacional de Vivienda, toda vez que la Sunat no se pronunció sobre la exoneración del artículo X del ya mencionado acuerdo con la Santa Sede. En el segundo caso, el Tribunal Fiscal declaró fundada la apelación de puro derecho y ordenó que se deje sin efecto las órdenes de pago giradas.

En el comentado primer caso, la Intendencia Regional de Piura dio cumplimiento a lo ordenado por el Tribunal Fiscal previa verificación de la condición de comunidad religiosa católica de la recurrente. Así, mediante la Resolución de Intendencia 085-4-02440 de 16 de febrero de 1995, declaró improcedente la reclamación y procedió a dejar sin efecto la orden de pago emitida. En el segundo caso, la Oficina Zonal de Ayacucho también dejó sin efecto la orden de pago notificada.

Para mejor entendimiento de la casuística a desarrollar, es relevante detallar que es una práctica común en los matrimonios católicos, que exista una recepción posterior a la ceremonia religiosa. Esta tradicionalmente se realiza en los salones de la propia iglesia o parroquia donde se llevó a cabo dicho evento, lo que suele darse todos los fines de semana en las iglesias católicas. La cuestión radica en que, al constituir una actividad habitual, sería posible que tales actividades estuvieran afectas al impuesto general de las ventas, puesto que de

y autonomía de la Iglesia y c) la libertad religiosa [...]. El Estado dejaba de ser confesional y la Iglesia reafirmaba su independencia frente al Estado, dejando el camino expedito para que el Perú estableciera relaciones con la Santa Sede, en sintonía con los principios de la Constitución *Gaudium et Spes*, 76. En esta perspectiva, el Acuerdo adquirió relevancia jurídica en una triple dirección: a) el cambio sustancial del status jurídico de la Iglesia en el Perú; b) la formalización de una situación de hecho a otra reconocida por el Derecho; y c) el rango constitucional que adquirió el reconocimiento de la personalidad jurídica de la Iglesia. De modo que el Acuerdo es explícito al reconocer que: «La Iglesia Católica en el Perú continúa gozando de la personería jurídica de carácter público», lo que confirma que ya gozaba de dicha personalidad y ahora era reconocida por un Tratado internacional, lo que constituye un aspecto de la relevancia jurídica del Acuerdo de 1980. En definitiva, el Acuerdo fortaleció las relaciones entre la Santa Sede y el Estado peruano; sin embargo, este hecho pasó casi desapercibido, porque el interés nacional estaba orientado a la búsqueda de un régimen democrático (2010, p. 152).

¹⁷ En el mismo sentido véase la Resolución del Tribunal Fiscal 00178-7-2010 de 07 de enero de 2010.

alguna manera se presenta un supuesto de arrendamiento de bienes bajo la modalidad de servicio. Sin embargo, las parroquias suelen únicamente emitir una boleta de cancelación donde se menciona la palabra **donación**, lo cual refleja que no se estaría cobrando el mencionado impuesto.

A raíz de este panorama, la Sunat emitió el Informe 001-2003-SUNAT/2B3000, el cual hace referencia al supuesto servicio. El citado informe menciona que

[...] si bien el artículo 9 del TUO de la Ley del IGV establece que tratándose de personas que no realicen actividad empresarial pero que realicen operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación del Impuesto, serán consideradas como sujetos de este en tanto sean habituales en dichas operaciones, conforme a lo previsto en el numeral 1 del artículo 4 del Reglamento del IGV, aquellos servicios onerosos que sean similares con los de carácter comercial siempre se considerarán habituales (2003).

De allí que, al ser habituales, estas actividades de arrendamientos de salones para recepciones constituirían un servicio gravado con el impuesto general a las ventas¹⁸.

Otro caso interesante fue el de la clínica Padre Luis Tezza, regentada por la orden religiosa de las hijas de San Camilo, la cual brindaba los servicios de hospitalización y emergencia. La orden religiosa reclamó a la Sunat una acotación por impuesto general a las ventas, argumentando estar inmersa en los beneficios otorgados por el concordato. La Sunat declaró infundada la reclamación y así el caso llegó en apelación al Tribunal Fiscal, el cual mediante Resolución 2400-4-96 resolvió lo siguiente:

Que en julio de 1980 se encontraba vigente el Impuesto a los Bienes y Servicios regulado por

el Decreto Ley No. 21497, el cual gravaba los servicios expresamente establecidos en dicha norma, entre los cuales no se encontraban los de hospitalización y emergencia, por lo que podemos concluir que no estaban dentro del campo de aplicación de la norma, esto es, se encontraban inafectos. Que el artículo 10 del Acuerdo establece un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones y franquicias, más no garantiza la inalterabilidad del régimen tributario vigente entonces, por lo que no incluye la creación de nuevos tributos, ni el cambio de alícuotas o formas de cálculo de la base imponible, sino sólo aquellos casos en que la Iglesia Católica tenía un régimen diferente al resto de los contribuyentes, esto es, exoneraciones, beneficios y franquicias, pero no inafectaciones. Que la circunstancia que mediante Decreto Legislativo No. 626 publicado el 30 de noviembre de 1990 se haya confirmado la vigencia del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú, no significa que se haya alterado su contenido respecto del caso de autos, esto es, se siguen manteniendo las exoneraciones tributarias, beneficios y franquicias que gozaba al 19 de julio de 1980, entre las cuales, no se encuentra ninguna vinculada a la prestación de servicios hospitalarios y de emergencia por la Iglesia Católica, así como en ninguna norma posterior (1996).

De esto se concluye que los servicios de hospitalización y emergencia otorgados por la orden religiosa continuaron inafectos del IGV¹⁹.

Con relación al impuesto al patrimonio predial ya mencionado en párrafos anteriores, se mantiene la inafectación a todos los predios de las entidades religiosas sin distinguir su naturaleza. Al respecto, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado mediante la Resolución 676-4-97 indicando que los acuerdos celebrados por el Estado, prevalecen sobre la legislación nacional. En tal sentido, las entidades

¹⁸ Cabe mencionar la polémica causada en relación con los cementerios propiedad de instituciones de la Iglesia católica. La Sunat, mediante un informe de carácter interno puesta a disposición del público mediante su página web, señaló que la Iglesia católica y concretamente las instituciones titulares de cementerios, se encuentran afectos a tributos. Ante esta interpretación, la Nunciatura Apostólica en el Perú emitió un pronunciamiento dirigido al Ministerio de Relaciones Exteriores de fecha 15 de setiembre de 2003, mediante el cual determina que el pronunciamiento de la Sunat:

[...] afecta la independencia y autonomía de la Iglesia por cuanto al ser el cementerio un asunto propio de la Iglesia mencionado en el Código de Derecho Canónico (cánones 1240 a 1243), no se encuentra gravado con tributos, corroborado ello además por la doctrina y una costumbre que tiene varias decenas de años. La Sunat pretende atribuirse la facultad de interpretar el Acuerdo, cuando es la Cancillería de la República la entidad competente por parte del Estado peruano. El informe de Sunat ha originado que una institución de la Iglesia Católica, titular de un camposanto, haya sido denunciada ante INDECOPi por competencia desleal. Sería conveniente que se dispongan las acciones oportunas para evitar hechos similares (2003).

Coincidimos con la posición de la Nunciatura. Cabe mencionar el Informe 076-2011-SUNAT/2B0000 emitido por la Sunat el cual declara en su conclusión 2 lo siguiente:

Déjese sin efecto la primera conclusión del Informe No. 001-2003- SUNAT/2B0000, en lo que se refiere a que se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal la cesión en uso de sepulturas a título oneroso que realice una misión integrante de la Iglesia Católica, propietaria de un cementerio (2011).

¹⁹ Cabe mencionar que el Informe 227-2003-SUNAT/2B0000, señala todos los beneficios que la Iglesia católica posee con relación al impuesto general a las ventas en la actualidad.

religiosas pertenecientes a la Iglesia católica se encuentran exoneradas del impuesto predial, en virtud de lo dispuesto por el acuerdo celebrado por el Estado peruano y la Santa Sede. Por otro lado, el mismo tribunal ha establecido mediante la ya citada Resolución 043-4-98 del 13 de enero de 1998 que están exonerados del impuesto predial los predios de las entidades religiosas destinados a un fin no lucrativo.

Con respecto a los arbitrios, debemos indicar que, al establecer los arbitrios y determinar si la Iglesia católica o las entidades religiosas en general se encuentran inafectas, cada municipalidad es una jurisdicción autónoma en virtud de lo otorgado por el acuerdo (Alva Matteucci, 2003, p. 19). Ello queda confirmado al revisar la Resolución del Tribunal Fiscal 05112-3-2004 de fecha 19 de julio de 2004, la cual determina lo siguiente:

Se confirma la apelada en cuanto a los arbitrios de parques y jardines públicos y serenazgo del año 2003 dado que la Ordenanza No. 100 que los aprobaron fue ratificada por Acuerdo de Concejo de la Municipalidad Metropolitana de Lima, publicado el 20 de junio de 2002, por lo que resulta aplicable a dicho período, en el cual no se contempló exoneración alguna para los predios de la Iglesia [c]atólica. Se señala que a la fecha de suscripción del Acuerdo con la Santa Sede mediante el Decreto Ley No. 22012 de fecha 7 de diciembre de 1977, se regulaba únicamente los Arbitrios de Limpieza Pública y Alumbrado Público, disponiendo en su artículo 6º mantener la exoneración de los mencionados arbitrios respecto de los predios destinados a templos y conventos, estableciendo asimismo el artículo 2º que los obligados a su pago eran los ocupantes de los predios ubicados en las zonas donde se proporcionaban los servicios, por lo que debe entenderse que el beneficio de exoneración vigente en ese entonces, se daba cuando la Iglesia Católica fuese sujeto pasivo de los Arbitrios de Limpieza Pública y Alumbrado Público, si se trataba de predios destinados a templos y conventos. En la medida que el referido acuerdo no impedía la creación de nuevos Arbitrios, tales como los de Parques y Jardines Públicos y Serenazgo, el régimen de imposición de estos se rige por la norma vigente, siendo que la mencionada Ordenanza no contempló exoneración alguna para los predios de la Iglesia Católica (Resolución 05112-3-2004, 2004).

De otro lado, es pertinente citar a modo de ejemplo el caso de los colegios católicos cuyos propietarios

son órdenes religiosas. En relación con el Centro Educativo Particular Santa Úrsula, la Resolución del Tribunal Fiscal 187-2-2001 –siguiendo una resolución similar respecto al Colegio de la Inmaculada, propiedad de la Compañía de Jesús– resolvió una apelación de derecho sobre la pretensión de cobro de la contribución al Fondo Nacional de Vivienda al referido colegio, propiedad de la orden religiosa de las madres ursulinas. Dicho colegio invocó el gozo de la exoneración respecto al pago de la contribución al fondo mencionado por encontrarse dentro de los alcances del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y el Estado peruano. El Tribunal Fiscal declaró fundada la apelación y dejó sin efectos el cobro de la referida contribución²⁰.

Finalmente, es preciso mencionar un tema que también ha dado origen a discusiones académicas como es el de las denominadas asignaciones personales pagadas a sacerdotes profesores en centros educativos católicos. Debemos citar al artículo VIII del concordato, el cual señala que “[e]l sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica seguirá como hasta ahora[,] [l]as asignaciones personales no tienen el carácter de sueldo ni de honorarios, por tanto, no constituyen renta sujeta a tributación” (Decreto Ley 23211, 1980).

Un caso emblemático es el que sostuvo el colegio San Agustín. Dicha entidad educativa no retuvo ni pagó el impuesto a la renta de quinta categoría de sus profesores sacerdotes católicos correspondiente al ejercicio 1998, asumiendo que dichas retribuciones no estaban afectas en virtud del artículo VIII del concordato. Fue así como la Sunat luego de la respectiva fiscalización, emitió diversas resoluciones de determinación y multas, además de declarar al colegio como responsable solidario por el impuesto a la renta de quinta categoría correspondiente a dichas retribuciones.

El colegio San Agustín presentó un recurso de reclamación el cual fue declarado infundado por la Sunat. Entre los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria, se estableció que la facultad educacional referida no es un fin esencial por el cual se crea una orden religiosa y que en ese sentido los centros educativos no forman parte de las instituciones eclesásticas constituidas de la Iglesia católica. Sin embargo, el colegio San Agustín sostuvo que el artículo XIX del acuerdo establecía la posibilidad que la Iglesia católica establezca centros educativos particulares en el Perú y este era un centro educativo católico perteneciente a

²⁰ Con relación al impuesto a las transferencias financieras, cabe mencionar el Informe 020-2012-SUNAT/4B0000 de 19 de marzo de 2012.

una orden religiosa de la Iglesia católica en el Perú. Al considerarse como una obra más producto del carisma religioso de dicha orden, no podría diferenciarse su patrimonio ni todo lo relacionado al centro educativo católico.

Luego de presentado el correspondiente recurso de apelación al Tribunal Fiscal, aquel resolvió a través de la Resolución 9050-5-2004 de 19 de noviembre de 2004, que las retribuciones abonadas a los sacerdotes miembros de una orden religiosa por la prestación de servicios de docencia sí se encuentran gravadas como rentas correspondientes a la quinta categoría. Si bien esta revocó la Resolución de Intendencia en cuanto a las resoluciones de determinación, no revocó las resoluciones de multa y declaró la mencionada resolución precedente de observancia obligatoria.

Entre otras argumentaciones, la resolución señaló en su considerando lo siguiente:

Que teniendo en consideración lo expuesto, puede señalarse que, cuando el Artículo VIII del citado Acuerdo además de indicar que el sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica, “seguirá como hasta ahora”: establece que “las asignaciones personales” no tienen el carácter de sueldo ni de honorarios, por tanto no constituyen renta sujeta a tributación, se refiere a las dotaciones o cantidades que se destinan a la asistencia de las personas que son parte de la Iglesia Católica en el Perú y que son pagadas en razón de dicha condición.

Que interpretar en otro sentido lo establecido por el Artículo VIII del Acuerdo, es decir, que en dicho supuesto se encuentran comprendidas todas y cualquier tipo de retribución que perciban los miembros de la Iglesia Católica como consecuencia de la prestación de servicios o del desarrollo de actividades inclusive distintas de las de carácter religioso, significaría desnaturalizar el marco que sustenta el Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Peruano.

Que en ese sentido, las retribuciones que pagan a miembros de la Iglesia Católica como los sacerdotes miembros de la Orden de San Agustín, Provincia de Nuestra Señora de la Gracia (folio 11 3), por la prestación de servicios de carácter subordinado distintos al de su oficio religioso, deben ser consideradas rentas de quinta categoría por encontrarse comprendidas dentro del supuesto previsto por el inciso a) del artículo 34” de la Ley.

Que el carácter laboral de los servicios de los sacerdotes miembros de la Orden de San Agustín, Provincia de Nuestra Señora de la Gracia, se encuentra acreditado con el libro de planillas llevado por el recurrente, en el que consignaba

la remuneración que pagaba a su personal religioso como consecuencia de las labores de docencia realizadas, conforme lo constatado por la Administración durante el procedimiento de fiscalización (folio 86 vuelta).

Que en ese orden de ideas, correspondía al recurrente efectuar la retención correspondiente y pagar el Impuesto a la Renta de quinta categoría que afectaba a las remuneraciones que abonó a su personal religioso durante los meses de enero a diciembre de 1998, por concepto del dictado de clases de acuerdo con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 71 de la Ley.

Que con mayor razón dicha retención debía efectuarse respecto del personal no religioso, sujetos ajenos al ámbito regulatorio del Acuerdo de la Santa Sede (Resolución 9040-4-2004, 2004).

Si bien consideramos que la cuestión de fondo es muy discutible, la posición actual del Tribunal Fiscal en cuanto a las asignaciones personales entregadas a los miembros de la Iglesia católica que laboran en los centros educativos pertenecientes a sus órdenes religiosas es la siguiente: constituyen rentas de quinta categoría. La *ratio* del concordato pues queda así delimitada en cuanto a dichas asignaciones.

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Como conclusiones al presente trabajo, señalamos las siguientes:

- Si bien el artículo 50 de la Constitución Política de 1993 reconoce la importancia que la Iglesia católica ha representado y representa para el Perú desde el punto de vista cultural, histórico y moral, también respeta a las demás confesiones religiosas y permite el establecimiento de formas de colaboración con estas. Esto guarda armonía con lo señalado en el artículo 3 inciso 3) de la Constitución que hace referencia al principio de libertad de conciencia y religión, así como al reconocimiento del ejercicio público y libre de todas las confesiones.
- La LLR señala que el Estado reconoce la diversidad de entidades religiosas. En igualdad de condiciones, gozan de los mismos derechos, obligaciones y beneficios. Se establece pues que aquellas reciben el mismo tratamiento jurídico sin discriminación de ninguna clase. Por otra parte, los términos **identidades religiosas** y **confesiones** tienen un significado similar.
- Las entidades religiosas gozan de las donaciones y beneficios tributarios existentes

siempre que cumplan con los requisitos previstos para ello en el ordenamiento jurídico nacional.

- Las sociedades o instituciones religiosas están exoneradas del impuesto a la renta si destinan sus rentas a la realización de sus fines específicos en el país, los cuales están señalados en sus estatuto o normas fundacionales. Además, todas las entidades religiosas pueden gozar de la exoneración del impuesto a la renta. Como único requisito de fondo se establece la destinación de las rentas de la entidad religiosa al cumplimiento de sus fines, pues si las rentas de la entidad religiosa no se destinan a sus fines en el país, ello acarreará la pérdida del beneficio de exoneración.
- La única obligación formal de estas entidades es solicitar su inscripción en la Sunat, la cual es constitutiva y no declarativa del derecho de exención. Al constituirse como un condicionante de la exoneración, posee un carácter violatorio del principio de legalidad o de reserva de la ley señalado en el artículo 74 de la Constitución.
- Determinadas situaciones contenidas en el impuesto general a las ventas así como diversos tributos municipales exoneran a las entidades religiosas del pago de tales tributos.
- Históricamente, desde la época del virreinato hasta la actualidad, la Iglesia católica ha desempeñado y desempeña un rol social fundamental colaborando con el Estado peruano en su objetivo fundamental de alcanzar el bien común de la sociedad civil. Toda esta actividad social constituye la razón principal por la que el Estado peruano reconoce la importante labor de la Iglesia católica. Ello ha merecido el otorgamiento a la Iglesia de beneficios tributarios de exoneración en diversos tributos, aunque aquel beneficio también ha sido otorgado a las demás entidades religiosas de forma que se cumple el principio de igualdad reconocido en el artículo 74 de la Constitución.
- El concordato suscrito con la Santa Sede en 1980 constituye el fundamento jurídico de una relación de colaboración de la Iglesia católica de más de tres siglos a favor del Perú. Dicho concordato significó tres aspectos relevantes de trascendencia histórica para el Perú: (i) el cambio sustancial del estatus jurídico de la Iglesia católica en el Perú, que no

implicó el abandono de los derechos y obligaciones del régimen anterior; (ii) la formalización de un hecho aceptado por la práctica jurídica; (iii) y, finalmente, el reconocimiento constitucional del acuerdo suscrito por un instrumento jurídico internacional.

- El artículo X del acuerdo consagra el derecho de la Iglesia católica a mantener el tratamiento de exoneración en materia tributaria que ya le había sido otorgado desde el pasado, de manera que no se creó ninguna nueva modalidad de exención tributaria. El objetivo del acuerdo es, entonces, mantener las exenciones existentes a la fecha de suscripción, de allí que el Tribunal Fiscal haya concluido que en la creación de nuevas exenciones no se garantice la inalterabilidad del régimen tributario, ni el cambio de alícuotas o formas de cálculo de la base imponible.
- Finalmente, con respecto a las asignaciones personales pagadas a los sacerdotes y religiosos católicos por el dictado de clases en centros educativos católicos, consideramos que el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución 9050-5-2004, estableció una interpretación muy restrictiva del artículo VIII así como del artículo XIX del concordato, los cuales establecen la posibilidad de que la Iglesia católica establezca centros educativos particulares en el Perú. Así, un centro educativo perteneciente a una orden religiosa de la Iglesia católica debería ser considerado como otra obra producto de la actividad religiosa de dicha orden y no debería diferenciarse lo relacionado al centro educativo católico del patrimonio de la misma orden. Sin embargo, al considerar que la actividad educativa de una orden religiosa en el Perú no forma parte de sus fines, el Tribunal Fiscal incurre en un error toda vez, de acuerdo a sus estatutos, existen órdenes religiosas cuyos fines pueden incorporar la educación, salud o el cuidado de enfermos, ancianos o de niños, sin limitarse a los ritos religiosos. Por esto, discrepamos de considerar como gravables a las retribuciones abonadas a los sacerdotes miembros de una orden religiosa por la prestación de servicios de docencia. 🏠

REFERENCIAS

Alva Matteuci, M. (2003). ¿Está obligada la Iglesia Católica a pagar Tributos Municipales? *Análisis Tributario* 182, (1), pp. 16-20. AELE: Lima.

(12 de julio de 2010). La incidencia tributaria respecto a la iglesia católica: ¿Qué beneficios

- le otorga el Concordato suscrito con la Santa Sede? [Entrada de Blog]. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/tag/concordato/>.
- Cabanellas de Torres, G. (2012). *Diccionario Jurídico Elemental* (2da ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta.
- Concordato (1997). En *Diccionario Enciclopédico Ilustrado Nakal*. Lima: Distribuidora Navarrete.
- Díaz Muñoz, O. (2010). *El derecho constitucional de libertad religiosa del menor: Familia, Escuela y tratamientos médicos*. Tesis y Monografías en Derecho. Lima: Palestra Editores.
- Gutiérrez Corpozulia, A. (1981). *La iglesia que entendió el libertador Simón Bolívar*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Llaquet de Entrambasaguas, J. (noviembre de 2003). *Precedentes negociadores en la bula Praeclara inter beneficia (1875)*. Los concordatos, pasado y futuro. Almería: Actas del Simposio Internacional de Derecho Concordatario, pp. 447-451.
- López Alarcón, M. (2012). Confesiones y Entidades Religiosas. *Derecho Eclesiástico del Estado Español* (6ta ed.). Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra.
- Mosquera Monelos, S. (2011). *La cuestión religiosa en el Perú a propósito de la Ley No. 29635 de Libertad Religiosa*. Lima: Universidad de Piura.
- Rodríguez Ruiz, J. (2010). Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú. In *Crescendo*, vol. 1 (1), pp.137-152.
- Ruda Santolaria, J. (1995). *Los sujetos de Derecho Internacional – El caso de la Iglesia Católica y del Estado de la Ciudad del Vaticano*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Schoupe, J. P. (2007). *Derecho Patrimonial Canónico*. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [Perú]. Informe 001-2003-SUNAT/2B3000, de fecha 07 de enero de 2003.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [Perú]. Informe 227-2003-SUNAT/2B0000, de fecha 5 de agosto de 2003. Recuperado de sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2003/oficios/i2272003.htm.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [Perú]. Informe 076-2011-SUNAT, de fecha 17 de junio de 2011.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [Perú]. Informe 020-2012-SUNAT/4B0000, de fecha 19 de marzo de 2012.
- Weckmann, L. (1949). Las bulas alejandrinas de 1493 y la teoría política del papado medieval. *Estudio de la supremacía papal sobre islas. Introducción de Ernst H. Kantorowicz*, p. 1091-1493. Ciudad de México: Editorial Jus.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

- Alejandro VI. Breve *Inter caetera*, del 3 de mayo de 1493.
- Bula menor *Inter caetera*, del 4 de mayo de 1493.
- Bula menor *Eximae devotionis*, del 3 de mayo de 1493
- Bula *Dudum siquidem* del 26 de setiembre de 1493.
- Archivo General de Simancas. (1476). *Cédula del Patronato Real de Felipe II*. Barcelona: Ministerio de Cultura y Deporte.
- Constitución para la República del Perú [Const.] (1933) [Derogada]. Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/historico/quipu/constitu/1933.htm>.
- Constitución para la República del Perú [Const.] (1979) [Derogada]. Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1999/simplificacion/const/1979.htm>.
- Constitución para la República del Perú [Const.] (1993). Recuperado de http://spij.minjus.gob.pe/content/publicaciones_oficiales/img/Constitucion-Politica-2016.pdf.
- Concilio Vaticano II. Constitución pastoral *Gaudium et spes* sobre la Iglesia en el mundo actual. Recuperado de http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_const_19651207_gaudium-et-spes_sp.html.
- Convención de Viena. Convención sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969. Ratificada por el Perú el 14 de septiembre de 2000.
- Declaración *Dignitatis humanae*. El Derecho de la Persona y de las Comunidades a la Libertad

- Social y Civil en Materia Religiosa, del 7 de diciembre de 1965. Recuperado de http://www.vatican.va/archive/hist_councils/ii_vatican_council/documents/vat-ii_decl_19651207_dignitatis-humanae_sp.html.
- Decreto expidiendo el exequatur á las Letras Apostólicas de su santidad. Diario Oficial *El Peruano*, 27 de enero de 1880.
- Decreto de Urgencia 025. Decreto de Urgencia que modifica la Ley del Impuesto a la Renta, la Ley 30734, Ley que Establece el Derecho de las Personas Naturales a la Devolución Automática de los Impuestos Pagados o Retenidos en Exceso y el Decreto Legislativo 1372, Decreto Legislativo que Regula la Obligación de las Personas Jurídicas y/o Entes Jurídicos de Informar la Identificación de los Beneficiarios Finales. Diario Oficial *El Peruano*, 12 de diciembre de 2019.
- Decreto Ley 23147. Decreto que deroga el Decreto Dictatorial sobre el Patronato Nacional. Diario Oficial *El Peruano*, 16 de julio de 1980.
- Decreto Ley 23211. Acuerdo Suscrito por Santa Sede y el Estado. Diario Oficial *El Peruano*, 25 de julio de 1980.
- Decreto Legislativo 626. Confirman las Exoneraciones, Beneficios tributarios y franquicias a favor de la Iglesia Católica de conformidad al Acuerdo suscrito por el Perú y la Santa Sede. Diario Oficial *El Peruano*, 30 de noviembre de 1990.
- Decreto Supremo 168. Dicta normas sobre la inafectación del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo a los pasajes internacionales adquiridos por la Iglesia católica. Diario Oficial *El Peruano*, 29 de diciembre de 1994.
- Decreto Supremo 122. Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 15 de abril de 1999.
- Decreto Supremo 055. Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial *El Peruano*, 15 de abril de 1999.
- Decreto Supremo 014. Sustituye Artículo del Decreto Supremo 168-94-EF, Referido a la Inafectación del IGV a Pasajes Internacionales Adquiridos por la Iglesia Católica para sus Agentes Pastorales. Diario Oficial *El Peruano*, 28 de febrero de 2000.
- Decreto Supremo 156. Dicta Normas Sobre la Inafectación del Impuesto General a las Ventas (IGV) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) a los Pasajes Internacionales Adquiridos por la Iglesia Católica. Ley de Tributación Municipal. Diario Oficial *El Peruano*, 11 de noviembre de 2004.
- Decreto Supremo 179. Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta. Diario Oficial *El Peruano*, 8 de diciembre de 2004.
- Decreto Supremo 130. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Diario Oficial *El Peruano*, 7 de octubre de 2005.
- Decreto Supremo 006. Reglamento de la Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial *El Peruano*, 19 de julio del 2016.
- Decreto Supremo 133. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial *El Peruano*, 5 de septiembre de 2018.
- Julio II. Bula *Universalis ecclesiae regiminis*, del 28 de julio de 1508.
- Ley Orgánica 7/1980 [España]. Ley de la Libertad Religiosa. Diario Oficial *El Peruano*, 24 de julio de 1980. Referencia: BOE-A-1980-15955.
- Ley 29635. Ley de Libertad Religiosa. Diario Oficial *El Peruano*, 21 de diciembre de 2010.
- Nunciatura Apostólica del Perú (5 de agosto de 2003). Nota de la Nunciatura Apostólica 2391.
- Tribunal Fiscal [Perú]. Resolución 4878-1-95, de fecha 28 de noviembre de 1995.
- Resolución 2400-4-96, de fecha 12 de noviembre de 1996.
- Resolución 7778-5-97, de fecha 9 de abril de 1997.
- Resolución 676-4-97, de fecha 24 de junio de 1997.
- Resolución 043-4-98, de fecha 13 de enero de 1998.
- Resolución 187-2-2001, de fecha 21 de febrero de 2001.
- Resolución 4851-2-2002, de fecha 22 de agosto de 2002.
- Resolución 05112-3-2004, de fecha 19 de julio de 2004.
- Resolución 9050-5-2004, de fecha 19 de noviembre de 2004.
- Resolución 00178-7-2010, de fecha 7 de enero de 2010.