

Actividad Formativa Equivalente a Tesis

LA CONTROVERSIA SOBRE LA RESOLUCIÓN 103 DE 2017

UN ANÁLISIS JURÍDICO

Magíster en Derecho con Mención en Derecho Tributario

Joel Andrés Naranjo Jaque

Profesor guía: Agustín Barroilhet Diez

2019

INDICE

I.	INTRODUCCIÓN	1
II.	CAPÍTULO 1: REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS	5
III.	CAPÍTULO 2: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS	16
IV.	CAPÍTULO 3: LA CONTROVERSIA EN TORNO A LA RESOLUCIÓN Nº 103 DE 2017	46
V.	CONCLUSIONES	57
VI.	BIBLIOGRAFÍA	60

INTRODUCCIÓN

Las Iglesias Evangélicas representan la segunda confesión religiosa más numerosa en nuestro país después de la Iglesia Católica. Su relación con la Administración y, en particular, con el Servicio de Impuestos Internos no siempre ha sido pacífica. El 31 de enero de 2012 el Servicio emitió la Circular N°9, por medio de la cual quiso especificar las principales normas tributarias aplicables a las entidades religiosas. Representantes de entidades religiosas, especialmente de las Iglesias Evangélicas, rechazaron dicho acto, protestaron ante el Ejecutivo y solicitaron su modificación. Ello dio origen a la Circular N° 45 del mismo año.

Recientemente una controversia similar ha surgido entre las iglesias evangélicas y la Administración Tributaria, esta vez por la Resolución 103 de 13 de octubre de 2017. En ella el Servicio de Impuestos Internos establece la obligación de ciertas organizaciones sin fines de lucro, entre las cuales se encuentran las entidades religiosas regidas por la Ley 19.638¹, también conocida como Ley de Cultos, de informar, a través de una declaración jurada, sus ingresos y egresos anuales por sobre cierto monto. Nuevamente, representantes de las Iglesias Evangélicas han protestado al respecto y solicitado al Ejecutivo la modificación de la norma. En

¹ Publicada en el Diario Oficial del 14 de octubre de 1999.

opinión de estas iglesias, las entidades religiosas son de una naturaleza jurídica muy distinta del resto de las organizaciones sin fines de lucro y están sometidas a un régimen jurídico especial, por ello no correspondería que sean tratadas como el resto de las entidades sin fines de lucro.

Aun cuando podría considerarse esta polémica como una controversia menor por sus impactos en la recaudación de impuestos, la posibilidad que el Servicio de Impuestos Internos o cualquier organismo del Estado, pueda exigir y especificar obligaciones más allá de las facultades que la ley le otorga, es algo que siempre nos debiera preocupar. Por eso esta AFET busca estudiar esta controversia de un modo más detallado. Para ello me enfocaré en la Resolución 103 de 2017, tanto a la luz de la normativa legal propia de las entidades religiosas como de la normativa tributaria aplicable y las interpretaciones emanadas del Servicio de Impuestos Internos. En resumen, argumentaré que la Resolución contraviene la Ley 19.638, tal como ha sido interpretada por el propio Servicio de Impuestos Internos, al establecer un tratamiento diferenciado entre las distintas Confesiones Religiosas, imponiendo una obligación de presentar una Declaración Jurada solo a algunas entidades regidas por ese texto legal, y no a las demás que gozan de su propio estatuto jurídico.

1. Objetivos

El objetivo general de este trabajo es examinar la legalidad de la Resolución 103 de 2017 del Servicio de Impuestos Internos en cuanto a incluir a entidades religiosas, a la luz de la normativa tributaria y de la normativa específica que regula a las entidades religiosas.

Cómo objetivos específicos nos proponemos revisar las normas aplicables a las entidades religiosas, luego la historia de la Resolución 103 y las potenciales razones del SII para incluir en ella a las entidades religiosas, luego las críticas que ha enfrentado dicha normativa, y finalmente realizar un análisis de su legalidad.

2. Plan del Trabajo

En el capítulo 1 examinaré brevemente la normativa contenida en la Ley N°19.638 que Establece Normas sobre la Constitución Jurídica de Iglesias y Organizaciones Religiosas,² con el objeto de establecer el trasfondo del régimen jurídico al que están sometidas. Ésto nos permitirá evaluar de mejor manera la Resolución 103 y las críticas que se dirigen contra ella.

² Diario Oficial [D.O.], el 14 de octubre de 1999.

En el segundo capítulo exploraré la normativa tributaria aplicable a las iglesias y organizaciones religiosas, siguiendo para esto lo instruido en la Circular N°45 de 24 de septiembre de 2012 del Servicio de Impuestos Internos.

En el tercer capítulo analizaremos el conflicto surgido en torno a la Circular 103, revisando su contenido y los antecedentes que explican la inclusión en ella de las entidades religiosas y evaluaremos las críticas que se han levantado en su contra. También estudiaremos otros defectos de la circular que aún no son relevados por sus críticos.

Finalmente, en el último capítulo, resumiremos las conclusiones y esbozaremos, de ser procedente, posibles vías de modificar la normativa del Servicio de Impuestos Internos, de modo de resolver el conflicto.

CAPÍTULO 1

REGULACIÓN JURÍDICA DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS.

1. Antecedentes Históricos

Previo a la promulgación de la Ley N° 19.638, existía en el ordenamiento jurídico chileno una asimetría entre organizaciones religiosas de distintos credos³. La Iglesia Católica Romana era reconocida como “persona jurídica de derecho público a nivel constitucional, pues el término de la confesionalidad del Estado a partir de 1925, no supuso el desconocimiento de su naturaleza jurídica”⁴. A su vez, el año 1972, por medio de la Ley N°17.725⁵ se reconoció a la Iglesia Católica Apostólica Ortodoxa del Patriarcado de Antioquía⁶. Los “otros grupos religiosos del país constituían su personalidad jurídica como corporaciones de derecho privado, en función de lo estatuido en el Decreto 110 del Ministerio de Justicia de 1979”⁷.

Con el fin de poner fin a esta disparidad⁸, el gobierno de Patricio Aylwin presentó en 1993 un proyecto de ley, que terminó su tramitación con la publicación de la Ley

³ Hernandez A., Rafael (2018). El Estado y las iglesias evangélicas. Biblioteca del Congreso Nacional: Asesoría Técnica Parlamentaria.

⁴ Celis Brunet, Ana María. (2006). Financiamiento de las Organizaciones Religiosas en Chile. Il Diritto Ecclesiastico, Año CXVII, 3-4, p. 313.

⁵ Diario Oficial [D. O.] del 25 de Septiembre de 1972

⁶ Ibid.

⁷ Hernandez; ob. cit.

⁸ “En efecto, la Ley N° 19.638, conocida como Ley de cultos, vino a cambiar la situación precedente, que favorecía a la iglesia histórica y mayoritaria, asentando un nuevo orden jurídico aplicable a estas entidades, basado en el principio rector de la libertad religiosa, entendida como el derecho del hombre a relacionarse con Dios de acuerdo a los dictados de su conciencia, sin coacción de autoridad u otra persona y con la única restricción del respeto al orden público”; Del Picó Rubio, Jorge; “Régimen Especial de Reconocimiento de la Personalidad Jurídica de Derecho Público en la

Nº19.638 que Establece Normas sobre la Constitución Jurídica de las Iglesias y Organizaciones Religiosas,⁹ en virtud de la cual “... las entidades religiosas pueden constituirse, ellas mismas, como personas jurídicas de derecho público, a la vez de constituir personas jurídicas de derecho público, sin fines de lucro”¹⁰. No obstante, “la existencia de dicha ley no ha significado el término de la posibilidad para que las confesiones religiosas se organicen como personas jurídicas de derecho privado”¹¹

De este modo, en la actualidad, las organizaciones religiosas, aparte de la Iglesia Católica Romana y la Iglesia Católica Apostólica Ortodoxa del Patriarcado de Antioquía, pueden constituirse jurídicamente de tres formas distintas:

1. Como persona jurídica religiosa de derecho público de acuerdo con procedimiento establecido por la Ley 19.638
2. Como persona jurídica de derecho privado.
3. Como organización comunitaria funcional, según el procedimiento establecido en la Ley Nº 19.418^{12, 13}

Ley 19.638. Marco Legal Aplicable a las Iglesias Católica y Ortodoxa”; Revista Ius et Praxis, Año 18, Nº 1, 2012, Universidad de Talca; p. 38

⁹ Diario Oficial [D.O.] 14 de Octubre de 1999.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Celis; Ob. Cit.; p. 314

¹² D.O. 9 de octubre de 1995.

¹³ Celis; Ob. Cit.

2. Contenidos de la Ley N° 19.638

Realizaremos un estudio de los principales aspectos de la Ley N° 19.638, con especial atención a aquellos que pueden tener relevancia en el ámbito tributario

2.1 Garantía de la Libertad e Igualdad Religiosa

La Ley comienza afirmando que el Estado es garante de la libertad religiosa de las personas (artículo 1°). En consecuencia, éste debe asegurar la igualdad entre organizaciones religiosas para que las personas puedan elegir. El corolario de la libertad de elección es que ninguna persona puede ser discriminada sobre la base de sus creencias religiosas (artículo 2°). El artículo 6° enumera, de forma no taxativa¹⁴, “las facultades o derechos que tienen las personas como titulares de la libertad religiosa”¹⁵. Entre ellas se destacan las de profesar y manifestar cualquier creencia religiosa, practicar pública o privadamente actos de culto, recibir asistencia religiosa, recibir e impartir educación religiosa, reunirse o manifestarse públicamente con fines religiosos y asociarse con los mismos propósitos. El artículo 7°, finalmente, consagra las facultades que tienen las organizaciones religiosas, incluyendo las de:

¹⁴ Gutierrez Castillo, Marianella; “LA PERSONALIDAD JURIDICA DE DERECHO PUBLICO DE LAS IGLESIAS EN CHILE A LA LUZ DE LA LEY N° 19.638 SOBRE CONSTITUCION JURIDICA DE LAS IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS”; Tesis para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas; Universidad de Chile; Santiago; 2012; p. 141.

¹⁵ Ibid.

(1) ejercer su propio ministerio, (2) establecer su propia organización interna y (3) establecer su jerarquía y difundir por cualquier medio sus doctrinas.

Estas facultades son la contrapartida de que exista libertad religiosa para las personas. La libertad religiosa entendida como el derecho a elegir o a seguir profesando la fe de los padres, no sería real, si las opciones estuvieran predeterminadas o controladas por el Estado.

2.2 Concepto de Organización Religiosa

Un aspecto en el cual la Ley 19.638 resulta sumamente innovadora es el hecho de consagrar una definición legal de iglesia o institución religiosa, ya que “[E]n el Derecho Comparado los legisladores han sido renuentes a dar un concepto de confesión religiosa”¹⁶. La definición, enunciada en el artículo 4º, es la siguiente:

“Para los efectos de esta ley, se entiende por iglesia confesión o instituciones religiosas a las entidades integradas por personas naturales que profesen una determinada fe”.

De acuerdo a esta definición, entonces, son dos los elementos que determinan la existencia de una iglesia, confesión o institución religiosa:

¹⁶ Flores Alvarez, Michael; *“La Ley de Entidades Religiosas de derecho público y su aplicación práctica en Santiago de Chile”*; Tesis para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas; Universidad de Chile; Santiago; 2003; p.53

1º La existencia de dos o más personas naturales.

2º Que estas personas profesen una determinada fe.

Cabe destacar que “El estado no crea lo que genéricamente llama entidades religiosas. Solo las reconoce”¹⁷.

La Ley no define que entiende por el término “fe”, ni parece que la jurisprudencia haya desarrollado una definición tampoco. El Diccionario de la Real Academia define fe como “Conjunto de creencias de una religión” y, a su vez, define “religión” como el “Conjunto de creencias o dogmas acerca de la divinidad, de sentimientos de veneración y temor hacia ella, de normas morales para la conducta individual y social y de prácticas rituales, principalmente la oración y el sacrificio para darle culto.” Orrego, González y Saldaña indican que la Ley en este sentido exige que la personas que integran la entidad religiosa “declaren compartir una misma creencia y práctica acerca de sus relaciones con la divinidad”¹⁸

2.3 Constitución de las personas jurídicas religiosas

El procedimiento de constitución de las entidades religiosas está establecido en los artículos 10 y 11 de la Ley. Este consiste fundamentalmente en una solicitud de

¹⁷ 9.Orrego Sánchez, Cristóbal; Gonzalez, Juan Ignacio; Saldaña Serrano, Javier: “LA NUEVA LEY CHILENA DE IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS” Revista Chilena de Derecho, Vol. 30 Nº 1.; (2003); p. 69.

¹⁸ Ibid.

inscripción ante el Ministerio de Justicia de una escritura pública que da cuenta de la constitución de la entidad. Tras un procedimiento de verificación de cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios, el Ministerio procede al registro de la entidad, tras lo cual ésta debe publicar un extracto de su acto constitutivo, quedando con este acto firme la inscripción de la organización.¹⁹

¹⁹ Jorge Del Picó resume de la siguiente manera el procedimiento legal de constitución de una entidad religiosa:

Primero, las entidades deberán constituirse mediante escritura pública o instrumento privado reducido a escritura pública, para cuyo efecto deberá haberse realizado una asamblea en la cual se haya adoptado el acuerdo constitutivo de la entidad civil;
Segundo, las entidades deberán solicitar su inscripción en el registro público de entidades religiosas al Ministerio de Justicia, acompañando una copia autorizada de la correspondiente escritura pública;
Tercero, el Ministerio de Justicia, presentada la solicitud de inscripción y antes de efectuar el registro, deberá verificar que esta contenga todas las menciones y acompañe los antecedentes exigidos por la Ley y el Reglamento;
Cuarto, el Ministerio de Justicia procederá a efectuar el registro de la entidad religiosa;
Quinto, el Ministerio de Justicia revisará dentro del plazo de noventa días, contados desde la inscripción en el registro público de entidades religiosas, el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios;
Sexto, deberá haber transcurrido el plazo de noventa días, sin que el Ministerio de Justicia hubiere formulado objeciones, o subsanadas si estas se hubieren deducido o producido su rechazo por la Justicia cuando la entidad hubiere deducido la acción legal respectiva;
Séptimo, la entidad religiosa deberá publicar un extracto del acta de constitución y de sus modificaciones, si las hubiere. Desde el momento de la publicación, la inscripción de la entidad quedará firme;
Octavo, desde el momento en que el registro quede firme, vale decir desde que se cumplan todos los requisitos anteriores, y en particular la publicación, la entidad religiosa gozará de personalidad jurídica de derecho público, por el solo ministerio de ley.

Del Picó Rubio, Jorge; "Calificación De Requisitos Y Objeción Del Registro En El Procedimiento De Constitución Jurídica De Entidades Religiosas De Derecho Público Regido Por La Ley Nº19.638"; Revista de Derecho Universidad Católica del Norte; Año 19, Número 2, 2012; p. 305-306

2.4 Patrimonio

El artículo 14º establece que la adquisición, enajenación y administración de los bienes de las personas jurídicas religiosas están sujetas a la legislación común. No obstante, las normas propias de cada una de ellas forman parte de los requisitos de validez de dichos actos.

Así, por ejemplo, si una entidad religiosa desea realizar la compra de un bien raíz, debe hacerlo por medio de escritura pública y realizar la inscripción correspondiente en el Conservador de Bienes Raíces. Pero si sus estatutos indican que una operación de ese tipo debe ser previamente aprobada por algún órgano en particular de la organización (una Asamblea de miembros o el Presbiterio, por ejemplo), dicha aprobación será necesaria para la validez de la operación, y su omisión podría dar lugar a la consecuente declaración de nulidad de la misma.

Por su parte, el artículo 15º se refiere a las facultades de las entidades religiosas para recaudar fondos, indicando que entre ellas se encuentran:

1. Solicitar y recibir toda clase de donaciones: Dado que la ley no distingue, debieran quedar comprendidas tanto las donaciones entre vivos como las por causa de muerte.²⁰ Entre los conceptos que normalmente se incluyen en

²⁰ Gutierrez; Ob. Cit.; p. 172

estas donaciones están los diezmos, ofrendas y aportes especiales para adquisición de bienes muebles e inmuebles²¹

2. Solicitar y recibir contribuciones: “Es decir, aportes voluntarios... de parte de toda clase de personas e instituciones públicas y privadas”²² A este respecto, las personas jurídicas religiosas pueden participar en “actividades que reciben financiamiento estatal o municipal” no en virtud de su índole religiosa, si no de los servicios prestados²³, además de “postular a fondos gubernamentales para proyectos sociales”.²⁴

3. Organizar y realizar colectas entre sus fieles.

Los fondos así recaudados han de tener como fin “el culto, la sustentación de sus ministros u otros fines propios de su misión”

Estos fondos “son percibidos principalmente en dinero, y su administración dependerá del tipo de organización que tenga la entidad religiosa. Por lo general, los recursos recaudados son administrados por la autoridad máxima de la entidad, llámese pastor, ministro, obispo u otra denominación, pudiendo existir o no

²¹ Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile; “Las Entidades Religiosas y sus Dignatarios, Aspectos Legales y Tributarios”; Reporte Tributario N°106, , julio de 2019; disponible en http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=259&Itemid=358 ; consultado el 11 de septiembre de 2019.

²² Ibid.

²³ Hernandez; Ob. Cit.; p. 4.

²⁴ Ibid.

*instituciones internas dedicadas a la recaudación, registro y control de los fondos, como la figura de la tesorería, por ejemplo*²⁵

El artículo 16º, por su parte, indica que las donaciones que se hagan a personas jurídicas religiosas están exentas del trámite de la insinuación, cuando su valor no exceda de veinticinco unidades tributarias mensuales.

2.5 Beneficios Tributarios

El artículo 17º establece “una regla general en materia de beneficios tributarios en favor de las personas jurídicas religiosas creadas conforme a ella”²⁶. Según este, las personas jurídicas de entidades religiosas regidas por esta ley tendrán los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que la Constitución Política de la República, las leyes y reglamentos vigentes otorguen y reconozcan a otras iglesias, confesiones e instituciones religiosas existentes en el país.

Esta norma resulta consistente con el propósito de poner fin a la disparidad que existía entre las confesiones religiosas a las que se reconocía un estatus de derecho público y el resto de los grupos religiosos.

²⁵ Centro de Estudios Tributarios; Ob Cit.

²⁶ Gutierrez; Ob. Cit.

La norma establece así una igualdad entre las confesiones religiosas respecto a derechos, exenciones y beneficios, sin embargo que, en la práctica, nuestro ordenamiento otorga fundamentalmente solo exenciones.

No obstante lo anterior, la verdad es que aún antes de la entrada en vigencia de la Ley N°19.638 en la práctica se reconocían beneficios tributarios a las entidades religiosas que se organizaban como personas jurídicas de derecho privado²⁷.

2.6 Disolución de las personas jurídicas religiosas

De acuerdo con el artículo 19º, la disolución de las personas jurídicas creadas al amparo de la Ley 19.638 puede producirse de dos maneras:

1. Conforme a lo establecido en los propios estatutos de la persona jurídica que se disuelve.
2. En cumplimiento de una sentencia judicial a ese efecto que recaiga en un procedimiento iniciado por el Consejo de Defensa del Estado, de oficio o a petición de parte.

²⁷ Así, por ejemplo, en relación a la exención de impuesto territorial para las habitaciones de los ministros de culto la Circular N°86 de 1978 del Servicio de Impuestos Internos indica: “La exención favorece no solo a las propiedades de la iglesia católica sino también a las de todos los credos”.

2.7 Situación de las Confesiones constituidas como personas jurídicas a la fecha de entrada en vigencia de la Ley Nº 19.638

¿En qué estatus quedan las confesiones religiosas existentes antes de la entrada en vigor de la ley? ¿Cómo se relacionan con aquellas que se constituyan en conformidad a esta? El artículo 20º procura resolver esta cuestión:

El Estado reconoce el ordenamiento, la personalidad jurídica, sea ésta de derecho público o de derecho privado, y la plena capacidad de goce y ejercicio de las iglesias, confesiones e instituciones religiosas que los tengan a la fecha de publicación de esta ley, entidades que mantendrán el régimen jurídico que les es propio, sin que ello sea causa de trato desigual entre dichas entidades y las que se constituyan en conformidad a esta ley.

De este modo, por un lado, la ley reconoce la personalidad jurídica y la capacidad de las iglesias y organizaciones religiosas que existían antes de la entrada en vigor de la ley, de modo que estas pueden seguir funcionando y no tienen la obligación de constituirse según las normas de la nueva ley. Por el otro, asegura que no existirá un trato desigual por parte del Estado entre las distintas confesiones religiosas, sin importar el régimen jurídico bajo el cual se hayan constituido o se encuentren²⁸.

²⁸ “La nueva ley ... les asegura igualdad esencial de trato por parte del Estado” Orrego, Cristobal; Gonzalez, Juan Ignacio; Saldaña, Javier: “LA NUEVA LEY CHILENA DE IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS” Revista Chilena de Derecho, Vol. 30 Nº 1.; (2003). p. 65.

CAPÍTULO 2

RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS

1. Antecedentes

No existe en nuestro ordenamiento ningún cuerpo legal que trate de modo sistemático la normativa tributaria que afecta a las entidades religiosas. Por esta razón, con fecha 31 de enero de 2012 y con el objeto de “facilitar el cumplimiento tributario de las iglesias y entidades religiosas con personalidad jurídica y al mismo tiempo, el ejercicio de las funciones fiscalizadoras” de sus funcionarios²⁹, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Circular N° 9 sobre “Tributación de las Iglesias y Entidades Religiosas con Personalidad Jurídica”, por medio de la cual instruyó acerca de las principales normas tributarias que les son aplicables.

Esta circular fue recibida con rechazo por parte de los representantes de algunas organizaciones religiosas, especialmente evangélicos³⁰, no obstante haber sido validada por la Contraloría General de la República³¹. Ello devino en un acuerdo con el gobierno que dejó sin efecto la Circular N°9, que fue reemplazada por una nueva

²⁹ Circular N° 9 de 31 de Enero de 2012.

³⁰ “Mundo Evangélico preocupado por circular del SII: Se quejan por ser tratados como PYME”; <https://www.biobiochile.cl/noticias/2012/06/02/mundo-evangelico-preocupado-por-circular-del-sii-se-quejan-por-ser-tratados-como-pyme.shtml>; consultado el 4 de junio de 2019.

³¹ Dictamen N° 55088 de 5 de Septiembre de 2012.

circular cuya redacción fue “consensuada y aceptada por las partes que integraron la mesa de trabajo” que se formó al efecto entre representantes de los líderes evangélicos y del gobierno³².

Consecuencia de este acuerdo fue la dictación de la Circular N°45 sobre “Exenciones de Impuestos que benefician a las Iglesias, Confesiones y Entidades Religiosas Reconocidas por el Estado”, de fecha 24 de septiembre de 2012, cuyo contenido revisaremos a continuación.

2. Principio de Igualdad en Materia Tributaria

El artículo 19 N°6 inciso tercero de la Constitución Política de la República dispone que “[L]as iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen las leyes actualmente en vigor...” Por su parte, el artículo 17° de la ley 19.638 que dispone que las personas jurídicas de entidades religiosas regidas por dicha ley tendrán los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que la Constitución, las leyes y reglamentos vigentes otorguen o reconozcan a otras iglesias, confesiones e instituciones religiosas existentes en el país. Sobre la base de estas normas el Servicio de Impuestos Internos interpretó administrativamente que,

³² “Gobierno alcanza “histórico” acuerdo con evangélicos sobre interpretación de Circular N° 9 del SII”; <https://www.elmostrador.cl/noticias/pais/2012/08/07/gobierno-alcanza-historico-acuerdo-con-evangelicos-sobre-interpretacion-de-circular-n-9-del-sii/?v=desktop> ; consultado el 4 de junio de 2019.

“[T]odas las diversas iglesias y entidades religiosas existentes en Chile, sin distinción alguna entre ellas, tienen igualdad de derechos y obligaciones, incluidos los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que correspondan de conformidad con la normativa legal vigente”

reconociendo así lo que podríamos llamar un ‘principio general de igualdad tributaria’ entre todas las distintas entidades religiosas existentes en el país.

Esta interpretación de la Autoridad Tributaria ha sido cuestionada sobre la base de que “la doctrina parece coincidir en que ‘las leyes actualmente en vigor’ a que hace mención la Constitución de 1980 son las mismas a que hacía mención la Constitución de 1925” de modo que

“[L]a igualdad tributaria reconocida por la Constitución de 1980 se aplicaría a las iglesias, confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto, respecto de los derechos vigentes a la fecha de publicación de la constitución de 1925, el 18 de septiembre de 1925, excluyendo todos los posteriores”³³

³³ Cavada Herrera, Juan Pablo; “Régimen Tributario de las Iglesias”; Biblioteca del Congreso Nacional: Asesoría Técnica Parlamentaria; 2015. Cavada cita en este sentido las siguientes fuentes: CORTÉS BOSQUES, Camilo, “Breves Nociones de la Historia del Régimen Patrimonial de la Iglesia en Chile”, pág. 15; PIMSTEIN SCROGGIE, M. Elena, “V Coloquio del Consorcio Latinoamericano de Libertad Religiosa, Actualidad y Retos del Derecho Eclesiástico del Estado en Latinoamérica”, México, D.F., Mayo, 2005, pág.95; FERNÁNDEZ GONZALEZ, Miguel Ángel, “Régimen Constitucional de las Iglesias”, Estudios Constitucionales, Revista del Centro de Estudios Constitucionales, Universidad de Talca, Santiago, Chile, 2003, pág. 12.

No obstante esta crítica, la interpretación del Servicio aún puede sostenerse sobre la base de lo dispuesto por artículo 17 de la Ley 19.638.

Otro aspecto que llama la atención de la interpretación del Servicio de Impuestos Internos es la mención a una “igualdad de derechos y *obligaciones*”, en tanto que ni la Constitución ni la Ley 19.638 hacen referencia a obligaciones. ¿Está excediendo el Servicio sus atribuciones al reconocer una igualdad respecto de las obligaciones que la ley no menciona?

La interpretación del Servicio puede defenderse tomando en cuenta que el artículo 17 de la Ley 19.638 reconoce una igualdad en cuanto a beneficios tributarios. Ahora bien, los beneficios tributarios muchas veces consisten en eximir de ciertas obligaciones a los contribuyentes que son objeto de aquellos. Así, por ejemplo, el “Manual de Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas” del Servicio de Impuestos Internos indica que el beneficio de llevar contabilidad simplificada consiste, en parte, en no “tener obligación de hacer balance general o de llevar el libro de Fondo de Utilidades Tributables”³⁴. De esto puede colegirse a partir de la igualdad de beneficios entre las entidades religiosas que existe una igualdad de obligaciones, puesto que, si algunas estuvieran eximidas de ciertas

³⁴ “Manual de Franquicias y Beneficios Tributarios para Empresas y Personas”; Servicio de Impuestos Internos; Actualizado al 30 de Junio de 2006: disponible en http://www.sii.cl/contribuyentes/actividades_especiales/manual_franquicias_tributarias_junio2006.pdf; consultado el 4 de junio de 2019.

obligaciones y otras no, implicaría que tienen beneficios de que las otras no disfrutan.

Por otro lado, aunque la Circular 45 no lo menciona, el artículo 20° de la Ley 19.638 dispone que no puede existir un trato desigual entre las entidades regidas por dicha ley y aquellas existentes con anterioridad a su entrada en vigor, lo que implicaría que la Administración no estaría facultada para imponer obligaciones desiguales entre las diferentes entidades religiosas, sin importar el régimen jurídico a que se encuentren sometidas.

Revisaremos a continuación cada uno de los impuestos relevantes a propósito de organizaciones religiosas.

3. Impuesto a la Renta

La Ley sobre Impuesto a la Renta se halla contenida en el artículo 1° del Decreto Ley N°824 de 1974. Los tributos establecidos por este cuerpo legal son principalmente impuestos directos (esto es, que hacen incidir la carga tributaria en el patrimonio del contribuyente³⁵) que gravan, en términos generales, *la Renta*. La Ley, en su artículo 2° N°1 define Renta como “[l]os ingresos que constituyan utilidades o beneficios que rinda una cosa o actividad y todos los beneficios, utilidades e incrementos de

Comentado [Office1]: Es imperativo que numeres los títulos conforme a los capítulos. Sino cuesta seguirte.

³⁵ Zabala Ortiz, José Luis; “Manual de Derecho Tributario”; Editorial Jurídica Conosur Limitada; Santiago; 1998; p. 13.

patrimonio que se perciban, devenguen o atribuyan, cualquiera que sea su naturaleza, origen o denominación”.

En específico, este texto legal consagra tres impuestos que gravan las rentas de las empresas y las personas: el Impuesto de Primera Categoría; el Impuesto Único al Trabajo Dependiente; el Impuesto Global Complementario y el Impuesto Adicional.

El **Impuesto de Primera Categoría** grava las rentas percibidas y devengadas de las empresas, personas naturales y jurídicas en que predomina la explotación de un capital³⁶, entre otras, por las empresas comerciales, industriales, mineras, servicios, según dispone el artículo 20º.

No obstante, la tributación en definitiva está radicada en los propietarios, socios o accionistas de las empresas, constituyendo el Impuesto de Primera Categoría que pagan éstas últimas, un crédito total o parcial en contra de los impuestos Global Complementario o Adicional, según corresponda, que afecta a las personas antes indicadas, según sea el régimen tributario por el cual la empresa haya optado de aquellos que establecen las Letras A) ó B) del artículo 14 de la LIR (Régimen de la Renta Atribuida con imputación total del crédito por Impuesto de Primera Categoría o Régimen de la Renta Retirada o Distribuida con imputación parcial del crédito por Impuesto de Primera Categoría, respectivamente)³⁷.

³⁶ Ob. Cit.; p. 215.

³⁷ Ver www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/imp_directos.htm

El Impuesto de Segunda Categoría (Artículo 42 N°1 y Artículo 43 N°1 Ley de la Renta) o Impuesto Único al Trabajo Dependiente grava las rentas percibidas por los trabajadores dependientes del país, como ser sueldos, pensiones y rentas accesorias o complementarias a las anteriores, aplicando a la remuneración una tasa progresiva³⁸.

El citado tributo debe ser retenido y enterado en arcas fiscales por el respectivo empleador, habilitado o pagador de la renta.

En el caso que un trabajador tenga más de un empleador, para los efectos de mantener la progresividad del impuesto, deben sumarse todas las rentas obtenidas e incluirlas en el tramo de tasas de impuesto que corresponda, y proceder a reliquidar anualmente dicho tributo en el mes de abril del año siguiente.

Si además se perciben otras rentas distintas a las señaladas afectas al Impuesto Global Complementario se deben consolidar tales ingresos en forma anual y pagar el tributo antes indicado. En este caso, el Impuesto Único de Segunda Categoría retenido y pagado mensualmente sobre los sueldos, pensiones y demás rentas accesorias o complementarias, se da de crédito en contra del Impuesto Global Complementario.

³⁸ Zabala; Ob. Cit.

El **Impuesto Global Complementario** grava el retiro, el reparto y distribución de utilidades de los empresarios individuales, sociedades de personas y sociedades de capital respectivamente, aplicándosele a dichos retiros una tasa progresiva similar a la del impuesto único al trabajo dependiente. Este tributo también grava las rentas percibidas por los contribuyentes de la Segunda Categoría (profesionales liberales, ocupaciones lucrativas y sociedades de profesionales)³⁹.

Finalmente, el **Impuesto Adicional** grava a las rentas que remesen o sean retiradas por personas naturales extranjeras sin domicilio ni residencia en el país, como, asimismo, las personas que no tengan domicilio y residencia en el país y que perciban las utilidades distribuidas por sociedades anónimas constituidas en Chile en su calidad de accionistas⁴⁰.

3.1 Principio General de aplicación de Impuesto a la Renta a Organizaciones

Religiosas:

La Circular 45 indica que, por regla general, las entidades religiosas no se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría. Ahora bien, esto no se debe a que se hallen exentas de este, si no que a causa de “la naturaleza de sus actividades propias del culto religioso”. Es decir, dado que normalmente las entidades religiosas no

³⁹ Ibid.

⁴⁰ Ibid.

realizan actividades ni poseen bienes que produzcan rentas gravadas en primera categoría el impuesto naturalmente no se les aplica⁴¹. Así, la Circular indica que esta no afectación se da “... 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”. Luego agrega que, en el caso excepcional que sí desarrollen dichas actividades o posean dichos bienes “se verán afectadas por los tributos y demás obligaciones tributarias que correspondan”⁴².

Comentado [Office2]: Agregar nota al pie con la distinción entre tener un contribuyente gravado y un ingreso gravado con cita

En caso que una entidad religiosa desarrolle actividades gravadas con el impuesto de primera categoría, ¿bajo que régimen tributará? Dado que las entidades religiosas no tienen propietarios que sean contribuyentes de impuestos finales, no se encuentran sometidos a ningún régimen de tributación establecido en la Ley de Impuesto a la Renta⁴²

Personas Jurídicas creadas por Entidades Religiosas:

Respecto a las personas jurídicas en que participen o haya sido constituidas por entidades religiosas, la Circular 45 indica que se les aplica la regla general, en el

⁴¹ “Por regla general, dada la naturaleza de la actividad que desarrollan las entidades religiosas, éstas no se encuentran afectas al Impuesto de Primera Categoría establecido en la Ley sobre Impuesto a la Renta” Centro de Estudios Tributarios; Ob. Cit.

⁴² “Según lo ha señalado expresa y reiteradamente el Servicio de Impuestos Internos, aquellas empresas o entidades que no cuenten directa o indirectamente con propietarios contribuyentes de los impuestos finales, no les son aplicables los regímenes generales de tributación contenidos en el artículo 14 de la Ley sobre impuesto a la renta” Centro de Estudios Tributarios; Ob. Cit.

sentido de que, si realizan actividades gravadas, “deben cumplir con las obligaciones tributarias respectivas que afectan a la generalidad de los contribuyentes”.

3.2 Exención del Impuesto de Primera Categoría

El artículo 40 N°4 de la Ley sobre Impuesto a la Renta exime del Impuesto de Primera Categoría a las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Solo podrán acceder a este beneficio instituciones deberán que cumplan con los siguientes dos requisitos:

1° *Que no persigan fines de lucro*: Esto es, que no tengan por objeto el distribuir entre sus integrantes o propietarios las utilidades que puedan obtener.

2° *Que de acuerdo con sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos*: No cualquier entidad sin fines de lucro puede acceder a este beneficio, si no solo aquellas que tengan por objeto principal el recién indicado.

Las personas jurídicas creadas por las entidades religiosas en virtud del artículo 8 de la Ley N°19.638 podrían acceder a este beneficio en caso de cumplir con los requisitos indicados y ser así designadas por el Presidente de la República. No son las entidades religiosas las que pueden postular al beneficio, puesto que no cumplen con el segundo requisito, dado que su objeto principal es de carácter religioso y no

benéfico, sino las personas jurídicas que ellas están facultadas a crear en virtud del artículo 8º de la Ley Nº19.638.

3.3 Caso especial de las Donaciones

El artículo 17 Nº9 de la Ley de Impuesto a la Renta dispone que las donaciones no constituyen renta para quien las percibe. Según la Circular 45, esta norma es aplicable a las donaciones recibidas por iglesias o entidades religiosas, de modo que estas no constituyen renta para ellas.

El artículo 15 de la Ley 19.638 autoriza a las entidades religiosas a realizar colectas entre sus fieles y a solicitar y recibir donaciones, las que además están exentas del trámite de la insinuación hasta un monto de 25 UTM. El hecho que se exceda este límite, y deba procederse con la insinuación, no afecta, no obstante, el carácter de ingreso no renta de las donaciones.

Dado que esta será la fuente de financiamiento más común para las entidades religiosas, resulta especialmente relevante que se considere como un ingreso no renta.

4. Cantidades entregadas por las entidades religiosas a sus ministros de culto

4.1 Regla General

La Circular 45 indica que las cantidades entregadas por la entidad religiosa y sus fieles a sus ministros de culto para solventar sus gastos de vida y desarrollar las actividades propias del culto no tienen el carácter de rentas⁴³ y por lo tanto no están gravadas conforme al artículo 42 de la Ley de Impuesto a la Renta. La razón que ofrece la Circular es la siguiente:

“De conformidad con lo dispuesto por el inciso 1°, del artículo 70, de la LIR, 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.”

Concordante con esta conclusión es el Oficio N°1952 de 25 de agosto de 2011, el cual reitera la interpretación del artículo 70 inciso primero, además de agregar una referencia al Dictamen N°649/22 de 09.02.2005 de la Dirección del Trabajo, en el cual se concluye que entre las entidades regidas por la Ley 19.638 y las personas que ejercen cargos pastorales u obispaes no se configura un vínculo laboral que deba materializarse mediante un contrato de trabajo.

⁴³ “[L]a autoridad tributaria interpretó que los dignatarios de las entidades religiosas en comento viven a expensas de la iglesia, confesión o entidad religiosa respectiva y de sus fieles, por lo que no generan una renta propia y, por ende, no corresponde gravarlas conforme a las reglas aplicables a las rentas provenientes del trabajo”; Centro de Estudios Tributarios; Ob. Cit.

4.2 Excepciones

Los ingresos que reciban los ministros de culto de las respectivas entidades religiosas quedarán gravados cuando no estén destinados:

- Al financiamiento de las actividades del servicio del culto
- Al financiamiento de otras actividades que les sean encomendadas
- Al financiamiento de los gastos de vida de los ministros de culto.

Indica la circular que esta situación se daría cuando los ingresos provienen de labores, oficios o profesiones que ellos ejerzan, por ejemplo, cuando prestan a las respectivas iglesias o entidades religiosas servicios o asesorías de tipo legal, de ingeniería, administración u otros.

Estas excepciones potencialmente pueden causar complicaciones por el hecho que, típicamente, los ministros de culto, además de actividades religiosas propiamente tales, realizan una serie de actividades administrativas y de otro tipo en beneficio de la entidad, lo que llevaría al problema de distinguir que parte de los ingresos son para financiar las actividades del culto y sus gastos de vida, de aquella destinada a remunerar estas otras actividades.

Para evitar estos problemas, algunas entidades religiosas optan por celebrar un contrato de trabajo con sus ministros de culto, pagando el impuesto correspondiente por el total de la remuneración entregada. Otra opción podría

consistir en celebrar un contrato en el que se distinguiera los montos entregados con el fin de financiar las actividades del culto y los gastos de vida de aquellos entregados como remuneración por otro tipo de servicios, y tributar solo por estos últimos.

5. Exenciones al Impuesto a las Donaciones o Asignaciones

El Impuesto a las donaciones este regulado por la Ley Nº16.271 de 1965⁴⁴, en conjunto con el impuesto a las herencias y asignaciones por causa de muerte, entregándose su aplicación y fiscalización al Servicio de Impuestos Internos (artículo 1º Ley 16.271).

Este impuesto se aplica sobre el valor líquido de cada donación o asignación, según una escala progresiva establecida en el artículo 2º de la ley 16.271.

5.1 Donaciones destinadas a la Construcción o Reparación de Templos o al Mantenimiento del Culto

El número 4 del artículo 18 de la ley 16.271 declara exentas del Impuesto a las Asignaciones y Donaciones a aquellas que cumplan con los siguientes requisitos:

⁴⁴ D. O. 10 de julio de 1965.

a) Que se trate de una donación con causa onerosa, las que de acuerdo con el artículo 1404 del Código Civil deben celebrarse por escritura pública y se encuentran sujetas a insinuación.

b) Deben dejarse u otorgarse para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto.

La Circular 45 indica que para estos efectos entiende por “culto” el mismo concepto que el Servicio había antes usado en el Oficio N° 4292 de 2006: “conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado”.

5.2 Donaciones o Asignaciones Destinadas a la Beneficencia:

El artículo 18 N°5 de la Ley N° 16.271 indica que se encuentran exentas del impuesto que establece dicha ley las asignaciones y donaciones cuyo único fin sea la beneficencia, la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país. A su vez, el artículo 5º del D.L. N° 359 de 1974⁴⁵ exime a las donaciones que se hagan a las fundaciones o corporaciones de carácter benéfico del impuesto establecido por la Ley 16.271, y del trámite de la insinuación.

⁴⁵ D. O. 16 de marzo de 1974

La Circular 45 indica que estas normas son aplicables a las asignaciones y donaciones que se realicen a personas jurídicas creadas por entidades religiosas, cuando estas sean de carácter exclusivamente benéfico.

6. Ley de Impuesto al Valor Agregado

Conocido bajo la sigla IVA, es el Decreto Ley N° 825 el que viene a regular este tributo que hasta la fecha se ha constituido dentro de las fuentes de ingresos fiscales en una de las más importantes.

Conceptualmente, el Impuesto al Valor Agregado tiene como objetivo el gravar el valor que añade al precio de venta de un determinado bien o servicio cada uno de los agentes económicos que participa en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien⁴⁶.

De esta forma, se busca esencialmente evitar la aplicación de impuesto sobre impuesto, que es una de las características propias de los impuestos a las ventas que se aplican en cada etapa que va del productor al consumidor, generando el denominado efecto "cascada"⁴⁷.

⁴⁶ Zavala; Ob. Cit.; p. 161.

⁴⁷ Ibid.

En nuestro sistema, el impuesto en análisis implica cuantificar la diferencia entre las ventas y las compras realizadas por cada uno de los agentes económicos involucrados en el proceso de producción a comercialización. Se advierte entonces un Débito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos que se recargan por parte del contribuyente en el período tributario (mes) y el Crédito Fiscal, que no es sino la suma de los impuestos soportados por el mismo contribuyente en el período tributario (mes)⁴⁸.

La diferencia entre ambos conceptos da como resultado del Impuesto al Valor Agregado a pagar.⁴⁹

6.1 Regla General

Comentado [Office3]: NO OLVIDE NUMERAR LOS TITULOS

En términos similares a lo apuntado respecto del impuesto de primera categoría, la Circular 45 indica que normalmente las entidades religiosas no califican como vendedores o prestadores de servicios en los términos de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, y por lo tanto no se ven afectados por ese impuesto.

6.2 Casos Especiales

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

Si, por el contrario, excepcionalmente llevan habitualmente a cabo la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, quedarán afectos al IVA y deberán cumplir con todas las obligaciones respectivas. Así, el Oficio N°1839 de 27 de mayo de 2009 consideró que la venta de colaciones vegetarianas a un precio módico por una entidad religiosa, aun cuando tenía directa relación con los principios y fundamentos de fe de la entidad, constituía un hecho gravado con IVA, así como la importación de vestuario, obras de arte, música y libros con fines religiosos, no existiendo una norma específica que las declare exentas.

Así, si una iglesia, por ejemplo, mantiene una tienda en que se comercializa literatura y artículos religiosos, deberá realizar iniciación de actividades y pagar el IVA correspondiente, a la vez que emitir boletas por las ventas, realizar las declaraciones del Formulario 29 y cumplir con el resto de las obligaciones que establece al respecto la ley.

La Circular 45 se refiere también a las donaciones en especie que se realicen a entidades religiosas o personas jurídicas creadas por ellas realizadas por vendedores afectos a IVA, indicando que, cuando corresponda, se consideran una venta gravada en virtud de lo dispuesto por el inciso tercero letra d) del artículo 8 del D.L. 825 de 1974. Dicha norma establece que se consideraran como ventas toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles e inmuebles que los vendedores efectúen con fines promocionales o de propaganda, sean o no de su giro.

Dado lo anterior, si una librería o editorial dona, por ejemplo, biblias a una iglesia ¿Se encontrará gravado ese retiro de mercadería por el donante? Todo dependerá del propósito con que se haga la donación. Si esta no tiene fines promocionales (por ejemplo, si solo se pretende apoyar la labor religiosa o de proselitismo de la iglesia) no caería dentro del presupuesto de la norma comentada, y no quedaría gravada⁵⁰.

Finalmente, apunta que las importaciones que constituyan donaciones y socorros, calificados como tales por el Servicio Nacional de Aduanas, destinadas a corporaciones, fundaciones y Universidades, se encuentran exentas de IVA (artículo 12, letra B, N°7 del D.L. 825 de 1974).

Para estos efectos, el Servicio Nacional de Aduanas ha establecido, por medio de la Resolución N°943 del 30 de diciembre de 2003, un procedimiento de solicitud de este beneficio consistente, fundamentalmente, en que el representante legal de la entidad beneficiada deberá presentar una solicitud al Director Regional o Administrador de Aduana, correspondiente a la Aduana por donde ingresarán las

⁵⁰ Ver, por ejemplo, el Oficio N°1651 de 1981: *"4.- Siempre pues, que se dé estricto cumplimiento al requisito de que no concurra, por parte del donante, intención alguna de promoción o publicidad para su empresa con la referida entrega gratuita, no existe tampoco venta ni, por lo tanto, hecho gravado con el tributo al Valor Agregado, en los términos de la letra d), del artículo 8º del Decreto Ley 825"*

mercancías, llegadas como donación o socorro, solicitando la aplicación del beneficio, acompañando una serie de documentos indicados en la normativa.

Así, por ejemplo, si una iglesia recibe desde el extranjero⁵¹ una donación de artesanía religiosa destinada a vestir un templo ¿podrá acogerse al beneficio? Siguiendo la literalidad de la norma, las entidades religiosas regidas por la Ley N°19.638 no podrían hacerlo, por no estar entre las entidades consideradas por la misma. Sí podrían las iglesias y organizaciones religiosas que no se han acogido a la Ley de Culto, sino que han optado por organizarse o mantenerse como personas jurídicas de derecho privado, ya sea corporaciones o fundaciones. No obstante, las corporaciones y fundaciones (o universidades) creadas por entidades religiosas regidas por la Ley de Culto sí podrían solicitar que se les conceda el beneficio, en tanto cumplan con los requisitos legales y administrativos.

7. Impuesto Territorial

Suelen emplearse las expresiones “Impuesto Territorial” y “Contribuciones de Bienes Raíces” para referirse al tributo establecido por el Decreto con Fuerza de Ley N° 1 de

⁵¹ No parece haber diferencia entre si el donante es una entidad pública o privada.

1998, que fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado de la Ley N° 17.235, de 24 de diciembre de 1969, sobre Impuesto Territorial⁵²

El Impuesto a los Bienes Raíces se determina sobre el avalúo de las propiedades y su recaudación es destinada en un 100% a las municipalidades del país, constituyendo una de sus principales fuentes de ingreso y financiamiento.

El propietario u ocupante de la propiedad debe pagar este impuesto anual, en cuatro cuotas, con vencimiento en los meses de abril, junio, septiembre y noviembre.

Los avalúos de las propiedades se determinan en los procesos de reavalúos, y se reajustan semestralmente con la variación del IPC del semestre anterior. Los reavalúos se realiza cada cuatro años, considerando las plusvalías o minusvalías que el mercado ha experimentado en un periodo de tiempo. Adicionalmente los avalúos de las propiedades se modifican cuando en las propiedades se efectúan cambios físicos.⁵³

Comentado [Office4]: EN CASTELLANO LOS NOMBRES DE MESES NO SON CON MAYUSCULAS SALVO FECHAS RELEVANTES O FERIADOS QUE TENGAN NOMBRE PROPIO "21 DE MAYO"

⁵² Cavada Herrera, Juan Pablo; "Impuesto territorial: Régimen en Chile, y tasas aplicadas en algunos países de la OCDE"; Asesoría Técnica Parlamentaria, Biblioteca del Congreso nacional; 2019; p.2. Disponible en https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26959/1/Impuesto_Territorial._Chile_y_tasas_en_el_extranjero.pdf

⁵³ Ver http://www.sii.cl/ayudas/aprenda_sobre/3072-3081.html

7.1 Exención del Impuesto Territorial

El artículo 19 N°6 de la Constitución Política, en su inciso tercero exime a los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, de toda clase de contribuciones.

La Ley N° 17.235 contiene la Nómima de Exenciones al Impuesto Territorial, en cuyo Cuadro Anexo, Sección I, letra B), N°5, exime del 100% de dicho impuesto a los templos y sus dependencias destinados al servicio de un culto, y a las habitaciones anexas a tales templos ocupadas por los funcionarios del culto y siempre que no produzcan renta.

7.2 Concepto de templo

La Circular 45 reitera lo señalado en el Oficio N°4578 de 2005 en el sentido que por templo debe entenderse el concepto dado por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: “edificio o lugar destinado pública y exclusivamente a un culto”. De aquí concluye el Servicio que no es indispensable que haya una construcción o edificio. Todo lo que se necesitaría para que la exención se aplicara y mantuviera es que el inmueble se encuentre efectivamente destinado al servicio de un culto. Acto seguido, el Servicio indica que por culto debe entenderse un conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado, lo que antes había también señalado en el Oficio N°4292 de 2006.

7.3 Concepto de “dependencias” de un templo

El Servicio considera que “las dependencias serán todas aquellas oficinas o recintos que están relacionadas con el templo y que tienen la calidad de accesorios respecto del mismo” en las cuales “se desarrollan las actividades accesorias o relacionadas con el culto, como son la atención de todas las necesidades pastorales propias del culto, la atención de público necesaria para la práctica del mismo, el registro y certificación de los actos de culto, y todas aquellas actividades de dirección de los actos y ceremonias que comprenden la práctica del culto”

El Servicio indica que estas dependencias anexas gozaran de la exención en tanto “sean ocupadas por los funcionarios del culto, y en la medida en que no produzcan renta”

7.3 Alcance de la exención

Según lo señalado en la Circular 45, el concepto de templo puede incluir un sitio no edificado, en tanto se constate:

- 1° Que dicho inmueble se encuentra destinado, en forma exclusiva, al servicio del culto por una iglesia, confesión o entidad religiosa con personalidad jurídica.
- 2° Que tal destinación es permanente, no procediendo la franquicia en los casos que esporádicamente se desarrollen dichas actividades, porque en tal caso su

ocupación es accidental y el inmueble no está propiamente destinado al servicio de un culto.

De acuerdo con el Servicio “el sólo hecho de haber adquirido una propiedad con la intención de destinarla al servicio de un culto, no permite por sí sola otorgar la exención, sino que debe constatarse en la especie que dicha propiedad se encuentra actualmente al servicio de un culto, o bien, que se proyecta en forma cierta y concreta la construcción de un edificio que se destinará en forma exclusiva al servicio de un culto”

Es común que las entidades religiosas, en cumplimiento de sus fines propios, muchas veces consagrados en sus estatutos, realicen en sus templos o sus dependencias una serie de actividades de carácter social o comunitario que no corresponden exactamente a actos litúrgicos o de adoración, tales como comedores abiertos, actividades deportivas, reforzamiento escolar. Dado el concepto de culto considerado por el Servicio como “conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado”, y que la Constitución dispone que la exención de todo tipo de contribuciones se aplica a los templos “*destinados exclusivamente*” al servicio de un culto, podríamos llegar a la conclusión que el desarrollo de dichas actividades podría llevar a perder la exención. Lo mismo podría suceder si la entidad religiosa desarrolla alguna actividad comercial

como, por ejemplo, si mantiene una tienda de literatura y artículos religiosos en el templo o sus dependencias.

Podría evitarse esta conclusión subsumiendo estas actividades en las “actividades accesorias o relacionadas con el culto” que menciona el N° 2 de la letra F de la Sección II de la Circular 45. Sin embargo, los ejemplos de actividades accesorias que menciona la Circular no parecen extenderse a ese tipo de servicios de carácter social o comunitario, lo que sugiere que no es lo que tenía en mente la autoridad administrativa.⁵⁴

7.4 Seminarios asociados a un culto religioso.

Según el citado Cuadro Anexo de la Ley N° 17.235, gozan igualmente de una exención del 100% del Impuesto Territorial, entre otros inmuebles, los Seminarios asociados a un culto religioso, en la parte destinada exclusivamente a la educación (Sección I, letra B), N°1).

8. Impuesto de Timbres y Estampillas

El Impuesto de Timbres y Estampillas, se encuentra regulado en el Decreto Ley N°3.475, de 1980, y es un tributo que grava principalmente los documentos o actos

⁵⁴ Para evitar este riesgo, las entidades religiosas pueden solicitar pagar el impuesto territorial de modo proporcional a la superficie del templo que es utilizada para estas actividades no relacionadas directamente con el culto.

que dan cuenta de una operación de crédito de dinero. Su base imponible corresponde al monto del capital especificado en cada documento.

Existen tasas fijas y tasas variables. Las letras de cambio, pagarés, créditos simples o documentarios, entrega de facturas o cuentas en cobranza, descuento bancario de letras, préstamos y cualquier otro documento, incluso los que se emitan en forma desmaterializada, que contengan una operación de crédito de dinero, están afectos a una tasa de 0,066% sobre su monto por cada mes o fracción de mes que media entre su fecha de emisión y vencimiento, con un máximo de 0,8%.

Asimismo, los instrumentos a la vista o sin plazo de vencimiento tienen una tasa de 0,332% sobre su monto.⁵⁵

8.1 Exención al Impuesto de Timbres y Estampillas

El artículo 23, N°9, del Decreto Ley N°3.475, de 1980, exime del Impuesto de Timbres y Estampillas a las instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto⁵⁶.

Esta exención dice relación exclusivamente con instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto, por lo que no se benefician las sociedades, corporaciones, fundaciones u otros organismos creados por las entidades religiosas,

⁵⁵ Ver http://www.sii.cl/aprenda_sobre_impuestos/impuestos/impuestos_indirectos.htm#o1p7

⁵⁶ "La exención en comento tendrá lugar en aquellas circunstancias en que las entidades religiosas referidas figuren como sujetos del impuesto de timbres y estampillas, conforme a lo establecido la norma aludida"; Centro de Estudios Tributarios; Ob. Cit.

si sus fines no se refieren al culto, como puede ser la beneficencia, la educación, la realización de actividades comerciales o empresariales, u otros.

Esta norma pudiera abrir una brecha para un posible esquema elusivo⁵⁷. Una entidad religiosa que es matriz de una sociedad podría obtener un crédito, exento de Impuesto de timbres, y luego trasladar esos fondos a la sociedad en que tiene participación a través de un reconocimiento de deuda. De este modo la sociedad obtendría financiamiento que, de haber obtenido directamente por medio de un crédito, habría tributado por impuesto de timbres.

9. Legitimidad de los beneficios tributarios a las Organizaciones Religiosas

Habiendo estudiado someramente la regulación tributaria de las organizaciones religiosas puede surgir la pregunta de si se justifica efectivamente la existencia de beneficios tributarios especiales para estas.

Cuando ocasionalmente se revela algún escándalo relacionado con el manejo financiero de una organización religiosa, se alzan voces criticando el hecho que las iglesias y otras entidades religiosas no paguen impuestos⁵⁸. Puede cuestionarse que

⁵⁷ Sin embargo, no conocemos casos prácticos en que halla sucedido.

⁵⁸ Aunque, como hemos visto, las iglesias no están exentas de todo impuesto, si no que, por regla general, no desarrollan actividades gravadas, sí hay algunas exenciones, como en relación con las donaciones destinadas a la construcción o mantención de templos, del impuesto territorial por los mismos o del impuesto de timbres y estampillas

las exenciones especiales para las entidades religiosas vulneran la separación de la Iglesia y el Estado, resultan discriminatorias para las entidades no religiosas, e implican que el Fisco deje de recaudar una suma importante de recursos. En vista de estas consideraciones, podría plantearse la eliminación de las exenciones y aun el establecimiento de algún impuesto al Patrimonio que gravara de modo especial a las instituciones religiosas, independiente de si realizan actividades económicas gravadas con otros impuestos.

Puede observarse que los beneficios tributarios de las iglesias están ligadas, históricamente, al poder político e influencia social que tradicionalmente han tenido. Podemos pensar en la influencia que la Iglesia Católica Romana ha tenido históricamente en nuestro país, así como la creciente influencia de las iglesias evangélicas⁵⁹. No obstante, pueden mencionarse varias razones que justifican dichas exenciones y desaconsejan que se grave de un modo especial a las iglesias. Por ejemplo:

1. El establecimiento de exenciones tributarias para las iglesias no viola necesariamente la separación de la iglesia y el estado, sino que, de hecho, la fortalece. Así lo ha reconocido la jurisprudencia norteamericana, por ejemplo, en la sentencia de 1970 *Walz v. Tax Commission of the City of New York*. La

⁵⁹ Respecto a la influencia de las Iglesias Evangélicas ver, por ejemplo, <https://radio.uchile.cl/2018/09/13/evangelicos-en-latinoamerica-el-nuevo-eje-politico-ultraconservador/>; consultado el 10 de septiembre de 2019.

opinión de mayoría, redactada por el juez de la Corte Suprema Warren E. Burger, expresa: “La exención crea solo un vínculo mínimo y remoto entre la iglesia y el estado, y mucho menor que la imposición de las iglesias. Restringe la relación fiscal entre las iglesias y el estado, y tiende a complementar y reforzar la separación deseada, aislando una de la otra”⁶⁰

2. El gravar a las entidades religiosas implica facultar al estado para penalizarlas en caso de que dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que afectaría gravemente la libertad religiosa de los ciudadanos. Así, por ejemplo, lo ha considerado la Corte Suprema de los Estados Unidos en la sentencia *McCulloch v. Maryland*: “el poder de gravar envuelve el poder de destruir”⁶¹
3. Las organizaciones religiosas contribuyen al bien común, tanto de manera directa, a través de diversas actividades caritativas, como indirecta, influyendo en el estilo de vida de sus adherentes, lo que implica en definitiva menores costos para el fisco, justificándose los beneficios tributarios que reciben.

⁶⁰ “*The exemption creates only a minimal and remote involvement between church and state, and far less than taxation of churches. It restricts the fiscal relationship between church and state, and tends to complement and reinforce the desired separation insulating each from the other*” *WALZ v. TAX COMMISSION OF CITY OF NEW YORK*; Corte Suprema de los Estados Unidos; 4 de mayo de 1970. Disponible en <https://images.procon.org/wp-content/uploads/sites/10/walz-v-tax-commission-of-the-city-of-new-york.pdf>

⁶¹ “the power to tax involves the power to destroy”; *McCulloch v. Maryland* (1819); disponible en <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/>

4. Por regla general, el patrimonio de las entidades religiosas se compone con las ofrendas y donaciones que realizan sus adherentes sin recibir ninguna contraprestación económica. Dichos adherentes ya tributaron por sus propias rentas, por lo que hacer tributar a la organización religiosa implicaría una doble tributación de esas rentas, desde un punto de vista económico.
5. Establecer un impuesto sobre el patrimonio de las entidades religiosas implicaría una discriminación arbitraria respecto del resto de las entidades sin fines de lucro que no se verían sujetas a dicho tributo. Y si un impuesto de esas características se impusiera a todas las entidades sin fines de lucro, se afectaría gravemente el trabajo por el bien común que realizan, y se desincentivaría fuertemente la asociación ciudadana.

Comentado [Office5]: Esta página es la mejor de la tesis. Usela en su defensa.

CAPÍTULO 3

LA CONTROVERSIA EN TORNO A LA RESOLUCIÓN N° 103 DE 2017

Habiendo revisado la regulación jurídica de las entidades religiosas, así como la normativa tributaria que les es aplicable, a través de la interpretación que de ella hace el Servicio de Impuestos Internos en la Circular N°45 de 2012, pasaremos a evaluar la polémica generada en torno a la dictación de la Resolución N°103 de 2017 y su aplicación a ciertas entidades religiosas reguladas por la Ley N°19.638.

1. Antecedentes

1.1 Resolución 103 de 13 de octubre de 2017

Con fecha 13 de octubre de 2017, el Servicio de Impuestos Internos emitió la Resolución N°103. A través de esta, estableció la obligación de informar al Servicio, a través de una declaración jurada, los ingresos y egresos anuales de las siguientes categorías de organizaciones sin fines de lucro:

1º Organizaciones sin fines de lucro inscritas en el Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro establecido por la Ley N°20.500 de 2011 que obtengan en el año comercial respectivo ingresos anuales en dinero o en especies por

montos superiores a 12.000 UF, según su valor vigente al 31 de diciembre de cada año.

2º Partidos Políticos a que se refiere la Ley N°18.603⁶²

3º Corporaciones Municipales señaladas en el DFL N° 1-3063⁶³, de 1980, constituidas bajo las normas del Título XXXIII del Libro I del Código Civil.

Así, establece la Resolución, las entidades recién indicadas quedan obligadas a presentar al Servicio el Formulario N°1945, denominado “Declaración Jurada Anual sobre ingresos, desembolsos y otros antecedentes de las organizaciones sin fines de lucro”.

En los últimos dos casos, a diferencia del primero, las entidades indicadas tienen la obligación de presentar la Declaración Jurada independiente del monto de los ingresos o egresos que obtengan.

El resolutivo N°1 de la circular contempla explícitamente entre las organizaciones sin fines de lucro que quedan obligadas a presentar la Declaración Jurada en cuestión a las organizaciones religiosas.

Anteriormente vimos que, de acuerdo con la Ley N°19.638, al constituirse las entidades religiosas deben inscribirse en un registro público que lleva el Ministerio

⁶² D.O. 23 de marzo de 1987

⁶³ D.O. 13 de julio de 1980

de Justicia. ¿Por qué entonces aparecen en esta Resolución enumeradas entre las organizaciones que deben inscribirse en el Registro de Organizaciones sin fines de lucro que lleva el Servicio de Registro Civil e Identificación?

1.2 La Ley N°20.500

Con fecha 16 de febrero de 2011 se publicó en el Diario Oficial la Ley N°20.500 sobre Asociaciones y Participación Ciudadana en la Administración Pública. Este cuerpo legal tiene por objeto, entre otros, modificar en varios aspectos el régimen jurídico de las personas jurídicas sin fines de lucro, como las corporaciones y fundaciones reguladas en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil. Así, por ejemplo, simplifica el procedimiento de constitución de corporaciones (llamadas también ahora asociaciones) y fundaciones, el que ya no se realiza a través de una solicitud dirigida al Presidente de la República, sino a través de los municipios, mediante el depósito en la secretaría municipal de copia de la escritura pública o privada de constitución, el archivo de los antecedentes y su inscripción en el Registro Nacional de Personas Jurídicas sin Fines de Lucro. A partir de la inscripción en el Registro antes mencionado, la asociación o fundación gozará de personalidad jurídica, no requiriéndose para tales efectos la aprobación presidencial.

El artículo 8° de esta ley establece la existencia de un Registro Nacional de Personas Jurídicas sin fines de lucro, el que está a cargo del Servicio del Registro Civil e Identificación. El artículo 9°, por su parte, indica cuales son las organizaciones cuya constitución, modificación y disolución deben ser inscritas en este Registro:

- a) Las asociaciones y fundaciones constituidas conforme a lo dispuesto en el Título XXXIII del Libro I del Código Civil.
- b) Las organizaciones comunitarias funcionales, juntas de vecinos y uniones comunales constituidas conforme a la Ley Nº19.418⁶⁴.
- c) Las demás personas jurídicas sin fines de lucro regidas por leyes especiales que determine el reglamento.

La letra c) del inciso primero del artículo 9° contiene una delegación a la potestad reglamentaria para que determine que otras personas jurídicas sin fines de lucro, regidas por leyes especiales, deben ser incluidas en este Registro.

Hubo que esperar hasta el 18 de julio de 2013 a que se publicara en el Diario Oficial el Decreto 84 del Ministerio de Justicia que Aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro. En la letra c) de su artículo 2° cumple el mandato legal, indicando qué otras personas jurídicas sin fines de lucro

⁶⁴ D.O. 20 de marzo de 1997.

han de ser objeto de este Registro. En el numeral 2 de dicha letra señala entre ellas “Las entidades religiosas, regidas por la Ley N°19.638”.

Comentado [Office6]: Esta norma parece a priori en exceso de la delegación, dado que el registro da origen a obligaciones tributarias.

Es en virtud de esta norma reglamentaria, entonces, que el Servicio de Impuestos Internos incluye a las entidades religiosas entre aquellas organizaciones que deben presentar la Declaración Jurada N°1945.

Comentado [Office7]: No olvide poner puntos al final de los párrafos

2. La Controversia

La inclusión de las entidades religiosas entre aquellas obligadas a efectuar la Declaración Jurada 1945 encontró el rechazo de algunos sectores. Así, el 11 de enero de 2019 un grupo de obispos evangélicos hizo llegar una carta al Presidente de la República en la cual le solicitaban una audiencia con el objeto de exponerle las aprensiones de los Consejos y Unidades Pastorales del país respecto de la Resolución N°103⁶⁵. El 1 de febrero del mismo año se concretó una reunión entre el Ministro Secretario General de la Presidencia, Gonzalo Blumel y representantes evangélicos para tratar el tema⁶⁶.

¿Cuáles son las razones de la oposición a la Resolución en cuestión?

⁶⁵ “Por cambio del SII en tributación Evangélicos en pie de guerra contra el Gobierno”; La Segunda; edición del 20 de marzo de 2019; disponible en línea en impresa.lasegunda.com/2019/03/20/A/5P3IQ3F3/all; consultada el 12 de junio de 2019.

⁶⁶ “2019, El Año de los Evangélicos”; Cosmovisión, 22 de marzo de 2019; disponible en línea en <http://www.cosmovision.cl/especial-2019-el-ano-de-los-evangelicos/>; consultado el 12 de junio de 2019.

Algunas de las críticas tienen un carácter más bien político. Así, el presidente del Consejo ejecutivo de la Mesa Ampliada de Organizaciones Evangélicas, el obispo Emiliano Soto, indica: “La preocupación es que la establezcan [la Resolución 103] como una norma definitiva, que incluyan más iglesias y se produzca un control del Estado de forma más directa sobre las iglesias”⁶⁷. El temor, en este caso, es que la Resolución sea un primer paso para establecer un control estatal más estricto respecto de las entidades religiosas, lo que puede ser preocupante desde el punto de vista de la libertad religiosa, pero no implica un mayor problema desde el punto de vista jurídico para la Resolución 103 en sí misma.

Otra crítica de la Resolución 103 la expresa Jorge Sepúlveda, director del Departamento Jurídico de la Comisión Nacional Evangélica por la Familia y la Vida (CONFAMILIA):

“Es la Ley 19.638 y la Circular N°45 del SII que tienen y deben regular todo lo concerniente a los asuntos tributarios y patrimoniales de las Iglesias. Por consecuencia, no estarían facultadas, ni la Ley 20.500 en su artículo N°2, ni la Resolución 103 DJ 1945 para compeler a las iglesias a llevar una contabilidad como se le obliga a las OSSFL, puesto que son de naturalezas diferentes, reguladas por leyes diferentes”⁶⁸

⁶⁷ Ibid.

⁶⁸ Sepúlveda, Jorge; “Controversia de Iglesia Evangélica y el Servicio de Impuestos Internos”; Documento Inédito; Comisión Nacional Por la Familia y la Vida; sin fecha.

Sepúlveda indica que la diferente naturaleza y regulación jurídica de las entidades religiosas y las asociaciones y fundaciones implicaría que no pueden ser tratadas en conjunto por el Servicio de Impuestos Internos en su normativa administrativa. Así, las entidades religiosas solo podrían estar regidas por la Ley 19.635.

No obstante, nada impide que otra norma legal, del mismo rango que la Ley 19.638, pueda complementarla o modificarla, incluso derogando tácitamente algunas de sus normas, de modo que no parece correcto afirmar que otra ley “no está facultada” para regular algún aspecto en relación con las entidades religiosas.

En nuestra opinión, la crítica más válida que se puede hacer a la Resolución 103 tiene que ver con el principio de igualdad entre las organizaciones religiosas que establece la Ley N°19.638 y que reconoce el propio Servicio en su interpretación administrativa.

Como vimos con anterioridad, el artículo 17 de la Ley N°19.638 establece que las personas jurídicas de entidades religiosas regidas por dicha Ley tendrán los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que la Constitución Política de la República, las leyes y reglamentos vigentes otorguen o reconozcan a otras iglesias, confesiones e instituciones religiosas existentes en el país. El Servicio de Impuestos Internos, a través de la Circular 45 de 2012 ha interpretado esta norma en el sentido que “todas las diversas iglesias y entidades religiosas existentes en Chile, sin distinción alguna entre ellas, tienen igualdad de derechos y obligaciones, incluidos

los mismos derechos, exenciones y beneficios tributarios que correspondan de conformidad con la normativa legal vigente”

Con anterioridad observamos que el Servicio, en su interpretación, afirma una igualdad de obligaciones entre todas las entidades religiosas, aun cuando el texto legal no menciona obligaciones. No obstante, la interpretación puede justificarse si entendemos que la norma legal implícitamente establece una igualdad de obligaciones, dado que, si se establecieran alguna obligación tributaria para ciertas entidades solamente, se estaría beneficiando a las otras, lo que la norma legal excluye. Más aún, incluso si se rechazara este razonamiento, puede llegarse a la misma conclusión a partir del artículo 20 de la Ley 19.638, que dispone que no habrá un trato desigual entre las entidades religiosas existentes antes de la promulgación de la ley y aquellas regidas por ella.⁶⁹

De este modo, al establecer la obligación de realizar la Declaración Jurada 1945 exclusivamente para algunas entidades religiosas regidas por la Ley Nº19.638, y no establecer la misma obligación para todas las entidades religiosas implicaría contravenir el artículo 17 de la Ley Nº19.638, contradiciendo la interpretación que el propio Servicio hace de esta norma. En todo caso, además de lo anterior, parece

⁶⁹ “La nueva ley ... les asegura [a todas las entidades religiosas] igualdad esencial de trato por parte del Estado”. Orrego, Cristobal; Gonzalez, Juan Ignacio; Saldaña, Javier: “LA NUEVA LEY CHILENA DE IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS” Revista Chilena de Derecho, Vol. 30 N° 1.; (2003). p. 65

contravenir el artículo 20 de dicha ley, al otorgar un trato desigual a las entidades religiosas regidas por la Ley 19.638 y las no regidas por esta.

Resulta atingente notar que el fundamento para incluir a las entidades religiosas entre los obligados a realizar la Declaración Jurada 1945 es una norma de rango infra legal. No parece que el Servicio esté interesado en establecer esta obligación para las entidades religiosas en particular, si no que quedan incluidas simplemente por ser uno de los tipos de organizaciones que deben inscribirse en el Registro Nacional de Organizaciones Sin Fines de Lucro. Pero no es la ley la que dispone que las confesiones sean registradas en este, si no meramente el Reglamento. De ser otro el caso, podría argumentarse que el mismo legislador el que equipara a las entidades religiosas con el resto de las entidades sin fines de lucro, en una norma de la misma jerarquía que el artículo 17 o 20 de la Ley N°19.638. Pero no siendo así, una norma reglamentaria no puede ser razón para desconocer los artículos 17 y 20 antes indicados, estableciendo obligaciones diferenciadas para las entidades religiosas debido a su distinto estatuto jurídico.

Algunos autores han señalado que el trato desigual que prohíbe el artículo 20 no implica que no puedan existir diferencias en la forma en que el Estado se relaciona con las distintas iglesias o confesiones. Así, por ejemplo, Orrego, Gonzalez y Saldaña comentan respecto al artículo 20:

“En efecto, aquí opera un principio de justicia distributiva o proporcional que señala un trato igual para los iguales y desigual para los desiguales, en consideración de la autoridad encargada de velar por el bien común. De manera que la igualdad proporcional en el trato no excluye las diferencias derivadas de los diversos ordenamientos jurídicos de las entidades o de sus diversos acuerdos y convenios con el Estado”.⁷⁰

En el mismo sentido se pronuncia Salinas:

“...es menester tener presente que el ‘trato igual’ que hay que dar a las entidades reconocidas y las que se constituyan en conformidad a esta ley, no supone dar a todas ellas exactamente lo mismo en toda circunstancia. Sería la mayor de las injusticias dar el mismo trato a quienes son desiguales por historia, reconocimiento internacional, número de fieles, arraigo social, importancia cultural, etc. El trato desigual de que habla este artículo se refiere a prohibir diferencias cuando las circunstancias exigen en justicia que ellas no existan. En tal caso, un trato desigual sería arbitrario.”⁷¹

⁷⁰ Ibid; p. 102.

⁷¹ Salinas Aráneda, Carlos; Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso XX (Valparaíso, Chile, 1999)p. 332. Ver también Orrego y Saldaña: *“Sin embargo, no constituye ‘discriminación’ -en el sentido normativo de una distinción injusta- el reconocimiento de las peculiaridades de cada grupo. La no discriminación en materia religiosa confirma el principio de igualdad y de no uniformidad en el trato; confirma también que las iglesias mantienen para sí características precisas y contornos particulares que las distinguen entre ellas y deben ser tomadas en cuenta por el poder público para relacionarse con ellas en la manera que mejor faciliten la relación”* Orrego Sánchez, Cristóbal y Saldaña Serrano, Javier; *“IGUALDAD RELIGIOSA E IGUALITARISMO JURIDICO”*; Revista Chilena de Derecho, Vol. 27 N°1; 2000; pp. 91-92.

¿Podría entenderse el actuar del Servicio a la luz de lo anterior? No parece probable. No se ve, ni el Servicio indica, que alguna diferencia de hecho entre las distintas entidades religiosas explique el hecho que solo algunas de aquellas regidas por la Ley 19.638 sean sometidas las obligaciones impuestas por la Resolución 103 y no aquellas que están bajo otros regímenes jurídicos reconocidos por el Estado. Como ya se mencionó, la única razón que parece haber tenido el Servicio para incluir a las entidades religiosas en la Resolución es que estas se inscriben en el Registro de Organizaciones sin Fines de Lucro que lleva el Registro Civil (y esto por una norma de rango meramente reglamentario), y no ninguna consideración específica respecto de la naturaleza de las entidades religiosas o sus circunstancias y características distintivas respecto de la Iglesias Católica u Ortodoxa, por ejemplo.

En definitiva, podemos llegar a la conclusión que efectivamente el Servicio de Impuestos Internos, al incluir en la Resolución N°103 de 2017 a las entidades religiosas regidas por la Ley 19.638 entre aquellas obligadas a realizar la Declaración Jurada 1945, parece haber contravenido el principio de igualdad establecido en los artículos 17 y 20 de la Ley 19.638, además de contradecir su propia interpretación de estas normas consagrada en la Circular 45 de 2012.

CAPITULO 4

CONCLUSIONES

En el presente estudio hemos revisado el régimen jurídico a que están sometidas las organizaciones religiosas y la normativa tributaria que les resulta aplicable, así como la interpretación que el Servicio de Impuestos Internos ha dado de ellas. Lo anterior con el propósito de dilucidar si las críticas formuladas contra la Resolución 103 tenían fundamento, o si existía alguna otra razón para cuestionar su legalidad.

El estudio realizado hasta ahora nos lleva a algunas conclusiones. Si bien algunas de las críticas formuladas contra la Resolución 103 de 2017 no parecen ser del todo convincentes, hay, sin embargo, razones válidas para cuestionar su legalidad. En particular, el hecho de imponer a ciertas organizaciones religiosas la obligación de informar, por medio de la Declaración Jurada 1945, sus ingresos y egresos, parece contravenir la igualdad en materia tributaria que establece el artículo 17 de la Ley 19.638 entre las organizaciones regidas por esta y las existentes con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha ley, así como la prohibición de dar un trato desigual a las distintas organizaciones religiosas que establece el artículo 20 del mismo cuerpo legal. Especialmente relevante es el hecho que el Servicio contradice su propia interpretación del artículo 17 antes mencionado, en virtud de la cual

considera que existe una igualdad de derechos y obligaciones para todas las diversas iglesias y entidades religiosas existentes en Chile, sin distinción alguna entre ellas, según lo expresa en la Circular 45 de 2012.

Si bien en la práctica los efectos de la Circular serán probablemente limitados, dado el alto monto de ingresos o egresos exigido para quedar obligado por la norma (12.000 UF), que, probablemente, relativamente pocas organizaciones religiosas alcanzarán, esta conclusión no deja de ser relevante. Nunca es cosa ligera que un acto de la administración no se conforme a la legalidad vigente. Por otro lado, la uniformidad de la interpretación que hace el Servicio de la legislación tributaria resulta crítica para la seguridad jurídica de los contribuyentes.

¿Qué medidas podría tomar el Servicio de Impuestos Internos para solucionar esta situación? Una opción es que el Servicio explícitamente cambiara su criterio interpretativo y modifique la Circular 45 de 2012, en el sentido que la igualdad tributaria no implica una igualdad de obligaciones. Sin embargo, una interpretación de este tipo sería cuestionable, dado que, como se explicó en su momento, si bien el artículo 17 de la Ley 19.638 no menciona explícitamente una igualdad de obligaciones, esta puede de todos modos deducirse del texto y, en todo caso, el artículo 20 prohíbe dar un trato desigual a las entidades religiosas constituidas bajo el alero de la Ley de Culto y a las existentes previamente a su publicación.

Una segunda posibilidad sería que extendiera la obligación de realizar la Declaración Jurada 1945 (o una similar) a todas las iglesias que tengan ingresos o egresos por sobre cierto límite, sean o no de aquellas que deben registrarse en el Registro Nacional de Organizaciones sin fines de Lucro. De este modo se evitaría dar un trato desigual a las distintas entidades religiosas, y se conservaría la igualdad de obligaciones que menciona la Circular 45.

Finalmente, podría simplemente excluirse a las entidades religiosas del listado de aquellas obligadas por la Resolución 103.

BIBLIOGRAFÍA

1. Cavada Herrera, Juan Pablo; “Régimen Tributario de las Iglesias”; Biblioteca del Congreso Nacional: Asesoría Técnica Parlamentaria; 2015.
2. Cavada Herrera, Juan Pablo; “Impuesto territorial: Régimen en Chile, y tasas aplicadas en algunos países de la OCDE”; Asesoría Técnica Parlamentaria, Biblioteca del Congreso nacional; 2019. Disponible en [https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26959/1/Impuesto Territorial. Chile y tasas en el extranjero.pdf](https://www.bcn.cl/obtienearchivo?id=repositorio/10221/26959/1/Impuesto_Territorial._Chile_y_tasas_en_el_extranjero.pdf)
3. Centro de Estudios Tributarios - Universidad de Chile; “Las Entidades Religiosas y sus Dignatarios, Aspectos Legales y Tributarios”; Reporte Tributario N°106, julio de 2019; disponible en http://www.cetuchile.cl/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=259&Itemid=358; consultado el 11 de septiembre de 2019.
4. Celis Brunet, Ana María. (2006). Financiamiento de las Organizaciones Religiosas en Chile. *Il Diritto Ecclesiastico*, Año CXVII, 3-4.
5. Del Picó Rubio, Jorge; “Calificación De Requisitos Y Objeción Del Registro En El Procedimiento De Constitución Jurídica De Entidades Religiosas De Derecho

- Público Regido Por La Ley Nº19.638”; Revista de Derecho Universidad Católica del Norte; Año 19, número 2, 2012; pp. 301-331.
6. Del Picó Rubio, Jorge; “Régimen Especial de Reconocimiento de la Personalidad Jurídica de Derecho Público en la Ley 19.638. Marco Legal Aplicable a las Iglesias Católica y Ortodoxa”; Revista Ius et Praxis, Año 18, Nº 1, 2012, Universidad de Talca; pp. 37 – 60.
 7. Flores Alvarez, Michael; “La Ley de Entidades Religiosas de derecho público y su aplicación práctica en Santiago de Chile”; Tesis para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas; Universidad de Chile; Santiago; 2003
 8. Gutiérrez Castillo, Marianella; “LA PERSONALIDAD JURIDICA DE DERECHO PUBLICO DE LAS IGLESIAS EN CHILE A LA LUZ DE LA LEY N° 19.638 SOBRE CONSTITUCION JURIDICA DE LAS IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS”; Tesis para Optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas; Universidad de Chile; Santiago; 2012.

9. Hernández A., Rafael. "El Estado y las iglesias evangélicas"; Biblioteca del Congreso Nacional: Asesoría Técnica Parlamentaria; 2018

10. Orrego Sánchez, Cristóbal; Gonzalez, Juan Ignacio; Saldaña Serrano, Javier: "LA NUEVA LEY CHILENA DE IGLESIAS Y ORGANIZACIONES RELIGIOSAS" Revista Chilena de Derecho, Vol. 30 Nº 1.; (2003)

11. Orrego Sánchez, Cristóbal y Saldaña Serrano, Javier; "IGUALDAD RELIGIOSA E IGUALITARISMO JURIDICO"; Revista Chilena de Derecho, Vol. 27 Nº1; 2000; pp. 81-92.

12. Salinas Araneda, Carlos; "Una Primera Lectura De La Ley Chilena Que Establece Normas Sobre La Constitución Jurídica De Las Iglesias Y Organizaciones Religiosas" Revista de Derecho de la Universidad Católica de Valparaíso, XX; Valparaíso, Chile; 1999; pp. 299-341.

13. Sepúlveda, Jorge; "Controversia de Iglesia Evangélica y el Servicio de Impuestos Internos"; Documento Inédito; Comisión Nacional Por la Familia y la Vida; sin fecha.

14. Zabala Ortiz, José Luis; "Manual de Derecho Tributario"; Editorial Jurídica
Conosur Limitada; Santiago; 1998.