



## INFORME N.º 000072-2023-SUNAT/7T0000

**ASUNTO** : En relación con lo dispuesto en el Informe N.º 001-2014-SUNAT/5D0000, se consulta si para determinar la renta bruta de tercera categoría respecto del ingreso obtenido por la cesión en uso perpetuo de sepulturas y nichos, corresponde que el promotor de un cementerio privado considere como costo computable el monto pagado por el terreno del cementerio donde se encuentran.

**LUGAR** : Lima, 09 de junio de 2023



PERCY MANUEL DIAZ  
SANCHEZ  
GERENTE  
09/06/2023 15:36:13

### BASE LEGAL:

- 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, LIR).
- Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 122-94-EF, publicado el 21.9.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la LIR).
- Ley de Cementerios y Servicios Funerarios, aprobada por Ley N.º 26298, publicada el 28.3.1994 y normas modificatorias (en adelante, Ley de Cementerios).
- Reglamento de la Ley de Cementerios y Servicios Funerarios, aprobado por Decreto Supremo N.º 03-94-SA, publicado el 12.10.1994 y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley de Cementerios).

### ANÁLISIS:

1. En el Informe N.º 001-2014-SUNAT/5D0000<sup>(1)</sup> esta Administración Tributaria ha señalado que, *“toda vez que en el caso materia de consulta, los cementerios privados ceden el uso de sepulturas y nichos de manera perpetua<sup>(2)</sup>, 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*

<sup>1</sup> Disponible en la Página Web institucional, en la siguiente dirección: <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2014/informe-oficios/i001-2014-5D0000.pdf>

<sup>2</sup> De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “perpetuo” es aquello que dura y permanece para siempre.

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/06/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.



*una enajenación. Asimismo, al derivar de una actividad comercial, los ingresos obtenidos por dicha operación califican como renta de tercera categoría”.*

Por su parte, el primer y segundo párrafos del artículo 20 de la LIR señalan que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en un ejercicio gravable, siendo que cuando dichos ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, siempre que dicho costo esté debidamente sustentado con comprobantes de pago.

Añade, el séptimo párrafo del mencionado artículo que por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo a las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda; y que en ningún caso los intereses formarán parte del costo computable.

Por su parte, el numeral 1 del último párrafo del citado artículo 20 define al costo de adquisición como la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra. Al respecto, el numeral 1 del inciso a) del artículo 11 del Reglamento de la LIR dispone que existe costo de adquisición cuando el bien ha sido adquirido por el contribuyente de terceros, a título oneroso.

De lo expuesto se advierte que la normativa del impuesto a la renta considera como costo computable de los bienes enajenados, entre otros, el costo de adquisición.

2. Ahora bien, se tiene que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley de Cementerios y el artículo 15 de su reglamento, los terrenos calificados para cementerios deberán ser destinados única, exclusiva e irrevocablemente a este objeto<sup>(3)</sup>.

A su vez, el artículo 30 del Reglamento de la Ley de Cementerios establece que los promotores, de acuerdo con el tipo de cementerio, pueden edificar con material noble y ofrecer al público mausoleos, nichos, sepulturas, columbarios, cinerarios y osarios, disponiendo en su artículo 28 que en los cementerios puede haber nichos y/o sepulturas temporales y perpetuas.

Nótese de las normas glosadas que la Ley de Cementerios y su reglamento diferencian el terreno del cementerio, de las sepulturas y nichos<sup>(4)</sup>;

<sup>3</sup> De acuerdo con la definición del Anexo “Glosario de Términos” del Reglamento de la Ley de Cementerios, se entiende por cementerio al lugar destinado para recibir y alojar cadáveres, restos humanos y cenizas. Quedan excluidos de la definición los cinerarios, columbarios y osarios ubicados en iglesias, capillas y monasterios (anexo incorporado por el artículo 3 del Decreto Supremo N.º 031-2021-SA, mediante el cual se modifica el Reglamento de la Ley de Cementerios, publicado el 19.11.2021).

<sup>4</sup> Según lo señalado por el artículo 27 del Reglamento de la Ley de Cementerios las sepulturas permiten el

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N° 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/06/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N° 1412, Decreto Supremo N° 029-2021-PCM y la Directiva N° 002- 2021-PCM/SGTD.



advirtiéndose, además, una restricción en el derecho de propiedad<sup>(5)</sup> del promotor del cementerio respecto a dicho terreno, ya que este debe cumplir con destinarlo solo para los fines de cementerio.

Así pues, en el caso materia de análisis, se tiene que la cesión del derecho de uso perpetuo recae sólo sobre las sepulturas y nichos, mas no sobre el terreno del cementerio donde se encuentran, el cual permanece en propiedad del promotor. En consecuencia, para fines del impuesto a la renta, se trata de una enajenación que se produce sólo respecto a un bien incorporal o intangible<sup>(6)</sup>.

De lo señalado, se colige que en la medida que en la cesión definitiva de uso de las sepulturas y nichos no se produce la transmisión de propiedad del terreno destinado exclusivamente a cementerio, no corresponde reconocer como costo computable de dicha enajenación al precio pagado por el terreno del cementerio donde se encuentran.

## CONCLUSIÓN

En relación con lo dispuesto en el Informe N.º 001-2014-SUNAT/5D0000 se tiene que, para determinar la renta bruta de tercera categoría respecto del ingreso obtenido por la cesión en uso perpetuo de sepulturas y nichos, no corresponde que el promotor de un cementerio privado considere como costo computable el monto pagado por el terreno donde se encuentran.

lvv/amf

CT0403-2021 Costo computable de la cesión definitiva en uso de sepulturas y nichos.

---

entierro de uno o más cadáveres bajo tierra, y pueden consistir en módulos prefabricados de concreto armado; mientras que los nichos consisten en construcciones en forma de edificación que pueden tener hasta seis pisos.

- 5 La cual, conforme a lo señalado en el artículo 923 del Código Civil (aprobado por Decreto Legislativo N.º 295, publicado el 25.7.1984 y normas modificatorias), es el poder jurídico que permite usar, disfrutar, disponer y reivindicar un bien. Debe ejercerse en armonía con el interés social y dentro de los límites de la ley.
- 6 Sobre el particular, el Tribunal Fiscal ha señalado en la Resolución N.º 06670-3-2002 (disponible en su página web institucional) que *“de acuerdo con la definición contenida en el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas, los bienes incorporales o intangibles son los que no existen sino intelectualmente, los no tangibles, no visibles; como servidumbres, herencias y, en general, todos los derechos; asimismo, en tal definición se cita como sinónimo a las Res Incorporales, a las que se refiere como lo que existe y carece de realidad sensible, agregando que es todo derecho que constituye objeto de un negocio jurídico, tanto las obligaciones y la herencia como diversos derechos reales: el usufructo y las servidumbres; pero no la propiedad o dominio, por considerarse unida la facultad del dueño con la cosa misma en la plenitud de las atribuciones (...) por lo 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”.*

Esta es una representación impresa cuya autenticidad puede ser contrastada con la representación imprimible localizada en la sede digital de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. La representación imprimible ha sido generada atendiendo lo dispuesto en la Directiva N.º 002-2021-PCM/SGTD. La verificación puede ser efectuada a partir del 09/06/2023. Base Legal: Decreto Legislativo N.º 1412, Decreto Supremo N.º 029-2021-PCM y la Directiva N.º 002- 2021-PCM/SGTD.

URL: <https://www.sunat.gob.pe/cl-ti-itinteroperabilidad/valida/verificacion>

CVD: 0076 8658 9778 0728

