

LAS EXONERACIONES TRIBUTARIAS A ENTIDADES RELIGIOSAS DEBEN SUJETARSE A LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES VINCULADAS A BENEFICIOS DIRECTOS A LA SOCIEDAD DEJANDO DE LADO EXONERACIONES ILIMITADAS Y SUBJETIVAS

*Daniel Yacolca Estares**

1 HISTORIA DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS Y LAS EXONERACIONES SUBJETIVAS

Las entidades religiosas nacieron como una necesidad de organización de grupos humanos inspirados por costumbres y tradiciones relacionados a una entidad sobrenatural, hacedor de todas las cosas y según dichas creencias el único que tiene la verdad absoluta del ayer, del hoy y del mañana. En vista que cada grupo religioso cree tener el poder divino o espiritual, surgió cada vez más verdaderas guerras mal denominadas “santas”, que de santas no tenían nada. En la mayoría de veces solo eran justificaciones para conquistas de pueblos sometiendo a poderes absolutos y anárquicos, que buscaban su propio beneficio y poder de dominio. Dicho poder religioso se tornó cada vez más político. Así surgió la idea que las entidades religiosas deben ser privilegiadas por estar al lado del poder absoluto y servirles de fundamento o adoctrinamiento a las poblaciones conquistadas. Muchas de estas entidades aún permanecen hasta la actualidad con algunos cambios en su doctrina y es su estructura. Después de la revolución francesa y otras revoluciones similares, las entidades religiosas se tornaron más plurales y más humanas, convirtiéndose en una forma de control social en el sector educativo, social y cultural. Pero que dichos aportes a la sociedad no son sincerados, ni transparentes respecto de los privilegios tributarios que ostentan y que no se conocen exactamente sus beneficios a la sociedad. Por ello, el objetivo de este trabajo es reflexionar sobre la posibilidad de que las entidades demuestren objetivamente las actividades que realizan a favor de la sociedad y solo por dichos

* Catedrático de Posgrado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos Lima – Perú.

aportes deben ser exonerados o beneficiados impositivamente, en el impuesto sobre la renta, impuestos al consumo, tributos municipales, donaciones y otros beneficios presupuestales.

Ahora bien, de la gran mayoría de religiones podemos citar a las más conocidas como: el cristianismo, el islam, el budismo e hinduismo y la religión tradicional china. Coexisten muchas facciones de las mencionadas y otras religiones nuevas denominadas testigos de Jehová, evangelistas, adventistas, etc. Pero la Iglesia Católica es la que más historia tiene en materia de privilegios tributarios. En efecto, “La Constitución de Cádiz de 1812 de España determinó una prevalencia absoluta de la Iglesia Católica dentro del propio texto constitucional. Así, al revisar el artículo 12º de la referida Constitución se aprecia que señala lo siguiente: ‘La religión de la Nación española es y será perpetuamente la católica, apostólica, romana, única verdadera. La Nación la protege por leyes sabias y justas, y prohíbe el ejercicio de cualquier otra’. Tomando en cuenta que esta resulta ser la Constitución que muchas de las nacientes repúblicas de Latinoamérica tomaron como referencia al elaborar las suyas, de seguro se apreciará que se repetirá dicho planteamiento con otras palabras”. (Alva Matteucci, Mario: Blog PUCP 2010).

La que más privilegios tenía es la Iglesia Católica y aún mantiene muchos de ellos, por ejemplo, en el caso peruano, “a partir de la vigencia de las tres últimas Constituciones Políticas del Perú, la de 1933, 1979 y la de 1993, el Estado Peruano reconoce la libertad de culto, no existiendo una religión calificada como “oficial”, situación que difería diametralmente cuando regía la Constitución Política de 1920. Sin embargo, bajo los alcances de la propia Constitución Política de 1933 esta tuvo un carácter conservador, lo cual implicó en proteger a la Iglesia Católica, pero reconociendo otros cultos. Ello implicaba que hasta el último momento en el cual la Constitución Política de 1933 el Estado Peruano procuró proteger y dar amparo a la Iglesia Católica, prueba de ello es la celebración de un Concordato celebrado entre la Santa Sede y el Estado Peruano, casi en los últimos días de vigencia de la mencionada Constitución de 1933. Dentro del Concordato celebrado se establecieron una serie de reconocimientos a la Iglesia Católica y también una especie de congelamiento de los beneficios tributarios que a la fecha de su celebración se encontraban vigentes, ello permitió otorgarle un carácter de

inmunidad tributaria a las exoneraciones existentes” (Alva Matteucci, Mario: Blog PUCP 2010).

Asimismo, en el caso peruano, mediante el artículo 5° de la Ley N° 29635, muy similares a los legislado en la mayoría de países, “se entienden como entidades religiosas a las iglesias, confesiones o comunidades religiosas integradas por personas naturales que profesan, practican, enseñan y difunden una determinada fe. Estas entidades cuentan con credo, escrituras sagradas, doctrina moral, culto, organización y ministerio propios. Añade, que no se consideran religiosos los fines o actividades relacionados con fenómenos astrofísicos, psicológicos, parasicológicos, adivinación, astrología, espiritismo, difusión de ideas o valores puramente filosóficos, humanísticos, espiritualistas u otro tipo de actividades análogas; y que las entidades dedicadas al desarrollo de ritos maléficos, cultos satánicos o análogos se encuentran al margen de la ley” (Informe N° 066-2015-SUNAT/5D0000 de fecha 29 de abril de 2015).

La historia de la humanidad está marcada y seguirá así cubierta de religiones porque son parte de vivencias, símbolos y creencias, que tratan de explicar lo sobrenatural con historias y dioses sagrados. Por su puesto cada una de ellas sostiene que son la única fe verdadera. Pero hoy, con el despertar de la humanidad gracias a la globalización de un mundo que avanza más allá de las fronteras, mediante todo tipo de medios de comunicación y redes virtuales, se han quebrado muchos temas considerados tabúes, perfeccionando una fe más pensada y libre de sesgos y fanatismos.

Es indudable que como seres humanos seguiremos siendo creyentes, incluso el que no dice creer en seres celestiales, cree en que no existen. Esa libertad sin duda debe ser protegida por el Estado de derecho constitucional. Pero ello no implica mantener privilegios abiertos y subjetivos como las exoneraciones tributarias basadas en normas desfasadas y concordatos que poco o nada involucra actividades en beneficio a la población. Por lo que este artículo pretende someter a juicio dichos privilegios incoherentes con los nuevos tiempos, debiendo observarse que solo deben ser pasibles de exoneraciones o beneficios tributarios en la medida que aportan directamente a la sociedad en la cual se desarrollan. Esto es, cuando generan externalidades positivas mediante las cuales el Estado debe

internalizar a dichas entidades concediéndoles exoneraciones o beneficios tributarios comprobados objetivamente.

2 EXONERACIONES ILIMITADAS A ENTIDADES RELIGIOSAS

Las exoneraciones ilimitadas a entidades religiosas más representativas se presentan en casi todos los países del planeta, debido a que siempre estaban al lado del poder político. Dichos privilegios tributarios o de diversa índole, permanecen por una tradición o por concordatos o normas constitucionales o legales. Últimamente incluso se aplica dichas exoneraciones a todas las entidades religiosas representativas o no fundamentadas por el principio de igualdad. Sin embargo, se debe ir más allá de unificar subjetivamente a las entidades religiosas. Es decir, se debe verificar si estas exoneraciones aplicadas durante siglos rindieron o rinden en la actualidad frutos en la sociedad objetivamente. Sobre todo, es importante observar que las entidades religiosas hoy en día están mutando de feligreses. Por ejemplo, la religión católica está quedándose con menos creyentes y menos sacerdotes, debido a que sus ingresos cada vez disminuyen. Sin embargo, extrañamente, muchos otros credos, denominados evangélicos, testigos de Jehová, adventistas, entre otras entidades, acumulan grandes fortunas y una desigualdad abrumadora entre creyentes y líderes de dichas congregaciones. Por supuesto libre de impuestos a la renta y otros tributos. La pregunta sería ¿Por qué estas entidades que mueven grandes fortunas no tributan, si hoy en día el deber de contribuir es de todos los ciudadanos? La respuesta está en las constituciones políticas, los concordatos y convenios que están vigentes, por lo que es necesario reflexionar en una reforma tributaria para actualizar dichos privilegios. Esta reflexión no tiene nada que ver con limitar la fe que cada uno tiene, cuyo núcleo constitucional siempre se debe respetar. Solo sincerar dicho privilegio a cuestiones objetivas y de provecho de la sociedad y no continuar con una carta abierta que estaría permitiendo el crecimiento de grandes fortunas al margen de la sociedad y creando un nicho de evasión fiscal o manteniendo una opacidad nacional e internacional.

3 NECESIDAD DEL DEBER DE CONTRIBUIR POR TODOS LOS CIUDADANOS Y ENTIDADES PRIVADAS EN UN ESTADO DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL. INCLUIDO LAS ENTIDADES RELIGIOSAS QUE SOLO DEBEN SER EXONERADAS POR ACTIVIDADES QUE REALICEN A LA SOCIEDAD OBJETIVAMENTE Y NO SEGUIR MANTENIÉNDOSE PRIVILEGIOS ILIMITADOS

Después de desarrollar del porque es necesaria una reforma tributaria de las exoneraciones o beneficios que tiene las entidades religiosas, es este punto se precisa la importancia de la evolución de tributo, con la finalidad de tomar en cuenta el sustento constitucional y su configuración jurídica del deber de contribuir de todos los ciudadanos, y, por cuestiones muy objetivas, el Estado puede eximir del pago del tributo. Es decir, solo deberían ser eximidos o beneficiados tributariamente cuando la sociedad reciba beneficios directos y objetivamente comprobados. No obstante, se necesita enmienda constitucional para hacer realidad dicha reforma.

En ese sentido, para que se fundamente esta propuesta de reforma, es necesario entender que el tributo ha evolucionado en el tiempo, pasó de ser un simple acto de reciprocidad en los inicios de la humanidad, para luego convertirse en un signo de dominación de los vencedores a los vencidos, generándose un poder tributario arbitrario. Donde no existía el respeto de los derechos fundamentales, debido a que se desarrolló en un mundo sumido en la total desigualdad y sesgado por un poder imperio.

Es así que los impuestos siempre han estado presentes y han sido parte de los grandes cambios de la humanidad. Como ejemplos podemos citar los siguientes hitos históricos:

- La dación de la Carta Magna en Inglaterra de 1215, firmada por el Rey Juan Sin Tierra para evitar el incremento de los impuestos extorsivos y su cobro con crueldad.
- Los impuestos a las colonias británicas de 1776 y el motín del té como una de las causas de su independencia.
- El absolutismo francés 1779 que negó reformas tributarias propuestas por Turgot y Calonne, que incluían como contribuyentes a los miembros de la nobleza y a la iglesia y, por último;

- La marcha de Gandhi en 1930 contra el impuesto a la sal del imperio británico.

De los hechos descritos se puede advertir que la raíz del constitucionalismo estuvo impregnada del núcleo tributario basado en la arbitrariedad y privilegios, forjándose de este modo una fuente de justicia hasta fundarse la constitución como norma jurídica y proclamarse en su seno el respeto de los derechos fundamentales. Surge así el tributo como deber de contribuir de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en el marco de un modelo de Estado de Derecho. En dicha evolución, las entidades religiosas, unas más que otras, estuvieron junta al poder y a la fecha continúan aún protegidas por normas constitucionales, pese a que poco o nada hacen por la población.

De otro lado, es importante mencionar que la actividad financiera ha existido desde siempre, ya que desde el momento en que se establece el poder bajo cualquier forma en la sociedad, la primera función que ejerce es la de proporcionarse recursos materiales para su mantenimiento (García y Salinas: 1994: 77).

Por dicha razón la hacienda pública (Vicente-Arche: 1974: 77), desempeña, en el seno del Estado, una función instrumental, que admite grados diversos y se concreta en diferentes modalidades, según la naturaleza y destino de los recursos que la integran, pero cuyo fin es siempre el mismo: hacer posible la existencia del Estado y el cumplimiento de los fines que el mismo persigue, y, por tanto, el desarrollo de la actividad administrativa típica.

La hacienda clásica limitó al mínimo las actividades del Estado, la actividad financiera, se circunscribía a suministrarle los recursos necesarios para cubrir los gastos ocasionados por las funciones de administración que le estaban encomendadas (Duverger: 1968: 7). Los tres pilares sobre los que se sustentaba, eran: la neutralidad impositiva, el equilibrio presupuestario y la justa distribución de la carga impositiva (García y Salinas: 1994: 82). Por supuesto, las entidades religiosas se mantenían al margen del pago de tributos.

Es así que Sainz de Bujanda precisa que, al ser el criterio de la neutralidad el dominante en su sistema fiscal, la influencia del impuesto en la realidad económica se reducía al mínimo y, al mismo tiempo los recursos que

obtenían se destinaban de modo exclusivo a nutrir el presupuesto financiero del Estado, es decir, a sostener los servicios públicos indispensables para la vida colectiva (Citado por Fernández: 39-41). La quiebra del orden liberal así construido, se hizo patente básicamente tras la crisis internacional de 1929, momento a partir del cual quedaron claramente al descubierto las bases en que se apoyaba éste. Ya no era viable mantener por parte del Estado la anterior inhibición frente a los problemas económicos y sociales aunque ésta nunca fue total y tajante. Tenía que asumir como afirma Checa González, un nuevo e importante papel como agente del proceso económico. Se inició de este modo, la etapa de un Estado de impuestos para solventar el gasto público cada vez mayor (Citado por Fernández: 39-41). Es así que los privilegios y los beneficios tributarios que erosionan los ingresos públicos deben ser revisados, porque todos deben tributar. Salvo aquellos que coadyuvan con los fines del Estado.

De esta manera, el Estado tuvo que comenzar a proporcionar una serie de prestaciones, desconocidas hasta entonces. Esa mayor necesidad de gasto público trajo inevitablemente consigo un mayor aumento también de los ingresos, y fundamentalmente de los más importantes, esto es, de los impuestos, ya que como señala Rodríguez Bereijo: entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión. Nexo que debe actuar, y esto es importante destacarlo, no solo en el plano cuantitativo, sino asimismo en el cualitativo, con lo cual el impuesto tenía necesariamente que abandonar el carácter neutral que tenía en la época liberal (Citado por Fernández: 39-41).

La hacienda pública hoy en día, de acuerdo con Rodríguez Bereijo, se ha convertido en la pieza imprescindible, en torno al cual gira toda la política pública, y a través de la cual se trata de lograr la realización efectiva de esos principios fundamentales del ordenamiento jurídico como la libertad, la igualdad y la justicia: porque hoy esos fines es imposible conseguirlos si no es a través de un papel destacado y muy activo de la hacienda pública (Martínez Lago: 1990: 149).

De manera que el impuesto no aparece reflejado, como establece Lejeune Valcarcel (1980: 120-121), como una institución cerrada en sí misma, que agote su eficacia en el instante que cumple con su función recaudadora, sino que, en cuanto institución constitucional, tiene un papel que cumplir al servicio del programa y los principios constitucionales. Con lo cual la actividad impositiva

adquiere de este modo un nuevo carácter y desempeña un nuevo papel que viene amparado por la Constitución (Checa: 150). En esa medida, se origina la extrafiscalidad que busca lograr los mismos fines del Estado, pero basados en el incentivo y/o desincentivo en los ciudadanos reduciendo las externalidades que generan, para evitar mayores gastos públicos (ahorro público).

Por ello, es vital repensar sobre las exoneraciones en general y en especial en diversos sujetos de derecho privado, como las otorgadas al sector educativo, deporte, obra por impuestos, culturales, religiosas, etc. Por ello, en este trabajo nos centramos en las exoneraciones que gozan por siglos algunas entidades religiosas y hoy en día muchas nuevas entidades religiosas, que más allá de la fe de sus feligreses, algunas de ellas acumulan grandes fortunas sin beneficios directos a la sociedad, observándose un incremento patrimonial en algunos de sus líderes y que se encuentran en una opacidad económica y tributaria que se necesita transparentar y sincerar. Es decir, dentro del modelo de Estado de Derecho que fue cimentado como un nuevo paradigma para la humanidad en igualdad, solidaridad y fraternidad, como “aquel Estado dentro del cual se presenta una situación en la que su poder y actividad se encuentran reguladas y controladas por el derecho; donde la esfera de derechos individuales es respetada gracias a la existencia de un sistema de frenos y contrapesos que permite un adecuado ejercicio del poder público (Martínez Pichardo y Martínez Quijada: 2007: 224.).

En ese sentido, el Estado de Derecho representa un estado de seguridad. Mediante la continua evolución del tributo se convirtió en el deber de contribuir dentro de la estructura del nuevo modelo de Estado de Derecho Constitucional y Social, que implica la luz del principio de solidaridad colectiva, el respeto a los derechos fundamentales y la proscripción de la arbitrariedad. Desprendiéndose de los denominados modelos de estados totalitarios que representaban el germen del poder tributario confiscatorio del derecho de propiedad y abuso de los derechos fundamentales. Del mismo modo, se debe desprender de privilegios religiosos que abundan, sin ningún sentido apartado del deber de contribuir.

De otro lado, a decir de García Añoveros: La solidaridad es, entre otras cosas, una virtud que, por desgracia, tiene que traducirse casi siempre en hechos, hechos económicos. Las proclamas podrán ser encendidas y admirables, pero, si

no siguen los hechos, la declaración puede apuntar los caminos del cinismo o de la pura idiotez. Las unidades políticas, por amplias y flexibles que sean, por muchos y variados territorios que comprendan, requieren, para su subsistencia como tales unidades políticas, un sentir solidario que se haga efectivo en hechos. La conciencia de pertenecer a una unidad política territorial supone que las personas vinculadas a los distintos territorios se consideren mutuamente (por los problemas de los otros. Por lo demás, si entre las diversas partes las diferencias, por ejemplo, económicas, son abismales, difícilmente aparecerá o se mantendrá esa conciencia de unidad; y sin esa conciencia la unidad, sencillamente, desaparecerá o no llegará a existir. Es cierto que un poder superior puede mantener la unidad de lo heterogéneo, pero será unidad por poder, que durará cuanto dure la fuerza suficiente (García Añoveros: 1998).

En esa línea, como explicara Francisco Escribano, desde una perspectiva de la configuración jurídica del deber de contribuir: Será tributo toda prestación pecuniaria o, excepcionalmente, in natura, exigida coactivamente, de acuerdo con la capacidad económica de cada ciudadano, con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, siendo el destinatario del pago, necesariamente un ente público, mediante un sistema de categorías que se configuran sobre un deber de base solidaria inspirado en los principios de igualdad y generalidad. (Escribano: 2009: 857).

En tal sentido, el tributo resulta ser un concepto muy dinámico que hoy en día nos entrega un nuevo concepto constitucional, para proteger derechos fundamentales, mediante la función fiscal y extrafiscal del tributo, que a su vez, se ciñen a forjar un bien común. Por lo cual el concepto constitucional del tributo constituye la base o cimiento donde nacen sus fines. El fin fiscal que está enfocado en el incremento del ingreso público vía recaudación tributaria y el fin extrafiscal que está diseñado para utilizar al tributo como un instrumento económico que internalice las externalidades negativas y fomente las positivas, que deben estar enfocadas en perseguir los mismos fines del Estado, reduciendo los gastos públicos con sus efectos. En ese sentido, la simetría de la evolución del concepto del tributo con un Estado de derecho social y democrático, permite que el tributo no sea más parte de abusos, confiscaciones y violaciones de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sino, todo lo contrario, que sirva para hacer

realidad el funcionamiento del Estado de derecho. Pero también para eliminar privilegios que eximen irracionalmente el deber de contribuir, como es el caso de las exoneraciones ilimitadas e irracionales de las entidades religiosas.

Todos debemos tributar, puesto que los tributos son la mejor fuente de ingresos que tienen los Estados, para financiar los fines programáticos en salud, educación, deporte, infraestructura, etc. Por eso la historia del Estado no se puede desligar de la historia del tributo. Los pasos que han tenido que dar la evolución del tributo para ser aceptado como instrumento de intervención, ha sido muy accidentado, más aún cuando el tributo persigue fines extra fiscales y su constitucionalidad dentro del Estado de derecho social y democrático. Lo que permite que el Estado pueda eximir de tributos mediante exoneraciones siempre que coexista un vínculo con dichos fines y objetivamente comprobados.

Dicha extrafiscalidad es concebida como “una excepción a la clásica definición de la capacidad económica como límite cualitativo a la soberanía a la soberanía del legislador tributario, que determinaría la inconstitucionalidad de cualquier tributo que no tomase como hecho imponible algún dato o elemento revelador de tal capacidad económica” (García Novoa: 2007: 25). Convirtiendo dicho cambio de paradigma como la más reciente evolución de la función del tributo y cuyo instrumento puede servir para controlar adecuadamente las exoneraciones tributarias, que solo deben ser otorgadas si se comprueba que están cumplimiento o coadyuvando con los fines del Estado. Caso contrario se debe someter a imposición.

Sin embargo, la reforma de la tributación a las entidades religiosas será una tarea difícil pero viable dentro del marco constitucional y el respeto irrestricto del derecho al credo. Por ello, desde dicha perspectiva, como lo señala García de Enterría: “la constitución es el contexto necesario de todas las leyes y de todas las normas y que, por consiguiente, sin considerarla expresamente no puede siquiera interpretarse el precepto más simple” (Citado por Gamba: 2009: 33). Por dicha razón, para reformar los privilegios de las entidades religiosas es necesario una enmienda constitucional y legal debidamente razonada evitando vulnerar derechos fundamentales o generando vacíos normativos.

En esa línea, en materia tributaria con más razón, debe haber un respeto irrestricto a la constitución, porque el derecho tributario es un derecho de

intervención, como también lo es el derecho penal tributario. Dado que están más cerca de los derechos fundamentales y su aplicación puede atentar contra los derechos fundamentales de los contribuyentes. La evolución del tributo crea nuevas recetas para solucionar las incertidumbres que enfrentamos y que vendrán en este milenio, en temas referidos a la protección de bienes valiosos de la sociedad y a la utilización de los medios virtuales para su aplicación menos invasiva y con mayor eficiencia en el cumplimiento tributario. Y, por supuesto, realizar nuevas reformas de exoneraciones que no cumplen con la finalidad del deber de contribuir y de la sociedad, como es el caso de las exoneraciones ilimitadas y subjetivas otorgadas a las entidades religiosas.

4 CONCLUSIONES

Las entidades religiosas, independientemente de sus creencias que son muy respetables como derecho constitucional de sus integrantes, deben tributar como cualquier entidad privada, derogándose los privilegios que tienen en concordatos, constituciones, leyes, decretos u otras formas de acuerdos.

Las exoneraciones o beneficios tributarios no son considerados derechos constitucionales para el beneficiado, sino regímenes especiales, incluso si estos están en la constitución no implica que tengan dicha calidad de derecho. Del mismo modo, estos beneficios no deben ser eternos, sino temporales ligados a fines del Estado.

Actualmente se va perfilando la igualdad entre todas las entidades religiosas, por lo que debe dejarse de lado las exoneraciones de carácter político, ilimitado y meramente subjetivo, pasando a ser objetivas y sujetarse a la realización de actividades a beneficios directos a la sociedad. Una reforma necesaria en busca de transparencia de grandes fortunas que están sujetas a exoneraciones tributarias muy difusas y que no se condicen dentro de un Estado de derecho constitucional y social que necesita recursos para asumir los gastos públicos cada vez más escasos.

REFERENCIAS

ALVA MATEUCCI, Mario, **la incidencia tributaria respecto a la Iglesia Católica: ¿Qué beneficios le otorga el Concordato suscrito con la Santa Sede?**, 2010: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2010/07/12/la-incidencia-tributaria-respecto-a-la-iglesia-catolica-que-beneficios-le-otorga-el-concordato-suscrito-con-la-santa-sede/>

CHECA GONZALEZ, C. Los impuestos con fines no fiscales: Notas sobre las causas que lo justifican y sobre su admisibilidad constitucional, **REDF**, N° 40, 1983.

DUVERGER, M. **Hacienda Pública**, Bosch, Barcelona, 1968.

ESCRIBANO LOPEZ, Francisco, **“Configuración Jurídica del Deber de Contribuir: perfiles constitucionales”**. Academia Internacional de Derecho Tributario AIDET y GRIJLEY, Lima, 2009.

FERNÁNDEZ ORTE, Jaime. **“La tributación medioambiental: Teoría y Práctica”**, Thomson Aranzadi, Madrid, 2006.

LEJEUNE VALCCARCEL, E. **Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria, en la obra de AAVV: Seis estudios de Derecho Constitucional e Internacional Tributaria**, Edersa, Madrid, 1980.

MARTINEZ LAGO, M. A. Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de la confiscatoriedad, **Gaceta Fiscal**, N° 81, 1990.

MARTÍNEZ PICHARDO, José y MARTÍNEZ QUIJADA, Luis Octavio. **“Introducción al Estudio del Derecho, Una nueva visión del Estado de Derecho”** Capítulo 6. Porrúa, México, 2007.

GAMBA VALEGA, Cesar. “Principios constitucionales en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional”. **Derecho Tributario**. En I Congreso Internacional del Derecho Tributario. AIDET y Grijley. Lima, 2009.

GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, Solidaridad, Sección Tribuna, en el **Diario El País de España**, del 24 de diciembre de 1998. http://elpais.com/diario/1998/12/24/espana/914454017_850215.html.

GARCIA VILLAREJO, A. y SALINAS SANCHEZ, J. **Manual de Hacienda Pública**, Tecnos, Madrid, 1994.

GARCIA NOVOA, Cesar, Concepto Constitucional del tributo: Una experiencia española. En: **Revista Peruana de Derecho Tributario, Universidad de San Martín de Porres**, Tax Law Review, editado por el Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, Año 1, Número 4, página 25, Lima, Perú. www.derecho.usmp.edu.pe/cet.

RODRIGUEZ BEREIJO, A. El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), **REDC**, N° 36, 1992.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. Hacienda Pública y Administración Pública, **HPE**, N° 26, 1974.