

DEPARTAMENTO EMISOR IMPUESTOS DIRECTOS 1875	CIRCULAR N° 45 110.2012 ID 08-2012 SN Circ.
SISTEMA DE PUBLICACIONES ADMINISTRATIVAS	FECHA: 24 de septiembre de 2012.-
<u>MATERIA:</u> EXENCIONES DE IMPUESTOS QUE BENEFICIAN A LAS IGLESIAS, CONFESIONES Y ENTIDADES RELIGIOSAS RECONOCIDAS POR EL ESTADO.	<u>REF. LEGAL.:</u> Artículos 2 N°1 y 40 N°4 de la LIR; artículo 17 de la Ley N°19.638; artículo 18 N°s 4 y 5 de la Ley N°16.271; Cuadro Anexo de la Ley N°17.235; y artículo 23 N°9 del D.L. N°3.475, de 1980.

I.- INTRODUCCIÓN.

Con motivo de la dictación de la Circular N°9, de 2012, se han planteado diversas dudas e inquietudes en relación con las instrucciones que contiene, solicitándose a través de diversas instancias aclarar y complementar algunos aspectos contenidos en ella. Este Servicio, en el proceso permanente que lleva a cabo de revisión y perfeccionamiento de sus instrucciones, principalmente con la finalidad de que sean debidamente comprendidas y consideren las especiales características de las personas o instituciones a quienes pudiesen afectar, ha recogido dichas inquietudes, ello en el marco de un trabajo conjunto en el cual se ha tenido la oportunidad de recibir valiosos comentarios de varias instituciones religiosas, lo que se suma a las presentaciones que algunas de ellas han efectuado directamente a este Servicio. Como consecuencia de todo lo anterior, se ha decidido dictar una nueva Circular que reemplace la citada precedentemente, en la cual se aborden estas materias de una manera más simple, sistemática y haciéndose cargo de la forma en que tales entidades llevan a cabo sus actividades. Se hace presente además, que la presente Circular resulta aplicable a todas las iglesias, confesiones y entidades religiosas reconocidas por el Estado, cualquiera sea su denominación y estatuto jurídico.

II.- INSTRUCCIONES SOBRE LA MATERIA.

Nuestra Constitución Política garantiza a todas las personas la libertad de conciencia, la manifestación de todas las creencias y el ejercicio libre de todos los cultos que no se opongan a la moral, a las buenas costumbres o al orden público. Asimismo, dispone que las 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 N°19.638, dispone 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.

De esta manera, 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.

Ahora bien, teniendo en consideración las normas tributarias que pudiesen afectar en ciertos casos excepcionales a las iglesias, confesiones, entidades religiosas y a las personas jurídicas creadas por ellas, como también a sus dignatarios, se ha estimado relevante referirse a las exenciones que las benefician y a otros aspectos que a continuación se exponen:

A) POR REGLA GENERAL, LAS IGLESIAS, CONFESIONES Y ENTIDADES RELIGIOSAS RECONOCIDAS POR EL ESTADO NO SE AFECTAN CON EL IMPUESTO A LA RENTA.

1.- Principio general. En primer término, como principio general, cabe destacar que 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.

2.- Cuándo podrían verse afectadas con el Impuesto a la Renta. Tal como se indicó, excepcionalmente, cuando las iglesias, confesiones o entidades religiosas, además de las propias del culto, lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes susceptibles de producir rentas gravadas con el Impuesto a la Renta, se verán afectadas por los tributos y demás obligaciones tributarias que correspondan, sólo por las actividades gravadas o bienes susceptibles de producir dichas rentas de conformidad con la ley.

3.- Régimen tributario de las sociedades, asociaciones, corporaciones, fundaciones y otras organizaciones creadas por las iglesias y entidades religiosas reconocidas por el Estado, en caso de que lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes que produzcan rentas gravadas.

Las entidades, sociedades o instituciones en las que participen o que hayan sido constituidas por las iglesias, confesiones o entidades religiosas, en cuanto lleven a cabo actividades gravadas o posean bienes susceptibles de generar rentas gravadas, deberán cumplir con las obligaciones tributarias respectivas que afectan a la generalidad de los contribuyentes.

Así por ejemplo, si una determinada entidad religiosa participa en la constitución de una sociedad que desarrolla actividades comerciales, dicha sociedad deberá cumplir con las obligaciones normales que afectan a los contribuyentes en general.

Por tanto, según lo dispone el artículo 68, del Código Tributario, dichas personas jurídicas, en el caso del ejemplo anterior, la referida sociedad comercial, deberán dar cumplimiento a la obligación de dar aviso de inicio de actividades, ello obviamente sólo en la medida que inicien negocios o labores, o posean bienes susceptibles de producir rentas gravadas, dentro del plazo que fija la citada disposición legal.

Asimismo, dichas personas jurídicas estarán obligadas a:

- a) Presentar una declaración anual por las rentas que obtengan de conformidad con los artículos 65 y 69, de la LIR;
- b) Llevar contabilidad de acuerdo a las reglas generales, así como los demás registros que exija la Ley o este Servicio;
- c) Efectuar pagos provisionales mensuales conforme al artículo 84, de la LIR;
- d) Practicar las retenciones de impuesto a que se refieren los N°s 1, 2 y 4, del artículo 74 de la misma Ley cuando corresponda; y
- e) En general, dar cumplimiento a todas las obligaciones tributarias y deberes impuestos por las disposiciones legales y administrativas que les correspondan en su calidad de contribuyentes de la Primera Categoría, ello en el caso que obtengan rentas provenientes de las actividades comerciales o empresariales, o efectúen inversiones clasificadas en dicha Categoría.

4.- Exención del Impuesto de Primera Categoría que favorece a las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. De acuerdo con lo dispuesto por el N°4, del artículo 40, de la LIR, se eximen del Impuesto de Primera Categoría las instituciones de beneficencia que determine el Presidente de la República. Sólo podrán impetrar este beneficio aquellas instituciones que no persigan fines de lucro y que de acuerdo con sus estatutos tengan por objeto principal proporcionar ayuda material o de otra índole a personas de escasos recursos económicos. Por tanto, las instituciones creadas por entidades religiosas que cumplan los requisitos del artículo 40 N°4, citado, estarán exentas del Impuesto de Primera Categoría,¹

5.- Las donaciones no constituyen renta para la iglesia o entidad religiosa que las recibe en calidad de donataria. Conforme a lo dispuesto por el N°9, del artículo 17, de la LIR, la adquisición de bienes por donación no constituye renta para el donatario. En este sentido, no cabe duda que todas las donaciones que reciben las iglesias, confesiones y entidades religiosas de sus fieles, en

¹ El artículo 8, de la Ley N°19.638, dispone que las entidades religiosas a que alude la ley, podrán crear personas jurídicas de conformidad con la legislación vigente, en especial, fundar, mantener y dirigir en forma autónoma institutos de formación y de estudios teológicos o doctrinales, instituciones educacionales, de beneficencia o humanitarias; y crear, participar, patrocinar y fomentar asociaciones, corporaciones y fundaciones, para la realización de sus fines.

tanto impliquen una transferencia gratuita e irrevocable de una parte de sus bienes que efectúa una persona, natural o jurídica, a otra y, quedan liberadas del Impuesto a la Renta conforme a la norma legal citada.

B) NO SE CONSIDERAN RENTAS LAS CANTIDADES ENTREGADAS POR LAS IGLESIAS, CONFESIONES Y DEMÁS ENTIDADES RELIGIOSAS A SUS OBISPOS, SACERDOTES, PASTORES O MINISTROS DEL CULTO PARA SOLVENTAR SUS GASTOS DE VIDA, ACTIVIDADES QUE LES SON ENCOMENDADAS POR ELLAS Y EL SERVICIO DEL CULTO.

1.- Regla general: De conformidad con lo dispuesto por el inciso 1º, 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. De acuerdo con ello, 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 o dignidad del cargo, no tienen el carácter de rentas, razón por la cual no procede gravarlas conforme al artículo 42, de la LIR. De este modo, dichas sumas no se gravarán con impuesto alguno de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

2.- Casos especiales: Cuando se trate de ingresos no destinados al financiamiento de las actividad de servicio del culto, otras que les sean encomendadas, ni gastos de vida de las personas referidas precedentemente, como los provenientes de labores, oficios o profesiones que ellos ejerzan, tales sumas quedarán afectas a la tributación normal establecida en la LIR. Por ejemplo, si tales personas prestan a las respectivas iglesias, confesiones o entidades servicios o asesorías de tipo legal, de ingeniería, administración u otros, por los cuales perciban una remuneración u honorario, quedarán afectos a las normas generales de la Ley sobre Impuesto a la Renta, gravándose con los impuestos Único de Segunda Categoría o Global Complementario, según si prestan servicios en calidad de dependientes o como independientes.

C) EXENCIÓN DE IMPUESTO A LAS DONACIONES O ASIGNACIONES DESTINADAS A LA CONTRUCCIÓN O REPARACIÓN DE TEMPLOS DESTINADOS AL CULTO O PARA EL MANTENIMIENTO DEL CULTO.

Se encuentran expresamente exentas del Impuesto a las Asignaciones y Donaciones que establece la Ley N°16.271, según lo prescrito por el N°4, del artículo 18, de ese mismo texto legal, aquellas que se dejen u otorguen para la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto. Para que las donaciones en referencia se eximan de impuesto, deben cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Debe tratarse de una donación con causa onerosa, las que de acuerdo con el artículo 1.404 del Código Civil deben celebrarse por **escritura pública** y se encuentran sujetas a **insinuación**; y
- b) La donación debe tener **una específica causa onerosa**, consistente ésta en que se emplee en la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto.

En consecuencia, para que estas donaciones se eximan del impuesto a que se refiere la Ley N°16.271, se deben cumplir todos los requisitos antes indicados, esto es, debe acreditarse que las donaciones se han celebrado por escritura pública, que se ha dado cumplimiento al trámite de la insinuación, y que además, en la respectiva escritura de donación, se ha estipulado que ella debe destinarse a la construcción o reparación de templos destinados al servicio de un culto o para el mantenimiento del mismo culto.

Para estos efectos, se hace presente que la palabra culto debe entenderse como un conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado.²

² Oficio N°4.292, de 2006.

D) EXENCIÓN DE IMPUESTO A LAS DONACIONES O ASIGNACIONES DESTINADAS A LA BENEFICENCIA.

Conforme a lo dispuesto por el N°5, del artículo 18, de la Ley N°16.271, se encuentran exentas del impuesto que establece la citada Ley, las asignaciones y donaciones cuyo único fin sea la beneficencia, la difusión de la instrucción o el adelanto de la ciencia en el país. Por su parte, el artículo 5, del D.L. N°359, de 1974, dispone en su inciso 2°, que las donaciones que se hagan a las fundaciones o corporaciones de carácter benéfico, estarán exentas del impuesto a las donaciones de la Ley N°16.271 y del trámite de insinuación. Por tanto, y según se colige de las normas antes citadas, las donaciones o asignaciones que se efectúen a corporaciones y fundaciones creadas por entidades religiosas que sean exclusivamente de carácter benéfico, estarán exentas del impuesto a las asignaciones y donaciones, siempre que efectivamente se destinen al fin benéfico de la institución.

E) LAS IGLESIAS Y DEMÁS ENTIDADES RELIGIOSAS, POR REGLA GENERAL, NO SON CONTRIBUYENTES DEL IVA

1.- Regla general. El Impuesto al Valor Agregado (IVA), contenido en el D.L. N°825, de 1974, grava las ventas y servicios, o aquellas actos que la ley califica como tales, que efectúen los sujetos a que se refiere. Conforme a lo anterior, y dado que las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas no califican normalmente como vendedores o prestadores de servicios en los términos de dicho texto legal, por regla general no se verán afectados por ese impuesto en calidad de contribuyentes.

2.- Casos especiales. Sin embargo, cuando excepcionalmente puedan ser calificados como sujetos del IVA por llevar a cabo en forma habitual ventas de los bienes respectivos o prestar servicios gravados en el D.L. N°825, de 1974, quedarán afectos al IVA de conformidad con las reglas generales, debiendo cumplir con todas las obligaciones que la Ley y el Reglamento de la misma imponen a los contribuyentes de dicho tributo. Lo mismo resulta aplicable a las sociedades, empresas u otras personas jurídicas que hayan constituido o en las que tengan participación.

Por otro lado, y en relación con las donaciones en especie que se efectúen a las iglesias, confesiones y demás entidades religiosas o a las corporaciones o fundaciones creadas por ellas, cabe recordar que los donantes deberán aplicar lo dispuesto en el inciso 3°, del artículo 8, letra d), del D.L. 825, de 1974, cuando corresponda, dado que toda entrega o distribución gratuita de bienes corporales muebles con fines promocionales o de propaganda que efectúen vendedores afectos a dicho tributo, será considerada una venta gravada con el citado impuesto.

Por otra parte, de conformidad con lo dispuesto por el N°7, de la Letra B, del artículo 12 del D.L. N°825, de 1974, se encuentran exentas del 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.

F) LOS INMUEBLES EN QUE FUNCIONEN TEMPLOS Y SUS DEPENDENCIAS, DESTINADOS AL SERVICIO DE UN CULTO, SE ENCUENTRAN EXENTOS DEL IMPUESTO TERRITORIAL.

El artículo 19, N°6, de la Constitución Política de la República, dispone que las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto, tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Agrega que los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones.

De conformidad con este mandato constitucional, la Ley N°17.235, que contiene la Nómina de Exenciones al Impuesto Territorial, en su Cuadro Anexo, Sección I, letra B), N°5, establece una exención del 100% de dicho tributo 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.

1.- Qué debe entenderse por “templo”, para los efectos de la exención de impuesto territorial: De conformidad con lo ya señalado en el Ordinario N°4587, de 2005, la expresión “templo”, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, corresponde al “edificio o lugar destinado pública y exclusivamente a un culto”; de manera que atendiendo a tal definición, no es indispensable la existencia de una construcción o edificio para entender que un

inmueble está al servicio de un determinado culto y para que aquél goce de la exención de impuesto territorial en comento. Por ello, la exención se mantendrá mientras se cumpla la condición establecida al efecto, esto es, mientras el templo, entendido en los términos previamente explicados, se encuentre efectivamente destinado al servicio de un culto. Para estos efectos, la palabra culto debe entenderse como un conjunto de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado.³

2.- Qué debe entenderse por “dependencias” de un templo, para los efectos de la exención de impuesto territorial: Por su parte, la expresión “dependencia”, supone la existencia de dos unidades, una principal que es el templo y otra accesoria que depende de la primera, de modo que ambas están relacionadas en función del destino de la unidad principal. De esta manera, 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 dependencias del templo 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.

En el caso de las habitaciones anexas a los templos, gozarán de la exención, siempre y cuando sean ocupadas por los funcionarios del culto, y en la medida en que no produzcan renta.

Al respecto, cabe tener presente que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 13, de la Ley N°19.638, los ministros del culto de una iglesia, confesión o institución religiosa, acreditarán su calidad de tales mediante certificación expedida por su entidad religiosa.

3.- Alcance de la exención de Impuesto Territorial a los templos: De la definición de “templo” antes explicada, aparece que dicho concepto puede incluir un sitio no edificado, caso en el cual, para aplicar la exención de Impuesto Territorial, será necesario constatar que dicho inmueble se encuentra destinado, en forma exclusiva, al servicio del culto por una iglesia, confesión o entidad religiosa con personalidad jurídica. Asimismo, debe verificarse 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. En este sentido, cabe hacer presente que 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.

4.- Seminarios asociados a un culto religioso, en aquella parte del inmueble destinada exclusivamente a la educación: cabe agregar además, que de conformidad con el mismo Cuadro Anexo antes citado, 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).

H) EXENCION EN MATERIA DE IMPUESTO DE TIMBRES Y ESTAMPILLAS.

De conformidad con lo dispuesto por el N°9, del artículo 23, del D.L. N°3475, de 1980, se encuentran exentas del Impuesto de Timbres y Estampillas las instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto.

Esta exención dice relación exclusivamente con instituciones con personalidad jurídica cuyo fin sea el culto, por tanto, no se benefician de la misma las sociedades, corporaciones, fundaciones u otros organismos creados por las entidades religiosas, en cuanto sus fines sean otros que no se refieran al culto, como puede ser la beneficencia, la educación, la realización de actividades comerciales o empresariales, u otros.

De acuerdo a lo anterior, esta exención tendrá aplicación obviamente en el caso en que las respectivas iglesias, confesiones o entidades religiosas tengan la calidad de contribuyentes o sujetos del citado tributo, ello conforme al Título III, del D.L. N°3.475, de 1980.

³ Oficio N°4292, de 2006.

IV.- VIGENCIA DE LAS INSTRUCCIONES.

La presente Circular reemplaza a la Circular N°9, de 2012, y entrará en vigencia a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, quedando a partir de esa fecha sin efecto lo instruido en la Circular referida precedentemente.

Saluda a Ud.,

**JULIO PEREIRA GANDARILLAS
DIRECTOR**

JARB/GFD

DISTRIBUCIÓN:

AL BOLETÍN

A INTERNET

AL DIARIO OFICIAL EN EXTRACTO