

INFORME N.º 005-2014-SUNAT/4B0000

MATERIA:

Se formulan las siguientes consultas sobre la cesión de uso temporal y perpetuo de sepulturas y nichos en cementerios públicos concesionados para su explotación y mantenimiento:

1. ¿Se encuentra gravada con el Impuesto General a las Ventas (IGV) la cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos que realiza la empresa concesionaria de la explotación y mantenimiento del cementerio; siendo que se está ante la cesión de un derecho, y por lo tanto un acto jurídico cuyo objeto es un bien intangible o incorporal relacionado con un bien inmueble?
2. ¿Se encuentra gravada con el IGV la cesión de uso temporal de sepulturas y nichos que realiza la empresa concesionaria de la explotación y mantenimiento del cementerio; siendo que se está ante la cesión de un derecho, y por lo tanto un acto jurídico cuyo objeto es un bien intangible o incorporal relacionado con un bien inmueble?
3. En caso las respuestas a las interrogantes anteriores concluyan que dichas operaciones no se encuentran gravadas con el IGV, se consulta:
 - 3.1. Tomando como punto de partida que para proceder con el entierro, es necesario e imprescindible que se preste el servicio funerario de inhumación, ¿este servicio se encontraría inafecto al IGV bajo el concepto de accesoriedad regulado en el numeral 1 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV?
 - 3.2. Para poder estar inmersos dentro de lo regulado en el numeral 1 del artículo 5º del Reglamento de la Ley del IGV, ¿cómo debe interpretarse el inciso a) de dicho dispositivo cuando señala que “corresponda a prácticas usuales en el mercado”?

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, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- 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).
- Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 029-94-EF, publicado el 29.3.1994, y normas modificatorias (en adelante, Reglamento de la Ley del IGV).
- Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 059-96-PCM, publicado el 27.12.1996, y normas modificatorias (en adelante, TUO Ley de concesiones al sector privado).

- Reglamento del Texto Único Ordenado de las normas con rango de Ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos, aprobado por el Decreto Supremo N.º 060-96-PCM, publicado el 28.12.1996, y normas modificatorias.
- Ley de Cementerios y Servicios Funerarios, Ley N.º 26298, publicada el 28.3.1994.

ANÁLISIS:

1. En relación con la primera consulta, cabe indicar que de acuerdo con 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.

Al respecto, de conformidad con el numeral 1 del inciso a) del artículo 3º del mencionado TUO, se entiende por venta todo acto por el que se transfieren bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se de 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 mismo artículo 3º, 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, en cuanto a los intangibles comprendidos en la definición de bienes muebles antes citada, en el rubro análisis del Informe N.º 055-2002-SUNAT/K00000⁽¹⁾ se ha sostenido 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 público. Dicho derecho al estar referido a un bien inmueble, no encuadra en la definición de bien mueble

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

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

prevista en el inciso b) del artículo 3° del TUO de la Ley del IGV⁽³⁾ y, por lo tanto, su transferencia no se encontrará gravada como venta de bienes muebles en el país⁽⁴⁾.

Nótese 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 caso 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 en cementerios públicos que realiza la empresa concesionaria de la

³ De acuerdo con el artículo 73° de la Constitución Política del Perú, los bienes de dominio público son inalienables e imprescriptibles, agregando la norma que los bienes de uso público pueden ser concedidos a particulares conforme a ley, para su aprovechamiento económico.

Al respecto, el artículo 13° del TUO de la Ley de concesiones al sector privado señala que la concesión sobre bienes públicos no otorga un derecho real sobre los mismos; sin embargo, en estos casos, el contrato de concesión constituirá título suficiente para que el concesionario haga valer los derechos que dicho contrato le otorga frente a terceros, en especial el de cobrar las tarifas, precios, peajes u otros sistemas de recuperación de las inversiones. En estos supuestos, el concesionario podrá explotar el o los bienes objeto de la concesión por cuenta propia o por medio de terceros, quedando siempre como único responsable frente al Estado.

Por su parte, el artículo 3° del Reglamento del referido TUO establece que se entiende por concesión al acto administrativo por el cual el Estado otorga a personas jurídicas nacionales o extranjeras la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, aprobados previamente por la PROMCEPRI (actualmente, por la COPRI), por un plazo establecido.

De las normas glosadas se desprende que el derecho que ostenta el Estado como titular de los bienes públicos no es transferido al concesionario, puesto que tales bienes son inalienables; siendo que a través de la concesión se otorga al concesionario un derecho distinto que le permitirá la ejecución y explotación de determinadas obras públicas de infraestructura o la prestación de determinados servicios públicos, esto es, le permitirá el aprovechamiento económico de tales bienes. Nótese, a su vez, que en el supuesto planteado en la consulta, el derecho que el concesionario cede para el uso de las sepulturas o nichos públicos, no es el mismo que le fue otorgado vía concesión, en tanto ese derecho especial le permitirá a su adquirente el uso privativo sobre el área que ocupe.

De este modo, estando frente a derechos de naturaleza distinta respecto de los sujetos antes mencionados, el cobro que realiza el concesionario no constituye tributo, puesto que no es realizado ejerciendo el *ius imperium* del Estado, sino el derecho adquirido como particular vía concesión. Ello se vería confirmado con lo dispuesto en la Segunda Disposición Transitoria y Final del Decreto Supremo N.° 064-2000-EF, publicado el 30.6.2000, la cual precisó que el monto por concepto de peaje que corresponde a los concesionarios de obras públicas no constituye tributo sino la retribución por un servicio que presta el concesionario al usuario del mismo, servicio que se encuentra comprendido dentro del ámbito de aplicación del IGV.

En esa misma línea estaría el cobro que realiza el concesionario por la cesión perpetua de sepulturas o nichos públicos, esto es, no constituiría tributo, sino la retribución por la cesión perpetua del derecho sobre un bien, el cual no califica como bien mueble para efectos del IGV.

⁴ 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”.

explotación y mantenimiento del cementerio no se encuentra gravada con el IGV.

2. Respecto a la segunda consulta, tenemos que de acuerdo con el inciso b) del artículo 1° del TUO de la Ley del IGV, en concordancia con el numeral 1 del inciso c) del artículo 3° de dicho cuerpo normativo, está gravada con este Impuesto la prestación de servicios en el país, debiendo entenderse como tales a toda prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría para los efectos del Impuesto a la Renta, aun cuando no esté afecto a este último Impuesto; incluidos el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero⁽⁵⁾.

En ese sentido, la cesión en uso temporal de sepulturas y nichos en cementerios públicos, otorgada por la concesionaria constituirá una operación gravada con el IGV como prestación de servicios en el país siempre que genere una retribución o ingreso que se considere renta de tercera categoría, aun cuando no esté afecto al Impuesto a la Renta.

Pues bien, conforme lo establece el inciso a) del artículo 28° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, 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, garages, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra y venta, permuta o disposición de bienes.

Por consiguiente, resulta necesario analizar si la cesión temporal de sepulturas y nichos a que hace referencia la consulta puede calificar como servicio de índole comercial.

Sobre el particular, Guillermo Cabanellas⁽⁶⁾ define como "comercial" a "lo relativo al comercio. También significa las cosas que pueden ser objeto de comercio".

Así, cabe tener en cuenta que el artículo 1° de la Ley de Cementerios y Servicios Funerarios faculta a las personas jurídicas, públicas y privadas, nacionales y extranjeras, para construir, habilitar, conservar y administrar cementerios y locales funerarios y prestar servicios funerarios en general, de acuerdo con las normas establecidas en dicha Ley, su Reglamento y el Código Sanitario.

Asimismo, el artículo 8° de la citada Ley señala que las entidades públicas fijarán los derechos de las sepulturas y servicios funerarios que se presten en los cementerios públicos; en tanto que los precios de las sepulturas y las tarifas de los servicios funerarios en los cementerios privados se determinarán de acuerdo con la oferta y la demanda.

⁵ Agrega la norma que también se considera retribución o ingreso los montos que se perciban por concepto de arras, depósito o garantía y que superen el límite establecido en el Reglamento.

⁶ En Diccionario Jurídico Elemental (<https://sites.google.com/site/megalexec/diccionario-juridico/diccionario-juridico-cabanellas>).

Además, en el caso de los cementerios públicos concesionados, el artículo 13° del TUO de la Ley de concesiones al sector privado dispone que el contrato de concesión constituirá título suficiente para que el concesionario haga valer los derechos que dicho contrato le otorga frente a terceros, en especial el de cobrar las tarifas, precios, peajes u otros sistemas de recuperación de las inversiones. En estos supuestos, el concesionario podrá explotar el o los bienes objeto de la concesión por cuenta propia o por medio de terceros, quedando siempre como único responsable frente al Estado.

Como se puede apreciar de las normas antes glosadas, existe un mercado en el cual puede intervenir el propio Estado titular de los cementerios públicos, cobrando los derechos de las sepulturas, también los particulares, como titulares de un cementerio privado, cuyos precios se fijan de acuerdo a la oferta y demanda, o como concesionarios, en donde los precios les permitirán la recuperación de las inversiones realizadas.

Así pues, la cesión temporal de sepulturas y nichos en cementerios públicos son objeto de comercio por parte de las entidades privadas, calificando de este modo como servicio de índole comercial.

En ese orden de ideas, debemos concluir que los ingresos que se obtenga por la cesión temporal de sepulturas y nichos en cementerios públicos por parte de la concesionaria constituye renta de tercera categoría y, por ende, dicha cesión estará gravada con el IGV como prestación de servicio.

3. En relación con las interrogantes planteadas en el numeral 3 del rubro materia, cabe indicar que el segundo párrafo del artículo 3° del Reglamento del TUO de la Ley de concesiones al sector privado señala que la explotación de la obra o la prestación del servicio concesionado comprende:
 - a) La prestación del servicio básico y los servicios complementarios para los que fue entregada la concesión, de acuerdo con las condiciones de calidad establecidas en el Contrato;
 - b) El mantenimiento de la obra; y,
 - c) El pago de tarifas, precios, peajes u otros pagos pactados en el contrato de concesión que realizarán los usuarios como retribución por los servicios básicos y complementarios.

Por su parte, el artículo 3° de la Ley de Cementerios y Servicios Funerarios establece que los cementerios podrán ser públicos y privados; correspondiendo al Estado, a través de la entidad competente, la construcción, habilitación, conservación y administración de los primeros.

Dicho dispositivo agrega que corresponde a las personas jurídicas nacionales y extranjeras la ejecución de obras de infraestructura de cementerios, la conservación y administración de los locales y la prestación de los servicios funerarios autorizados.

Asimismo, el artículo 6° de la referida Ley señala que los cementerios prestarán todos o algunos de los servicios que se indican a continuación:

- a) Inhumación⁽⁷⁾.

⁷ El Diccionario de la Real Academia Española define "inhumación" como acción y efecto de inhumar; e "inhumar" como enterrar un cadáver.

- b) Exhumación.
- c) Traslado.
- d) Depósito de cadáveres en tránsito.
- e) Capilla o velatorio.
- f) Reducción.
- g) Cremación.
- h) Columbario u osario.
- i) Cinerario común.
- j) Fosa común.

Añade dicho artículo que los servicios a que se refieren los incisos a), b), c), d) y e) se prestarán en forma obligatoria en todo cementerio; y, que los cementerios públicos deberán reservar un área para la prestación de los servicios funerarios de inhumación en fosa común o cremación de cadáveres de indigentes o de restos humanos no reclamados.

Fluye de las normas citadas que, además de la cesión temporal o perpetua de la sepultura o nicho, la concesionaria prestará en forma obligatoria el servicio funerario de inhumación, servicio con el que se realiza el entierro del cadáver en la sepultura o nicho en mención.

Por su parte, el artículo 13° del TUO de la Ley del IGV establece que la base imponible está constituida por el valor de venta, en las ventas de bienes; y, el total de la retribución, en la prestación de servicios.

Asimismo, el artículo 14° del referido TUO dispone que se entiende por valor de venta del bien o retribución por servicios, según el caso, la suma total que queda obligado a pagar el adquirente del bien o usuario del servicio; estando esta suma integrada por el valor total consignado en el comprobante de pago de los bienes o servicios, incluyendo los cargos que se efectúen por separado de aquél y aun cuando se originan en la prestación de servicios complementarios, en intereses devengados por el precio no pagado o en gasto de financiación de la operación.

Agrega la norma que cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios gravados se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos formará parte de la base imponible, aun cuando se encuentren exonerados o inafectos. Asimismo, cuando con motivo de la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos se proporcione bienes muebles o servicios, el valor de estos estará también exonerado o inafecto.

Sobre el particular, el numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV señala que en la venta de bienes o prestación de servicios exonerados o inafectos, no se encuentra gravada la entrega de bienes o la prestación de servicios afectos siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean *necesarios* para realizar la operación de venta del bien, servicio prestado o contrato de construcción.

Añade la norma que, en la venta de bienes o prestación de servicios gravados, formará parte de la base imponible la entrega de bienes o la prestación de servicios no gravados, siempre que formen parte del valor consignado en el comprobante de pago emitido por el propio sujeto y sean necesarios para realizar la venta del bien o el servicio prestado.

Asimismo, la norma establece que lo dispuesto en el párrafo precedente al anterior será aplicable siempre que la entrega de bienes o prestación de servicios:

- a) Corresponda a prácticas usuales en el mercado;
- b) Se otorgue con carácter general en todos los casos en los que concurran iguales condiciones;
- c) No constituya retiro de bienes; o,
- d) Conste en el comprobante de pago o en la nota de crédito.

Como se puede apreciar, la normativa antes citada establece reglas de accesoriedad en función a si la obligación principal genera o no la obligación de pagar el IGV, siempre que se cumplan los requisitos señalados por aquella.

Así, dado que el servicio funerario de inhumación se brinda con ocasión de la cesión temporal o perpetua de sepulturas y nichos en los cementerios públicos concesionados, siendo su prestación necesaria para el cumplimiento del objetivo de esta última o prestación principal, dicho servicio resulta accesorio a tal cesión, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 14° del TUO de la Ley del IGV y el numeral 1 del artículo 5° de su Reglamento.

En tal sentido, como quiera que la cesión de uso perpetuo de sepulturas o nichos en cementerios públicos concesionados para su explotación y mantenimiento, se encuentra inafecto del IGV, la prestación del servicio funerario de inhumación que se preste a propósito de dicha cesión se encontrará inafecta del Impuesto.

Por su parte, si con ocasión de la cesión temporal de sepulturas o nichos en cementerios públicos concesionados para su explotación y mantenimiento, gravados con el IGV, se presta el servicio funerario de inhumación, este servicio también se encontrará gravado.

Finalmente, cabe indicar que cuando el inciso a) del numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV, señala como requisito para aplicar las reglas de accesoriedad que la entrega del bien o prestación de servicios de que se trate “corresponda a prácticas usuales en el mercado”, debe entenderse que dicho requisito se cumple cuando es común en el mercado tal entrega o prestación y no solo un proceder aislado por parte del sujeto que realiza la venta o prestación del servicio principal⁽⁸⁾; verificándose que, en virtud de lo establecido en el artículo 6° de la Ley de Cementerios y Servicios Funerarios, ello se da tratándose del servicio funerario de inhumación respecto de la cesión temporal o perpetua de sepulturas y nichos.

CONCLUSIONES:

1. La cesión de uso perpetuo de sepulturas y nichos en cementerios públicos que realiza la empresa concesionaria de su explotación y mantenimiento no se encuentra gravada con el IGV.

⁸ Cabe mencionar que en la regulación de los descuentos la normativa del IGV también ha considerado el requisito que “corresponda a prácticas usuales en el mercado”, habiendo el Tribunal Fiscal -en las Resoluciones N.os 303-3-97, 339-3-97, 347-3-97 y 448-3-97- considerado que ello significa que su otorgamiento sea común en el mercado.

2. La cesión de uso temporal de sepulturas y nichos en cementerios públicos que realiza la empresa concesionaria de su explotación y mantenimiento constituye prestación de servicio gravada con el IGV.
3. El servicio funerario de inhumación, prestado con ocasión de la cesión de uso perpetuo de sepulturas o nichos en cementerios públicos concesionados para su explotación y mantenimiento, se encuentra inafecto del IGV.
4. El servicio funerario de inhumación, prestado con ocasión de la cesión de temporal de sepulturas o nichos en cementerios públicos concesionados para su explotación y mantenimiento, se encuentra gravado con el IGV.
5. Cuando el inciso a) del numeral 1 del artículo 5° del Reglamento de la Ley del IGV, señala como requisito para aplicar las reglas de accesoriedad que la entrega del bien o prestación de servicios de que se trate “corresponda a prácticas usuales en el mercado”, debe entenderse que dicho requisito se cumple cuando es común en el mercado tal entrega o prestación y, no solo un proceder aislado por parte del sujeto que realiza la venta o prestación del servicio principal.

Lima, 9 de enero de 2014

Original firmado por
GUILLERMO SOLANO MENDOZA
Intendente Nacional Jurídico (e)