

INFORME N.º 001-2014-SUNAT/5D0000

MATERIA:

En relación con los cementerios privados, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Se encuentra gravada con IGV la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos?
2. Respecto de la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos, así como de los servicios funerarios vinculados realizados por un cementerio privado, ¿cuándo se debe reconocer los ingresos para efecto del Impuesto a la Renta?
3. Teniendo en cuenta que entre la fecha de la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos y la fecha en que estas serán usadas puede pasar un lapso de tiempo de hasta 20 años, ¿los cementerios privados tienen la obligación de conservar los documentos y/o comprobantes de pago por esos periodos?

BASE LEGAL:

- Ley de Cementerios y servicios funerarios, Ley N.º 26298, publicada el 28.3.1994 (en adelante, Ley de Cementerios).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, publicado el 22.6.2013, y norma modificatoria (en adelante, TUO del Código Tributario).

ANÁLISIS:

1. En lo que respecta a la primera consulta, cabe indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 1º del TUO de la Ley del IGV, este impuesto grava:
 - a) La venta en el país de bienes muebles;
 - b) La prestación o utilización de servicios en el país;
 - c) Los contratos de construcción;

d) La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos.

En cuanto a la venta en el país de bienes muebles, el numeral 1 del inciso a) del artículo 3° del citado TUO establece que se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes.

Asimismo, según lo dispuesto en el inciso b) del artículo 3° en mención, se considera como bienes muebles, a los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referentes a los mismos, los signos distintivos, invenciones, derechos de autor, derechos de llave y similares, las naves y aeronaves, así como los documentos y títulos cuya transferencia implique la de cualquiera de los mencionados bienes.

Ahora bien, con relación a los intangibles comprendidos en la definición de bienes muebles antes citada, en el rubro análisis del Informe N.° 055-2002-SUNAT/K0000⁽¹⁾ se ha señalado que *“son aquellos que tienen la naturaleza de bien mueble, vale decir, de acuerdo a su naturaleza civil son considerados como tales”*.

Sobre el particular, se agrega en dicho Informe que *“cuando se incorporan a los intangibles como bienes muebles, se pretende que las operaciones referidas a los mismos sean gravadas en igual forma que las realizadas con los bienes corporales, pues ambas operaciones tienen las mismas características. Ello significa que si el IGV grava la venta de “bienes muebles”, entonces se encontrarán incluidos en dicha definición los bienes corporales e intangibles que sean muebles”*⁽²⁾.

Siendo ello así, debe tenerse en cuenta que en el supuesto planteado en la consulta es materia de transferencia el derecho de uso perpetuo de sepulturas y nichos de un cementerio privado. Dicho derecho al estar referido a un bien inmueble, no encuadra en la definición de bien mueble prevista en el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV y, por lo tanto, su transferencia no se encontrará gravada como venta de bienes muebles en el país⁽³⁾.

¹ Disponible en el Portal SUNAT (<http://www.sunat.gob.pe/>).

² Criterio compartido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N.° 21854-1-2011.

³ En similar sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N.° 06670-3-2002 que *“atendiendo a que la recurrente únicamente es concesionaria de la explotación y mantenimiento del cementerio, la concesión del derecho de uso permanente de sepultura otorgado, a su vez, por la recurrente constituye, en estricto, la cesión de un derecho, y por tanto, un acto jurídico cuyo objeto es un bien intangible o incorporal; cabe advertirse, además, que siendo éste un derecho referente a un bien inmueble, no encuadra en la definición de bien mueble prevista en el inciso b) del artículo 3° de las Leyes citadas anteriormente”*.

Por otro lado, cabe indicar que dicha operación tampoco calificaría en el inciso d) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV como primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos, puesto que para la configuración del supuesto de hecho previsto en la ley, debe tratarse de bienes inmuebles construidos o edificados. En ese sentido, la venta de inmuebles que no han sido materia de construcción, no se encontraría dentro del campo de aplicación del IGV.

En el supuesto materia de análisis, la cesión del derecho de uso perpetuo recae sobre las sepulturas y nichos, sin embargo el inmueble en mención no es materia de transferencia sino el derecho sobre éstos; por lo tanto, dicha cesión no se encontrará comprendida en el inciso d) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV.

Por lo expuesto, la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos realizada por cementerios privados no se encuentra gravada con el IGV.

2. Con relación a la segunda consulta, el inciso a) del artículo 1° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que dicho impuesto grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos.

Por su parte, el artículo 5° del TUO en mención señala que para efectos de dicha ley, se entiende por enajenación la venta, permuta, cesión definitiva, expropiación, aporte a sociedades y, en general, todo acto de disposición por el que se transmita el dominio a título oneroso.

Asimismo, el inciso a) del artículo 28° del citado TUO dispone que son rentas de tercera categoría, las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, para efectos del Impuesto a la Renta, se entiende por enajenación, entre otras operaciones, a la cesión definitiva y todo acto de disposición por el que se transmite el dominio a título oneroso.

En ese sentido, toda vez que en el caso materia de consulta, los cementerios privados ceden el uso de sepulturas y nichos de manera

perpetua⁽⁴⁾, dicha operación constituye una cesión definitiva del derecho en mención, la cual es realizada a título oneroso y, por tanto, para el Impuesto a la Renta, constituye una enajenación. Asimismo, al derivar de una actividad comercial, los ingresos obtenidos por dicha operación califican como renta de tercera categoría.

Ahora bien, el inciso a) del artículo 57° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta establece que las rentas de tercera categoría se considerarán producidas en el ejercicio comercial en que se devenguen. Agrega dicho artículo que para la imputación de los gastos a los resultados del periodo será de aplicación el mismo criterio.

Sobre el particular, debe tenerse en cuenta que las normas que regulan el Impuesto a la Renta no definen cuándo se considera devengado un ingreso o un gasto, por lo que resulta necesaria la utilización de los criterios contables para determinar el principio de lo devengado⁽⁵⁾, a fin de establecer la oportunidad en la que deben imputarse tanto los ingresos como los gastos a un ejercicio determinado.

A estos efectos, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros⁽⁶⁾ señala que mediante la base del devengo los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren, registrándose en los libros contables; de lo cual fluye que dicha base se utiliza para el reconocimiento o proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento.

Al respecto, es del caso indicar que el párrafo 1 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 18⁽⁷⁾ señala que dicha norma debe ser aplicada al contabilizar ingresos de actividades ordinarias procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:

- a) ventas de bienes;
- b) la prestación de servicios; y

⁴ De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “perpetuo” es aquello que dura y permanece para siempre.

⁵ De conformidad con lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

⁶ Oficializada mediante Resolución CNC N.º 005-94-EF/93.01, según lo precisado por la Resolución N.º 027-2001-EF/93.01.

⁷ Versión 2013, oficializada mediante Resolución CNC N.º 053-2013-EF/30.

- c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.

Por su parte, el párrafo 7 de la citada NIC establece que el término “ingreso de actividades ordinarias” es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

A su vez, el párrafo 13 de la NIC en mención dispone que normalmente, el criterio usado para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en esta Norma se aplicará por separado a cada transacción; agrega que no obstante, en determinadas circunstancias, es necesario aplicar tal criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación, señalándose como ejemplo, cuando el precio de venta de un producto incluye una cantidad identificable a cambio de algún servicio futuro, en cuyo caso tal importe se diferirá y reconocerá como ingreso de actividades ordinarias en el intervalo de tiempo durante el que tal servicio será ejecutado.

Asimismo, el párrafo 14 de la NIC 18 señala que los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes deben ser reconocidos y registrados en los estados financieros cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
- (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos;
- (c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad;
- (d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
- (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Agrega, el párrafo 15 de la citada NIC que el proceso de evaluación de cuándo una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos, que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción, siendo que en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador.

Tomando en cuenta lo antes señalado, respecto a la segunda consulta, corresponde afirmar que el ingreso derivado de las cesiones de uso perpetuo de sepulturas y nichos efectuadas por cementerios privados, se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual únicamente puede ser determinado en cada caso concreto.

Ahora bien, en el párrafo 13 de la NIC 18 se establece que en determinadas circunstancias es necesario aplicar el criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación; en ese sentido, toda vez que las cesiones de uso perpetuo de sepulturas y nichos incluyen la prestación de servicios funerarios que por ley deben ser brindados en forma obligatoria por todo cementerio⁽⁸⁾, los ingresos que se obtengan por la cesión en sí y por tales servicios deben ser reconocidos por separado, siendo que para el caso de estos últimos, dicho reconocimiento deberá ser efectuado en el momento en que sean ejecutados.

Sin perjuicio de lo antes señalado, es del caso indicar que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 58° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los ingresos provenientes de la enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, podrán imputarse a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

Siendo ello así, en caso la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos se realice bajo la modalidad de enajenación de bienes a plazo, cuyas cuotas convenidas para el pago sean exigibles en un plazo mayor a un (1) año, computado a partir de la fecha de la enajenación, los cementerios privados podrán imputar los ingresos de dicha operación a los ejercicios comerciales en los que se hagan exigibles las cuotas convenidas para el pago.

3. En cuanto a la tercera consulta, cabe indicar que conforme a lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 62° del TUO del Código Tributario, en el ejercicio de su función fiscalizadora la Administración Tributaria está facultada para exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de:
 - a. Sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes.

⁸ El artículo 6° de la Ley de Cementerios establece que los servicios de inhumación, exhumación, traslado, depósito de cadáveres en tránsito, capilla o velatorio se prestarán en forma obligatoria en todo cementerio.

- b. Su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo con las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad.
- c. Sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias⁽⁹⁾.

En concordancia con dicha facultad, el numeral 5 del artículo 87° del citado TUO establece que los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán permitir el control por la Administración Tributaria así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.

Por su parte, el numeral 7 del mismo artículo indica que los administrados deberán almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

Ahora bien, en el Informe N.º 162-2006-SUNAT/2B000 0⁽¹⁰⁾, se ha señalado que en virtud de lo establecido en los numerales 5 y 7 del artículo 87° del TUO del Código Tributario, los deudores tributarios están obligados a conservar los registros y libros contables, así como documentos y antecedentes de situaciones y operaciones ocurridas en períodos prescritos que incidan o determinen tributación en períodos no prescritos y, en su caso, exhibirlos a requerimiento de la Administración Tributaria⁽¹¹⁾.

En ese sentido, los cementerios privados se encuentran obligados a conservar los documentos y/o comprobantes de pago correspondientes a las

⁹ Conforme a lo establecido en el último párrafo del citado numeral 1, la Administración Tributaria también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

¹⁰ Disponible en el Portal SUNAT.

¹¹ En esa misma línea, el Tribunal Fiscal en resoluciones, tales como las N.ºs 03709-1-2006 y 11322-3-2007 ha señalado que la obligación de los contribuyentes de conservar la documentación contable correspondiente a tributos respecto de los cuales no haya prescrito la facultad de determinación de la Administración, incluye la documentación que corresponda a situaciones anteriores al ejercicio fiscalizado pero que guarden una relación, directa, lógica y temporal con la determinación de la obligación tributaria no prescrita.

cesiones de uso perpetuo de sepulturas y nichos, efectuadas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentre relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o determinen tributación en periodos no prescritos.

CONCLUSIONES:

1. La cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos realizada por cementerios privados no se encuentra gravada con el IGV.
2. El ingreso derivado de las cesiones de uso perpetuo de sepulturas y nichos, se deberá reconocer en la oportunidad en la cual se cumplan con todas las condiciones establecidas en el párrafo 14 de la NIC 18, pues solo una vez producido dicho cumplimiento se entenderá devengado el ingreso; lo cual únicamente puede ser determinado en cada caso concreto.

Los servicios funerarios vinculados a dichas cesiones, que por ley deben ser prestados en forma obligatoria por todo cementerio, deben ser reconocidos en el momento en que sean ejecutados.

3. Se deben conservar los documentos y/o comprobantes de pago correspondientes a las cesiones de uso perpetuo de sepulturas y nichos, efectuadas en períodos prescritos, en tanto contengan información que se encuentre relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o determinen tributación en periodos no prescritos.

Lima, 14 MAYO 2014.

Original firmado por
FELIPE EDUARDO IANNACONE SILVA
Intendente Nacional (e)
INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

ere
A0776-D13
A0427-D14
IGV e Impuesto a la Renta – Cesión de sepulturas y nichos.