

ENTIDADES RELIGIOSAS – LEY N° 19.638 – LEY N° 20.500 – CIRCULAR N° 45, DE 2012 – OFICIOS N° 1950, DE 2016 Y N° 259, DE 2017. (ORD. N° 1589, DE 07.06.2019)

Propone régimen tributario de entidades religiosas, Leyes N° 19.638 y N° 20.500.

Se ha recibido en este Servicio sus presentaciones, proponiendo un régimen tributario de entidades religiosas conforme a las Leyes N° 19.638 y N° 20.500.

I ANTECEDENTES

Con el propósito de fortalecer el ordenamiento jurídico y fiscalizador, mediante presentación de fecha 01.04.2019, el peticionario acompaña un extenso informe, proponiendo un régimen jurídico tributario que permita crear un modelo de fiscalización eficaz para una óptima gestión de la Circular N° 45 de 2012.

Agrega que su propuesta se basa en la obra del autor Paul Bellini (Manual Financiero y Tributario para Iglesias y Ministros Religiosos, Segunda edición, CPA, M.S. Taxaccounting Educators Corp.) y aborda diversos tópicos o propuestas concretas tales como:

- 1) Que cada entidad religiosa mantenga un régimen contable acreditable por medio de sus diversos libros de contabilidad, expresando los ingresos y egresos, designando un responsable al efecto (juntas directivas, responsables contables, responsables legales y financieros, etc.) y sometiendo su actividad a auditorias bajo estándares internacionales.
- 2) Asimismo, se proponen diversas responsabilidades financieras y administrativas:
 - a) Controles de contabilidad, jurídicos y administrativos.
 - b) Elegir un contador independiente
 - c) Revisión de presupuestos e inventario
 - d) Aprobación del salario del pastor:
- 3) En cuanto al régimen tributario mismo, señala que, tanto a nivel de legislación nacional como internacional de manera errónea se sostendría que las entidades religiosas y sus ministros de culto “no deben pagar impuesto”, fijando un criterio que carece de fundamento y discrimina en forma arbitraria desde la perspectiva constitucional. Al efecto, describe los diversos impuestos que pagan las iglesias en Estados Unidos.
- 4) Propone un régimen de registro y control de inmuebles destinados al culto, separando el patrimonio del ministro de culto del patrimonio propio de la entidad religiosa, informando a este Servicio al respecto.
- 5) Acompaña ejemplos de partidas contables, formularios de entrega de donaciones y estados financieros de entidades religiosas, entre otros.
- 6) Propone tributación de diversas actividades, que no constituyen donaciones, tales como publicidad, propaganda, juegos, venta de mercaderías y revistas o publicaciones y otros ingresos renta, sueldos o remuneraciones o diezmos que recibe el ministro de culto.
- 7) Propone reglas sobre compensaciones razonables y no excesivas para los ministros de culto.
- 8) Finalmente, acompaña un set de formularios y declaraciones que la Autoridad Tributaria norteamericana exige, así como una copia de un “Manuel Contable” de una iglesia cristiana en particular, con información muy detallada sobre cómo presentar informes financieros y contables.

II ANÁLISIS

Sin perjuicio de felicitar y agradecer la completa presentación enviada a este Servicio, cabe señalar que varias de sus propuestas, en rigor, corresponden a materias de ley que son de iniciativa exclusiva del Presidente de la República conforme los artículos 19 N° 20, 65 inciso segundo y 65 N° 1, todos de la Constitución Política de la República.

Con todo, ciertamente serán analizadas en su mérito y consideradas con más detalle por las instancias normativas y de fiscalización de este Servicio, en cuanto puedan envolver medidas meramente administrativas.

Dicho lo anterior, es preciso profundizar algunas cuestiones deslizadas en su presentación, en particular, la idea – errónea en su concepto – que las iglesias no pagan impuestos.

Tal como este Servicio ha tenido la oportunidad de señalar precisamente a propósito de la situación tributaria de las iglesias, toda persona, natural o jurídica, reviste la calidad de contribuyente en la medida que posea bienes o realice actividades susceptibles de causar impuestos. De este modo, salvo excepciones taxativamente contempladas en la propia ley, no se atiende a la naturaleza o finalidad de las personas para gravarlas con impuesto; siendo indiferente, si persiguen o no fines de lucro¹.

En consecuencia, efectivamente no es correcto sostener que, bajo nuestro ordenamiento jurídico vigente, las iglesias no pagan impuestos bajo ningún respecto o circunstancia². De hecho, en base a la Circular N° 45 de 2012, que impartió instrucciones sobre el tratamiento tributario de las entidades religiosas, se pueden extraer los siguientes criterios o pautas:

- 1) En cuanto al Impuesto a la Renta, como principio general, las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas, no se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, dada la naturaleza propia de las actividades que envuelve el culto religioso.

Con todo, si llevan a cabo actividades comerciales o empresariales, o poseen bienes susceptibles de producir rentas gravadas con el mencionado tributo, se verán afectadas por los tributos y demás obligaciones que correspondan de conformidad a la ley.

Por otra parte, tratándose de sociedades, asociaciones, corporaciones fundaciones y otras organizaciones creadas por las iglesias y entidades religiosas reconocidas por el Estado, en la medida que lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes susceptibles de generar rentas gravadas, deben cumplir con las obligaciones tributarias respectivas que afectan a la generalidad de los contribuyentes.

Finalmente, si bien el artículo 40 N° 4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta permite eximir del Impuesto de Primera Categoría a las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República, los requisitos de procedencia son exigentes y solo pueden impetrarlo aquellas instituciones que no persigan fines de lucro, y que de acuerdo a sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a persona de escasos recursos económicos.

- 2) En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, la circular en comento precisa que las iglesias y demás entidades religiosas, por regla general, no son contribuyentes de IVA – dada su naturaleza – pero ello no impide que puedan ser calificadas como sujetos de IVA por llevar a cabo en forma habitual ventas de bienes o prestan servicios gravados en el Decreto Ley N° 825, de 1974, afectos al IVA de conformidad con las reglas generales.

Asimismo, la Circular N° 45 de 2012 hace presente que, conforme al artículo 12, Letra B, N° 7, del Decreto Ley N° 825 de 1974, están exentas de IVA las importaciones que constituyan donaciones y socorros calificados como tales a juicio exclusivo del Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones y fundaciones y a las Universidades, correspondiendo al donatario acompañar los antecedentes que justifiquen la exención.

¹ Oficio N° 1950 de 2016.

² Así se señala expresamente en las conclusiones del Oficio N° 259 de 2017

- 3) Respecto de las contribuciones de bienes raíces, el Cuadro Anexo de la Ley N° 17.235, establece en su Párrafo I, Letra B), N° 5, una exención del 100% de Impuesto Territorial respecto de los templos y sus dependencias destinados al servicio de un culto, como asimismo a las habitaciones anexas a tales templos ocupadas por los funcionarios del culto y siempre que no produzcan renta.

La Circular N° 45 de 2012 instruye qué debe entenderse por “templo” y “dependencias”, para los efectos de exención, así como otras cuestiones relativas al alcance de la exención.

En cuanto al tratamiento tributario, ya no de las entidades religiosas, sino de los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto, cabe señalar lo siguiente, siempre en base a la Circular N° 45 de 2012:

- 1) De conformidad al inciso 1° del artículo 70 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, se presume que toda persona disfruta de una renta a lo menos equivalente a sus gastos de vida y de las personas que viven a sus expensas. Luego, quien vive a cargo o a expensas de otro, no disfruta de una renta propia.
- 2) A partir de lo anterior, la Circular N° 45 de 2012 instruye – en términos generales – que las sumas que las iglesias o entidades religiosas y sus fieles entreguen a sus obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto, destinadas a solventar sus gastos de vida y desarrollar las actividades y labores propias del servicio del culto por cuenta de la iglesia, confesión o entidad religiosa respectiva y de acuerdo con la función y/o dignidad del cargo, no tienen el carácter de rentas, razón por la cual no procede gravarlas conforme al artículo 42, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- 3) Por otra parte, siguiendo el principio que las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas, no se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, dada la naturaleza propia de las actividades que envuelve el culto religioso, puede entenderse que los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto, dada la especial naturaleza de las actividades propias del culto religioso, tampoco persiguen un fin lucrativo³ en el ejercicio de su actividad ministerial.

III CONCLUSIÓN

Junto con felicitar y agradecer la completa presentación enviada a este Servicio, la cual será considerada por las instancias normativas y de fiscalización en aquello que no sea de iniciativa de ley, es posible concluir lo siguiente, en términos generales:

- 1) No es correcto sostener que las entidades religiosas no tributen de forma alguna.
- 2) Si bien pueden tener un tratamiento tributario preferencial, lo cierto es que en gran medida dicho tratamiento deriva de las actividades propias de culto – que por su naturaleza no están afectas a impuesto – o por el cumplimiento de los requisitos legales – establecidos de modo general – para acceder a ciertos beneficios tributarios.
- 3) En cuanto a los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto, y como criterios generales, se pueden extraer los siguientes:
 - a) En el ejercicio de sus actividades de culto, los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto no debieran perseguir un fin lucrativo;
 - b) Por lo mismo, viven a cargo o expensas de terceros, sin disfrutar una renta propia;
 - c) Conforme lo anterior, no tienen el carácter de rentas las sumas que los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto reciben de terceros, destinadas a solventar sus gastos de vida y desarrollar actividades propias del servicio de culto;

³ “...dada la naturaleza de sus actividades propias del culto religioso, las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas, no se encuentran afectas al Impuesto a la Renta, ello por supuesto, en la medida en que no lleven a cabo actividades comerciales o empresariales, o posean bienes susceptibles de producir rentas gravadas con el mencionado tributo.”

- d) Aunque no se fija un monto, las sumas a que se refiere la letra c) anterior, recibidas por los obispos, sacerdotes, pastores o ministros de culto deben ser acordes a sus respectivas funciones y/o dignidades.
- e) En cambio, son ingresos constitutivos de renta aquellas sumas que, o bien a) no están destinadas al financiamiento de las actividades de servicio del culto b) ni a los gastos de vida; o bien, c) provienen de actividades distintas del ejercicio ministerial percibidas por concepto de remuneraciones u honorarios por labores efectuadas fuera de sus respectivas actividades ministeriales o que, en definitiva, las obtengan en ejercicio de alguna profesión u oficio, distinto del culto.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 1589, de 07.06.2019
Subdirección Normativa
Dpto. de Técnica Tributaria