



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

EXPEDIENTE N° : 5930-2016
INTERESADO : **COMPAÑÍA DE JESUS COMUNIDAD DE LA INMACULADA**
ASUNTO : Arbitrios Municipales
PROCEDENCIA : Santiago de Surco – Lima
FECHA : Lima, 16 de setiembre de 2016

VISTA la apelación de puro derecho interpuesta por **COMPAÑÍA DE JESUS COMUNIDAD DE LA INMACULADA**, contra las Resoluciones de Determinación N° 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, en el extremo referido a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección y de residuos sólidos), así como, Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008¹.

CONSIDERANDO:

Que como antecedente, es del caso señalar que este Tribunal mediante la Resolución N° 20437-7-2011 de 9 de diciembre de 2011 (fojas 25 y 26), declaró infundada la apelación de puro derecho presentada contra las Resoluciones de Determinación N° 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, en el extremo referido a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección de residuos sólidos), y de Serenazgo de los periodos 9 a 12 de 2008, y fundada dicha apelación respecto a los Arbitrios Municipales de Parques y Jardines, así como la aplicación de la tarifa social y el principio de solidaridad, y en consecuencia, que la Administración reliquide la deuda contenida en las resoluciones de determinación impugnadas.

Que la recurrente presentó una Demanda Contencioso Administrativa contra la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20437-7-2011, mediante Expediente N° 01160-2012, que fue resuelta mediante la Resolución Número Diez de 9 de octubre de 2013, emitida por el Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo – Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima (fojas 11 a 19), que declaró infundada la demanda Contencioso Administrativa presentada, al considerar que si bien la Compañía de Jesús Comunidad de la Inmaculada en virtud de su naturaleza eclesial, se encontraba regulada por el Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y el Perú en el año 1980, a dicha fecha sólo existían los Arbitrios de Limpieza Pública y Alumbrado, por lo que sólo respecto de estos corresponde la exoneración en virtud a dicho acuerdo, y toda vez que los Arbitrios Públicos de Parques y Jardines Públicos, Serenazgo y Relleno Sanitario aún no habían sido creados a la fecha del acuerdo, no puede afirmarse que la Iglesia Católica se encontraba exonerada respecto de éstos, y en consecuencia al emitirse la Resolución N° 20437-7-2011, no se ha incurrido en causal de nulidad alguna.

Que mediante Resolución N° 11 de la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub – Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, de 25 de setiembre de 2014 (fojas 6 a 10), se dispuso revocar la sentencia antes citada y reformándola declaró fundada en parte la demanda y declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20437-7-2011, en el extremo que declara infundada la apelación de puro derecho presentada contra las Resoluciones de Determinación N° 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, referido a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección de residuos) y Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008, al considerar que de su revisión se aprecia que no se ha emitido pronunciamiento sobre el argumento principal contenido en el recurso de apelación de puro derecho presentado por la recurrente respecto a la naturaleza eclesial de la demandante y la aplicación del acuerdo celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, y en consecuencia, al adolecer de

¹ Adicionalmente, los citados valores fueron emitidos por Parques y Jardines, así como la aplicación de la Tarifa Social y el principio de Solidaridad, sin embargo, respecto de dicho extremo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20437-7-2011 se declaró fundada la apelación de puro derecho presentada, extremo que no fue declarado nulo mediante la Resolución N° 11 emitida el 25 de setiembre de 2014 por la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub – Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado.

M. Sotelo C. J.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

motivación suficiente al no comprender todas las cuestiones de hecho y derecho planteadas por la demandante, incurrió en causal de nulidad, por lo que dispuso el reenvío de los autos al Tribunal Fiscal a fin que cumpla con emitir una nueva resolución de acuerdo a ley.

Que mediante Auto Calificadorio del Recurso CAS. Nº 176-2015 – Lima de 5 de octubre de 2015, la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República (fojas 1 a 5), declaró improcedente el recurso de Casación interpuesto por la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal interpuesto contra la Resolución Nº 11 y en consecuencia no casaron la sentencia de vista.

Que mediante Resolución Nº VEINTIUNO de 1 de abril de 2016 (foja 20), el 18º Juzgado Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, resolvió que se cumpla con lo ejecutoriado en la Resolución Nº 11 de 25 de setiembre de 2014, remitiendo para tal efecto las resoluciones judiciales pertinentes.

Que el 2 de setiembre de 2016, mediante Memorando Nº 1382-2016-EF/16, la Procuraduría del Ministerio de Economía y Finanzas (foja 159), remite a esta instancia el expediente judicial respectivo, a efecto que este Tribunal emita pronunciamiento conforme con lo resuelto por el Poder Judicial.

Que el artículo 4º del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobada por Decreto Supremo Nº 017-93-JUS, señala que toda persona y autoridad está obligada a acatar y dar cumplimiento a las decisiones judiciales o de índole administrativa, emanadas de autoridad judicial competente, en sus propios términos, sin poder calificar su contenido o sus fundamentos, restringir sus efectos o interpretar sus alcances, bajo la responsabilidad civil, penal o administrativa que la ley señala, así como ninguna autoridad, cualquiera sea su rango o denominación, fuera de la organización jerárquica del Poder Judicial, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, y que no se puede dejar sin efecto resoluciones judiciales con autoridad de cosa juzgada, ni modificar su contenido, ni retardar su ejecución, ni cortar procedimientos en trámite, bajo la responsabilidad política, administrativa, civil y penal que la ley determine en cada caso.

Que en consecuencia, estando a lo normado por el artículo 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial, corresponde a este Tribunal, en estricto cumplimiento de la sentencia contenida en la Resolución Nº 11 de 25 de setiembre de 2014, emitida por la Séptima Sala en la Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, corresponde emitir nuevo pronunciamiento con relación a la apelación de puro derecho interpuesta por la recurrente contra las Resoluciones de Determinación Nº 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, en el extremo referido a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección de residuos sólidos) y Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008, teniendo en consideración el argumento principal de la demandante referido a su naturaleza eclesial y la aplicación y alcances del Acuerdo Celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú.

Que la recurrente señala que en virtud de su naturaleza eclesial, por ser una congregación religiosa que integra la Iglesia Católica, dedicada a la vida religiosa de sus integrantes, al apostolado, a la vida en comunidad y a la educación, se encuentra regulada por el Acuerdo Internacional celebrado entre el Perú y la Santa Sede, del 19 julio de 1980, que establece en sus artículos I y X, un régimen de inmunidad tributaria para las actividades propias de la Iglesia, las que se encuentra reguladas en el Derecho Canónico, que incluye la educación en sus diferentes niveles; por lo que todas las entidades eclesiales que realizan actividades educativas están inafectas de todo tributo, incluido los arbitrios, indicando que el alcance de la interpretación antes citada ha sido recogida, por las partes intervinientes en dicho acuerdo a través de intercambio de notas diplomáticas. Adicionalmente, señala que la deuda determinada se sustenta en normas inválidas, entre otros, por lo que debe dejarse sin efecto los valores emitidos.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

Que sostiene que en tal sentido, como institución eclesial educativa y el Colegio la Inmaculada Jesuitas, al ser una escuela de propiedad de una entidad que forma parte de la Iglesia Católica, gozan de la protección tributaria contenida en el Acuerdo Internacional, reiterando que debe dejarse sin efecto la determinación de deuda efectuada.

Que al respecto corresponde señalar que el 19 de julio de 1980 se suscribió el Acuerdo Internacional entre la Santa Sede y la República del Perú (en adelante "Concordato"), el que posteriormente fue ratificado mediante Decreto Ley N° 23211 del 24 de julio de 1980².

Que el artículo I de dicho Acuerdo señala que la Iglesia Católica en el Perú goza de plena independencia y autonomía. Además, en reconocimiento a la importante función ejercida en la formación histórica, cultural y moral del país, la misma Iglesia recibe del Estado la colaboración conveniente para la mejor realización de su servicio a la comunidad nacional.

Que asimismo, el artículo X indica 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.

Que sobre el particular, en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha interpretado que si bien dicho Acuerdo dispuso la permanencia de los beneficios, exoneraciones y franquicias vigentes a la fecha de su suscripción, no garantizó la inalterabilidad del régimen tributario vigente, por lo que la creación de nuevos tributos, el cambio de alícuotas o formas de determinación de los tributos resultaban de aplicación a la Iglesia Católica³; sin embargo, con ocasión del Concordato, el Estado Peruano y la Santa Sede han efectuado un intercambio de Notas Diplomáticas, referentes al alcance del Artículo X.

Que toda vez que la interpretación dada en dichas notas diplomáticas sobre el alcance del citado Artículo X, difiere de la interpretación realizada por este Tribunal, el tema fue presentado a Sala Plena, suscitándose dos interpretaciones:

1. El Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos.
2. La exoneración a que hace referencia el Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú comprende a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Alumbrado Público, siempre que los predios sean destinados a templos y/o conventos y no alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción.

Que en atención a ello, mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Sala Plena N° 2016-17 de 16 de agosto de 2016, este Tribunal ha adoptado el siguiente criterio: *"El Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos"*.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:

"El 19 de julio de 1980 se suscribió el Acuerdo Internacional entre la Santa Sede y la República del Perú (en adelante "Concordato"), el que posteriormente fue ratificado mediante Decreto Ley N° 23211 del 24 de julio de 1980.

² Publicado el 25 de julio de 1980 en el diario oficial El Peruano.

³ En este sentido, se emitieron las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 02516-6-2003, 2724-2-2004 y 11590-7-2008.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

Al respecto, cabe señalar que la Iglesia Católica se relaciona con otros sujetos que tienen capacidad jurídica internacional mediante la Santa Sede en tanto órgano de gobierno de aquélla, sometiéndose en su relación con la comunidad internacional a las reglas y principios del Derecho Internacional⁴, siendo que los tratados que ésta suscribe se denominan concordatos⁵.

El Concordato, además de establecer una relación de independencia entre el Estado Peruano y la Iglesia Católica⁶ y reconocerle a ésta personería jurídica de carácter público, con plena capacidad y libertad para la adquisición y disposición de bienes, así como para recibir ayudas del exterior⁷, prevé formas de colaboración del Estado para que la Iglesia pueda realizar su servicio a la comunidad nacional, lo que incluye medidas de carácter económico y tributario.

Cabe precisar que con relación a lo señalado, el artículo 50° de la Constitución⁸ recoge los principios de laicidad⁹ y colaboración¹⁰, señalando que: "Dentro de un régimen de independencia

⁴ En este sentido, véase el informe: "Privilegios tributarios que se conceden a la Iglesia Católica en virtud del Acuerdo Suscrito entre la Santa Sede y el Perú" elaborado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, remitido al Tribunal Fiscal mediante Oficio RE (PRI) N° 2-5-E/419 de 16 de abril de 2014.

⁵ Un Concordato es el convenio sobre asuntos eclesiósticos que un Estado hace con la Santa Sede. Según explica ALVA MATTEUCCI, en la práctica, es un tratado internacional que la Santa Sede suscribe con los estados y que puede regular diversas situaciones. En este sentido, véase: ALVA MATTEUCCI, Mario, "¿Está obligada la Iglesia Católica a pagar tributos municipales?" en: *Análisis Tributario*, AELE, 2003, Lima, p. 17.

⁶ El Artículo I señala lo siguiente: "La Iglesia Católica en el Perú goza de plena independencia y autonomía. Además, en reconocimiento a la importante función ejercida en la formación histórica, cultural y moral del país, la misma Iglesia recibe del Estado la colaboración conveniente para la mejor realización de su servicio a la comunidad nacional".

Al respecto, se precisa que se entiende por Iglesia Católica a la mencionada en el Preámbulo del Concordato, atendiendo a su carácter de instrumento de Derecho Internacional Público, esto es, en relación a la estructura organizativa y sus jerarquías y no en un sentido teológico como conjunto de todos los fieles.

Se comprende a la Santa Sede, la Curia Romana, Colegio Cardenalicio y a las Iglesias particulares o locales (obispados, arquidiócesis, diócesis, vicariatos, prefecturas, prelaturas, abadías, patriarcados, ordinariatos, administraciones apostólicas y parroquias), las nunciaturas y las delegaturas apostólicas, las conferencias, las comisiones, los comités, los cabildos eclesiósticos, seminarios diocesanos, los tribunales y las oficinas y las misiones dependientes de aquéllas. Asimismo, comprende a la jerarquía de la Iglesia comprendida por el clero ordenado.

En esta línea los Artículos II y III del Concordato, al señalar que la Iglesia Católica goza de personería y capacidad jurídica, incluye a la Conferencia Episcopal Peruana, los Arzobispados, Obispados, Prelaturas y Vicariatos Apostólicos existentes y los que se creen con posterioridad, mientras que el Artículo IV prevé que la personería y capacidad jurídica comprenden también a los Cabildos Eclesiósticos, a los Seminarios Diocesanos y a las Parroquias y Misiones dependientes de aquéllas. Por su parte, el Artículo IX se refiere también a las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos Seculares. El único condicionamiento previsto por el Artículo VI del Concordato está referido a las diócesis o jurisdicciones eclesiósticas que se generen con posterioridad a la entrada en vigor del Tratado, estipulándose la obligación de la Santa Sede de comunicar al Presidente de la República la creación de nuevas circunscripciones en el territorio peruano, en defecto de lo cual, no gozarán de la personería y capacidad que reconoce el Artículo III del Concordato.

⁷ Ver Artículo II del Concordato.

⁸ Similar redacción se aprecia en el artículo 86° de la Constitución de 1979: "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. Le presta su colaboración. El Estado puede también establecer formas de colaboración con otras confesiones".

⁹ Al respecto, REVILLA IZQUIERDO explica que el principio de laicidad es entendido como la delimitación e independencia recíproca entre el orden religioso y el secular, lo que involucra cuatro aspectos: la ausencia de una religión oficial del Estado, el tratamiento igual de las religiones por parte del Estado, la separación entre las organizaciones religiosas y las instituciones del Estado y el gobierno del Estado apartado de las reglas religiosas. El concepto de laicidad se contrapone al de confesionalidad (según el cual, el Estado es un sujeto creyente) y al de estatalidad de la religión (conforme con el cual, no existe separación entre religión y política) y no se comprende como posición opuesta a la religión sino como neutralidad del Estado. En este sentido, véase: REVILLA IZQUIERDO, Milagros: "El sistema de relación Iglesia-Estado peruano: Los principios constitucionales del derecho eclesióstico del Estado en el ordenamiento jurídico peruano" en: *Pensamiento Constitucional*, N° 18, PUCP, 2013, Lima, pp. 455 y ss.

¹⁰ Sobre el particular, MOSQUERA explica que el Estado, aún cuando defienda su separación hacia el hecho religioso, viene marcado por un principio esencial que orienta sus relaciones con dicho factor, esto es, el de colaboración, el que es



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

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...”.

Entre las medidas de carácter tributario se observan las previstas por los Artículos VIII¹¹ y X del citado Concordato.

Éste último señala que: “La Iglesia Católica y las jurisdicciones¹² y comunidades religiosas¹³ que la integran continuarán gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorgan las leyes y normas legales vigentes”.

En el presente caso se determinará el alcance del Artículo X del Concordato a efecto de establecer los predios a los que es aplicable y si comprende a tributos creados con posterioridad como son los Arbitrios de Serenazgo y Parques y Jardines, considerando los términos del referido artículo, los que hacen referencia a continuar gozando de exoneraciones y beneficios tributarios otorgados por las leyes y normas legales vigentes.

Al respecto, es preciso mencionar que a la fecha de firmarse el Concordato, sólo existían dos tipos de Arbitrios Municipales, estos son, Limpieza Pública y Alumbrado Público, los que estaban regulados por el Decreto Ley N° 22012¹⁴. Cabe agregar que el artículo 6° del citado decreto ley disponía que se dejaban sin efecto las exoneraciones del pago de dichos tributos con excepción, entre otros, de las otorgadas a favor de predios destinados a “templos y conventos” que mantendrían su régimen de exoneración permanente. En tal sentido, estaban exonerados del pago de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Alumbrado Público los predios de entidades religiosas en tanto sirviesen de templo o convento.

Por otro lado, cabe indicar que mediante Decreto Legislativo N° 626 publicado el 30 de noviembre de 1990, se ha señalado que: “De conformidad al Acuerdo suscrito por la Santa Sede y la República del Perú, confírmese la vigencia para todos sus efectos, de las exoneraciones y

considerado como una práctica de actuación positiva del Estado hacia el factor religioso, precisando que la cooperación no permite la protección discriminada de una forma de religiosidad frente a otra ni ampara la indiferencia y la negación del hecho religioso en el contexto social de la comunidad. En este sentido, véase: MOSQUERA, Susana: “Estudio del régimen tributario de las entidades religiosas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal”, *Revista peruana de Jurisprudencia*, N° 7, Editora Normas Legales, 2005, Trujillo, pp.79 y ss. En similar sentido, REVILLA explica que el principio de cooperación es la predisposición del Estado a facilitar y promover las condiciones que hacen posible el acto de fe y los diversos aspectos o manifestaciones que se derivan de éste. Al respecto, véase: REVILLA IZQUIERDO, *Op. Cit.*, pp. 458 y ss. El principio de colaboración es mencionado además en el Artículo I del Concordato, en el que se señala que la Iglesia recibe del Estado la colaboración conveniente para la mejor realización de su servicio a la comunidad nacional.

¹¹ El artículo VIII dispone que: “El sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica seguirá como hasta ahora. Las asignaciones personales no tienen el carácter de sueldo ni de honorarios, por tanto no constituyen renta sujeta a tributación”.

¹² Según lo informado por el Ministerio de Relaciones Exteriores antes citado, se entiende por “jurisdicciones”, las circunscripciones en las que el Papa y los obispos (arzobispos y vicarios) ejercen jurisdicción, esto es, poderes de carácter legislativo, judicial y coercitivo en relación con la ley de Dios y de la Iglesia.

Conforme con la Conferencia Episcopal Peruana, existen 45 Jurisdicciones Eclesiásticas divididas en 7 arzobispados (Lima, Arequipa, Ayacucho, Cusco, Huancayo, Piura y Trujillo), 20 obispos (Castrense, Abancay, Cajamarca, Callao, Carabayllo, Chachapoyas, Chiclayo, Chimbote, Chosica, Chulucanas, Huacho, Huancavelica, Huánuco, Huaraz, Huari, Ica, Lurín, Puno, Tacna y Moquegua y Tarma), 10 Prelaturas (Ayaviri, Yauyos-Cañete, Caravelí, Chota, Chuquibamba, Chuquibambilla, Huamanchuco, Juli, Moyobamba y Sicuani) y 8 Vicariatos (Amazonas, Iquitos, Jaén, Puerto Maldonado, Pucallpa, Requena, San Ramón y Yurimaguas). Al respecto, véase: http://www.iglesiaticatolica.org.pe/mapaje_nondetail.php

¹³ Se hace referencia a las Misiones dependientes de las entidades que conforman la Iglesia, específicamente, a las órdenes religiosas y congregaciones de Derecho Pontificio, los institutos religiosos y de vida consagrada, las sociedades de vida apostólica, institutos de educación católica y facultades pontificias. En este sentido, véase el Informe del Ministerio de Relaciones Exteriores antes citado.

¹⁴ Publicado el 7 de diciembre de 1977 y derogado por el Decreto Legislativo N° 776.



Tribunal Fiscal

N° 08780-5-2016

beneficios tributarios, y franquicias a favor de la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y las comunidades religiosas que la integran".

Dado que el Concordato tiene carácter de tratado internacional, la interpretación de sus disposiciones debe efectuarse de conformidad con la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969¹⁵.

En cuanto a la interpretación de tratados internacionales, NOVAK TALAVERA explica que este trabajo plantea dos interrogantes, la primera, referida a quién puede interpretar un tratado y la segunda, relativa a cómo llevar a cabo dicha interpretación¹⁶.

Sobre el primer aspecto, señala que la interpretación puede ser realizada por los propios Estados partes de un tratado ya sea en el tratado mismo o en un acto posterior (interpretación auténtica), por un órgano jurisdiccional internacional o por los diversos órganos de un Estado (interpretación unilateral que solo surtirá efectos jurídicos en el Derecho interno de aquel Estado, esto es, no es oponible a los demás Estados partes de un acuerdo)¹⁷.

En cuanto a las reglas de interpretación, refiere que se encuentran recogidas en los artículos 31° y 32° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969¹⁸. Sobre el particular, el artículo 31° establece lo siguiente:

"Artículo 31 Regla general de interpretación¹⁹"

1. 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.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

¹⁵ Suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ratificada mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000.

¹⁶ En este sentido véase: NOVAK TALAVERA, Fabián, "Los criterios para la interpretación de los tratados" en: *Themis. Revista de Derecho*, N° 63, PUCP, 2013, Lima, p. 72.

¹⁷ Al respecto, véase: NOVAK TALAVERA, Fabián, *Op. Cit.*, pp. 72 y ss.

¹⁸ Sobre el particular explica que dichas reglas están basadas en jurisprudencia establecida por la Corte Internacional de Justicia y que pueden considerarse reglas de Derecho Internacional sobre el tema y no solamente meras directivas generales. En este sentido, véase: *Ibidem*, p. 73.

¹⁹ Al respecto, el citado autor explica que este artículo consagra un pluralismo de métodos con primacía de la interpretación textual, lo que no implica una jerarquía, lo que ha sido señalado por la Comisión de Derecho Internacional de la Organización de las Naciones Unidas, quien a su vez explica que cuando esta norma utiliza el término "regla general de interpretación" (en singular y no en plural) ello implica que los principios de interpretación consagrados en ésta deben ser aplicados de forma integral y conjunta, esto es, en una operación combinada, por lo que las reglas tienen igual valor. En este sentido véase: *Ibidem.*, pp. 74 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.

Asimismo, precisa que toda operación de interpretación debe partir de dos principios fundamentales en el Derecho de los Tratados, el de *pacta sunt servanda*, según el cual los tratados son ley entre las partes, y el de buena fe, según el cual, los acuerdos deben ser cumplidos de manera franca, honesta y leal.

Ahora bien, de la lectura del Artículo X del Concordato, se aprecia que se otorgó a la Iglesia Católica, sus jurisdicciones y comunidades religiosas un régimen de permanencia en el tiempo de las prerrogativas tributarias que a la fecha de la suscripción de dicho documento se encontraban previstas en nuestra normativa, las que se consideran deben ser mantenidas aún cuando se produzca un cambio normativo específico, dado que la proyección a futuro prevista en el Tratado se frustraría si se interpreta que ésta depende de la existencia de la norma que la confirió²⁰.

Asimismo, conforme con el artículo 31° que establece una forma integral de interpretación, la interpretación del Tratado no puede limitarse al sentido gramatical de sus términos, según los cuales, parecería que la exoneración estaba limitada a las existentes en dicho momento, por lo que debe analizarse también su contexto así como su objeto y fin.

En cuanto al contexto, el artículo 31° citado prevé que comprende además del texto (incluidos su preámbulo y anexos): a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Asimismo, el citado artículo dispone que juntamente con el contexto debe tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado, c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable a las relaciones entre las partes.

En cuanto al texto del Concordato, y conforme con el principio de colaboración antes mencionado, del Concordato se aprecia que si bien se pretende mantener en el tiempo determinadas prerrogativas de la Iglesia que existían previamente a su suscripción, se reconoce que la relación entre las partes es dinámica y adaptable a las necesidades de los nuevos tiempos²¹. Así, por ejemplo, en el preámbulo se prevé que: “La Santa Sede y la República del Perú, deseosas de seguir garantizando de manera estable y más conforme a las nuevas condiciones históricas la tradicional y fecunda colaboración entre la Iglesia Católica, Apostólica Romana y el Estado Peruano (...) han determinado celebrar un Acuerdo sobre materias de

²⁰ En este sentido, véase el informe elaborado por el Ministerio de Relaciones Exteriores antes citado, en el que se explica que la práctica internacional rechaza los actos propios, entre ellos, la emisión de normas como razón para incumplir una obligación internacional, por lo que se entiende que la emisión de normas o su derogatoria es una potestad unilateral del Estado, que de ser utilizada para deshacerse de su obligación internacional, constituye un acto contrario al principio de buena fe.

²¹ En este sentido, véase el informe del Ministerio de Relaciones Exteriores antes citado.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

común interés²². Por consiguiente, se confirma lo señalado anteriormente en el sentido que al interpretarse el Tratado en lo que concierne a las exoneraciones y beneficios vigentes, no podría limitarse dicha prerrogativa únicamente a las normas existentes en dicho momento pues su derogación o modificación harían inaplicable el Concordato en cuanto a dicho aspecto.

Continuando con el análisis, conforme con lo informado por el Ministerio de Relaciones Exteriores²³, no existen acuerdos que se refieran al tratado y que hayan sido concertados entre ambas partes con motivo de la celebración del Tratado ni instrumentos formulados por una de las partes con motivo de la celebración del tratado que haya sido aceptado por la otra como instrumento referente al tratado.

Sin embargo, conforme con dicha entidad, existen acuerdos posteriores entre las partes acerca de la interpretación del tratado y la aplicación de sus disposiciones, lo que se ha visto plasmado en las comunicaciones intercambiadas entre ésta y la Nunciatura Apostólica en el Perú que se relacionan con los artículos I y X del Concordato.

Al respecto, entre dichas entidades se han intercambiado un primer grupo de Notas Diplomáticas, las que constituyen instrumentos de Derecho Internacional Público²⁴ en las que se ha dejado establecido que los asuntos propios de la Iglesia Católica son los tipificados por el Código de Derecho Canónico, los que no están sujetos a injerencia tributaria, siendo que actividades propias de ésta como enseñar y santificar están inafectas, lo que incluye a los tributos creados a partir de 1980 en adelante²⁵.

Según lo informado por el Ministerio de Relaciones Exteriores²⁶, de estas Notas se extraen dos elementos importantes: a) La indicación de que lo establecido por el Artículo X del Concordato, más allá de los términos utilizados, implica la liberación de todo tributo con carácter permanente sobre las actividades propias de la Iglesia²⁷, incluyendo a los nuevos tributos creados con posterioridad a 1980, y b) que este entendimiento es considerado un acuerdo interpretativo entre las partes que tiene el valor de una transacción que da término a una controversia entre ellas a la luz del Artículo XXI del citado Concordato. A ello agrega que desde la perspectiva del Derecho Internacional, todo instrumento formulado por una parte y aceptado por la otra como instrumento referente al Tratado constituye un elemento para su interpretación, lo que no se considera una desviación indebida del Tratado original o una derogación de éste sino como una consolidación

²² Así también, en el Artículo II se menciona que la Iglesia Católica "continúa gozando" de personería jurídica. Por su parte, en el Artículo VIII se prevé que el sistema de subvenciones para las personas, obras y servicios de la Iglesia Católica "seguirá como hasta ahora". Asimismo, en el Artículo X se hace referencia a que se "continuará gozando" de exoneraciones y beneficios tributarios.

²³ Ver Nota 6.

²⁴ 1. Nota 2391 de 15 de setiembre de 2003 de la Nunciatura Apostólica en el Perú, 2. Nota de respuesta RE (LEG) N° 6-0/4 de 15 de octubre de 2003 del Ministerio de Relaciones Exteriores y 3. Nota 2611 de 6 de enero de 2004 de la Nunciatura Apostólica.

²⁵ En estas notas se aclara además que el citado Concordato no solo abarca a la Conferencia Episcopal, Arzobispados, Obispados, Prelaturas y Vicariatos sino también a las comunidades que integran a la Iglesia Católica, incluyéndose a las misiones dependientes de ella y que las inafectaciones tributarias alcanzan a todas las actividades propias de la Iglesia establecidas en el Código de Derecho Canónico como actividades inherentes de la Iglesia Católica, estas son: a. Enseñar (predicación en misas, liturgias, catequesis, actividad misional, educación católica a través de universidades y colegios, comunicación social a través de libros, revistas, periódicos, medios audio visuales, etc.), b. Santificar (sacramentos del bautismo, confirmación, eucaristía, penitencia, unción de los enfermos, orden sacerdotal, matrimonio, actividades que se realizan en lugares sagrados como parroquias y santuarios) y c. Enterrar (que se realiza en los cementerios).

²⁶ En este sentido, véase el informe antes citado.

²⁷ Reseñadas en la nota 27.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

de su objeto y fin por lo que para una interpretación correcta del Artículo X, no puede leerse aisladamente sino en conjunto con la referidas Notas.

Posteriormente, el referido ministerio y la Nunciatura Apostólica intercambiaron un segundo grupo de Notas Diplomáticas²⁸ en las que se indica que lo señalado en las tres primeras Notas Diplomáticas refleja la coincidencia de las partes y por tanto, en aplicación del artículo 31° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, constituye una interpretación oficial del Concordato, lo que es vinculante para ambas partes. Asimismo, se señala que la común intención fue garantizar a la Iglesia Católica en el Perú una inmunidad tributaria estable en el tiempo.

Cabe indicar que esta posición ha sido recogida por un Informe del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos²⁹, en el sentido que la interpretación jurídica de los tratados trasciende la normativa nacional y debe hacerse observando el artículo 31° de la Convención de Viena antes citada, siendo necesario tomar en cuenta para ello toda la documentación que se haya generado al respecto como son las Notas Diplomáticas a que se ha hecho referencia. A ello añade que corresponde a las partes dicha interpretación, esto es, a la Nunciatura Apostólica como representante diplomática de la Santa Sede y al Ministerio de Relaciones Exteriores, en tanto el órgano rector de la política exterior y encargado de las relaciones exteriores del Estado³⁰.

Como se aprecia, conforme con la interpretación auténtica de las partes suscribientes del Concordato, el Artículo X de dicho tratado está referido a las actividades propias de la Iglesia Católica y no solo a los tributos vigentes a su suscripción sino también a los creados con posterioridad, siendo que al haberse realizado el intercambio de instrumentos a que se ha hecho referencia, dicha interpretación obliga al Estado Peruano.

Por otro lado, en cuanto al objeto y fin del Concordato, cuestiones que también deben tomarse en cuenta para su interpretación, cabe señalar que según el Artículo I de dicho Tratado, su propósito es establecer una colaboración conveniente con el Estado para la mejor realización por parte de la Iglesia, de su servicio a la comunidad peruana, siendo que su fin ha sido descrito en el preámbulo, según el cual, consiste en seguir garantizando de manera estable y más conforme a las nuevas condiciones históricas la tradicional y fecunda colaboración entre la Iglesia Católica, Apostólica, Romana y el Estado Peruano para el mayor bien de la vida religiosa y civil de la

²⁸ 1. Nota N° 2778 de 19 de marzo de 2004 de la Nunciatura Apostólica, 2. Nota RE (LEG) N° 6-0/2 de 10 de mayo de 2004 del Ministerio de Relaciones Exteriores, 3. Nota N° 3465 de 15 de febrero de 2005 de la Nunciatura Apostólica, 4. Nota RE (LEG) N° 6-0/2 de 20 de julio de 2005 del Ministerio de Relaciones Exteriores, 5. Nota N° 5289 de 11 de junio de 2007 de la Nunciatura Apostólica del Perú, 6. Nota RE (DGL) N° 6-0/2 de 30 de enero de 2008 del Ministerio de Relaciones Exteriores.

²⁹ Informe Dirimente N° 045-2004-JUS-DNAJ.DDJ-SDCJ de 25 de noviembre de 2004. Puede ser consultado en la Matriz de Opiniones Jurídicas de dicho Ministerio en: http://pisaq.minjus.gob.pe:8080/opileg_web/ConsultaWebAction_verWeb

³⁰ Interpretación que también se aprecia en la Resolución N° 28 de 7 de octubre de 2014, emitida por la Corte Superior de Justicia de Lima, en el sentido que el intercambio de notas diplomáticas entre la Nunciatura Apostólica y el Ministerio de Relaciones Exteriores expresa lo convenido por la Santa Sede y el Estado peruano respecto del alcance del Concordato en relación con el tratamiento tributario que se ha concedido a la Iglesia Católica, a tenor de lo previsto por el artículo 31° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, lo que constituye la interpretación oficial que vincula a ambos Estados y a sus dependencias administrativas. En dicha sentencia, se recoge lo señalado en dichas notas diplomáticas, indicándose que la intención de las partes era crear un régimen de exoneración permanente que no solo alcanza a los tributos vigentes a la fecha de suscripción del Acuerdo. Cabe señalar que el recurso de casación interpuesto contra esta resolución fue declarado improcedente por la Corte Suprema de Justicia, estimándose que la aludida sentencia se encuentra debidamente motivada.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

nación³¹. Dichas disposiciones confirman la interpretación realizada por las partes, que ha sido plasmada en el intercambio de las mencionadas Notas.

De no ser ésta la interpretación aplicable, bastaría una norma positiva de derecho interno para dejar de lado lo acordado por los Estados intervinientes, lo que sería contrario a los principios *pacta sunt servanda* y de buena fe.

De lo expuesto se puede concluir que mediante el Concordato se ha consagrado un régimen de inmunidad tributaria permanente a favor de la Iglesia Católica que alcanza a todas las actividades antes detalladas³² que le son propias, las mismas que están establecidas en el Código de Derecho Canónico, lo que no puede desnaturalizarse aplicándoles tributos creados con posterioridad a la entrada en vigor del Acuerdo, siendo una de las consecuencias de la presencia de normas internacionales la inaplicación de normas de derecho interno que puedan ser contrarias a lo regulado bilateralmente³³.

En relación con la inmunidad tributaria prevista en tratados internacionales, RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN explica que en determinados supuestos, se considera conveniente liberar de tributos a determinados hechos económicos por "Política de Estado", para lo cual es utilizada la figura de la inmunidad, siendo que desde la perspectiva de las fuentes del Derecho, la inmunidad tributaria puede ser establecida por la Constitución y los tratados. En efecto, agrega que un tratado puede estar relacionado con el reparto de cuotas de potestad tributaria que corresponde a cada uno de los órganos internos de los Estados participantes³⁴.

De lo expuesto se advierte que al haberse acogido el Perú a la Convención de Viena, en virtud de lo dispuesto por dicha norma internacional y sus principios aplicables, se considera que el beneficio previsto por el Artículo X del Concordato es aplicable a los predios en los que se desarrollan actividades propias de la Iglesia Católica y abarca también a los Arbitrios Municipales que se crearon con posterioridad a la fecha de su suscripción, como son los casos de los Arbitrios de Parques y Jardines y Serenazgo.

Por tanto, se concluye que el Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos."

³¹ Sobre el particular, NOVAK explica que para determinar el verdadero objeto y fin del tratado es de particular relevancia analizar el preámbulo del instrumento, donde suele señalarse el objeto que el tratado pretende alcanzar siendo que algunos incluyen artículos específicos sobre dicho aspecto. En este sentido, véase: NOVAK TALAVERA, Fabián, *Op. Cit.*, pp. 79 y ss.

³² Ver nota 27.

³³ El criterio expuesto es compartido por el Ministerio de Relaciones exteriores en el Oficio OF.RE (PRI) N° 2-5-E/419, quien es el organismo a través del cual el Estado Peruano formaliza y coordina sus relaciones con otros sujetos de derecho internacional, siendo competente para la celebración de Tratados Internacionales.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5° de la Ley de Organización y Funciones del Ministerio de Relaciones Exteriores, Ley 29357, el Ministerio de Relaciones Exteriores ejerce las funciones rectoras, respecto de otros niveles de gobierno en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, conforme a la Constitución Política del Perú, entre otras, en la materia de negociar y suscribir tratados y demás instrumentos internacionales, así como participar en las negociaciones de aquellos de naturaleza especializada en coordinación con los sectores competentes.

³⁴ Como ocurre, por ejemplo, en los convenios para evitar la doble imposición o con la inmunidad diplomática establecida por el Tratado sobre Relaciones Diplomáticas, en cuya virtud, el sueldo del Embajador queda liberado del Impuesto a la Renta del país donde ejerce representación. Al respecto, véase: RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN, Francisco, "Inmunidad, Inafectación, Exoneración, Beneficios e Incentivos Tributarios" en: *Foro Jurídico*, N° 12, PUCP, 2013, Lima, pp.139 y ss.



Tribunal Fiscal

Nº 08780-5-2016

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido con el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, sobre la base de la cual se emite la presente resolución.

Que asimismo, conforme con el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena Nº 2016-17, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el Diario Oficial "El Peruano", de conformidad con el artículo 154º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, modificado por Ley Nº 30264³⁵.

Que atendiendo al criterio de carácter vinculante expuesto, se tiene que los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica se encuentran exonerados del pago de Arbitrios Municipales en virtud al Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú de 19 de julio de 1980, y que dicha exoneración alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos.

Que en el caso de autos, la Administración emitió las Resoluciones de Determinación Nº 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, por los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública y Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008³⁶, respecto del predio ubicado en Jr. Hermanos Santos García Mz 0000 ARSHU 910 (Ref. H.U. 123), Santiago de Surco, consignándose como uso "Educativo No Estat." (fojas 102 a 109).

Que de acuerdo con el criterio de carácter vinculante expuesto, el predio en el que se desarrollan las actividades propias de la Iglesia Católica establecidas en el Código de Derecho Canónico como actividades inherentes de la Iglesia Católica, como es la educación católica a través de colegios, se encuentra exonerado del pago de Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección de residuos sólidos), y Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008, al corresponder al uso "Educativo No Estat", por lo que corresponde declarar fundada la apelación de puro derecho presentada en dicho extremo.

Que estando al sentido del fallo, no resulta pertinente emitir pronunciamiento respecto de los demás argumentos señalados por la recurrente.

Con las vocales Márquez Pacheco y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

³⁵ Según el cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102º del mismo código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. Agrega, que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo este precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal; siendo que la aludida resolución así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

³⁶ Adicionalmente, fueron emitidas por Parques y Jardines, así como la aplicación de la tarifa social y el principio de solidaridad, sin embargo, respecto de dicho extremo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal Nº 20437-7-2011 se declaró fundada la apelación de puro derecho presentada, extremo que no fue declarado nulo mediante la Resolución Nº 11 de la Séptima Sala en lo Contencioso Administrativo con Sub – Especialidad en Temas Tributarios, Aduaneros y de Mercado de la Corte Superior de Justicia de Lima, antes citada.



Tribunal Fiscal

N° 08780-5-2016

RESUELVE:

1. Declarar **FUNDADA** la apelación de puro derecho interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 03-02-03-0002313886 a 03-02-03-0002313909, en el extremo referido a los Arbitrios Municipales de Limpieza Pública (barrido de calles y recolección de residuos sólidos), así como, Serenazgo de los periodos 9 a 12 del año 2008
2. Declarar que de acuerdo con el artículo 154° Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, modificado por Ley N° 30264, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

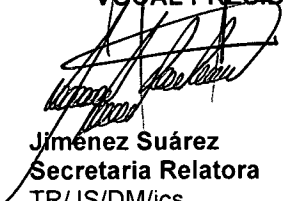
"El Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Municipalidad Distrital de Santiago de Surco - Lima, para sus efectos.


MÁRQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE


BARRANTES JAKATA
VOCAL


TERRY RAMOS
VOCAL


Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
TR/JS/DM/jcs.