

El régimen fiscal de las asociaciones religiosas en el Estado laico mexicano*

María Teresa Vizcaíno López**
Olga Lilia Pedraza Calderón***

RESUMEN: *En este escrito se examina el régimen fiscal de las asociaciones religiosas en México. Para tal propósito, se presupone que el modelo de relaciones institucionales entre el gobierno mexicano y el factor social-religioso se basa en variantes del modelo de Estado laico, destacando algunas de las fuentes producidas durante el periodo del Estado laico con tinte confesional católico y en el Estado laico no confesional con diseño separatista, específicamente durante la Reforma; lo anterior, por estimar que los actuales problemas de desigualdad en materia religiosa, incluyendo los derivados del tratamiento fiscal por el Servicio de Administración Tributario, tiene su origen en la historia.*

Palabras clave: *Estado laico, asociaciones religiosas, régimen fiscal, igualdad jurídica, Impuesto sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA).*

ABSTRACT: *In this paper the tax regime of religious associations in Mexico is examined. For this purpose, it is assumed that the model of institutional relations between the Mexican government and the social-religious factor is based on variants of the secular state model, highlighting some of the sources produced during the period of the secular state with Catholic denominational overtones and in the non-confessional secular state with separatist design, specifically during the Reformation; the above mentioned due to the current problems of inequality in religious matters, including those derived from the tax treatment by the Tax Administration Service, has its origin in history.*

Keywords: *Lay state, religious associations, tax regimen, legal equality, income tax, value-added tax (VAT).*

SUMARIO: Introducción. 1. Fuentes históricas del vigente régimen fiscal de las asociaciones religiosas en México. 1.1. Durante el modelo de Estado laico con

* Artículo recibido el 29 de marzo de 2019 y aceptado para su publicación el 9 de mayo de 2019.

** Profesora e Investigadora Titular en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo (FDCS-UMSNH), en Morelia, Michoacán, México; representante del UMSNH-CA-259, Coordinadora del Comité de Tutoría e integrante del Centro de Investigaciones Jurídicas y Sociales de la Facultad antes referida, miembro del Sistema Nacional de Investigadores (CONACYT) y del Sistema Estatal de Investigadores (COECYT Michoacán), con perfil deseable PRODEP. <mtvizcaino@umich.mx>.

*** Profesora e Investigadora Asociada, egresada y adscrita a la FDCS-UMSNH, en Morelia, Michoacán, México; integrante del UMSNH-CA-259 y tutora en la Facultad antes referida. Doctora en Ciencias, del Centro de Investigación y Desarrollo del Estado de Michoacán, con perfil deseable PRODEP, <pecolicivil@gmail.com>.

tinte confesional católico. 1.2. Durante el modelo de Estado laico no confesional con diseño separatista. 2. Régimen vigente aplicable a las asociaciones religiosas. 2.1. Impuestos que pagan las asociaciones religiosas y sus excepciones. 2.2. Obligaciones y beneficios fiscales conferidos a las asociaciones religiosas. Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

Aunque no existe un parámetro que permita calificar de forma unívoca al Estado ante el factor social-religioso, ya que los modelos de Derecho eclesiástico son tributos de la tradición histórica de cada país y solamente sobre esas peculiares circunstancias pueden explicarse,¹ la doctrina eclesiasticista ha construido un andamiaje teórico-conceptual aplicable a cualquier Estado liberal.² Así, entre los modelos sugeridos para el abordaje actual de la relación entre el Estado liberal y el factor social-religioso, el modelo de Estado laico permite identificar e interpretar el hecho religioso en la sociedad mexicana con tres variantes principales: Estado confesional, Estado no confesional y Estado anticlerical.

¹ V. gr. para examinar las relaciones entre el Derecho y religión en Europa, así como las líneas y principios que forman la identidad común de los países occidentales, *vid.* FERRARI, Silvio e IBÁN, Iván C., *Derecho y religión en Europa occidental*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1998. De esta forma, Ibán concluye lo siguiente (p. 139): “1ª La diversidad de modelos es enorme; 2ª No existen modelos puros. Tal vez no existen modelos; 3ª La libertad religiosa no es plena en ningún caso; 4ª Hay evidentes problemas de desigualdad; 5ª Algunos problemas tienen su origen en la historia; 6ª Otros lo tienen en situaciones novedosas; 7ª Las técnicas empleadas para solucionar las insuficiencias del modelo generan una creciente complejidad del mismo; 8ª Tales técnicas pasan generalmente por una mayor intervención estatal; 9ª Los campos de tensión han variado sustancialmente: el matrimonio no es ya un problema, y sí lo es la enseñanza, y 10ª Las dificultades de generar un modelo uniforme aparecen casi como insalvables”.

² V. gr. Martínez Blanco sugiere la tipología de modelo de unión, modelo de separación o separatista, modelo de coordinación o coordinacionismo y modelo de hostilidad o persecutorio (*Vid.* MARTÍNEZ BLANCO, Antonio, *Derecho eclesiástico del Estado*, Tecnos, Madrid, vol. I, 1993, p. 51); en tanto, Llamazares Fernández -a partir del dinamismo histórico- distingue los siguientes tipos de relación entre Estado e Iglesia: de identidad, de exclusividad, de utilidad y de neutralidad. Desde la perspectiva de la neutralidad ideológica incluye a los Estados monistas y a los Estados pluralistas; desde la perspectiva de la neutralidad religiosa, a los Estados confesionales, laicistas y laicos (*Vid.* LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, “Principios, técnicas y modelos de relación entre Estado y grupos ideológicos religiosos (confesiones religiosas) y no religiosos”, *Revista de Estudios Políticos*. Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, Nueva Época, núm. 88, abril-junio 1995, pp. 51-61. Asimismo, consúltese: LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, *Derecho de la libertad de conciencia I. Libertad de conciencia y laicidad* (colaboración de María Cruz Llamazares Calzadilla), 2ª ed. Civitas, Madrid, 2002, pp. 45-55. Lo mismo que: LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, *Derecho eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, Universidad Complutense (Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho), Madrid, 1989, pp. 91-144). Debido a las raíces judeocristianas de Europa, Fornés de la Rosa, estima que -con algunas variantes- hay un modelo europeo común de relaciones entre el Estado y las confesiones, “siempre sobre la base de la protección y amparo del derecho de libertad religiosa” (FORNÉS DE LA ROSA, Juan, “La libertad religiosa en España”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, Instituto para el Estudio de la Libertad Religiosa, Madrid, vol. XXI, 2005, p. 19). Por su parte, Ibán y Prieto estiman que “el Estado liberal ha adoptado cinco modelos de Derecho eclesiástico, a saber: confesional, de confesionalidad formal, pluriconfesional, de cooperación y separatista” (IBÁN, Iván C., PRIETO SANCHÍS, Luis y MOTILLA, Agustín, *Derecho eclesiástico*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, p. 20).

El régimen fiscal de las asociaciones religiosas en el Estado laico mexicano

Con la refundación del Derecho eclesiástico mexicano de 1992 se eligió un modelo que acepta la diversidad socio-religiosa y reconoce –con algunas limitaciones- el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa. El vigente Derecho eclesiástico mexicano está inspirado tanto en las libertades de “convicciones éticas, de conciencia y de religión” y de cultos (reconocidas en el artículo 24 de la Constitución Federal), como en el “principio histórico de la separación del Estado y las iglesias” (consagrado en el artículo 130 del mismo texto constitucional).

En este escenario, se reconoce la previa existencia de las agrupaciones religiosas antes de obtener del Estado la personalidad jurídica como asociación religiosa y el correspondiente registro;³ en consecuencia, se identifican dos clases de agrupaciones religiosas lícitas: con registro y sin registro.⁴ De esta forma, toda corporación religiosa –cuenta o no con registro- es titular de derechos y obligaciones; en este sentido, se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación.⁵ Empero, toda agrupación religiosa que –por sus fines o medios- sea contraria al orden público o a las buenas costumbres,⁶ será prohibida y disuelta por las autoridades públicas.

Hay que tener presente que el concepto de “asociación religiosa” es “una creación de la reforma constitucional que introduce en el campo jurídico nuevos sujetos de derecho, distintos de los que hasta la fecha reconocía, tanto de carácter público como privado”.⁷ A efecto de que la norma constitucional cumpla con su finalidad, en la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público se establece la figura jurídica de asociación religiosa (título segundo);⁸ de esta forma, para adquirir personalidad jurídica como asociación religiosa, las agrupaciones se rigen por dicha ley⁹ y su reglamento.¹⁰

Sin distinción de los cultos religiosos, la ley en la materia prescribe que “(l)as asociaciones religiosas son iguales ante la ley en derechos y obligaciones” (art. 6º, último párrafo); cuestión que ha corroborado el Poder Judicial de la Federación.¹¹ En este contexto, la ley prevé una amplia gama de derechos para que las asociaciones religiosas realicen su actividad en un clima de libertad (art. 9),

³ Vid. Constitución Federal (art. 130, inciso a).

⁴ Vid. Código Civil Federal (art. 2691).

⁵ Vid. Tesis aislada: XXI.2o.16 L. Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación, t. XIII, enero de 1994, p. 301. También en: Octava Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Apéndice 2000, t. V, Trabajo, P.R. TCC, p. 581.

⁶ Vid. Código Civil Federal (arts. 1830, 1910 y 2692)

⁷ SÁNCHEZ DOMÍNGUEZ, Francisco Daniel, “Personalidad jurídica de las asociaciones religiosas”, SALDAÑA, Javier (Coord.), *Diez años de vigencia de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público en México (1992-2002)*, UNAM (III)- SEGOB, México, 2003, pp. 107-108.

⁸ Vid. GONZÁLEZ SCHMAL, Raúl, “Situación Actual del Derecho Eclesiástico del Estado Mexicano”, A.A.V.V., *Foro Internacional sobre Libertad Religiosa*, SEGOB, México, 2003, pp. 206-207.

⁹ Vid. Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 7).

¹⁰ Vid. Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (Título Segundo. De las asociaciones religiosas y su régimen patrimonial, caps. I y II).

¹¹ Vid. Tesis: XX.8 A. Novena época. Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, t. II, julio de 1995, p. 239.

además de diversas obligaciones a cargo de las mencionadas personas jurídicas¹² y limitaciones para realizar las actividades inherentes a sus fines.¹³

Considérese que la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público reconoce que las agrupaciones religiosas tengan entidades y divisiones que -en caso de ser útil para la estructura organizativa de la asociación religiosa- una vez constituidas como tal, podrán gozar de personalidad jurídica.¹⁴ Así, al mes de mayo de 2019, existen registradas en la Secretaría de Gobernación 9,359 asociaciones religiosas; de las cuales 17 pertenecen a cultos orientales, 10 a cultos judíos, 33 a cultos ortodoxos, 3,473 a cultos cristianos católicos, 167 a cultos cristianos protestantes, 5,633 a cultos cristianos evangélicos, 8 a cultos cristianos bíblicos no evangélicos, 2 a cultos cristianos bíblicos de los testigos de Jehová, 3 a cultos islámicos y 13 a nuevas expresiones.¹⁵

Partiendo de las ideas previas, en las siguientes líneas se examina el régimen fiscal de las asociaciones religiosas para identificar si éste puede considerarse como un mecanismo de cooperación directa del Estado, encaminado a garantizar el ejercicio del derecho de libertad religiosa,¹⁶ con la responsabilidad de las asociaciones religiosas de someterse a las políticas públicas que contribuyan al desarrollo nacional.

1. Fuentes históricas del vigente régimen fiscal de las asociaciones religiosas en México

A través del devenir histórico, se localizan diversas disposiciones normativas en materia fiscal relativas al factor social-religioso; para propósito de este escrito, se destacan a continuación algunos ordenamientos que estuvieron vigentes durante los periodos del Estado confesional y del Estado no confesional en México.

1.1. Durante el modelo de Estado laico con tinte confesional católico

Durante la Pre-reforma de los años 1833-1834, se dictó la *Ley que cesa la obligación civil de pagar diezmos*, dejando a cada ciudadano “en entera libertad para obrar en esto con arreglo a lo que su conciencia” le dictara (art. 1).¹⁷ Aunque las presiones

¹² Vid. Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (arts. 8, 11 segundo párrafo, 12, 14 tercer párrafo, art. 17, 20, 22 y 24).

¹³ Vid. Constitución Federal (arts. 27-II, 130 segundo párrafo) y Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 16). También: SÁNCHEZ MEDAL, Ramón, *La nueva legislación sobre libertad religiosa. Textos, antecedentes, comentarios*, 2ª ed. Aumentada, Porrúa, México, 1997, pp. 9-12.

¹⁴ Vid. Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 6º, segundo párrafo).

¹⁵ Vid. “Numeralia de Asociaciones Religiosas”. Actualizado al 03 de mayo de 2019 por la Dirección General de Asociaciones Religiosas-Subsecretaría de Población, Migración y Asuntos Religiosos, (en línea). En: Dirección General de Asociaciones Religiosas dependiente de la Secretaría de Gobernación Homepage, (citado 03 mayo 2019). Disponible en internet: <http://www.asociacionesreligiosas.gob.mx/work/models/AsociacionesReligiosas/pdf/Numeralia/AR_por_tradicion.pdf>

¹⁶ Vid. Reglamento de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 32, segundo párrafo).

¹⁷ “Bando. Contiene la circular de la Secretaría de Justicia, del mismo día, que incluye la ley de igual fecha. Cesa la obligación civil de pagar diezmos. Octubre 27 de 1833”. DUBLÁN, Manuel y LOZANO, José María (Ordenadores), *Legislación mexicana ó colección completa de las disposiciones*

de los conservadores provocaron que, en abril de 1834, Valentín Gómez Farías y José María Luis Mora fueran desterrados y la mayoría de las reformas liberales que habían logrado implantarse fueran anuladas, continuó vigente la *Ley que cesa la obligación civil de pagar diezmos* y que abolía la coacción gubernamental en materia de votos religiosos y el cobro de diezmos.

En 1842, López de Santa-Anna decretó el impuesto que se cobraría por concepto del derecho de amortización que causaba “la mano muerta”.¹⁸ Además publicó un decreto donde la hacienda pública reconocía todos los gravámenes, imposiciones u obligaciones anexas a los bienes que pertenecieron a los religiosos exclaustros, al igual que los de cualquier otra corporación que se hubieren enajenado o se enajenaran por el gobierno.¹⁹

En 1853, López de Santa-Anna declaró sin valor ni efecto alguno el decreto de 6 de noviembre de 1833, que impedía hacer variaciones a las rentas eclesiásticas;²⁰ no obstante, aclaró que no estaba restablecida la obligación civil de pagar el diezmo eclesiástico, que mandó invalidar la ley de 27 de Octubre de 1833.²¹

1.2. Durante el modelo de Estado laico no confesional con diseño separatista

Hay que precisar que las principales disposiciones localizadas se dictaron durante la llamada “guerra de los tres años” o de Reforma; mismas que trascenderán su vigencia normativa a través del tiempo.

Así, en 1857 con el *Decreto que señala los aranceles parroquiales para el cobro de derechos y obviaciones* se determinaron las cuotas a pagar “en todos los curatos y sacristías de la República” (art. 1º) y prohibió, sin el previo consentimiento del legislador general, alterar las cuotas señaladas (art. 3); sin embargo, si “algunos curatos resultaren incongruos, el gobierno cuidará de dotarles competentemente” (art. 12).²² El *Decreto que señala los aranceles parroquiales para el cobro de derechos y obviaciones* fue abrogado hasta 1860. Sólo existían dos excepciones para el ejercicio de la acción legal sobre las prestaciones de los fieles en el sostenimiento de un culto: donación de bienes inmuebles a la Iglesia o intervención de fuerza o engaño para exigir o aceptar las ayudas (art. 16); por esta circunstancia, el Ministerio de Justicia resolvió que ningún arancel religioso podía ser aprobado ni reprobado por la autoridad pública.²³

legislativas expedidas desde la Independencia de la República, Imprenta del Comercio, México, 1876-1877, t. II, disposición núm. 1273, p. 577.

¹⁸ “Decreto del gobierno. Sobre el derecho de amortización que causa la mano muerta. Agosto 18 de 1842”. *Ibidem*, t. IV, disposición núm. 2384, p. 254.

¹⁹ *Vid.* “Decreto del gobierno. Se reconocen todos los créditos, gravámenes, imposiciones y obligaciones anexas a las fincas rústicas ó urbanas de los religiosos exclaustros. Setiembre 19 de 1842”. *Ibidem*, t. IV, disposición núm. 2408, p. 264.

²⁰ *Vid.* “Decreto del gobierno. Sobre rentas eclesiásticas. Junio 22 de 1853”. *Ibidem*, t. VI, disposición núm. 3907, p. 544.

²¹ *Vid.* “Decreto del gobierno. Aclaración del de 22 de Junio de este año. Agosto 19 de 1853”. *Ibidem*, t. VI, disposición núm. 3979, p. 625.

²² *Vid.* “Decreto del gobierno. Señala los aranceles parroquiales para el cobro de derechos y obviaciones Abril 11 de 1857”. *Ibidem*, disposición núm. 4912, p. 431.

²³ *Vid.* “Circular del Ministerio de la justicia. Comunica una circular del obispado de Linares. Octubre 31 de 1860”. *Ibidem*, t. VIII, disposición núm. 5117, pp. 756-759.

Por otra parte, la *Ley sobre libertad de cultos* prescribió que -como cualquier persona- los ministros de todos los cultos tenían que pagar las contribuciones impuestas por las leyes (art. 19). Asimismo, la ley determinó que las cláusulas testamentarias que dispusieran el pago de diezmos, obvenciones o legados piadosos, no se ejecutaban si el pago tenía que realizarse con bienes inmuebles o si perjudicaba la “cuota hereditaria forzosa” (art. 15).²⁴ También, la *Ley sobre libertad de cultos* prohibió nombrar “cuestores para pedir y recoger limosnas con destino a objetos religiosos”, a excepción de que se contara con la autorización escrita del gobernador respectivo (art. 13).²⁵ Al respecto, la Secretaría de Relaciones determinó que los diezmos debían considerarse como “limosna voluntaria”, pero el gobierno debía aprobar los nombramientos de colectores.²⁶

Finalmente, en el régimen de Porfirio Díaz se favoreció la observancia simulada de las múltiples disposiciones heredadas de la Reforma. De este modo, la Iglesia católica configuró un sistema de paulatina recuperación económica mediante las obvenciones parroquiales o pago por conceptos sacramentales, el diezmo voluntario, donaciones, herencias y contentas,²⁷ asimismo fue propietaria de numerosas empresas, haciendas y ranchos.

2. Régimen vigente aplicable a las asociaciones religiosas

La Resolución emitida por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante oficio número 600-01-02-2019-2047, fechado el 25 de marzo de 2019, comunicó el régimen aplicable a las asociaciones religiosas, dejando sin efectos el oficio número 600-01-02-2018-9227, de fecha 29 de mayo de 2018.²⁸

²⁴ Vid. “Ley de nacionalización de los bienes eclesiásticos. Julio 12 de 1859” y “Ley sobre libertad de cultos. Diciembre 4 de 1860”. *Ibidem*, t. VIII, disposiciones núms. 5053 y 5124, pp. 680-683 y 762-765. También en: LABASTIDA, Luis G., *Colección de Leyes, decretos, reglamentos, circulares, órdenes, y acuerdos relativos a la desamortización de los bienes de corporaciones civiles y religiosas y a la nacionalización de los que administraron las últimas*, Tip. de la Oficina Imp. de Estampillas, México, 1893, pp. 137-139. PASCUAL GARCÍA, Francisco (ordenada y anotada), *Código de la Reforma ó sea Colección de las Leyes que afectan especialmente á los católicos y al clero*. Herrero Hermanos, México, 190, pp. 268-288.

²⁵ Vid. “Ley sobre libertad de cultos. Diciembre 4 de 1860”, DUBLÁN, Manuel y LOZANO, José María (Ordenadores). *Legislación mexicana...*, citado, t. VIII, disposición núm. 5124, pp. 762-765. También en: PASCUAL GARCÍA, Francisco (ordenada y anotada), *Código de la Reforma...*, citado, pp. 268-288.

²⁶ Vid. “Circular de la Secretaría de Relaciones. Sobre diezmos y nombramiento de colectores. Abril 15 de 1861”, DUBLÁN, Manuel y LOZANO, José María (Ordenadores), *Legislación mexicana...*, citado, t. IX, disposición núm. 5314, p. 159.

²⁷ Vid. MÁRQUEZ PADILLA, Paz Consuelo, “La oposición católica”. *Así fue la Revolución Mexicana. Crisis del Porfirismo*, Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Senado de la República, Secretaría de Educación Pública, Instituto Nacional de Antropología e Historia, Consejo Nacional de Fomento Educativo, Dirección General de Publicaciones y Medios, México, 1985, vol. 1, p. 84.

²⁸ Vid. Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, de 25 de marzo de 2019 (en línea). En: Dirección General de Asociaciones Religiosas dependiente de la Secretaría de Gobernación Homepage, (citado 29 abril 2019). Disponible en internet: <<http://www.asociacionesreligiosas.gob.mx/work/models/AsociacionesReligiosas/pdf/Varios/regimenaplicable2019.pdf>>

En consecuencia, las asociaciones religiosas son consideradas personas morales con fines no lucrativos, es decir, no obligadas al pago del Impuesto sobre la Renta (ISR) por los ingresos que obtienen como consecuencia del desarrollo de las actividades relacionadas con su objeto previsto por sus propios estatutos, siempre que dichos ingresos no sean repartidos a sus asociados.²⁹ No obstante, las asociaciones religiosas deben inscribirse ante el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), dentro del mes siguiente a la fecha en que se les otorgue el registro constitutivo otorgado por la Secretaría de Gobernación, a que se refiere la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público. Cabe señalar que este plazo es independiente de que las asociaciones religiosas protocolicen su acta ante notario público;³⁰ las asociaciones religiosas que se constituyeron ante notario público, así como aquéllas que obtuvieron su registro ante la Secretaría de Gobernación, y que no se han inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, pueden inscribirse de manera espontánea y no tendrán ninguna sanción por hacerlo extemporáneamente.³¹

2.1. Impuestos que pagan las asociaciones religiosas y sus excepciones

De conformidad a la interpretación del Poder Judicial de la Federación, las asociaciones religiosas no son sujetos pasivos del ISR.³² Aunque las asociaciones religiosas son favorecidas por el régimen fiscal, están obligadas a pagar ISR por la enajenación con fines de lucro de bienes y por la obtención de intereses y de premios.³³ En el caso de que las asociaciones religiosas enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros, y siempre que los ingresos obtenidos por tales conceptos excedan de 5% de sus ingresos totales en el ejercicio, deberán determinar el impuesto que corresponda aplicando la tasa del 30% a la utilidad determinada por los ingresos derivados de las actividades mencionadas.³⁴

Los ministros de culto y demás asociados cuya manutención se encuentre establecida en sus estatutos, no pagan el ISR por las cantidades que perciban por ese concepto de las asociaciones de referencia, siempre que, en este último caso, tales cantidades no excedan del “equivalente a 5 veces el valor diario de la Unidad de Medida y Actualización (UMA), elevado al periodo por el que se paga la

²⁹ Vid. Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 19), Ley del Impuesto sobre la Renta (art. 79-XVI) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubros A-I, inciso a).

³⁰ Vid. Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público (art. 6°) y Código Fiscal de la Federación (art. 27).

³¹ Vid. Código Fiscal de la Federación (art. 73).

³² Vid. Jurisprudencia: PC.I.A. J/141 A (10a.). Décima Época. Plenos de Circuito. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 63, t. II, febrero de 2019, p. 1804.

³³ Vid. Ley del Impuesto sobre la Renta (art. 80 y Título IV, capítulo VII) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I, inciso b).

³⁴ Vid. Ley del Impuesto sobre la Renta (art. 80, penúltimo párrafo) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso b).

manutención”;³⁵ quienes rebasen esta cantidad, tendrán que pagar el impuesto por el excedente.³⁶ Recuérdese también que el Poder Judicial de la Federación ha determinado el sentido y alcance de la exención del impuesto sobre nóminas relativo a las erogaciones efectuadas por las asociaciones religiosas.³⁷

Respecto a los ingresos obtenidos de la venta de libros u objetos de carácter religioso, que sin fines de lucro obtenga una asociación religiosa, no causan el cobro del ISR.³⁸ Las ofrendas, diezmos, primicias y donativos que reciben de los fieles se consideran ingresos propios para la asociación religiosa, obtenidos en la realización de su objeto, por los cuales no pagan el ISR; el mismo tratamiento reciben las ayudas o cuotas recibidas de los feligreses como pago por servicios religiosos.³⁹ Es oportuno precisar que los donativos que las empresas hagan a una asociación religiosa se consideran no deducible de impuestos;⁴⁰ no obstante, conforme a la jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, fue procedente el acreditamiento de deducciones de donaciones de las asociaciones religiosas, conforme a la legislación fiscal vigente en 2004, 2005, 2006, 2007 y 2010.⁴¹

Con relación al Impuesto al Valor Agregado (IVA), las asociaciones religiosas no pagan dicho impuesto por los ingresos obtenidos por cualquier concepto relacionado con los servicios religiosos (misas, bautizos y demás) prestados a sus miembros o feligreses, ni por la venta de libros u objetos religiosos.⁴² Al respecto, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito ha determinado que las asociaciones o sociedades civiles con fines religiosos se encuentran entre los sujetos exentos de contribuir al pago del IVA.⁴³

Por la transmisión de bienes inmuebles destinados únicamente a casa habitación no se causa el IVA. Las casas de formación, monasterios, conventos, seminarios, casas de retiro, casa de gobierno, casa de oración, abadías y juniorados se consideran dentro del concepto de casa habitación; cuando sólo una parte de los inmuebles referidos se utilicen para estos efectos, la parte no destinada a casa habitación causa el IVA.⁴⁴

³⁵ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso a, tercer párrafo).

³⁶ *Vid.* Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso b).

³⁷ *Vid.* Jurisprudencia: PC.IV.A. J/15 A (10a.). Décima Época. Plenos de Circuito. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 21, t. II, agosto de 2015, p. 1482.

³⁸ *Vid.* Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso a).

³⁹ *Vid.* Ley del Impuesto sobre la Renta (art. 93) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso a).

⁴⁰ *Vid.* Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro B-II).

⁴¹ *Vid.* Jurisprudencia: PC.I.A. J/144 A (10a.). Décima Época. Plenos de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación*, marzo de 2019.

⁴² *Vid.* Ley del Impuesto al Valor Agregado (art. 15-XII, inciso e) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro B-I).

⁴³ *Vid.* Tesis aislada: VI.1o.A.160 A. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XX, octubre de 2004, p. 2310.

⁴⁴ *Vid.* Ley del Impuesto al Valor Agregado (art. 9-II) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro B-I).

La exención del pago del impuesto predial causado por los bienes inmuebles de las asociaciones religiosas, así como del impuesto de traslación de dominio de bienes inmuebles de dichas corporaciones ha ocasionado polémica; al respecto, el pleno de la Suprema Corte de Justicia, al conocer de una acción de inconstitucionalidad promovida por el Procurador General de la República, determinó que transgredía “el artículo 115, fracción IV, inciso a), y segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”.⁴⁵ En un criterio aislado, la Segunda Sala de la Suprema Corte estimó que “una tarifa única especial para el pago del impuesto relativo a favor de las asociaciones religiosas, no viola el principio de equidad tributaria”;⁴⁶ siguiendo el criterio anterior, también se han pronunciado los Tribunales Colegiados de Circuito.⁴⁷

2.2. Obligaciones y beneficios fiscales conferidos a las asociaciones religiosas

Las asociaciones religiosas tienen que solicitar comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI) por las compras y gastos que realicen; no obstante, estas corporaciones tienen como facilidad administrativa considerar los gastos que no excedan de cinco mil pesos como deducibles, aunque no “cuenten con el CFDI respectivo”, siempre que estas erogaciones no excedan del 5% de sus gastos totales correspondientes al ejercicio inmediato anterior y se encuentren relacionadas con la actividad religiosa, además de registrarse su monto y concepto en la contabilidad de la asociación religiosa.⁴⁸ Tratándose de asociaciones religiosas ubicadas en localidades con menos de 2,500 habitantes, se les concede la facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de “realizarse por conducto de un representante común, que sea nombrado por la entidad o unidad que agrupe o represente a las distintas Asociaciones Religiosas”.⁴⁹

Las asociaciones religiosas tienen la obligación de llevar de manera electrónica, un registro de sus operaciones de ingresos y gastos; “debiendo ingresar de forma mensual la información contable a través de la página de Internet del SAT, de conformidad con las reglas de carácter general”.⁵⁰ De esta manera, dichas asociaciones tienen la opción de “llevar su contabilidad a través de la herramienta electrónica ‘Mis cuentas’ que se encuentra en el Portal de Internet del SAT”⁵¹.

⁴⁵ Jurisprudencia: P./J. 100/2001. Novena Época. Pleno. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XIV, septiembre de 2001, p. 824.

⁴⁶ Tesis aislada: 2a. CX/2009. Novena Época. Segunda Sala. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXX, septiembre de 2009, p. 685.

⁴⁷ Vid. Tesis aislada: IV.2o.A.129 A (10a.). Décima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 36, t. IV, noviembre de 2016, p. 2472.

⁴⁸ Vid. Código Fiscal de la Federación (arts. 29 y 29-A) y Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-III inciso a).

⁴⁹ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-III, inciso b).

⁵⁰ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso a, primer párrafo).

⁵¹ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso a, párrafo segundo).

También, las corporaciones religiosas están obligadas a la expedición de “comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI) por las operaciones que realicen”, elaborando “un CFDI global de forma diaria, semanal o mensual”, que ampare dichos comprobantes fiscales simplificados.⁵² Además las asociaciones religiosas tendrán que emitir “constancia de retenciones o de pagos por servicios recibidos”.⁵³ También las corporaciones religiosas tendrán que dar noticia mensual de “las retenciones del ISR correspondientes a los pagos realizados por salarios y asimilados a salarios, así como calcular el impuesto anual de cada una de las personas que percibieron dichos pagos y enterar la diferencia que resulte a cargo a más tardar en el mes de febrero de 2020. En el mismo plazo, también deberán enterar las retenciones mensuales del ISR efectuadas a terceros”.⁵⁴ Además las asociaciones religiosas están obligadas ante el SAT a “reportar de manera mensual la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA”.⁵⁵

Tampoco hay que olvidar las obligaciones y sanciones derivadas de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.⁵⁶ En esta materia, también considérese que si ciertas asociaciones religiosas recibieron donativos de origen dudoso y con el fin de contribuir a la oportuna corrección de posibles incumplimientos legales, “por el periodo del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2018, podrán implementar programas de auto regularización, previa autorización del Servicio de Administración Tributaria”⁵⁷ y, con ello, no se les impondrán las sanciones correspondientes. Para obtener tal beneficio, tendrá que presentarse solicitud para obtener la autorización del programa de auto regularización por medio del Sistema del Portal en Internet de Lavado de Dinero (SPPLD), “dentro de los treinta días hábiles contados a partir de la vigencia” de las *Disposiciones de carácter general que regulan los Programas de Auto Regulación*, además dicho programa tendrá que concluirse “totalmente en un plazo máximo de seis meses”.⁵⁸ Cabe precisar que la irregularidad y el incumplimiento no son materia de los programas de auto regularización⁵⁹ y que la condonación de

⁵² Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso b).

⁵³ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso c).

⁵⁴ *Vid.* Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso f).

⁵⁵ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso e).

⁵⁶ *Vid.* Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-I inciso a).

⁵⁷ *Disposiciones de carácter general que regulan los Programas de Auto Regulación*, (disposición general tercera), (en línea). En: Diario Oficial de la Federación Homepage, (citado 29 abril 2019). Disponible en internet: <https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5557882&fecha=16/04/2019>

⁵⁸ *Disposiciones de carácter general que regulan los Programas de Auto Regulación*, (disposición general cuarta).

⁵⁹ *Vid.* *Disposiciones de carácter general que regulan los Programas de Auto Regulación* (disposición general quinta).

multas no implica “devolución, compensación, acreditamiento o saldo a favor alguno”.⁶⁰

Finalmente, las asociaciones religiosas tienen que presentar -vía Internet-, a más tardar el día 15 de febrero del siguiente año, declaración fiscal anual y de carácter informativo con relación a los ingresos obtenidos y los gastos efectuados en el ejercicio anterior.⁶¹

Conclusiones

De las anteriores líneas, se desprenden algunas ideas y se apuntan hipótesis para futuros trabajos:

1° La consolidación del Estado mexicano ha exigido transitar por un complejo proceso de relaciones entre gobierno civil e Iglesia católica. De ahí que, en la experiencia histórica, las tres variantes del modelo de Estado laico -confesional, no confesional y anticlerical - instauradas en México han generado -en mayor o menor medida- problemas de desigualdad en materia religiosa; esto debido a que el diseño institucional que distingue -en todo caso- entre autoridades políticas y religiosas, mantiene distintos acentos a la hora de definir la posición de la Iglesia católica.

2° En el actual modelo de Estado laico, las relaciones institucionales entre el gobierno mexicano y las diversas agrupaciones religiosas se plantean en un marco de separación de competencias entre ambas potestades, donde las diversas iglesias gozan de derechos como asociaciones religiosas, siempre y cuando se ajusten a las disposiciones legales en la materia, también se les impone limitaciones y obligaciones jurídicas para el debido mantenimiento del modelo estatal encaminado a garantizar el ejercicio del derecho de libertad religiosa.

3° En la mayoría de los supuestos, los actuales problemas eclesialistas tienen su origen en la historia, como acontece con el régimen fiscal inherente al factor social-religioso. Según las fuentes históricas consultadas, se dictaron múltiples disposiciones fiscales que estuvieron vigentes durante los periodos del Estado confesional y del Estado no confesional en México; mismas que excluyeron o, en su defecto, introdujeron ciertos valores políticos en la sociedad mexicana, en detrimento de las potestades del catolicismo.

4° El vigente ordenamiento mexicano reconoce la previa existencia de las iglesias y las agrupaciones religiosas antes de obtener del Estado la personalidad jurídica como asociación religiosa y el correspondiente registro público; por ello, no están prohibidas las agrupaciones que no hayan solicitado u obtenido su inscripción en el registro. Por tanto, se prevé la existencia de dos clases de agrupaciones religiosas lícitas: con registro y sin registro; a pesar de esta tipología dual, toda agrupación religiosa que -por sus fines o medios- sea contraria al orden público o a las buenas costumbres, será prohibida y disuelta por las autoridades públicas.

⁶⁰ *Disposiciones de carácter general que regulan los Programas de Auto Regulación*, (disposición general sexta).

⁶¹ Resolución emitida por el SAT mediante el oficio núm. 600-01-02-2019-2047, (rubro A-II inciso d).

5° Aquellas iglesias que se constituyen como asociaciones religiosas disfrutan de los beneficios legales conferidos a éstas, pero también están sujetas a severos controles estatales, incluyendo en materia fiscal. Precisamente, las asociaciones religiosas –como personas morales con fines no lucrativos– no están obligadas al pago del ISR por los ingresos que obtienen como consecuencia del desarrollo de las actividades relacionadas con su objeto, siempre que dichos ingresos no sean repartidos a sus asociados, pero están obligadas –entre otras– a inscribirse ante el RFC, presentar declaración fiscal anual y contribuir a la oportuna corrección de posibles incumplimientos legales derivados de actividades vulnerables, sometiéndose así a las políticas públicas que contribuyan al desarrollo nacional. Con todo, el régimen fiscal favorece a las asociaciones religiosas, si se compara con el tratamiento genérico de los contribuyentes: están exentas de pagar el IVA por los ingresos obtenidos por cualquier concepto relacionado con los servicios religiosos (misas, bautizos y demás) prestados a sus miembros o feligreses, y por la venta de libros u objetos de carácter religioso que se realicen sin fines de lucro.

Fuentes de consulta

- DUBLÁN, Manuel y LOZANO, José María (Ordenadores), *Legislación mexicana ó colección completa de las disposiciones legislativas expedidas desde la Independencia de la República*, Imprenta del Comercio, México, 1876-1877, ts. II, IV, VI y VIII.
- FERRARI, Silvio e IBÁN, Iván C., *Derecho y religión en Europa occidental*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1998.
- FORNÉS DE LA ROSA, Juan, "La libertad religiosa en España", *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, Instituto para el Estudio de la Libertad Religiosa, Madrid, vol. XXI, 2005, pp. 17-38.
- GONZÁLEZ SCHMAL, Raúl, "Situación Actual del Derecho Eclesiástico del Estado Mexicano", A.A.V.V., *Foro Internacional sobre Libertad Religiosa*, SEGOB, México, 2003.
- IBÁN, Iván C., PRIETO SANCHÍS, Luis y MOTILLA, Agustín, *Derecho eclesiástico*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997.
- LABASTIDA, Luis G., *Colección de Leyes, decretos, reglamentos, circulares, órdenes, y acuerdos relativos a la desamortización de los bienes de corporaciones civiles y religiosas y a la nacionalización de los que administraron las últimas*, Tip. de la Oficina Imp. de Estampillas, México, 1893.
- LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, *Derecho de la libertad de conciencia I. Libertad de conciencia y laicidad* (colaboración de María Cruz Llamazares Calzadilla), 2ª ed., Civitas, Madrid, 2002.
- _____, *Derecho eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, Universidad Complutense (Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho), Madrid, 1989.
- _____, "Principios, técnicas y modelos de relación entre Estado y grupos ideológicos religiosos (confesiones religiosas) y no religiosos", *Revista de Estudios Políticos*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, Nueva Época, núm. 88, abril-junio 1995, pp. 29-61.

**El régimen fiscal de las asociaciones religiosas
en el Estado laico mexicano**

- MÁRQUEZ PADILLA, Paz Consuelo, "La oposición católica", *Así fue la Revolución Mexicana. Crisis del Porfirismo*. Comisión Nacional para las Celebraciones del 175 Aniversario de la Independencia Nacional y 75 Aniversario de la Revolución Mexicana, Senado de la República, Secretaría de Educación Pública, Instituto Nacional de Antropología e Historia, Consejo Nacional de Fomento Educativo, Dirección General de Publicaciones y Medios, México, vol. 1, 1985.
- MARTÍNEZ BLANCO, Antonio, *Derecho eclesiástico del Estado*. Tecnos, Madrid, vol. I, 1993.
- PASCUAL GARCÍA, Francisco (ordenada y anotada), *Código de la Reforma ó sea Colección de las Leyes que afectan especialmente á los católicos y al clero*, Herrero Hermanos, México, 1903.
- SÁNCHEZ DOMÍNGUEZ, Francisco Daniel, "Personalidad jurídica de las asociaciones religiosas", SALDAÑA, Javier (Coord.), *Diez años de vigencia de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público en México (1992-2002)*, UNAM (IIJ)- SEGOB, México, 2003, pp. 101-115.
- SÁNCHEZ MEDAL, Ramón, *La nueva legislación sobre libertad religiosa. Textos, antecedentes, comentarios*, 2ª ed. aumentada, Porrúa, México, 1997.