

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Escuela de Posgrado



Límites constitucionales de Igualdad y Laicidad a los beneficios tributarios
de la Iglesia Católica en el Perú

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de Maestro en
Derecho Tributario que presenta:

Klever Antonio Espinoza Ratto

Asesor:

Juan Carlos Diaz Colchado

Lima, 2023

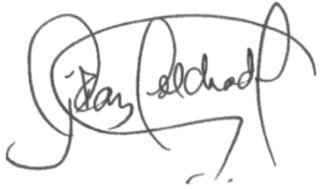
Informe de Similitud

Yo, DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado LÍMITES CONSTITUCIONALES DE IGUALDAD Y LAICIDAD A LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL PERÚ del autor ESPINOZA RATTO, KLEVER ANTONIO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 27%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 19/09/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 26 de septiembre de 2023.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS</u>	
DNI: 41168411	Firma 
ORCID: 0000-0001-5602-7673	

A mis padres y a mi hermano.
Klever Espinoza



Resumen

Se analiza la constitucionalidad de los beneficios tributarios que tiene la Iglesia Católica a partir de la interpretación del Concordato desde el año 2003 a través del intercambio de Notas diplomáticas entre la Santa Sede y el Estado peruano.

Consideramos que dichos actos han vulnerado el principio de laicidad y en consecuencia afectan el principio de igualdad tributaria.

Frente a ello, planteamos que los límites a los beneficios tributarios del Concordato, están en la Constitución y específicamente en los principios de igualdad tributaria y laicidad.

Así, es necesario entender que el principio de igualdad tributaria se evalúa en cada caso concreto y en función a las características y contexto de los sujetos o entidades que reciben un trato distinto. Para la Iglesia Católica y sus beneficios tributarios, corresponde que primero se evalúe si existen razones suficientes, conforme lo exige el principio de igualdad, que justifiquen un trato distinto, lo que solo puede analizarse en función al principio de laicidad cuando se trata de un trato diferente en asuntos de índole religiosa.

Se evidencia que los beneficios tributarios de la Iglesia Católica no fueron parte del propósito de la suscripción del Concordato y que solo a partir del año 2003, con el intercambio de las Notas diplomáticas, se genera jurisprudencia y elementos que permitan construir el sustento legal para una interpretación favorable a la Iglesia Católica.

Finalmente, consideramos necesaria la búsqueda de fórmulas, en el marco legal vigente y las reglas del Derecho Internacional, para corregir la situación actual.

Palabras clave: Concordato, beneficios tributarios, igualdad, laicidad.

ÍNDICE

Resumen	1
Índice	3
Capítulo I:	5
1.1 Plan de trabajo	5
1.1.1 Tema y problema	5
1.1.2 Hipótesis	6
1.1.3 Objetivos	8
1.1.4 Enfoque metodológico	9
1.2 Estado del arte	10
1.2.1 Introducción	10
1.2.2 Los beneficios tributarios del Concordato suscrito entre el Perú y la Santa sede	
1.2.2.1. Origen del Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú	11
1.2.2.2. Los aspectos relevantes del Concordato y la tributación	14
1.2.2.3. Beneficios tributarios vigentes hasta la firma del Concordato	17
1.3 Aplicación del Concordato del Perú	20
1.3.1 La Constitución de 1979 y la Constitución de 1993	20
1.3.2 Contenido del Concordato sobre beneficios tributarios	24
1.3.3 Interpretación	25
1.3.4 Pronunciamientos administrativos	26
1.4 Los límites al Concordato	28
1.4.1 El Concordato en el derecho peruano	29
1.4.1.1 Elementos para la interpretación del Concordato	30

1.4.2 Principio de Igualdad: naturaleza y ámbitos de aplicación	32
1.4.3 Principio de Laicidad: naturaleza, ámbitos de protección y sus efectos	35
Capítulo II: Problema de Investigación	41
2.1 Introducción	42
2.2 Enfoques metodológicos	42
2.3 Muestra elegida	42
2.3.1. Intercambio de notas diplomáticas para la interpretación del Concordato	48
2.3.2. La posición del Ministerio de Relaciones Exteriores	48
2.3.3. Jurisprudencia de observancia obligatoria en materia tributaria	50
2.3.4. Revisión de experiencias comparadas: EEUU y España	53
Capítulo III: Discusión y conclusiones	55
3.1 El conflicto de los beneficios tributarios del Concordato con los principios de Laicidad e Igualdad	55
3.2 El contenido económico del principio de Laicidad	59
3.3 Un paraíso fiscal para la Iglesia Católica	61
3.4 Salir de la crisis o renegociar el Concordato	63
3.5 Conclusiones	64
Bibliografía	68

Capítulo I

1.1 Plan de Trabajo

1.1.1 Tema y problema

El tema que se analiza trata sobre los límites constitucionales a los beneficios tributarios que tiene la Iglesia Católica a partir del Concordato suscrito entre la Santa Sede y el Estado Peruano en 1980.

Al respecto, corresponde revisar si se observan los principios constitucionales de laicidad e igualdad en materia tributaria en la aplicación a entidades o actividades de la Iglesia Católica de los principales tributos vigentes y que se mantienen desde la firma del Concordato. En especial se analiza el rol que cumple el Estado peruano como garante de los principios de laicidad e igualdad.

Se analiza también el cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre los principales tributos que tienen incidencia en actividades o situaciones en las que se encuentra la Iglesia católica, como es el caso del Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas, Impuesto Predial y Arbitrios, y en especial en el caso de las actividades empresariales de la Iglesia Católica, tomando en consideración que otras entidades religiosas o particulares, en similar situación, tienen un tratamiento distinto conforme con la naturaleza de cada tributo.

Ello en la medida que estamos ante una situación de conflicto constante entre los principios de laicidad e igualdad del Estado frente a los beneficios tributarios que en la práctica se reconocen a la Iglesia Católica para todo tipo de actividades económicas que realice. Por tal motivo resulta importante analizar el contenido del principio de laicidad como principal garantía de que la actuación de los diferentes entes del Estado haya sido imparcial, resolviendo las controversias tributarias y de interpretación que se han

suscitado hasta la actualidad de dicha manera. Y principalmente, se debe verificar que dicha interpretación también garantice su imparcialidad.

Consideramos que, actualmente, la interpretación del Concordato permite que instituciones que son reconocidas como partes o conformantes de la Iglesia Católica puedan realizar actividad empresarial sin cumplir ninguna obligación tributaria, sustancial o formal, como ocurre con el Impuesto a la Renta o los demás tributos mencionados, sobre las cuales le correspondería observar a cualquier entidad que manifieste capacidad contributiva a partir de su actividad empresarial, como sucede cuando estamos ante la “titularidad de un patrimonio, percepción de una renta, consumo de bienes y tráfico o circulación de riqueza” (Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado, 2017, p. 123).

Es precisamente esta situación la que debiera ser revisada exhaustivamente a fin de verificar si (i) el uso de los beneficios tributarios de la Iglesia Católica están afectando el principio de laicidad del Estado; (ii) el Estado peruano observa el principio de igualdad en materia tributaria cuando ejerce su potestad tributaria frente a las actividades empresariales de la Iglesia Católica; (iii) si se abre una brecha para la discriminación de otras confesiones religiosas; y, (iv) se haya creado un paraíso fiscal para las operaciones empresariales de la Iglesia Católica y la realización de actos ilícitos derivados de ello.

1.1.2 Hipótesis

El texto del Concordato recoge una serie de acuerdos que permiten la transición de la Iglesia Católica del papel que tenía en el Estado Peruano, hasta el año 1979, hacia el Estado laico a que se refiere la Constitución del mismo año, y, en ese sentido, implica también diversas concesiones por ambas partes, lo que incluye no afectar con impuestos de ningún tipo a la Iglesia Católica, sin que exista una explicación de los motivos para adoptar dicha fórmula normativa.

Sin embargo, lo anterior no puede implicar que se haya previsto que la Iglesia Católica cuente con una protección especial para realizar cualquier tipo de actividades

económicas sin estar gravadas, inclusive si exceden la propia naturaleza de las actividades que se encuentran en la naturaleza de la Iglesia Católica o lo que debemos entender por tales, según sus propias reglas.

Consideramos que el sentido de no gravar tributariamente a la Iglesia Católica obedece al hecho de que se trata de una institución cuya naturaleza no es la realización de actividades económicas que la pudiesen afectar económicamente.

Nuestra hipótesis es que el Concordato no fue concebido para que la Iglesia Católica pudiese realizar actividades empresariales, generar ganancias y emplearlas en actividades ajenas a sus fines propios, sin tener que cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes, en especial el pago de impuestos que gravan la generación de rentas o incremento de patrimonios. Y ello debe evaluarse en función a los principios de laicidad del Estado y de igualdad en materia tributaria recogidos en los artículos 50 y 74 de la Constitución de 1993.

Lo contrario implicaría que el Perú haya previsto la creación de una regulación especial para el incentivo de actividades empresariales por parte de la Iglesia Católica, como si se tratara de un paraíso fiscal para dicha institución, sin que sea relevante el destino de la riqueza o patrimonio generados.

El tema que analizamos no fue materia de discusión durante la vigencia de la Constitución de 1979, ni a lo largo de los primeros años de vigencia de la Constitución de 1993, porque la Iglesia Católica no realizaba actividad empresarial generadora de ingresos o protagonizaba situaciones de incrementos patrimoniales, del mismo modo que lo hace una entidad lucrativa.

El problema que analizamos ha ocurrido recientemente en los últimos años, a partir de la incursión de entidades reconocidas como parte de la Iglesia Católica en actividades netamente empresariales, como ocurre con los cementerios privados, colegios y universidades privadas, actividades inmobiliarias y de inversiones, principalmente, por un

lado; y, por el otro, que es el tema de estudio del presente trabajo, diversos pronunciamientos de autoridades tributarias, judiciales, del ejecutivo y legislativo, que generan condiciones para que la Iglesia Católica obtenga los beneficios tributarios que solo son posibles con una interpretación parcializada del Concordato, como pasamos a demostrar. Ello, debido a la inobservancia de los principios de laicidad, igualdad tributaria, capacidad contributiva y generalidad de la potestad tributaria del Estado, al momento de resolver sobre todas estas cuestiones en conjunto y de manera sistemática.

1.1.3 Objetivos

Objetivo principal

Demostrar que el Concordato viene siendo aplicado en temas tributarios sobre la base de interpretaciones y pronunciamientos del Estado, a través de diferentes entidades que lo conforman, sin respetar los principios de laicidad del Estado e igualdad tributaria al momento de interpretar el Concordato.

Objetivos secundarios

- a) Establecer las reglas que deben observarse necesariamente para la interpretación y aplicación correcta de las normas contenidas en el Concordato.
- b) Evidenciar la inobservancia del principio de laicidad del Estado en el ejercicio de la facultad de interpretación del principio de igualdad tributaria respecto del Concordato.
- c) Demostrar que la interpretación que han tomado como válida el Estado a través del Ministerio de Relaciones Exteriores y el Estado Vaticano a través de la Nunciatura Apostólica, no es la correcta precisamente porque no se toma en cuenta el principio de laicidad.
- d) Sustentar que la inafectación absoluta de impuestos a la Iglesia Católica sin control del destino posterior de los ingresos generados, representa un trato diferenciado que no se justifica y que inclusive genera afectación a otras entidades religiosas que no cuentan

con el mismo beneficio, siendo más grave la situación en tanto el Estado peruano se rige por el principio de laicidad.

1.1.4 Enfoque metodológico

Las áreas de investigación abarcan el Derecho Tributario, el Derecho Constitucional y el Derecho Internacional Público, así como aspectos vinculados a la aplicación de las normas jurídicas en general.

En la medida que se analiza el tratamiento que corresponde aplicar a los beneficios tributarios que recibe la Iglesia Católica respecto del Impuesto a la Renta, Impuesto Predial y Arbitrios, por aplicación del Concordato, surge la necesidad de evaluar desde el derecho tributario y el derecho constitucional, principalmente, las reglas que permiten el correcto ejercicio de la potestad tributaria, que incluye la posibilidad de otorgar inmunidad tributaria o limitar la referida potestad mediante exoneraciones o inafectaciones a determinados sujetos o situaciones.

En concreto, partimos desde el Derecho Tributario por cuanto los beneficios que se analizan son los tributarios y es importante desarrollar y distinguir el principio de igualdad tributaria, contenido en el artículo 74 de la Constitución de 1993. A su vez, esto nos permitirá establecer la manera en que debe entenderse dicho principio y cómo debe conciliarse con otras normas de contenido tributario que se encuentran en Tratados, como ocurre con el Concordato.

De su lado, el Derecho Constitucional también es de suma importancia por cuanto nuestro ordenamiento se rige en función a los valores, principios y normas contenidos en dicha norma, siendo un elemento fundamental la regulación sobre la potestad tributaria del Estado. Entonces, corresponde que el análisis de la validez de las interpretaciones del Concordato se encuentre justificado y acorde con las normas previstas en la Constitución.

Por ello, cualquier tratamiento distinto que reciben la Iglesia Católica y otras instituciones religiosas, debe ocurrir siempre y cuando se observen las normas y principios recogidos en la Constitución y según la valoración que corresponda efectuarse según el tema o situación particular de que se trate.

Para efectos de nuestro análisis, partimos del principio de laicidad recogido en el artículo 50 de la Constitución y desarrollado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, y de la distinción entre la igualdad a que se refiere el artículo 2.2 de la Constitución, como derecho fundamental de la persona y el principio de igualdad tributaria recogida en el artículo 74 de la Constitución, como principios vinculados y protegidos conjuntamente. Asimismo, consideramos que este último principio debe ser necesariamente aplicado y entendido en función criterios de capacidad contributiva y generalidad que sustentan a los tributos.

Finalmente, emplearemos los métodos jurisprudencial y comparado, considerando también que cualquier interpretación deberá realizarse observando los demás principios que resulten pertinentes para alcanzar el valor de la justicia. Conforme a ello, en el caso concreto de la interpretación del Concordato, por encontrarse el elemento religioso como central en la discusión, corresponde que se observe el principio de laicidad en la actuación del Estado, en todos sus niveles.

1.2 Estado del Arte

1.2.1 Introducción

A partir de la suscripción del Convenio entre la Santa Sede y la República del Perú, del 19 de julio de 1980, se abre la posibilidad para que surjan excesos en la aplicación de lo señalado en el artículo 10° del referido Convenio. En concreto, se han generado dudas acerca del alcance del beneficio tributario contenido en dicha norma. Es importante subrayar que esas dudas y riesgos surgen a partir de casos concretos en los que se ha denunciado el aprovechamiento de los beneficios tributarios por instituciones reconocidas

como partes o conformantes de la Iglesia Católica a fin de implementar negocios y otras actividades económicas sin gravar sus operaciones y con la posibilidad de estar fuera del control de las autoridades, afectando el principio de laicidad del Estado y el de igualdad tributaria, así como el principio de igualdad del artículo 2 de la Constitución.

En el presente trabajo nos limitaremos al análisis de los límites constitucionales que tiene el Estado frente a los beneficios tributarios contenidos en el artículo 10° del Concordato, los cuales permiten que la Iglesia Católica no se encuentre sujeta a los tributos vigentes en la actualidad y que gravan la actividad económica en general, es decir el Impuesto a la Renta, Impuesto Predial y Arbitrios, los que suelen aplicarse a las actividades que evidencian capacidad contributiva y que no afectan a la Iglesia Católica, sus instituciones y otras entidades relacionadas, a pesar de que dicha institución, cuando realiza actividades económicas, cuenta con patrimonio, genera rentas y además consume servicios vinculados a la posesión o explotación de sus inmuebles.

Es de especial interés establecer los límites que existen en la legislación actual para la aplicación de lo recogido en la norma 10° del Convenio, por cuanto consideramos que cabe la posibilidad que una interpretación inadecuada permita que cualquier institución vinculada a la Iglesia Católica, se ampare en los beneficios tributarios de dicha norma y así deje de pagar el Impuesto a la Renta, Impuesto Predial y Arbitrios, con el perjuicio económico que ello representa en la recaudación y en la aplicación del principio de laicidad y el de igualdad.

Precisamente lo anterior se verá reflejado en actuaciones parcializadas del Estado peruano a través de opiniones emitidas en informes de los ministerios de Relaciones Exteriores, de Justicia y de la propia Administración Tributaria, que abren la posibilidad a tener un paraíso fiscal a favor de la Iglesia Católica.

En ese sentido, somos de la opinión que los beneficios o el tratamiento especial tributario contenidos en el artículo 10° del Convenio, deben interpretarse de manera

restrictiva a favor de la Iglesia Católica y sus instituciones vinculadas o conformantes, mas aun si ello implica un trato diferenciado a favor de dicha entidad.

Además, debe tomarse especial interés por parte de las autoridades tributarias en verificar que los aspectos no gravados por los tributos que resultarían aplicables en otras circunstancias, como ocurre con la renta no gravada, se destine a los fines específicos de las instituciones conformantes de la Iglesia Católica y no a otros distintos o ajenos, lo que puede verificarse en cada caso concreto, con el análisis de la actuación de los agentes que hacen uso del beneficio tributario, sus inversiones y el análisis de los recursos obtenidos, lo que implica también analizar si se vinculan con sus fines específicos no lucrativos.

1.2.2 Los beneficios tributarios del Concordato suscrito entre el Perú y la Santa Sede

1.2.2.1 Origen del Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú

El Acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú fue suscrito el 19 de julio de 1980 bajo el mandato del gobierno militar del General del Ejército Peruano Francisco Morales Bermúdez.

Este Acuerdo, denominado también Concordato, fue suscrito de manera paralela a la transición del gobierno militar hacia la entrega del poder a los civiles. En ese contexto, cabe mencionar que el gobierno militar de aquél entonces convocó a una Asamblea Constituyente (1978-1979) a efectos que se elabore una nueva Constitución.

Al respecto, como lo hace notar Abad Yupanqui (2008, p.171), la Constitución de 1979 fijó en su artículo 86, la manera en que se relacionan el Estado y la Iglesia Católica, la cual se da “dentro de un régimen de independencia y autonomía”, en el cual “el Estado reconoce a la Iglesia católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú” y “le presta su colaboración”. Menciona también el autor que la Constitución de 1979, sobre la interacción con otras religiones, señalaba que se pueden

“establecer formas de colaboración con otras confesiones”.

Para Abad, de acuerdo con el texto recogido en la Constitución se establece una distancia entre el Estado y la Iglesia y se elimina el patronato, contemplando eso si “una mención especial a la Iglesia Católica”.

Entonces, a partir del Concordato y la nueva Constitución de 1979, se establece una regulación que reconoce el papel de la Iglesia Católica y que a su vez admite la colaboración con otras confesiones. Es decir, el Estado deja de reconocer únicamente a la Iglesia Católica, sino que admite otras religiones y señala que la interacción es una de colaboración. Se reconoce de esa manera la laicidad del Estado Peruano, sin perjuicio de la interacción que se puede mantener con la Iglesia Católica.

Es importante destacar que la firma del Concordato no sólo significa el establecimiento de reglas especiales contenidas en dicho documento, sino que además representa el fin de una situación e interacción que venía desde el inicio de la República y ello implica, principalmente, que el Estado renuncia al Patronato, por medio del cual se le permitía elegir a las autoridades de la Iglesia en territorio peruano, a cambio de mantener ciertos privilegios.

Entonces, es innegable que los privilegios recogidos en el Concordato tienen un origen histórico y consecuente con el desarrollo social y dinámico del Estado republicano. Así, según Abad Yupanqui, citando a Carpio Sardón (2008, p. 174), con el Concordato, la Iglesia Católica logra una serie de beneficios únicos en comparación con otras confesiones.

Continúa Abad, también citando a Carpio Sardón (2008, p.174), que a través del Concordato se obtuvo una meta que la Iglesia Católica perseguía “desde que el Perú nació como República”. En consecuencia, se generan cuestionamientos por los privilegios logrados únicamente para una determinada religión.

Para efectos de nuestro análisis, tenemos que el artículo 10° del Concordato establece que: “La Iglesia Católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes”.

En dicho contexto se encontraban vigentes el Decreto Supremo N° 287-68-HC, que regulaba el Impuesto a la Renta y su Reglamento, aprobado por el Decreto Supremo N° 15-69-HC, que exoneraban del impuesto a las rentas propias de la Iglesia Católica, como detallamos más adelante, y a su vez exoneraba del Impuesto Predial y de los Arbitrios a las propiedades de la Iglesia.

Lo anterior es importante para determinar los alcances del beneficio tributario en función a dichas normas y si cabe la posibilidad que tales beneficios se extendieran sin limitación alguna a lo largo del tiempo.

Asimismo, no debemos perder de vista la forma correcta en que deben interpretarse los beneficios antes señalados, tomando en cuenta el contexto en el que se originaron, las voluntades recogidas y el instrumento empleado.

Es relevante mencionar también que para nuestro análisis no hemos podido identificar pronunciamientos expresos por parte del Estado a favor o en contra de los beneficios tributarios recogidos como tales en el artículo 10° del Concordato, salvo las actuaciones, desde el año 2003, que tienden a construir una interpretación, sin tener presentes los principios de laicidad y de igualdad, con un claro enfoque en beneficio de la Iglesia Católica, como se verá más adelante. Por otro lado, según lo que se puede verificar del texto de los demás concordatos suscritos por la Iglesia Católica y que se encuentran vigentes según información proporcionada por su página web, ninguno mantiene un beneficio tributario semejante al que existe en el Perú¹.

¹ La lista de Concordatos y sus textos completos puede encontrarse en el siguiente enlace:
https://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/index_concordati-accordi_sp.htm

1.2.2.2 Los aspectos relevantes del Concordato y la tributación: origen de las prerrogativas y beneficios

Conforme a lo antes expuesto, tenemos que el Concordato recoge una serie de beneficios que históricamente mantenía la Iglesia Católica. Estos beneficios se vinculan principalmente con (i) lograr un sistema de subvenciones por parte del Estado peruano, (ii) que la Iglesia Católica continúe gozando de los beneficios tributarios vigentes al momento de la firma del Concordato, (iii) que se garantice el vicariato castrense y (iv) que se sigan nombrando profesores de religión católica en los colegios públicos.

Asimismo, con el Concordato se reconoce a la Iglesia Católica como persona jurídica de carácter público, con plena capacidad y libertad para la adquisición y disposición de bienes, así como para recibir ayudas del exterior. Ello además es acorde con lo señalado en el artículo 1° del Concordato, donde se deja establecida la independencia de los asuntos propios de la Iglesia Católica, fuera del ámbito de competencias del Estado peruano.

Sin embargo, y de acuerdo con algunos autores, como ocurre con lo manifestado por MOSQUERA, tenemos que la Iglesia Católica ha desempeñado un papel preponderante en el desarrollo del Estado peruano, motivo por el cual consideran que existe una deuda histórica a favor de esta y que puede resarcirse a través del establecimiento de beneficios tributarios y subvenciones, que resultan operando como financiamiento de la Iglesia Católica (2005, p.20).

En concordancia con la posición antes indicada, con la cual no estamos de acuerdo, podemos citar a SOUTO, quien sostiene que: “(...) el sistema de dotación presupuestaria fue en su momento actualizado en el Concordato entre España y la Santa Sede de 1953, y se mantiene en los actuales acuerdos de 1979, y corresponde con la partida presupuestaria

de culto y clero, prevista ya en el Concordato de 1851, como indemnización de las desamortizaciones de bienes eclesiásticos realizadas durante el siglo XIX.”

Tomando en cuenta lo antes referido, corresponde añadir que dichas afirmaciones no pueden extrapolarse a todos los países donde la Iglesia Católica haya tenido presencia desde etapas muy tempranas de su formación, porque precisamente el rol que han desempeñado en cada caso concreto no permite afirmar que se hayan generado deudas históricas pasibles de resarcimientos a través de beneficios tributarios u otro tipo de subvenciones.

Ahora bien, regresando a lo que ocurre en nuestro caso, el Estado reconoce subvenciones a favor de la Iglesia Católica como resultado de la firma del Concordato, sin que se señale de manera explícita la motivación u origen de tales concesiones. Asimismo, como bien añade MOSQUERA, no se trata únicamente de las subvenciones, sino también de otros beneficios y financiación indirecta, como la recogida en el artículo 10º del Concordato (2005, p.21), los cuales, debemos advertir, no representan la creación de nuevos beneficios, sino su consagración a nivel de Tratado, quitándoles un límite de temporalidad en su vigencia.

En esa línea, surge otro aspecto que debe atenderse acerca de la forma en que debe interpretarse el contenido del artículo 10º del Concordato, referido a la justificación histórica de los beneficios allí contenidos. Esa justificación, que desde nuestro punto de vista no tiene ninguna medición que la sustente, pretendería hacernos asumir que mediante beneficios tributarios se compensaría económicamente a la Iglesia Católica por las “desamortizaciones de bienes eclesiásticos realizadas durante el siglo XIX”, sin señalar el monto que debe compensarse, plazo e intereses aplicables, si fuera el caso. Sin perder de vista, como acabamos de desarrollar, que ello dependerá de cada caso en concreto, según se trate de uno u otro país con el que haya interactuado la Iglesia Católica.

De lo contrario, se habría comprometido un cheque en blanco a favor de la Iglesia Católica. Por lo difícil de dimensionar la supuesta deuda histórica antes mencionada, no

nos detendremos a analizar ese planteamiento. Sin embargo, debe anotarse que dicha posición no tiene cabida en un sistema que recoja y proteja los principios de laicidad e igualdad porque implicaría establecer una situación más favorable para una determinada entidad religiosa, como si se adoptara una confesión por parte del Estado.

1.2.2.3 Beneficios tributarios vigentes hasta la firma del Concordato de 1980

A fin de entender mejor el impacto del Concordato es necesario tener en cuenta la situación de la Iglesia Católica en relación con los principales tributos vigentes al momento de su suscripción, los cuales pasan a ser reconocidos a nivel de un tratado internacional.

a. Respecto del Impuesto a la Renta:

El beneficio que se encontraba vigente al momento de la firma del Concordato, referido al Impuesto a la Renta, contemplaba que se mantenían exentas de dicho impuesto “las rentas de asociaciones o instituciones religiosas, tales como conventos, monasterios, seminarios, órdenes y congregaciones”.

Es decir, para el legislador, eran formas o modalidades de rentas de asociaciones o instituciones religiosas: los conventos, monasterios, seminarios, órdenes y congregaciones. No se hacía referencia a ningún tipo de actividad generadora de recursos económicos que sea distinta a esas manifestaciones ligadas con el quehacer propio de la Iglesia Católica.

En el mismo sentido, tampoco se mencionaban o se regulaban los fines que pudiese darle la Iglesia Católica a dichas rentas luego de generadas y haber calificado como exentas. Sin embargo, creemos que, por su origen, las rentas exentas debieron estar destinadas a la realización de sus fines específicos en el país².

² De acuerdo con el inciso c) del artículo 18 del Decreto Supremo No. 287-68-HC, que regulaba el Impuesto a la Renta al momento de la suscripción del Concordato, estaban exentas de dicho impuesto las rentas de asociaciones o instituciones religiosas, tales como conventos, monasterios, seminarios, órdenes y congregaciones. Por su parte, el Reglamento en su artículo 10 estableció que las entidades a que se refieren

Es decir, y conforme planteamos, se justifica de alguna manera, la exoneración de las rentas destinadas a los fines propios de la Iglesia Católica. Sin embargo, ello no podía interpretarse como el incentivo tributario para que la Iglesia Católica y sus instituciones en el país, realicen actividades empresariales y generen renta que podría no usarse para sus fines, sino al desarrollo de otras operaciones adicionales y de lo más diversas.

Hasta aquí podemos identificar la siguiente estructura respecto de la exoneración del Impuesto a la Renta vinculada con la Iglesia Católica y vigente antes de la suscripción del Concordato. Esto es:

- (i) La exoneración alcanzaba a las rentas de asociaciones o instituciones religiosas, tales como conventos, monasterios, seminarios, órdenes y congregaciones, y no había obligación posterior de destinarlas a fines propios de la Iglesia Católica;
- (ii) Las rentas a las que alcanza el beneficio debieron originarse por actividades propias de la Iglesia Católica; y,
- (iii) Las demás rentas de la Iglesia Católica, que no se generan por sus actividades características, se encuentran exoneradas del Impuesto a la Renta, conforme a la regulación vigente para las demás entidades religiosas, siempre que se destinen a sus fines propios y ello está sujeto a control posterior por parte del Estado.

Es decir, podría darse el caso que la Iglesia Católica genere rentas por actividades propias a sus fines y también por actividades ajenas a su naturaleza y solo en este último caso se regula el uso de dichas rentas y el control posterior de las autoridades competentes, a fin de considerarlas exoneradas. Con ello, la Iglesia Católica tiene la capacidad y

los incisos b) y d) del artículo 18 del Decreto, para gozar de la exoneración prevista, era necesario inscribirse en el registro que al efecto llevara la Superintendencia

herramientas legales para diseñar y emplear mecanismos de reducción del impacto tributario sobre sus rentas, obteniendo una ventaja considerable frente a otras religiones o inclusive a terceros que realizan actividad empresarial. Es obligación de las autoridades tributarias velar porque ello no ocurra.

b. Respecto del Impuesto Predial

Al tiempo de la firma del Concordato se encontraba vigente el Impuesto al Patrimonio Predial No Empresarial, regulado por el Decreto Ley No. 19654 que señalaba que “(...) están exonerados del impuesto los predios de propiedad de entidades religiosas”.

Es decir, las propiedades inmuebles de la Iglesia Católica se encontraban exoneradas del Impuesto Predial por el solo hecho de pertenecerles, sin que existiera disposición alguna acerca del uso que se pudiese brindar a dichas propiedades.

Es sobre la base de dicha situación que, hasta la fecha, cuando alguna entidad pretende cobrar Impuesto Predial a la Iglesia Católica, se ve imposibilitada de hacerlo, incluso al margen del uso o destino que le brinde la Iglesia Católica a sus predios.

c. Sobre los Arbitrios

En el caso de los arbitrios, que son tributos que se pagan por los servicios públicos que reciben los contribuyentes, tenemos que a la fecha de la suscripción del Concordato, se encontraba vigente el Decreto Ley No. 22012 que disponía el mantenimiento de la exoneración de los arbitrios de limpieza pública y alumbrado público a favor de predios destinados, entre otros asuntos, a templos y conventos así como las dispuestas por convenios de excepción y privilegios diplomáticos.

Entonces, corresponde que únicamente se mantenga la exoneración respecto de los arbitrios del tipo limpieza pública y alumbrado público, de predios destinados a asuntos propios de la Iglesia Católica.

d. Sobre el Impuesto General a las Ventas

La Iglesia Católica no era sujeto alcanzado por los supuestos de hecho gravados por el Impuesto General a las Ventas vigente a la fecha de suscripción del Concordato.

Como se puede apreciar, hasta la suscripción del Concordato, la Iglesia Católica contaba con una serie de exoneraciones respecto de sus principales obligaciones tributarias. No contaba con un régimen de inmunidad y tampoco de inafectación, en los términos a los que se refiere Ruiz de Castilla (2017, pp. 136-145), según los cuales los primeros debían estar recogidos en la Constitución o en algún tratado internacional y los segundos en una norma que excluyera del ámbito de aplicación de los tributos al referido contribuyente.

Es importante hacer notar que la figura por la cual la Iglesia Católica no estaba obligada a tributar era la de exoneración, según la cual el contribuyente a pesar de encontrarse sujeto al tributo se decide en ejercicio de la potestad tributaria del Estado, liberarlo de manera temporal del cumplimiento de dicha obligación.

Ahora bien, a partir del Concordato se crea una figura particular de exoneraciones a las cuales se les reconoce en un tratado internacional que a su vez otorga carácter de permanente a las mismas. Por su parte, el Estado por medio del Ministerio de Relaciones Exteriores, califica a los citados beneficios como una inafectación³. No es materia de la presente investigación resolver la categoría correcta que corresponde a los beneficios tributarios recogidos en el artículo 10 del Concordato. Sin embargo, nos referiremos a los mismos como exoneraciones o inafectaciones permanentes, según se trate de poner de relevancia su origen o su aplicación frente a los principios de laicidad o igualdad tributaria.

³ En las denominadas Nota RE No. 6-0/4 y Nota RE No. 6-0/2 de los años 2003 y 2008 del Ministerio de Relaciones Exteriores indica que los beneficios tributarios recogidos en el Concordato son inafectaciones tributarias.

1.3 Aplicación del Concordato del Perú

1.3.1 Los aspectos tributarios de las Constituciones de 1979 y de 1993

En este punto es importante señalar que las normas relevantes para nuestro análisis se encuentran contenidas en la Constitución de 1993 y para una mejor contextualización

del Concordato, en menor medida en la Constitución de 1979 y las demás normas que regulan la aplicación de la potestad tributaria y el Impuesto a la Renta.

En ese sentido, es oportuno mencionar lo que disponía el artículo 139 de la Constitución de 1979, sobre los principios tributarios que se debían observar en el ejercicio de la potestad tributaria:

Artículo 139.- Sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación se rige por los principios de legalidad, **uniformidad, justicia**, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio **ni privilegio personal en materia tributaria**. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas, conforme a ley.

Entonces, tenemos que la Constitución de 1979, en su artículo 139, que regulaba la potestad tributaria, recogía, entre otros, el principio de uniformidad y la prohibición expresa de otorgar un privilegio personal en materia tributaria. Reglas que también nos permiten analizar si la aplicación del beneficio tributario previsto en el Concordato estuvo conforme a dicha Constitución hasta la vigente del año 1993.

Es importante mencionar que no existen pronunciamientos relevantes entre los años 1980 y 1993 sobre la aplicación del Concordato frente a las obligaciones tributarias de la Iglesia Católica, en comparación con las actuaciones de la Administración Tributaria del año 2003 y en adelante, las que motivan precisamente la interpretación que cuestionamos en el presente trabajo.

Ahora bien, a pesar de no haber encontrado documentos en los que especialistas o académicos pongan en tela de juicio la constitucionalidad del tratamiento tributario que recibía la Iglesia Católica gracias al Concordato, durante la vigencia del artículo antes mencionado, ello no implica que ambas normas no hayan coexistido en evidente contradicción, más aún si ya se habían establecido principios de uniformidad, justicia y la prohibición de otorgar beneficios personales en materia tributaria.

De otro lado, la Constitución de 1993, en su artículo 74, regula la potestad tributaria señalando:

Artículo 74°.- Los 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.

Tenemos entonces que en el caso de la Constitución de 1993, se recoge, entre otros, el principio de igualdad, recogido ya de manera expresa. Es decir, la potestad tributaria debe ejercerse de forma tal que se trate de manera similar a quienes se encuentren en una

misma situación y de manera distinta a quienes se encuentren en situaciones diferentes y que esa diferencia se encuentre plenamente justificada sin atentar contra los demás derechos contenidos en la Constitución, conforme también lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional.

Hasta este punto, consideramos que si bien las dos Constituciones (1979 y 1993) que han estado vigentes de manera paralela al Concordato (1980), recogen principios que fueron ampliándose y complementándose, como ocurre con el principio de igualdad, que subyace a ambas Constituciones. Entonces, la afectación al principio de igualdad siempre estuvo latente con la suscripción misma del Concordato, solo que se hace tangible a partir de las actuaciones del Estado en detrimento del principio de Laicidad, como lo veremos mas adelante.

A fin de graficar mejor lo antes indicado, resulta de utilidad el siguiente cuadro comparativo elaborado por Rubio Correa (1999, pp.405):

Constitución de 1979	Constitución de 1993
Legalidad	Reserva de Ley
Uniformidad	Igualdad
Justicia	
Publicidad	
Obligatoriedad	
Certeza	
Economía por recaudación	
No impuesto confiscatorio	No confiscatorio
	Respeto de derechos fundamentales

Luego, en el contexto actual, con la Constitución de 1993, el Código Tributario⁴, en la Norma VII del Título Preliminar, establece que toda exoneración, incentivo o beneficio

⁴ El Texto Único Ordenado del Código Tributario fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013EF.

tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años. Al respecto, es pertinente mencionar que el Tribunal Constitucional, en la Sentencia N° 042-2004-PI/TC, fundamento 13, señaló que: “(...) los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación (...)”.

Así, consideramos que lo dispuesto en el artículo 10° del Concordato debiera interpretarse y aplicarse en función al marco legal vigente para los beneficios tributarios en general.

Lo anterior no podría ser de otra manera porque el Concordato se incorpora a la legislación nacional. En esa línea, conforme lo señala Revilla Izquierdo (2013, p. 466), cuando se refiere a la naturaleza del acuerdo:

(...) no es otra que la de un tratado bilateral y por lo tanto bajo el alcance del artículo 50 de la Constitución y de toda disposición jurídica que concierne a la interpretación, acción de inconstitucionalidad (artículo 200, inc. 4 de la Constitución y artículo 100 del Código Procesal Constitucional) y denuncia de un tratado (artículo 57 de la Constitución), consideraciones con las que no podemos negar que goza de una especial resistencia al cambio (...)

Entonces, en primera instancia se debe reconocer que son las reglas del derecho internacional las que se emplean para interpretar el Concordato, pero una vez incorporadas algunos aspectos a la legislación nacional, corresponde también una interpretación armoniosa con el régimen legal vigente.

De modo complementario, corresponde aplicar las normas de menor jerarquía sin que estas contravengan las normas de rango constitucional. Y en ese sentido, somos de la opinión que la inafectación tributaria prevista en la norma 10° del Concordato, debe ser analizada en función a una lectura e interpretación sistemática y con un criterio teleológico.

1.3.2 Contenido del Concordato sobre la exoneración al Impuesto a la Renta

Como se indicó en líneas precedentes, no basta con que se trate de una institución de la Iglesia Católica reconocida como tal, sino que es necesario que las rentas que resultan exoneradas en aplicación del Concordato se destinen a los fines específicos de la Iglesia.

Entonces, ocurre que no cualquier institución vinculada a la Iglesia Católica podrá hacer uso de este beneficio. Sino que es necesario que sea reconocida como parte de la Iglesia Católica y que las rentas tengan un propósito relacionado con dicha institución. Sobre esto último, el Estado debe garantizar, en protección de los principios de laicidad e igualdad, un constante control del uso y destino de dichos recursos.

En la práctica puede ocurrir que entidades relacionadas a la Iglesia Católica únicamente busquen evitar el pago del Impuesto a la Renta, detentando dicha condición, más no correspondan al espíritu de la norma que busca financiar a la Iglesia en sus actividades propias a su naturaleza.

1.3.3 Interpretación del Concordato y sus beneficios tributarios

La interpretación del Concordato que proponemos es restrictiva, sistemática y sobre la base del criterio teleológico, por medio del cual la norma deberá observar los fines que se buscaban al momento de ser recogida e incorporada al marco normativo tributario.

En esa línea, es relevante evaluar la intención de las partes que suscribieron el Concordato, confirmar si ella fue la de establecer un marco jurídico de beneficios

tributarios para incentivar la actividad empresarial de la Iglesia Católica y las instituciones que la conforman, sin un control posterior inclusive. Asimismo, debemos analizar si las consecuencias de los beneficios tributarios establecidos con la suscripción del Concordato pueden mantenerse inalterables a pesar de las nuevas circunstancias que rodean la actividad empresarial de la Iglesia Católica.

En primer lugar, consideramos que las actividades de la Iglesia Católica, en todas sus manifestaciones de capacidad contributiva, implicaban que fuese considerada un sujeto obligado a tributar, y eso se evidencia por la necesidad que se expidiesen normas específicas de exoneración del Impuesto a la Renta, Impuesto Predial y Arbitrios, como hemos podido comprobar⁵.

Sin embargo, entre los años 2003 y 2014 se han dado una serie de actuaciones por parte del Estado, que orientan una interpretación del contenido del Concordato a favor de la Iglesia Católica. En función a ello, generan que el Tribunal Fiscal incorpore dichos criterios como sustento de una Resolución de Observancia Obligatoria.

Por su parte, de manera más grave aún, el Ministerio de Relaciones Exteriores, entidad conformante del Poder Ejecutivo, emite un informe interpretando el Concordato y señalando que es la interpretación que debe servir de consenso entre la Santa Sede y el Estado peruano.

En esa línea, hemos identificado que los órganos especializados en materia tributaria (SUNAT y el Tribunal Fiscal), estuvieron interpretando el Concordato respecto de los tributos analizados, de manera restrictiva en algunas ocasiones y ello generó que la Nunciatura Apostólica y el Estado peruano, mediante el Ministerio de Relaciones Exteriores, se cursaran una serie de comunicaciones, Notas diplomáticas, y se emitieran

⁵ Antes de la suscripción del Concordato, las normas que contemplaban la exoneración específica fueron el Decreto Supremo No. 287-68-HC y su Reglamento recogido por Decreto Supremo No. 15-69-HC, sobre el Impuesto a la Renta, el Decreto Ley No. 19654 y sus modificaciones para el caso del Impuesto Predial y Arbitrios.

informes acerca de lo que consideran la correcta interpretación de los beneficios tributarios del artículo 10 del Concordato.

Frente a ello, nos parece que la conducta del Estado contraviene el principio de laicidad y la interpretación asumida no se sustenta correctamente porque no se observan adecuadamente los principios de igualdad tributaria y de capacidad contributiva.

De otro lado, resulta pertinente analizar los diferentes pronunciamientos emitidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT y el Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa de asuntos tributarios, para

entender mejor que la interpretación del Concordato no era uniforme y no podía serlo porque debe observarse en cada caso concreto, si se respetan los principios mencionados.

1.3.4 Los pronunciamientos administrativos sobre los beneficios tributarios del Concordato

Con relación a los pronunciamientos administrativos, que nos parecen los de mayor relevancia para fijar posición sobre la correcta aplicación del contenido de los artículos 1, 8 y 10 del Concordato, vale la pena tomar en cuenta y a modo de muestra lo señalado por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 2400-4-96 y N° 08780-5-2016 y lo señalado por la SUNAT- en el Informe N° 076-2011-SUNAT.

Cabe anotar que la SUNAT es la entidad encargada de administrar, recaudar, fiscalizar y sancionar en materia tributaria, lo que incluye el Impuesto a la Renta. Por su parte, el Tribunal Fiscal es el órgano del Ministerio de Economía y Finanzas, que resuelve en última instancia administrativa las controversias relativas al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el caso de la Resolución N° 2400-4-96 resulta relevante el hecho de que el

Tribunal Fiscal reconoce el carácter de permanencia del régimen recogido en el Concordato. Como bien anota ALVA MATEUCCI (2010, pp. 13), el Tribunal Fiscal pone de manifiesto todas las características que rodean a los beneficios tributarios del Concordato, “(...) es decir, se establece un régimen de permanencia de los beneficios, exoneraciones y franquicias vigentes a la fecha de suscripción del mismo”. Además, nos muestra que el Tribunal Fiscal también menciona que “Al existir una exoneración que se busca prolongar en el tiempo, lo que está sucediendo en la práctica es que el Concordato le otorga el carácter de inmunidad tributaria, ello dado el grado Constitucional que ostentan los tratados internacionales”.

Entonces, para el Tribunal Fiscal, a partir del Concordato, es posible que las exoneraciones que tenía la Iglesia Católica ya no cuenten con un límite temporal y en una interpretación sin precedentes, tengan rango de inmunidad tributaria.

Al respecto, consideramos que la manera adecuada de interpretar lo dispuesto por el Tribunal Fiscal implica reconocer, por un lado, que a nivel de Tratado se cambia el plazo de las exoneraciones, el que se mantendrá en tanto se mantenga el Concordato, y, por otro lado, la naturaleza de las exoneraciones sigue sujeta a las reglas y principios aplicables para la potestad tributaria del Estado peruano.

Por su parte, es útil lo recogido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08780-52016 por cuanto nos permite confirmar que los beneficios recogidos en el Concordato, según interpretan los órganos administrativos, es respecto a las actividades de la Iglesia Católica que le son propias, las mismas que no pueden ser otras, como las de naturaleza comercial, financiera, empresarial, por citar algunos supuestos. Asimismo, esta jurisprudencia de observancia obligatoria resulta de utilidad porque nos permite analizar los pronunciamientos del Ministerio de Relaciones Exteriores y del Ministerio de Justicia, que evidencian la ausencia de un necesario análisis sobre los límites constitucionales que deben tomarse en cuenta al aplicar normas tributarias respecto de una entidad religiosa, que ocurre precisamente con los principios de laicidad e igualdad.

Asimismo, consideramos de relevancia para nuestro análisis, lo desarrollado en el Informe de SUNAT N° 076-2011, que señala sobre el beneficio tributario del Concordato “(...) debe aclararse que la misma está referida a las rentas que provengan de las actividades, funciones y fines no propios que realicen la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integren. En este caso, tales rentas están exoneradas del Impuesto a la Renta, siempre que se destinen a la realización de sus fines específicos en el país.”

Es decir, inclusive si las rentas provienen de actividades que no son propias de la Iglesia Católica, estarán exoneradas del Impuesto a la Renta si su destino guarda relación con los fines específicos. Con ello surge la necesidad de evaluar en qué momento ocurre que las rentas se usan para los fines específicos de la Iglesia Católica, a fin de evitar que las mismas se sigan reinvertiendo sin llegar a concretarse en sus finalidades religiosas o sean empleadas para actividades incluso delictivas, como ocurre como el lavado de activos.

1.4 Los límites constitucionales de Igualdad y Laicidad para los beneficios tributarios del Concordato

1.4.1 El Concordato en el derecho peruano

A efectos de su interpretación, debemos partir por reconocer la naturaleza del Concordato y su lugar dentro de nuestro marco normativo, más aún si su incorporación en nuestro sistema implica necesariamente otorgar beneficios tributarios a una entidad religiosa determinada.

Al respecto, según Carrillo “desde un punto de vista general, podemos indicar que un tratado es un acuerdo de voluntades alcanzado por dos o más sujetos de derecho internacional destinado a producir efectos jurídicos entre las partes y regulado por el derecho internacional” (citado por Salmón, 2017, p. 97). En nuestro caso, se trata del acuerdo entre el Estado peruano y la Santa Sede.

El Concordato tiene entonces la naturaleza de un tratado internacional reconocido como tal por nuestro ordenamiento jurídico y conforme al derecho internacional público. Ello en la medida que la Santa Sede cuenta con el reconocimiento de sujeto con capacidad jurídica internacional.

Al respecto, Novak (1997) de manera bastante didáctica explica la naturaleza del Concordato para vincularnos con el Estado Vaticano, señalando que este es un Tratado Internacional, con una denominación característica y que no es necesario que se haga referencia a su naturaleza de internacional para que se desplieguen todos los aspectos propios de dichos acuerdos.

En cuanto a su interpretación señala Salmón que según el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), la regla general de interpretación es la siguiente “Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”, la que ha sido catalogada por la Corte Internacional de Justicia como una norma del derecho internacional general (Salmón, 2017, p.106).

Cabe añadir que el artículo 31 antes mencionado señala que juntamente con el contexto habrá de tenerse en cuenta a todo acuerdo ulterior y toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el Acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, en ese orden.

En dicho escenario, surge la interrogante acerca de la forma en que se incorporan las reglas del Concordato a la legislación interna del Perú. Sobre ello, Salmón señala de forma bastante didáctica y clara que existen dos teorías predominantes acerca de la forma en que una “norma internacional pasa a formar parte del derecho interno”, indicando que en el caso peruano se acoge la teoría del monismo, por la cual ante “cualquier conflicto entre normas provenientes del orden internacional y el interno se tendría que solucionar en términos de jerarquía normativa” (Salmón, 2017, p. 131).

Señala también la autora, entre sus conclusiones, que “los temas relativos al rango de los tratados han sido jurisprudencialmente contemplados por el Tribunal Constitucional. Los tratados, en términos generales, tienen rango legal y solo los tratados de derechos humanos ostentan rango constitucional”.

Asumiendo entonces el rango legal del Concordato, incorporado al marco legal nacional, corresponde subrayar que el mismo contempla al menos dos limitaciones respecto a la aplicación de la potestad tributaria en los artículos VIII y X, por lo que debe evaluarse que esas limitaciones sean aplicadas conforme al ordenamiento jurídico nacional.

En tal sentido, es pertinente tomar en cuenta también que existen principios generales que deben observar los operadores del derecho y a su vez principios tributarios que guían el ejercicio de la potestad tributaria.

1.4.1.1 Elementos para la interpretación del Concordato

Partiendo de la premisa que el Concordato y su contenido tienen rango legal y que establecen beneficios tributarios a favor de la Iglesia Católica, corresponde analizar las reglas que necesariamente deben observarse en la interpretación sistemática de dichos beneficios.

En ese sentido, es importante reconocer que en nuestro ordenamiento existen normas particulares y principios generales, como anota Guastini (2018). En particular, tenemos en nuestro ordenamiento “principios generales que son al mismo tiempo principios constitucionales”, como señala el autor y ello es relevante porque son estas normas las que sirven de sustento para entender, interpretar y aplicar otras normas y darle coherencia al marco jurídico en su conjunto.

Lo anterior no implica que se dejen de lado otras normas y principios que no necesariamente se encuentran recogidos en el texto constitucional o normas de menor

jerarquía. Sin embargo, debido a que el principio de laicidad, de igualdad y el de igualdad en materia tributaria se encuentran regulados en la Constitución, nuestro análisis se circunscribe principalmente a ella.

Para efectos del problema planteado, consideramos que es importante demostrar que en el caso de los beneficios tributarios que tiene la Iglesia Católica gracias al Concordato, estos deben respetar los principios recogidos en la Constitución, en especial los principios de igualdad en materia tributaria y el de laicidad como principio garante del de igualdad cuando estamos ante un trato preferente a determinada religión, los que además se complementan con los principios de capacidad contributiva y generalidad que regulan todo el sistema tributario, los que a su vez necesariamente podrán ser protegidos si el Estado, en todas sus formas e instancias, mantiene una interacción activa de dichos principios.

En efecto, no pueden garantizarse los principios de laicidad y el de igualdad en materia tributaria si en una situación concreta como la de los beneficios tributarios de la Iglesia Católica, estos se ven afectados por actuaciones parcializadas por parte del Estado, como ocurre precisamente con la interpretación vigente del Concordato, creada mediante actuaciones que no garantizan de ninguna manera la independencia que debe orientarlo, más aún si se trata de un Estado laico.

La situación antes descrita se concretiza con el intercambio de notas diplomáticas entre el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Nunciatura Apostólica, en representación de la Santa Sede, a partir de acotaciones tributarias realizadas por las autoridades tributarias peruanas. Se trata de nueve comunicaciones realizadas entre los años 2003 y 2008, en las que se evidencia una abierta injerencia de la Iglesia Católica en asuntos propios del Estado peruano, sin que se observe por un lado o el otro, el principio de laicidad e igualdad.

1.4.2 Principio de Igualdad: naturaleza y ámbitos de aplicación

La Igualdad como derecho fundamental se encuentra recogido en la Constitución de 1993, en el numeral 2 del artículo 2, el que expresamente señala que “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 cualquier otra índole”.

Además, según el numeral 3 del referido artículo 2, también se reconoce el derecho “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.” Sobre el principio de igualdad, debemos señalar que para efectos tributarios, este tiene su propia consagración en el artículo 74 de la Constitución de 1993. Y como hemos mencionado antes, lo importante es que se trate de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera extraordinaria o distinta, con la debida justificación, a quienes se encuentren en situaciones diferentes.

De manera más gráfica, Landa (2005, p. 43) refiere que este principio en materia tributaria directa debe ser entendido en el sentido que las situaciones económicas iguales deben ser tratadas de la misma manera y, a la inversa, situaciones económicamente disímiles, deben recibir un trato diferenciado. En tal sentido, el principio de igualdad no prohíbe cualquier desigualdad, sino aquella que deviene en discriminatoria por carecer de razonabilidad y de justificación objetiva.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 06111-2009-PA-TC y citando lo resuelto en el Expediente Exp. No. 0048-2004-PI-TC, fundamento 59, ha establecido que la igualdad “debe entenderse como derecho y como principio constitucional. La igualdad como derecho fundamental está reconocida en el citado artículo 2, inciso 2, de la Constitución. Según este Tribunal ha mencionado, “contrariamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, estamos frente a un derecho

fundamental que no consiste en la facultad de las personas para exigir un trato igual a los demás, sino a ser tratado de igual modo a quienes se encuentran en una idéntica situación”.⁶

Asimismo, añade que la igualdad “además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, “comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribe todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad, no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera

dicho principio cuando se establece una diferencia de trato siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables”⁷.

Para el Tribunal Constitucional, “igualdad, entonces no significa uniformidad. Por ello, a efectos de determinar si en un acto concreto se está frente a una quiebra del derecho – principio de no discriminación o de igualdad religiosa habrá que, en primer término, determinar si se está frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables; o si se trata de un trato desigual arbitrario, caprichoso e injustificado y, por tanto, discriminatorio⁸.”

Es decir, la igualdad que establece la Constitución no puede verse afectada por ningún trato desigual e injustificado que implique discriminación para quien se encuentre en una situación similar. Esto, a nuestro modo de ver, puede ocurrirle a cualquier entidad religiosa que no sea la Iglesia Católica, cuando se trata de la aplicación de la potestad tributaria limitada por la interpretación actual de los beneficios del Concordato.

⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente No. 06111-2009-PA-TC, fundamento 20.

⁷ Exps. No. 0009-2007-PI-TC y 0010-2007-PI-TC (acumulados), fundamento 20.

⁸ Ibid, fundamento 22.

De otro lado, consideramos también que la igualdad tributaria debe entenderse de manera más acorde con la capacidad contributiva y generalidad, de manera tal que un trato distinto será legítimo siempre y cuando se establezca frente a una situación excepcional y debidamente justificada, sin afectar los principios de laicidad y el de igualdad tributaria, porque existe un fin de justicia superior. A decir de Patón (2012, p. 68), la igualdad tributaria no “significa una limitación al legislador para establecer distinciones entre los contribuyentes, al contrario, éstas habrán de ser introducidas si se quiere alcanzar el fin de justicia que se proclama como cierre de la configuración del sistema tributario en su conjunto”.

En esa misma línea, Sevillano (2017, p. 107) refiere acerca de los tratos distintos en asuntos tributarios que a fin de no calificar como discriminatorios “deben basarse en consideraciones de tipo objetivo como pueden ser la promoción de determinadas

actividades o de sectores geográficos para su reactivación económica, situaciones concretas que evidencien la justificación de un trato distinto”, lo que no ocurre y no debería ocurrir con una interpretación del Concordato a favor de la Iglesia Católica.

En el caso concreto de nuestro estudio, consideramos que la protección del principio de igualdad tributaria, cuando estamos ante un fenómeno de trato distinto a determinado grupo o entidad, necesariamente requiere que se recurra a la revisión de otros principios que pudiesen estar involucrados para efectos de verificar si existe una situación que a su vez justifique el trato distinto. Así, ante una situación de un trato más beneficioso para la Iglesia Católica a partir de la interpretación del Concordato, somos de la opinión que el análisis de la observancia y respeto del principio de igualdad tributaria, implica también verificar que no se vulnere el principio de laicidad.

Entonces, el principio de igualdad en general y en especial en materia tributaria, requiere una justificación suficiente para que se otorgue un trato distinto a determinado

contribuyente o situación, sin que se altere además el principio de laicidad o se afecten inclusive otros derechos.

Bajo tales premisas consideramos que no es posible concebir un trato diferenciado a favor de una confesión religiosa sin que se afecte la igualdad y laicidad antes descritos, siendo el principio de laicidad una de las columnas sobre las que se sostiene el principio de igualdad tributaria, cuando de asuntos religiosos se trata.

1.4.3 Principio de Laicidad: naturaleza, ámbitos de protección y sus efectos

Este principio se encuentra recogido en el artículo 50 de la Constitución de 1993, donde se indica que “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”, señalando también que “el Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas”. Es decir, se fija la posición del Estado respecto de las confesiones religiosas en general y también sobre la religión católica en particular, siendo el principal rasgo el de la neutralidad.

Cabe anotar, como lo hace Rubio Correa (2017, p.119), que la separación entre Iglesia y Estado también fue un propósito perseguido por la propia Iglesia Católica, que “buscaba independizarse del poder político porque ese tipo de vínculo no correspondía adecuadamente a su misión salvadora”. No menciona el autor ni tenemos conocimiento de otros autores que hagan referencia a un objetivo en particular relacionado con lograr un beneficio tributario como el que se establece a partir de las interpretaciones del Concordato que inician en el año 2003.

Para el autor, la independencia de los asuntos del Estado peruano y la Iglesia Católica “alienta el reconocimiento del papel cumplido por la Iglesia Católica en la formación de la nación peruana y en la educación espiritual del pueblo”, y no va más allá. Conforme a los principios de igualdad y libertad de religión, la Constitución también prevé que el Estado colabore tanto con la Iglesia Católica como con otras confesiones. En

palabras de Rubio Correa (1999, p. 89) “la larga tradición de confesionalidad declarada de la Nación por la Iglesia Católica, cambió hacia el principio de la libertad religiosa”, cerrándose de esa manera un ciclo de interacción entre Estado y religión.

Sin embargo, todo lo anterior pierde sentido y se vulnera el principio de laicidad del Estado, principal garantía de que este pueda actuar en todos sus niveles con total imparcialidad respecto de una u otra religión, garantizando la plena libertad de la persona, si no se verifica en cada situación donde ocurra un trato distinto, que ello obedece a razones debidamente justificadas y excepcionales.

Por tal motivo, debemos tener presente el principio de laicidad como una de las garantías constitucionales para la protección de la libertad religiosa y vigilar que su vulneración no genere a su vez una afectación a otros derechos o principios o sea un medio para ello. Por ello, es importante difundir el contenido del principio de laicidad y actualizarlo según la situación en la que nos encontremos.

En esa línea es pertinente lo indicado en la Sentencia recaída en el Expediente No. 06111-2009-PA-TC, donde se señala respecto de lo estipulado en el artículo 50 de la Constitución que:

“(…) a diferencia de lo que sucede en algunos otros modelos constitucionales en los que puede observarse la presencia de Estados confesionales sustentados en una determinada religión, el modelo peruano no opta por dicha variante, sino que nuestro Estado se encuentra formalmente separado de toda confesión religiosa, y lo por tanto, no proclama como oficial religión alguna, consagrando, en el citado artículo 50 de la Constitución, el principio de laicidad del Estado, conforme al cual el Estado declara su “independencia y autonomía” respecto de la Iglesia Católica o cualquier otra confesión religiosa”⁹.

⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No. 06111-2009-PA/TC, Fundamento 24.

En concreto, el Tribunal Constitucional señala que según el principio de laicidad, “el Estado se autodefine como laico o ente radicalmente incompetente ante la fe y la práctica religiosa, no correspondiéndole ni coaccionar ni siquiera concurrir, como un sujeto más, con la fe religiosa de los ciudadanos mientras el Estado no coaccione ni concurra con la fe y la práctica religiosa de las personas y de las confesiones, por mucha actividad de reconocimiento, tutela y promoción del factor religioso que desarrolle, se comportará siempre como Estado laico”¹⁰.

En una más reciente Sentencia del Tribunal Constitucional¹¹ se hace referencia incluso al test de Lemón (Lemon v. Kurtzman, 1971), según el cual todo acto gubernamental es constitucional si satisface lo siguiente: (i) Que tenga una finalidad secular; (ii) no promueva ni inhiba prácticas religiosas; y, (iii) que no fomente relaciones excesivas entre el gobierno y alguna religión, que en el sistema norteamericano, como se menciona más adelante, sirve de herramienta para mantener en constante interpretación y evaluación el rol que cumple el Estado respecto de su obligación de garantizar el principio de secularismo o laicidad.

Como puede apreciarse también, la laicidad del Estado se encuentra íntimamente relacionada con el principio de igualdad y se materializa con la prohibición de actuar en favor o en beneficio de una determinada religión, cuidando siempre de mantener una actuación de independencia y autonomía. Es decir, el Estado no puede, en ninguna de las manifestaciones de sus actos, favorecer a determinada religión o actuar en su perjuicio.

Al respecto, es útil mencionar los aspectos del principio de Laicidad que Revilla Izquierdo (2013, p. 455) destaca, citando a su vez la doctrina de Jacques Robert y el constitucionalista turco Ozbbudum, y que pueden permitirnos entender mejor su constante

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No. 06111-2009-PA/TC, Fundamento 25.

¹¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 558/2021 del Expediente No. 00175-2017-PA/TC.

presencia y actualidad. Esto es: (i) la ausencia de una religión oficial del Estado; (ii) el tratamiento igual de las religiones por parte del Estado; (iii) la separación entre las organizaciones religiosas y las instituciones del estado; y, (iv) el gobierno del Estado apartado de las reglas religiosas. Es decir, la actuación del Estado, bajo cualquiera de sus instituciones o niveles, no puede apartarse al menos de observar los aspectos mencionados.

Además, y de manera concordante con lo resuelto por el Tribunal Constitucional en el Expediente No. 06111-2009-PA-TC, Revilla también señala que “(...) la laicidad es entendida como neutralidad del Estado, de no concurrencia del mismo en el fenómeno religioso, pero no en su aversión hacia él que sería la asunción de lo que se quiere identificar como laicismo”. Es decir, la neutralidad que debe buscar el Estado no significa que deba tomar una posición extrema frente a lo religioso, de manera tal que ello mismo implicaría una vulneración del principio de laicidad.

Revilla (2013, p. 458) citando a Corral, menciona que la aconfesionalidad debe entenderse “como neutralidad religiosa o laicidad, en donde el criterio mínimo es la inexistencia de una religión o Iglesia del Estado, con matices dependiendo de los ordenamientos”.

Sin embargo, en la Sentencia del Expediente No. 05680-2009-PA-TC el Tribunal Constitucional, al referirse a la relación de colaboración que existe con la Iglesia Católica al señalar que “evidentemente colaborar significa que el Estado procure facilitar condiciones para que la religión católica se fomente como un modo particular de concebir teológicamente el mundo, pero colaborar no supone imponer, ni tampoco ni mucho menos desconocer otras formas de pensar, religiosas o no, pues ello supondría que los derechos se determinan o se justifican únicamente a partir de las convicciones o raciocinios propios de la fe católica”¹², precisamente logra lo contrario, como también lo anota Souto Galván, quien refiere sobre el fundamento antes citado, que “esta forma de comprender la colaboración con la Iglesia Católica no permite calificar al Estado como un Estado laico

¹² Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente No. 05680-2009-PA-TC, Fundamento 20.

desde el momento en el que justifica la intervención del Estado en el fomento de una religión determinada, hecho que contradice abiertamente la no identificación o convicción”¹³.

Entonces, la vigencia del principio de laicidad debe verificarse en todos aquellos casos en los que surja un trato distinto o especial para determinada entidad religiosa o si ocurre una situación que la afecta también de manera irregular, como ocurre cuando se dan normas a través del ejercicio del poder legislativo, se imparte justicia a través del Poder Judicial o se gobierna a través del Poder Ejecutivo sobre asuntos de índole o consecuencias religiosas. Todos poderes reconocidos también por la Constitución. Y esta verificación constante se hace con el fin de evitar que, la actuación de cualquiera de dichos órganos del Estado, se orienten de un modo distinto respecto de determinada religión, sea para favorecerla o causarle algún perjuicio.

La referida aplicación concreta y en consecuencia el cuidado constante por el respeto del principio de laicidad se verifica en la actuación de todos los niveles del Estado y en todas sus formas, siendo algunas más fáciles de fiscalizar que otras, como ocurre cuando se imparte justicia o se aplica una norma para el normal desarrollo en sociedad de los individuos e instituciones.

En este punto resulta de gran utilidad citar el ejemplo que usa Marciani (2015, p.252) para poner de manifiesto la forma más idónea en que debe el Estado ser neutral y así respetar el principio de laicidad, según el cual ante una situación en la que un individuo reza, el Estado debe “mantener una prudencial distancia respecto de él (la distancia de quien ni comparte ni rechaza, pero respeta)”, indicando además que “el hecho de que el Estado no facilite el lugar, los elementos necesarios o el momento para que se produzca dicho acto de fe no lo vuelven un Estado agresivo respecto del fenómeno religioso, pues no es parte de su labor facilitar esos medios”. Lo que no implica que el Estado no pueda brindar

¹³ SOUTO GALVÁN Beatriz, “La libertad de creencias”, Lima: Palestra Editores, 2017, p. 57.

facilidades “para su adecuada organización y funcionamiento (agilización en el trámite de licencias de construcción de edificios destinados al culto o de su constitución como asociaciones, por ejemplo)”.

Esto es más visible cuando existen situaciones en las cuales se puede verificar que la administración de justicia no resuelve un conflicto dejando de lado valores u otros aspectos que puedan inclinar un juicio a favor de determinada religión o la administración pública actúa evidenciando un trato diferenciado a favor de ninguna religión. O dicho de otra manera, podemos vigilar constantemente que se respete el principio de laicidad si se somete al respectivo análisis en cada oportunidad que donde se visualice un trato que represente un sesgo o beneficio a favor de determinada religión.

Como se menciona de manera precedente, también es oportuno considerar lo que se estipula en la jurisprudencia norteamericana mediante el denominado Test de Lemon y el criterio de la jueza Sandra Day O’Connor (Lynch v. Donnelly, 1984), por los cuales se desarrolla que el gobierno no puede favorecer una religión sobre otra, o la religión sobre la irreligión, siendo la elección religiosa una prerrogativa de los individuos (WEINER, P. 445).

De manera complementaria debemos mencionar que la libertad religiosa, como derecho constitucional recogido expresamente en la Constitución vigente, implica que su pleno ejercicio se desarrolle gracias a la actuación imparcial del Estado frente a cualquier fenómeno social que pueda ponerlo en riesgo. Es decir, la libertad religiosa debe garantizarse, en todas sus manifestaciones, con el respeto irrestricto del principio de laicidad.

Como se verá más adelante, los principios de igualdad y laicidad, interactúan, frente a una situación de trato más favorable hacia una determinada religión, como salvaguardas del derecho a la libertad religiosa.

Capítulo II: Problema de Investigación

2.1 Introducción

El problema que se analiza consiste en revisar si los beneficios de la Iglesia Católica respetan los límites constitucionalmente establecidos en los principios de laicidad y de igualdad. Es importante verificar si el ejercicio de la potestad tributaria del Estado peruano frente a las actividades económicas de la Iglesia Católica ocurre en estricta observancia de los principios señalados.

Desde la entrada en vigencia del Concordato hemos podido identificar que diferentes entes estatales emitieron opinión sobre el contenido y aplicación del Concordato respecto de las obligaciones tributarias que le corresponde a la Iglesia Católica y sus entidades conformantes.

Los pronunciamientos antes referidos son actos del Estado que pueden permitirnos evaluar si se ha respetado el principio de igualdad en materia tributaria, así como el principio de laicidad y el derecho a la libertad religiosa, que complementan el principio de igualdad y garantizan la neutralidad del Estado.

Consideramos que el Concordato *per se* y las diferentes normas que regulan la actuación de las entidades religiosas en el país no otorgan un beneficio a la Iglesia Católica. Sin embargo, la tradición católica y la presencia de la religiosidad católica en la sociedad peruana pueden manifestarse a través de los actos del Estado y es ello precisamente lo que nos interesa revisar.

Creemos que hasta la fecha, lo que ha indicado el Estado en la producción de leyes, sentencias del Tribunal Constitucional, resoluciones del Tribunal Fiscal, informes de SUNAT y otros actos en los que ha resuelto sobre el Concordato, permite que la Iglesia Católica pueda realizar actividades generadoras de rentas sin pagar impuestos por ello, adquirir propiedades destinándolas a fines distintos a los que le son propios, inclusive

explotarlos económicamente, y tampoco tributar como lo harían otras confesiones o cualquier particular, lo que también ocurre con los arbitrios, que son el pago por servicios consumidos en determinada jurisdicción distrital.

Por ello creemos que la relevancia del presente trabajo radica en revisar si la actuación del Estado frente a la Iglesia Católica fue neutral o sesgada para que a partir de ello sea posible proponer nuevas formas en que se haga concreto el principio de igualdad, laicidad y libertad religiosa. Esto se hace más necesario al detectarse que la única Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal sobre el Concordato, toma como referencia y sustento, informes emitidos por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

2.2 Enfoques metodológicos

Los enfoques que usaremos en nuestra investigación con el jurisprudencial y comparado. El primero nos permite revisar si la actuación del Estado se da considerando y ponderando adecuadamente los principios de laicidad y de igualdad, así como el derecho a la libertad religiosa.

Luego, el enfoque comparado, tomando como referencia lo que ocurre en España y los Estados Unidos de América, nos permite identificar el desarrollo y vigencia de los principios de laicidad, igualdad y la libertad religiosa en un país con tradición católica y en otro en el que la neutralidad religiosa es preponderante, siendo relevante también el hecho que se trata de sistemas jurídicos completamente distintos por tener un origen romano uno y anglosajón el otro.

2.3 Muestra elegida

Se han analizado los pronunciamientos de todas las entidades que consideramos legitimadas para interpretar el contenido del Concordato así como el de otras entidades cuyos pronunciamientos han sido incorporados por los primeros como sustento de sus

posiciones. Por ello, se analizan los pronunciamientos de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, el Tribunal Fiscal, el Ministerio de Justicia, el Ministerio de Relaciones Exteriores y el Tribunal Constitucional, principalmente.

Estos pronunciamientos se generan a partir de hechos que creemos guardan relación con el desarrollo económico propio de nuestra sociedad y el rol que empiezan a tomar ciertas entidades vinculadas y conformantes con la Iglesia Católica.

Es importante recordar que la SUNAT es la encargada de recaudar, fiscalizar y sancionar en materia del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y derechos arancelarios y resolver las cuestiones controvertidas sobre dichos asuntos en primera instancia. Por su parte, el Tribunal Fiscal resuelve en última instancia los asuntos discutidos contra la SUNAT sobre la aplicación del Impuesto a la Renta, del Impuesto Predial y los Arbitrios, que se encuentran a cargo de administraciones locales en primera instancia. Luego, los ministerios mencionados han llevado a cabo un papel importante en la construcción de una literatura legal necesaria para sustentar las posiciones que adoptan la SUNAT y el Tribunal Fiscal respecto del alcance de los beneficios del Concordato para la Iglesia Católica.

Para fines del presente trabajo, debemos hacer notar que la SUNAT emite informes sobre el Impuesto a la Renta, el Impuesto General a las Ventas y el cumplimiento de obligaciones formales y de colaboración de la labor fiscalizadora por parte de la Iglesia Católica, que consideramos ponen en marcha una serie de hechos tendientes a construir la interpretación del Concordato que denunciamos atenta contra los principios de laicidad e igualdad.

Los referidos informes de SUNAT (001-2003 y 227-2003) concluyen, entre otras cosas, afirmando que: (i) “los ingresos de una Misión integrante de la Iglesia Católica están exonerados del Impuesto a la Renta, siempre que se destinen a la realización de sus fines específicos en el país”; (ii) “la Iglesia Católica debe facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria”; (iii) “la Iglesia Católica en el Peru

goza de plena independencia y autonomía en cuanto a la labor que realiza en el país, sin que ello signifique a la renuncia del Estado peruano a su potestad tributaria y, por ende, la inaplicación de las normas establecidas por el régimen tributario peruano”. Criterios con los que coincidimos y que son descartados posteriormente por el Tribunal Fiscal, como se vera mas adelante.

Con relación al Impuesto a la Renta en particular, podemos verificar que existen Resoluciones del Tribunal Fiscal que han sentado precedentes para los posteriores pronunciamientos de dicha institución, como es el caso de las Resoluciones Nros. 1102-42001, 01778-2-2003, 06418-4-2007, 09573-4-2008 y 11930-3-2010, por un lado y las Resoluciones Nros. 27663 del 30.09.1993, 4878-1-95 del 28.09.1995, 2647-4-96 del 19.12.1996, 778-5-97 del 09.04.1997, 43-4-98 del 13.01.1998 y 605-4-2000 del 14.07.2000 por el otro, en las cuales se analizó y resolvió principalmente sobre: (i) la normativa del Impuesto a la Renta que resultaba aplicable a las entidades de la Iglesia Católica; (ii) cuales eran las instituciones o entidades a las que alcanzaban los beneficios del Concordato; (iii) el tipo de beneficio que contenía el Concordato; (iv) los requisitos formales que debían cumplir los beneficiarios del Concordato, principalmente. Ello permitió arribar a las siguientes conclusiones: (a) la normativa aplicable es la recogida en el Decreto Supremo Nro. 287-68-HC, que regulaba el Impuesto a la Renta y su Reglamento, aprobado por Decreto Supremo Nro. 15-69-HC; (b) los beneficios del Concordato alcanzan a la Iglesia Católica y a las entidades que la conforman, debidamente reconocidas como tales; (c) el beneficio consiste en una exoneración del Impuesto a la Renta a las “rentas de asociaciones o instituciones religiosas, tales como conventos, monasterios, seminarios, ordenes y congregaciones”; (d) para gozar del beneficio se debe solicitar la inscripción en el registro que lleva la SUNAT para tales fines.

Ahora bien, como puede apreciarse de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en ninguno se toma en cuenta el principio de laicidad del Estado y tampoco el principio de igualdad en materia tributaria o en general. Asimismo, debemos hacer notar que las rentas a que se refieren la norma y las que son alcanzadas por el beneficio del Concordato son aquellas vinculadas con asociaciones o instituciones religiosas íntimamente ligadas a

asuntos propios de la Iglesia Católica y por ello la referencia a monasterios, seminarios ordenes y congregaciones. No se interpreta de manera amplia abriendo la posibilidad de que se exoneren todos los tipos de renta que pudiese obtener la Iglesia Católica, al menos no en los pronunciamientos mencionados. Regresando a los principios de laicidad e igualdad, es posible que los mismos no hayan sido tomados en cuenta debido a que no nos encontrábamos en un contexto en el cual se evidenciara su afectación o se dieran denuncias de actividades económicas relacionadas incluso con actos ilícitos por parte de entidades reconocidas como conformantes de la Iglesia Católica. Sin embargo, precisamente por ello resulta importante mencionar la necesidad de una revisión de la forma en que se resolvieron las cuestiones vinculadas con el Impuesto a la Renta en función al Concordato. Debemos advertir que las Resoluciones del Tribunal Fiscal mencionadas corresponden a periodos comprendidos entre los años 1993 y 2000, en un caso, y entre los años 2001 y 2010, en el otro, las cuales aún no podían contar con la interpretación que se fue construyendo entre los años 2003 y 2012 mediante el intercambio de Notas Diplomáticas entre la Santa Sede y el Estado peruano, como veremos mas adelante.

La construcción interpretativa que mencionamos tiene como uno de sus puntos de partida, según se indicó de manera previa, en la emisión de informes por parte de SUNAT (Informe Nro. 001-2003-SUNAT y Nro. 227-2003-SUNAT), en los cuales dicha institución analiza el Concordato frente al ejercicio de la potestad tributaria del Estado peruano, llegando a afirmar que la independencia y autonomía de la que goza la Iglesia Católica “no implica una renuncia o limitación por parte del Estado Peruano a su potestad tributaria”. Entonces, tales afirmaciones generan que se inicie un intercambio de Notas Diplomáticas entre la Santa Sede y el Estado Peruano, tendiente a construir una interpretación del Concordato que atenta contra los principios de laicidad e igualdad tributaria. En efecto, es dicha construcción la que representa una gran importancia porque a partir de la misma se suceden pronunciamientos mucho mas amplios acerca de los beneficios de la Iglesia Católica y a su vez se establecen las bases para que otro tipo de actividades, incluso ilícitas, puedan mezclarse con operaciones que llevan a cabo entidades reconocidas como conformantes de la Iglesia Católica, como ocurre con el trafico de tierras y el lavado de activos, según denuncias periodísticas en el caso del Sodalicio de Vida Cristiana¹⁴.

En el caso de la inafectación del Impuesto Predial para las entidades religiosas la actual Ley de Tributación Municipal expresamente señala que están inafectos del pago del impuesto, entre otros casos, los predios de propiedad de “las entidades religiosas, siempre que se destinen a templos, conventos, monasterios y museos”.

Como puede apreciarse, la norma hace referencia a templos, conventos, monasterios y museos, todos conceptos que no pueden aplicarse necesariamente a otras religiones distintas a la Iglesia Católica. Lo que termina significando que la norma beneficia principalmente a entidades de esta religión en particular.

Este problema se puede verificar en las resoluciones del Tribunal Fiscal cuando han tenido que resolver en última instancia administrativa tributaria discusiones sobre la inafectación del Impuesto Predial y resuelven por no reconocer dicha situación dado que los predios no se usan o destinan como templos, conventos, monasterios y museos. Y en estos casos el análisis que se lleva a cabo no toma en cuenta tampoco la observancia o afectación a los principios de laicidad del Estado o igualdad tributaria.

¹⁴ Existen diversas denuncias periodísticas contra la referida institución, siendo las que mejor reflejan los riesgos de extender los beneficios del Concordato, las siguientes: <https://larepublica.pe/politica/2021/11/01/sodalicio-saca-su-dinero-de-peru-a-espaldas-del-vaticano-parano-reparar-a-los-sobrevivientes-lavado-de-activos>; <https://www.youtube.com/watch?v=xH3wIhjqqGY>; y, <https://www.youtube.com/watch?v=Fsj9kMnG5pk>

En concreto tenemos, por ejemplo, el caso de la Asociación peruana de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Expediente No. 800 de 2000, en el que el Tribunal Fiscal resuelve que la Administración Tributaria realice un nuevo informe sobre los predios del contribuyente a fin de establecer el uso de estos y si les alcanza la inafectación del Impuesto Predial prevista para entidades religiosas. Lo que para Mosquera (Mosquera, pp. 28) representa una interpretación demasiado rigurosa porque cabe que en un templo pueden “encontrarse instalaciones anexas que cumplen funciones de servicio y

que aún no siendo en ellas donde se realizan los oficios religiosos, no se duda de su necesidad para el desarrollo de los mismos” en el caso de un templo católico. Sin embargo, dicha verificación no debe realizarse sobre instalaciones que no podrían tener las mismas características por tratarse de recintos de culto de confesiones distintas, lo que puede llevarnos a una discriminación de trato.

Asimismo, tenemos el caso de la Asociación Visión Suiza Alemana, con Expediente No. 797-2002 del Tribunal Fiscal, en el que a pesar de reconocer que se trata de una entidad religiosa, no se puede aplicar la exoneración del Impuesto Predial, porque no se constata que el predio no produce renta. Razonamiento que sobrepasa cualquier posibilidad de recibir un trato igualitario y que al menos observe el principio de laicidad del Estado.

Sin embargo, en el otro extremo, el Tribunal Fiscal resuelve a favor de la inafectación cuando se trata de propiedades de la Iglesia Católica porque no se tiene que verificar si la naturaleza de los predios es el que recoge la norma, por aplicación del Concordato.

Lo anterior es una muestra de la forma en que se aplica la normativa actual pasando por alto los principios de laicidad e igualdad al restringir los beneficios a un tipo de predios que suelen identificarse en la Iglesia Católica.

Como planteamos, la laicidad del Estado debe manifestarse también en una interpretación que de ninguna manera implique un sesgo a favor de una confesión religiosa en particular y ello ocurre ya de forma más concreta cuando se resuelven cuestiones al amparo del Concordato.

El papel de distintos órganos del Estado tendientes a buscar una interpretación amplia y a favor de la Iglesia Católica respecto de la aplicación de la inafectación tributaria recogida en el Concordato se trasluce en la manera en que se resuelven cuestiones tributarias y luego en la construcción de una forma de interpretar las reglas del referido

Tratado, a partir del desarrollo económico de ciertas entidades que evidencian un afán principalmente lucrativo.

De nuestra investigación es posible verificar que al menos se han realizado las siguientes actuaciones por parte de distintas entidades del Estado.

2.3.1 Intercambio de notas diplomáticas para la interpretación del Concordato.

En el caso concreto de los aspectos tributarios, cualquier exoneración o inafectación implican que uno de los Estado deje de percibir ingresos que en una situación normal debieran representar una mayor recaudación. Si esa renuncia se da como parte de una política fiscal, tiene principios constitucionales que observar y solo en función a ello se puede mantener en el sistema cualquier medida que tenga dicha naturaleza. De otro lado, si el origen es un acuerdo entre dos Estados y se rigen por las reglas del derecho internacional, como ocurre con el Convenio de Viena, entonces tenemos que su interpretación será producto del intercambio de posiciones de los Estados contratantes. En dicho escenario, por el lado del Estado peruano, es de esperarse que el mismo, siendo uno laico, procure una interpretación actual sin perder de vista dicho principio. Lo que de no implica que se dejara de reconocer el sentido histórico del tratado.

Sin embargo, a la fecha se ha optado por una interpretación sobre la base de nueve notas diplomáticas sin mayor análisis y contenido generadas entre los años 2003 y 2012, en las cuales inclusive podemos identificar manifestaciones de injerencia por parte de la Iglesia Católica a fin de orientar el sentido que deben darle al contenido del Tratado las entidades encargadas de la Administración Tributaria en el Perú.

2.3.2 La posición del Ministerio de Relaciones Exteriores.

Como hemos indicado de manera previa, desde el año 2003 se cursaron una serie de comunicaciones oficinales entre el Estado peruano y la Santa Sede, dichas

comunicaciones giraron en torno a la interpretación de los beneficios tributarios contenidos en el Concordato.

Es importante poner de relevancia que en las citadas comunicaciones se pueden encontrar afirmaciones, como las que a continuación reproducimos, evidenciando que se trata de la construcción de una interpretación a favor de una de las partes y con una abierta injerencia en la posición del Estado peruano, sin que se observe el respeto u observancia del principio de la laicidad del Estado.

En la Nota RE Nro. 6-0/4 del 15.10.2003, el Ministerio de Relaciones Exteriores responde a la Nota Nro. 2391 del 15.09.2003, de la Nunciatura Apostólica en el Peru, en un plazo de un mes, indicando que ha cursado “sendos oficios” el 09.10.2003 a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanera (SUNAT) y el Instituto de Defensa de la Competencia y de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) en los cuales se “precisa claramente los alcances del Acuerdo”. Este mismo tenor se repite en la Nota RE Nro. 6-0/2 del 10.05.2004.

Por su parte, la Nunciatura Apostólica en el Peru, en las Notas N.2778 (19.03.2004), N. 3465 (15.02.2005) y N. 5289 (11.06.2007), comunica dentro del intercambio de notas diplomáticas relacionadas con la interpretación de los beneficios tributarios del Concordato, que ha “recibido información” que la SUNAT no retirara de su página web el Informe No. 001-2003-SUNAT, “haciendo caso omiso al pedido que hiciera el Ministerio de Relaciones Exteriores”. Luego, sobre las precisiones recogidas en las notas intercambiadas y los oficios que se cursaron unilateralmente a SUNAT y el INDECOPI “se sugiere comunicar esta materia al Ministerio de Justicia, al Tribunal Fiscal y a las Municipalidades”. Finalmente, también advierte que ha “recibido información” que, con fecha 12 de marzo de 2007, se ha emitido sentencia en el proceso seguido por la empresa Llamozas contra el INDECOPI, donde el Poder Judicial “emite un fallo sobre un asunto que había quedado amistosamente resuelto por el Ministerio de Relaciones Exteriores y la Nunciatura”.

En este caso corresponde revisar si la actuación de las autoridades del Ministerio de Relaciones Exteriores y los demás órganos respectivos se ajustó a la regulación aplicable sobre sus funciones. Asimismo, debemos analizar si fue regular, usual o normal el procedimiento o procedimientos seguidos sobre la aplicación del Concordato y los plazos de respuesta, considerando que estamos ante un caso en que se debe discutir el ejercicio de potestad tributaria respecto de dos Estados.

Entendemos que no está en discusión que el Concordato se encuentra amparado por el Tratado de Viena y nuestra Constitución y que existe un procedimiento para resolver cuestiones sobre el contenido del referido tratado. Sin embargo, creemos que debe evaluarse la actuación de los representantes del Estado peruano y si la misma se dio considerando el principio de laicidad y derecho de libertad religiosa que corresponden.

Sin embargo, en la medida que el Concordato es un acuerdo entre dos Estados y contiene acuerdos que representan coincidencias o son de interés común, también debe el Estado peruano actuar con una constante vigilancia de que dichos acuerdos se cumplan y reflejen el interés común que alentó la suscripción del Concordato. Inclusive, porque precisamente cabe la posibilidad de que, en el devenir del tiempo, ocurran situaciones de conflicto, el mismo Concordato dispone en su Artículo 21 que las eventuales diferencias que pudieran presentarse acerca del contenido del acuerdo u otros puntos que pudiesen darse se resolverán amistosamente entre las Partes. Lo que consideramos no implica llegar al extremo de que las partes inicien comunicaciones orientadas en interés de una sola de ellas.

Finalmente, es a todas luces cuestionable que el contenido del Concordato sea interpretado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, sin pasar por un análisis que descarte posibles afectaciones al Estado peruano y que sus conclusiones impliquen extender un beneficio tributario más allá de lo que expresamente se recogió incluso en la norma.

2.3.3 Jurisprudencia de observancia obligatoria en materia tributaria.

El análisis desarrollado en el Acuerdo de Sala Plena 17-2016 del Tribunal Fiscal es muy importante porque recoge posiciones de diversas instituciones y pretende resolver un problema que se venía suscitando ante dicha institución precisamente por la aplicación del Concordato. Las dos posiciones analizadas implican una renuncia por parte del Estado a su potestad tributaria y que finalmente puede tener graves consecuencias en función a la posición que se adoptó, porque no solo inafecta del Impuesto Predial a la Iglesia Católica del pago de arbitrios vigentes al momento de suscripción del Concordato, sino que se señala que ese beneficio se aplica a los arbitrios que sean creados con posterioridad.

Como se menciona de manera previa, ya no se trata únicamente de la aplicación de la norma actual que beneficia principalmente a la Iglesia Católica, sino que lo que se busca es una interpretación con consecuencias más amplias, ya no limitativas a predios o patrimonios propios de los fines de la Iglesia Católica, sino que se sientan las bases para inafectar todo tipo de predios y patrimonios, casi como si se tratara de la creación de un régimen de incentivos tributarios a partir de la jurisprudencia. Se sientan las bases para no gravar con Impuesto Predial y tampoco arbitrios.

Las consecuencias sobre no cobrar arbitrios son incalculables y afectan potencialmente a los recursos tributarios del Estado y genera una desigualdad irreparable.

La Iglesia Católica no está obligada a pagar arbitrios de ninguna naturaleza, lo que representa una situación de ventaja frente a otras entidades religiosas y evidencia un sesgo a favor de una confesión religiosa, por cuanto los arbitrios son pagos que se realizan como contraprestación por servicios recibidos de parte del Estado. Es decir, somos los demás contribuyentes quienes afrontamos el costo del servicio que consume la Iglesia Católica, sin limitación o fiscalización alguna. De manera indirecta se está financiando parte de la actividad de la Iglesia Católica, sin importar la naturaleza de dicha actividad.

Además, a partir de la jurisprudencia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal se abre la posibilidad de que los predios de titularidad de la Iglesia Católica sean usados como vehículos de inversión en condiciones de desventaja para otros titulares de predios que pudiesen destinar los mismos para actividades económicas y lucrativas, las mismas que pueden ser desarrolladas por la Iglesia Católica y que conforme a la jurisprudencia tributaria tampoco implica el pago de arbitrios municipales.

Decíamos que las consecuencias son incalculables porque el Impuesto Predial se calcula sobre el valor de los predios y estos pueden incrementar dependiendo de diversos factores que sin embargo no implican un trato favorable para la Iglesia Católica, si no fuese porque al no limitarse el uso de sus predios a sus actividades propias para mantener la inafectación, puede darse el caso que predios de gran valor puedan ser empleados para la generación de actividades lucrativas precisamente por el mayor valor de los mismos, sin que eso represente una mayor contribución. Esto se agrava si consideramos por ejemplo que es conocido que, en el Perú, el impuesto a la propiedad se calcula sobre valores desfasados. Entonces, un eventual cambio en el valor de los predios haría que se incremente exponencialmente el impuesto que pagan otras entidades religiosas, pudiendo llevarlas a situaciones de insolvencia inclusive.

En última instancia tenemos sentencias del Tribunal Constitucional que desarrollan el principio de igualdad, laicidad y libertad religiosa, tan importantes para nuestro análisis y correcta valoración de lo que se pretende evaluar. Las mismas que como se puede verificar nos permiten tener claridad acerca de: (i) el Concordato se incorpora a nuestra legislación nacional y debe interpretarse en concordancia con todo el sistema jurídico vigente; (ii) existen órganos encargados de resolver los asuntos tributarios; (iii) no existe un conflicto de interpretación del Concordato; y, (iv) el principio de igualdad tributaria puede evaluarse de manera objetiva, siendo en el caso concreto, que una interpretación beneficiosa a la Iglesia Católica respecto de sus manifestaciones de capacidad contributiva, atentan contra la igualdad.

Al respecto, se debe rescatar que es la jurisprudencia constitucional la que incorpora principalmente el contenido del principio de laicidad y el de igualdad, permitiendo que se puedan proyectar de manera correcta sobre situaciones particulares, como ocurre con los asuntos tributarios, en los cuales, como se ha evidenciado, no se toma en cuenta si los pronunciamientos de los órganos pertinentes, deben o no evaluar la afectación de tales principios.

2.3.4 Revisión de experiencias comparadas: EE.UU. y España

Para efectos de nuestro análisis hemos considerado relevante revisar lo que se ha resuelto en la Corte Suprema de los Estados Unidos y en el Tribunal Constitucional de España. En el primer caso, creemos relevantes los pronunciamientos sobre la vigencia y aplicación de la Primera Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América (CDEU), que dispone que “el Congreso no legislará respecto al establecimiento de una religión o a la prohibición del libre ejercicio de la misma; ni impondrá obstáculos a la libertad de expresión o de la prensa; ni coartará el derecho del pueblo para reunirse pacíficamente y para pedir al gobierno la reparación de agravios”.¹⁴

Esta posición recogida en la Primera Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, consideramos que tienen sentido si se interpreta como forma de garantizar que los ciudadanos no se vean afectados por actuaciones del Estado a favor o en contra de su decisión por adoptar o no una determinada confesión religiosa, lo que permite además que la protección del secularismo o laicidad del Estado se proyecte en los distintos aspectos de desarrollo del ser humano, como ocurre con lo económico y lo social.

Así, nos parece oportuno lo que señala Meyerson (2008, pp. 44-71) en el sentido de que el derecho a la libertad religiosa no es un derecho a que el Estado contribuya a los

¹⁴ Traducción de la “Declaración de Independencia y la Constitución de los Estados Unidos de América” realizada por Liberty Fund: <https://www.elcato.org/bibliotecadelalibertad/la-declaracion-de-independencia>

costos financieros de su ejercicio porque el uso de dinero público para apoyar la propagación de puntos de vista que no son respaldados por todos es ilegítimo.

En línea con lo mencionado, tenemos los siguientes casos, en los cuales se resuelve dando prevalencia la neutralidad respecto a la religión, que es importante en un Estado no confesional.

Locke versus Davey, de 2004, en el que la Corte Suprema, en función a la Primera Enmienda de la CDEU, revoca una sentencia de segunda instancia que le daba la razón al denunciante respecto del acceso a un programa de becas para obtener un título en religión. Los motivos se relacionan con el hecho de que no puede financiarse la obtención de un título en determinada religión porque precisamente se incumpliría el mandato de no favorecer ninguna religión.

Luego tenemos el caso de Trinity Lutheran Church of Columbia, Inc. versus Comer, en el que se analiza si la exclusión de un beneficio a la Trinity Lutheran Church of Columbia solo por su condición de entidad religiosa es acorde con la Primera Enmienda. La Corte falla a favor de la entidad religiosa, porque de lo contrario se estaría actuando en contra de una determinada religión.

Finalmente, tenemos el caso de Branch Ministries versus Rossotti, de 2000, en el que se revocó la exoneración de impuestos a una entidad religiosa por participar en la recaudación de fondos para una campaña política.

De otro lado, en el caso de España, por tener la Iglesia Católica un Concordato que también es reconocido a nivel constitucional, creemos importante llevar a cabo un análisis comparado respecto de la libertad de religión o de creencias vigente en dicho país, en función con la igualdad tributaria. Así, tenemos que la Constitución de 1978 recoge en su artículo 14 el principio de igualdad formal, en la ley y ante la ley, y en el artículo 9.2 el principio de igualdad material, propio del Estado Social de Derecho, como bien anota Souto

Galván (2018, p. 32), que no es el mismo del de la igualdad tributaria, pero que pueden ser protegidos de manera conjunta.

Sin embargo, es de mucha importancia para nuestro análisis, mencionar que precisamente con motivo de la Constitución de 1979, el Concordato suscrito con España sufrió una importante modificación respecto de los beneficios tributarios que originalmente establecía, reduciéndose considerablemente estos.

De manera similar a lo que ocurre actualmente en nuestro Concordato, se estipulaban beneficios excesivos. Sin embargo, a partir de 1976 y la suscripción del nuevo Concordato de 1979, en salvaguarda del estado laico y con motivo de la nueva Constitución, los mismos se reducen.

Luego, habiéndose reducido de forma importante el contenido de los beneficios tributarios recogidos en el Concordato suscrito con España, se dieron cambios constitucionales posteriores que redujeron aún más los beneficios de la Iglesia Católica, como ocurre con el hecho de que los ciudadanos pueden decidir inclusive el destino de sus tributos en caso estos se empleen para subvenciones religiosas.

Capítulo III: Discusión y conclusiones

3.1 El conflicto entre los beneficios tributarios del Concordato con los principios de Laicidad e Igualdad

Los beneficios tributarios recogidos en el Concordato no se concibieron con carácter de permanencia y menos aún para que se apliquen a favor de actividades empresariales de la Iglesia Católica. La forma en que se ha construido la interpretación de los beneficios tributarios del Concordato atenta contra los principios de laicidad e igualdad tributaria.

En cuanto a las consecuencias de la cuestionada interpretación, se genera el peligro de beneficiar actividades empresariales que no son propias de la Iglesia Católica. Y por actividad empresarial debe entenderse no solo la generación de riquezas o ingresos por actividades ajenas a la religión sino principalmente porque el destino de lo que se obtiene se aleja también de los fines propios de la Iglesia Católica. Ello ocurre cuando una entidad reconocida como conformante de la Iglesia Católica obtiene ingresos para invertirlos en actividades netamente empresariales y ese ciclo se repite hasta tal punto que no se trata ya de un medio para favorecer los fines de la Iglesia Católica, sino que la inafectación obtenida en función al Concordato, es el medio para generar ingresos y recursos ajenos a la tributación y al control del Estado.

La actividad de la Iglesia Católica en el Perú ha estado circunscrita principalmente a la fe y su papel histórico en el desarrollo del Estado es reconocido en los diferentes textos constitucionales. Sin embargo, dicho reconocimiento no implica de ninguna manera que se otorguen beneficios tributarios similares a los de un paraíso fiscal.

Ahora bien, a partir de la suscripción del Concordato entre la Santa Sede y la Iglesia Católica (1979), se establece un beneficio tributario sin precedentes para dicha institución, el cual permite que continúe gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios con los que contaba, según la legislación vigente y solo en función a ello, es decir, siempre que se trate de beneficios a actividades propias de la Iglesia Católica. Debemos destacar también, como se ha mencionado líneas arriba, que este beneficio único, no puede ser clasificado de manera clara como inmunidad, exoneración o inafectación, porque en sus efectos llega a agrupar características de todas las figuras mencionadas inclusive, dejando abierta la posibilidad de ser interpretados sin limitación alguna.

En efecto, conforme a la regulación vigente al momento de suscribirse el Concordato, existían beneficios tributarios para la Iglesia Católica, sus actividades y sus propiedades, sin que se fijaran limitaciones que permitiesen que dichos beneficios sirvieran únicamente para el desarrollo de actividades que se entienden propias de la Iglesia Católica, como es el caso del culto, enseñanza o cementerios. Sin embargo, la falta de limitaciones

expresas no debiera entenderse como una apertura a una exoneración absoluta respecto de cualquier tipo de actividad.

Luego, con el desarrollo propio de la economía, se han sucedido situaciones diversas en las cuales el Estado ha tratado de gravar tanto actividades como bienes de la Iglesia Católica, surgiendo así el Concordato como un escudo que finalmente permite que la Iglesia Católica y cualquier entidad reconocida como tal, se encuentren inafectos de todo tributo (y en todas sus manifestaciones).

Conforme ha quedado evidenciado de la interpretación actual del Concordato y en los casos resueltos por la SUNAT y el Tribunal Fiscal, existe una situación permanente de vulneración de los principios de laicidad y de igualdad en materia tributaria por cuanto los beneficios tributarios reconocidos en dicho acuerdo representan una posición del Estado peruano a favor de la religión católica y de cualquier actividad que realice la Iglesia Católica en particular, sin que sea relevante si guarda relación con sus fines propios.

Esta vulneración se verifica porque solo la Iglesia Católica cuenta con una completa inafectación tributaria, en sus efectos en el tiempo, a diferencia de cualquier otra entidad religiosa, resultando un trato más favorable frente a otras entidades religiosas y también frente a quienes no confiesan ninguna religión. Adicionalmente, también se vulnera el principio de laicidad y de igualdad porque solo la Iglesia Católica puede llevar a cabo actividades ajenas a sus fines propios, generar ganancias con ello y no tener que emplear dichas ganancias en dichos fines.

Es decir, no solo existe un trato preferente para la Iglesia Católica, sino que se establece un espacio ajeno a cualquier injerencia de la potestad tributaria.

Como bien apunta Mejía Acosta¹⁵, estamos ante un doble régimen tributario que podría vulnerar el principio de igualdad y la economía de mercado que recogen nuestro

¹⁵ Mejía Acosta, M. (2015). El acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú y sus implicancias tributarias. Informe tributario 95. Revista Aele, pp. 4-5.

sistema constitucional. Sin embargo, consideramos que dicha vulneración es constante desde que existen entidades de la Iglesia Católica realizando actividades ajenas a sus fines para obtener ganancias y disponen de las mismas con la misma inafectación con las que se generan, esto es como si se tratara de un paraíso fiscal.

Ello se ha podido corroborar en toda la jurisprudencia tributaria relevante analizada, cuyos pronunciamientos en última instancia se sustentan en la condición de Tratado Internacional del Concordato y como tal, su aplicación a nivel constitucional, prevaleciendo sobre la normativa de menor jerarquía, sin mayor justificación que el rango legal del acuerdo.

Como se mencionaba, es importante que se analice también sobre la base de otros principios constitucionales que están en juego, si la aplicación de los beneficios del Concordato, colisionan con ellos y representan un peligro mayor para la sociedad.

En tal sentido, resulta propicio analizar si los principios de laicidad e igualdad son límites suficientes para el Concordato y los beneficios de la Iglesia Católica.

Para tal fin es necesario que el concepto de laicidad que adopta nuestra Constitución sea evaluado también desde una perspectiva económica, en la medida de lo posible, y la forma de operar respecto de la Iglesia Católica y la religión en general. Asimismo, a fin de entender mejor su contenido, es importante analizar su reconocimiento en otros países y constituciones.

De forma complementaria, por su ineludible relación con la libertad religiosa que implica el principio de laicidad, se analizó también el principio de igualdad tanto de manera general como de manera específica respecto de la potestad tributaria. En el primer caso,

tenemos que conforme lo recoge el Tribunal Constitucional en la Sentencia del Expediente

No. 00175-2017-PA/TC “la libertad religiosa se presenta también con una estructura de derecho de igualdad. En este sentido, puede manifestarse también una concreción de los mandatos de no discriminación por consideraciones religiosas, debe regirse conforme a los alcances del derecho a la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley, e incluso puede implicar se tomen algunas medidas igualadoras a favor de su ejercicio en casos concretos, como ocurre con los llamados “ajustes razonables””¹⁶.

Entonces, en función al contenido de los principios de laicidad e igualdad podemos verificar primero, que los beneficios tributarios de la Iglesia Católica operan de tal manera que afectan la laicidad del Estado e inclusive permiten un trato más beneficioso para dicha institución; luego, al afectarse el principio de laicidad, consecuentemente podemos afirmar que el trato distinto que recibe la Iglesia Católica, no se justifica legalmente, vulnerándose entonces el principio de igualdad tributaria.

Se da un trato distinto e injustificado a determinada confesión religiosa. Por ello, surge la necesidad de planteamientos o alternativas de protección de dichos principios, respetando claro está el rango constitucional del Tratado.

No puede mantenerse la posición de que el Concordato debe prevalecer sin cuestionamiento alguno solo en mérito a su rango constitucional. El Tribunal Constitucional expresamente ha señalado que ante una situación donde no exista neutralidad por parte del Estado y “se promoviera una situación de privilegio en favor de una específica religión frente a otras, se desfiguraría totalmente el modelo de Estado laico, prescrito en la Constitución como un “régimen de independencia y autonomía”, y estaríamos frente a una forma velada o expresa de Estado confesional”¹⁸.

3.2 El contenido económico del principio de laicidad

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 558/2021 del Expediente No. 00175-2017-PA/TC, fundamento 57.

¹⁸ Ibid, 53.

Como se indica de manera precedente, es importante plantear la afectación del principio de laicidad e igualdad desde una perspectiva económica, y ello se verifica por las consecuencias que se generan a partir de los beneficios tributarios del Concordato. El impacto de los beneficios incide en otras entidades religiosas, frente a los demás agentes económicos y finalmente frente al Estado.

El hecho de no poner límites expresos y claros a los recursos que puede obtener la Iglesia Católica como consecuencia de usar el Concordato, puede generar también que esta entidad religiosa termine por ejemplo, aumentando su injerencia en asuntos públicos, a través de participación política o económica, en perjuicio de otras entidades, representaciones de derechos civiles o actores económicos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en reciente jurisprudencia ha dispuesto que:

“(…) en la línea de separación entre Estado y religión, en lo que se refiere a la esfera religiosa, conviene anotar que, en nombre del ejercicio de este ámbito privado, a la religión no le corresponde realizar actividades o manifestaciones que interfieran o que sean de competencia exclusiva del poder público o civil (por ejemplo, instituyendo estatus civiles, obstaculizando el ejercicio de derechos o la prestación de servicios públicos, nombrando autoridades de carácter civil, etc.); asimismo, tampoco puede pretender imponer sus propias convicciones, anular las ajenas o quebrar la neutralidad o imparcialidad que corresponde al Estado en materia religiosa”¹⁷.

Es decir, el Tribunal Constitucional proscribire la injerencia religiosa en asuntos que le son ajenos, pero ello puede ocurrir también de manera indirecta si una determinada entidad religiosa obtiene un poder económico y social que le permita influir en políticos, autoridades e instituciones públicas, por ejemplo.

¹⁷ Ibid, fundamento 38.

En el caso de las demás entidades religiosas, otorgar beneficios tributarios sin limitaciones en beneficio únicamente de la Iglesia Católica, representa un peligro para el principio de laicidad porque se permite que una determinada confesión tenga o genere una cantidad de recursos que pueden permitirle influir en aspectos que no se limiten únicamente al religioso. Por ejemplo, se incrementa el riesgo de que participen en cuestiones sociales o políticas, en perjuicio de otras confesiones o derechos inclusive.

Al respecto, Holmes y Sunstein (2015, p. 207), sostienen que “la principal amenaza a la libertad religiosa no es el gobierno en tanto tal, sino mas bien las sectas religiosas privadas que, si se les presentara la oportunidad, utilizarían los instrumentos del gobierno para imponer sus creencias”. Por ello mencionan que proteger la libertad religiosa contra la interferencia del gobierno, es solo una parte de la labor, pues también se debe actuar frente a las otras sectas particulares.

En línea con lo antes mencionado, permitir que la Iglesia Católica, cuente con un beneficio tributario sin limitaciones, implica un riesgo enorme para otros derechos ciudadanos que colisionan con los principios o valores de la religión católica, porque el aumento de su capacidad económica le puede permitir imponer su agenda en el campo político o social.

De otro lado, el hecho de que la Iglesia Católica no tenga que tributar por ninguna de sus actividades o manifestaciones de capacidad contributiva va contra la igualdad tributaria y afecta la libre competencia en todos aquellos ámbitos económicos donde realice operaciones de manera directa o indirecta.

Finalmente, llama la atención que no existan informes o reportes que permitan medir de manera adecuada el perjuicio económico que causan al Estado los beneficios tributarios recogidos en el Concordato. Consideramos que es de suma importancia que el Estado empiece a medir el efecto que generan en la recaudación los beneficios tributarios del Concordato, ello a fin

de poder evaluar de manera constante si los referidos beneficios colisionan con otros principios además de los mencionados y en todo caso, también permitirá que surja el necesario análisis de la justificación de asumir dicho costo.

3.3 Un paraíso fiscal para la Iglesia Católica

El hecho que los beneficios tributarios del Concordato sean interpretados sin limitación alguna, permitiendo inclusive que los mismos se apliquen al margen de la actividad que realice la Iglesia Católica para generar ingresos, más grave aún, sin ningún tipo de limitación respecto de los fines que se asignen a los recursos generados y abriendo el espectro a que no haya controles posteriores, nos lleva a afirmar que nos encontramos frente a un paraíso fiscal para la Iglesia Católica.

Lo anterior es producto de una serie de actuaciones del Estado peruano y del Estado Vaticano para lograr esa absoluta inafectación tributaria. Como se ha comprobado, el Estado peruano y el Estado Vaticano lograron a lo largo de los últimos años que se emitan notas diplomáticas que les sirvieron de base para que el Tribunal Fiscal señale como de observancia obligatoria, el criterio por el cual se inafecta de todo tributo vigente y por crearse a las propiedades de la Iglesia Católica.

En efecto, en función a las notas diplomáticas, el Ministerio de Relaciones Exteriores emitió informes que el Tribunal Fiscal ha tomado como sustento para sus resoluciones, sin que se atienda en primer lugar el evidente conflicto que surge para el principio de laicidad que se busque imponer una interpretación favorable a la Iglesia Católica.

Lo descrito es grave y relevante porque evidencia que entidades no calificadas para interpretar en materia tributaria se han irrogado dicha potestad sobre la base de un supuesto conflicto que debía resolverse a través de los Estados, cuando no era así.

El Concordato es un tratado cuyas reglas se incorporan a la legislación nacional y ello ocurre precisamente con las reglas de contenido tributario, que debieron interpretarse según el marco legal vigente y observando las normas y principios que todo el ordenamiento debe observar. Esto es los principios constitucionales en materia tributaria y los que guían la actuación del Estado en particular.

Es importante evidenciar la ilegalidad e inconstitucionalidad de la interpretación del Concordato por el Ministerio de Relaciones Exteriores y sus consecuencias ya generadas en el rol de la SUNAT y del Tribunal Fiscal.

Solamente si se entiende que existe un peligro latente como consecuencia de otorgar un beneficio sin control a la Iglesia Católica, se pueden atender los riesgos que ello representan en otros campos también, como ocurre en lo económico y social ya mencionados.

3.4 Salir de la crisis o renegociar el Concordato

Como se ha evidenciado a lo largo de la investigación, ante la situación de conflicto entre los beneficios del Concordato y los principios de laicidad e igualdad, corresponde que el Estado tome un rol proactivo en la defensa de dichos principios, incluso si ello implica cuestionar compromisos internacionales como el recogido en el Concordato.

El propio Concordato prevé en su artículo 21 que “las eventuales diferencias que pudieran presentarse acerca del contenido del presente acuerdo u otros puntos que pudiesen darse se resolverán amistosamente entre las Partes”. Entonces, en lugar de seguir el procedimiento seguido por el Estado para interpretar el Concordato, generando elementos de interpretación parcializados, a partir de las notas diplomáticas, lo que debió ocurrir en primera instancia es que se ponga en evidencia que tenemos un conflicto con principios fundamentales recogidos en nuestra Constitución y a partir de ello plantear una alternativa de solución que consideramos pasa por renegociar el contenido del Concordato y en concreto los beneficios tributarios.

La alternativa planteada tiene un antecedente en el caso español, donde el Concordato fue modificado a partir del año 1976, de manera previa a la Constitución española de 1978, modificándose considerablemente los beneficios tributarios que la Iglesia Católica mantenía hasta esa fecha.

De otro lado, también es importante tomar en cuenta lo antes mencionado acerca de lo que ocurre con los demás Concordatos, en los que no se encuentran beneficios similares a los que subsisten en el Perú. Asimismo, debe evaluarse el costo que representa para la recaudación y el sostenimiento de otros derechos, el mantener beneficios que no están correctamente delimitados, al menos en lo que concierne a la generación de riqueza por parte de la Iglesia Católica. Las exoneraciones tributarias de la Iglesia Católica son subvenciones económicas que implican un impacto negativo en la recaudación, que afecta de manera directa a los demás ciudadanos con necesidades que no son atendidas por el mismo Estado que permite las exoneraciones.

En tal sentido, debe corregirse las consecuencias del papel que han jugado el Estado peruano y la Santa Sede con los criterios jurisprudenciales generados a partir del intercambio de notas diplomáticas. Así, debe cobrar relevancia que ante cualquier asunto que implique la aplicación del Concordato, debe evaluarse las consecuencias adicionales que una interpretación sin observar los principios de laicidad e igualdad, podría conllevar.

3.5 Conclusiones

En primer lugar, consideramos que el contenido de los beneficios tributarios previstos en el artículo 10 del Concordato aplicables a la Iglesia Católica, de ninguna manera pueden entenderse como una exoneración permanente de los tributos vigentes al momento de suscripción del Acuerdo y los que pudiesen crearse con posterioridad a ello. Esa interpretación es ilegal y carente de todo sustento, además de atentar contra la igualdad tributaria, la capacidad contributiva y evidencia precisamente que hay una intencionalidad de beneficiar a la Iglesia Católica sin tener en cuenta la laicidad del Estado peruano.

El beneficio tributario del Concordato se debería limitar única y exclusivamente a dicha institución y las que la componen, siempre y cuando la renta obtenida o el patrimonio que posee se destine para los fines específicos, los que no pueden ser aquellos de naturaleza comercial o de otra índole, como ocurre con actividades de venta de bienes muebles e inmuebles, desarrollos inmobiliarios, inversiones financieras y otras que por su naturaleza son propias de instituciones lucrativas no religiosas.

Asimismo, corresponde un constante análisis y supervisión por parte de las autoridades tributarias, a fin de verificar que las instituciones pertenecientes a la Iglesia Católica no hagan un uso inadecuado del beneficio tributario, dedicándose primordialmente a desarrollar actividades comerciales y financieras, antes que las propias de la Iglesia Católica, lo que no debe confundirse con una prohibición de obtener recursos para sus fines propios.

En dicho contexto, es imperativo que las opiniones emitidas por el Ministerio de Relaciones Exteriores, la SUNAT y el Tribunal Fiscal se fundamenten en una correcta clasificación de la naturaleza de los beneficios tributarios y que sean actualizadas y guarden relación con el contexto actual en el que nos encontramos, por cuanto el análisis que les subyace no toma en cuenta el principio de igualdad en materia tributaria y las consecuencias negativas para el mercado y el Estado, cuando existen agentes que no tributan haciendo un uso incorrecto de un beneficio tributario. La principal garantía de que cualquier futura interpretación del Concordato o cualquier otra norma sea acorde con nuestro sistema tributario, será la estricta observancia del principio de laicidad.

Luego, como se ha indicado, se debe renegociar el Concordato y suprimir los beneficios tributarios que puedan ser aprovechados de manera ilimitada. La alternativa pasa por plantear una fórmula similar a la de España y tomando en cuenta también que debe encontrarse una fórmula de vigilancia constante de los principios de laicidad e igualdad.

Conforme se puede verificar de la actuación del Estado, este se ha limitado a interpretar los beneficios tributarios de manera favorable a la Iglesia Católica en perjuicio de otras religiones y del estado en general. Esto se verifica en (i) la manera en que se interpreta el Concordato por parte de la administración pública, (ii) las gestiones del Estado frente a la Santa Sede, y (iii) su ausencia de cualquier análisis o medición de posibles riesgos por brindar un escudo tributario como el que se analiza.

Una situación extrema que evidencia la falta de un análisis sobre las limitaciones a los beneficios de la Iglesia Católica se encuentra en las graves denuncias contra el Sodalicio de Vida Cristiana, institución reconocida como parte de la Iglesia Católica y que en función a ello no ha tributado por ninguna de sus actividades económicas ni patrimonio o propiedades, todas involucradas en actos ilícitos.

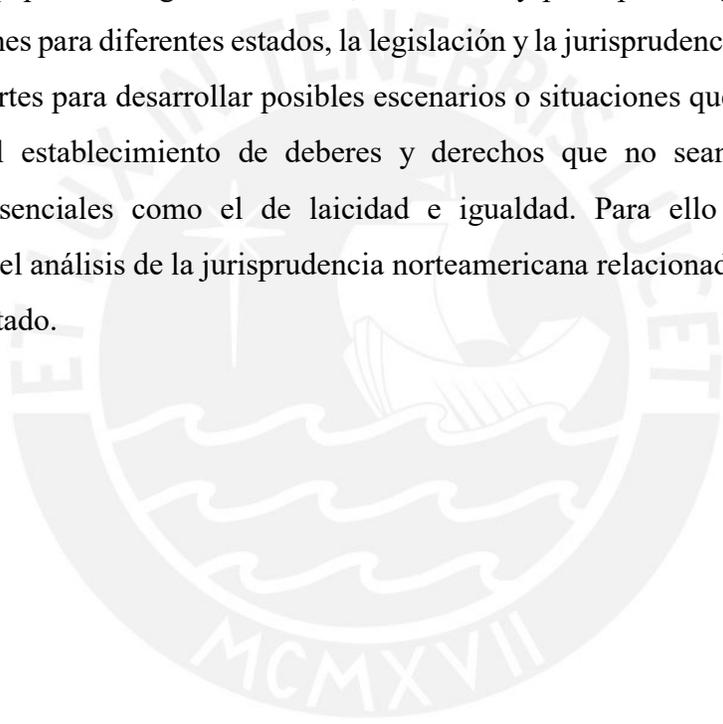
De otro lado, también es importante que se puedan plantear conclusiones y recomendaciones que otorguen mayor relevancia a la laicidad del Estado y a la igualdad que debe prevalecer en materia religiosa y tributaria. Nos referimos a la laicidad y la igualdad como principios que resultan mas apropiados para limitar los beneficios de la Iglesia Católica y las consecuencias de no hacerlo.

En el caso del principio de laicidad del Estado, su análisis y desarrollo en función a los beneficios tributarios del Concordato, nos permiten advertir de la urgencia de contar límites más concretos sobre cualquier actuación del Estado que resulte real o potencialmente beneficiosa o perjudicial frente a determinada religión. De forma concreta, se deberían emitir normas que en el futuro no permitan que una entidad como el Ministerio de Relaciones Exteriores, opere como una caja de resonancia de los intereses y agenda propias de otro Estado, menos aún, sirva para beneficiar una determinada confesión.

Por otro lado, a la fecha, la jurisprudencia constitucional sobre laicidad no resulta suficiente para salvaguardar excesos en materia tributaria que terminen beneficiando en mayor medida a determinada confesión religiosa. Entonces, la normativa y la jurisprudencia deben enriquecerse señalando límites a la actuación del Estado.

En tal sentido, dicho análisis puede servir de herramienta para que se renegocie el Concordato, conforme lo prevé su propia normativa, y se puedan sentar las bases para que se realicen cambios constitucionales necesarios para salvaguardar los principios de laicidad e igualdad. En este caso resulta muy relevante lo ocurrido en España, que modificó el Concordato de tal manera que se redujeron beneficios tributarios, entre otros aspectos.

Finalmente, en la medida que asuntos como la libertad de religión, el principio de laicidad, el papel de la Iglesia Católica, el derecho y principio de igualdad, representan temas comunes para diferentes estados, la legislación y la jurisprudencia comparada arrojan valiosos aportes para desarrollar posibles escenarios o situaciones que pueden servir en el futuro en el establecimiento de deberes y derechos que no sean incompatibles con principios esenciales como el de laicidad e igualdad. Para ello resulta de especial importancia el análisis de la jurisprudencia norteamericana relacionada al secularismo y el papel del Estado.



Bibliografía

Abad Yupanqui, S. (2008). *Libertad religiosa y Estado Constitucional*. Revista Derecho PUCP (61) 167-192. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/3183>

Cianciardo, J. (2003). Principios y Reglas: una aproximación de los criterios de distinción. Boletín del Instituto de Investigaciones Jurídicas – México – UNAM. Recuperado a partir de http://www.saij.gob.ar/doctrina/dacf030009-cianciardoprincipios_reglas_una_aproximacion.htm?bsrc=ci

Danós Ordoñez, J. (1994). *El régimen tributario de la Constitución: estudio preliminar*. THÉMIS-Revista De Derecho, (29), 131-145. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11467>

Guastini, R. (2018). *La interpretación de los documentos normativos*. Traducción de César E. Moreno More. 1ª ed. Juárez, México: Derecho Global Editores.

Holmes, Stephen & Sunstein, Cass R. (2015). El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos. 1era. Ed. 2da. Reimpresión. Buenos Aires, Argentina. Siglo Veintiuno Editores.

Landa Arroyo, C. (2005). *Los Principios Tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional*. En: Jurisprudencia y Doctrina constitucional Tributaria. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Mejía Acosta, M. (2015). *El acuerdo entre la Santa Sede y la República del Perú y sus implicancias tributarias*. Informe tributario 95. Revista Aele diciembre 2015.

Meyerson, Denise. *Why Religion Belongs in the private sphere*. En Peter Cane, Carolyn Evans & Zoë Robinson (Ed.), *Law and religion in the theoretical and historical context*, 2008. New York, USA: Cambridge University Press.

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

Novak Talavera, F. (1998). *La regulación de los tratados en la Constitución peruana de 1993*. IUS ET VERITAS, 9(17), 250-269. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15810>

Patón García, G. (2012). *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el Tribunal Constitucional Español*. 1ª ed. Lima, Perú: Editado por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

Queralt, JM & Lozano, C. & Casado, G. (2017). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 28ª ed. Madrid, España: Editorial Tecnos.

Revilla Izquierdo, M. (2013). *El sistema de relación Iglesia – Estado peruano*. Pensamiento Constitucional N° 18.

Revilla Izquierdo, M. (2017). *Derecho eclesiástico del Estado peruano*. Colección Lo Esencial del Derecho. 1ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Rubio Correa, M. *Para conocer la Constitución de 1993*. 6ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Rubio Correa, M. (1999) Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomos 1 y 3, 1ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho tributario: temas básicos*. Colección Lo Esencial del Derecho. 1ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Sainz de Bujanda, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. 10ª ed. Madrid, España: Universidad Complutense de Madrid.

Salmón, E. (2017). Nociones básicas de derecho internacional público. Colección Lo Esencial del Derecho. 1ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Sevillano, S. (2014). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. 1ª ed. Lima, Perú: Fondo Editorial PUCP.

Souto Galván, B. (2017). *La libertad de creencias: un estudio comparado entre los ordenamientos jurídicos español y peruano*. 1ª ed. Lima, Perú: Palestra Editores.

Weiner, Mark S. *Neutrality Between Church and State: Mission Impossible?*. En Winfried Brugger & Michael Karayanni, 2007 (Ed.), *Religion in the Public Sphere: A Comparative Analysis of German, Israeli, American and International Law*. Germany: Springer.