

Tratamiento tributario de la permuta de sepulturas de uso perpetuo efectuada por sus propietarios, vale decir del acuerdo de cada uno de entregar su propiedad para recibir a cambio la propiedad del otro.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional, su presentación indicada en el antecedente mediante la cual consulta sobre el tratamiento tributario de la dación en pago de una sepultura adquirida en otros camposantos por una sociedad administradora de cementerios, como pago de la fracción o sepultura que posee un titular en el camposanto que administra.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que dentro de su actividad profesional le corresponde asesorar a una sociedad que tiene como actividad o giro, la venta o comercialización de inmuebles, particularmente, la comercialización de sepulturas de uso perpetuo o fracción jardín, bajo el formato de compraventa.

Agrega que, atendido que el camposanto mantiene su ocupación, esto es, su superficie destinada a la venta, casi copada, está evaluando adquirir una cantidad significativa de fracciones jardines o sepulturas de uso perpetuo en otro cementerio.

El propósito de esta compra, cuyo costo será a valor mayorista, es darles a los clientes la posibilidad de adquirir cualquiera de las fracciones jardines referidas, a un precio que éste pueda pagar, entregando como dación en pago, la fracción o sepultura que posee como titular en el camposanto que administra su cliente.

Bajo este esquema el propietario de una sepultura del camposanto administrado por su cliente, logrará pagar la fracción jardín que quiera, y que forme parte del inventario adquirido por su cliente, entregando como dación en pago, la fracción jardín que posea, sin significarle ni un costo adicional, toda vez que lo que va entregar se mirará como equivalente a lo que recibirá.

En otras palabras, señala, su cliente la sociedad administradora de cementerios, bajo el esquema referido, podrá liberar fracciones en su camposanto, que son las que pertenecen a sus clientes y que como consecuencia de la operatoria descrita recibirá en dación en pago. Los clientes a su vez, tendrán derecho a fracciones equivalentes, que son las que su representado adquirirá a un tercero, a precio mayorista.

Al desocupar o liberar sepulturas o fracciones jardín -con o sin inhumados- la sociedad administradora de cementerios no solo incrementará la superficie vacante, sino que además y más importante, estará en condiciones de continuar desarrollando su actividad comercial.

Frente a la situación descrita solicita la confirmación de los siguientes criterios:

- (i) El costo de venta para la sociedad administradora de cementerios respecto de las nuevas unidades vendibles será equivalente al valor que deberá desembolsar en la adquisición de una fracción jardín o sepultura de uso perpetuo en otro cementerio privado. Excepcionalmente podrá considerar aquellas erogaciones destinadas a que la fracción jardín o sepultura de uso perpetuo cedido por el cliente quede en estado de ser nuevamente comercializada a un tercero. Este segundo ítem tendrá lugar solo cuando sea necesario el traslado de restos humanos de un cementerio a otro.
- (ii) La sociedad administradora de cementerios, una vez que la sepultura o fracción recibida en dación de pago se proceda a vender, reconocerá como utilidad la diferencia entre el precio de venta de la sepultura desocupada (cedida por el cliente) y el costo descrito en el literal anterior.
- (iii) Si como consecuencia de la cesión y dación en pago entre el cliente y la sociedad administradora de cementerios, ésta última no logra comercializar al 31 de diciembre del año comercial respectivo, la fracción jardín o sepultura de uso perpetuo cedida por el cliente, quien pasa a ser titular de una nueva en otro camposanto (adquirida por la administradora de cementerios y entregada al cliente), deberá reconocer como valor de costo de la unidad vendible (activo) del mismo, independientemente de la fecha de suscripción del contrato con el nuevo cliente (futuro comprador de la fracción jardín o

sepultura de uso perpetuo cedida por el cliente anterior), las partidas señaladas en el literal (i) precedente.

- (iv) De confirmarse esta última conclusión, tales cantidades deberán activarse hasta que se perfeccione la venta de la sepultura o fracción jardín cedida por el cliente antiguo a un tercero. En caso contrario, esto es, de estimarse que ello no es posible debido a que por sus características dicha erogación constituye un gasto propio del negocio, entonces deberá deducirse como un gasto en el ejercicio correspondiente a su erogación.

II.- ANÁLISIS.

Sobre el particular, analizada la situación y operatoria que describe en su presentación, cabe señalar, en primer término, que la “dación en pago” a la que Ud. se refiere, es una forma de extinguir obligaciones, que aplica cuando el deudor con el consentimiento del acreedor, entrega como forma de pago otra cosa diferente a la establecida en la creación de la obligación, y que el acreedor la acepta con todos los efectos legales del pago. De lo dicho se sigue que uno de los requisitos para que exista “dación en pago” es la existencia de una obligación pendiente anterior a esta convención.

Ahora bien, en la situación que detalla en su presentación, no existiría una acreencia previa entre los contratantes que se vendría a solucionar por la vía de lo que, según Ud. señala, se entregaría como “dación en pago”. En efecto, en la especie, conforme con lo que señala en su consulta, ambos contratantes, sin existir acreencias de por medio, son propietarios de sepulturas de uso perpetuo -o fracción jardín como las denomina- respecto de las cuales acuerda cada uno entregar o ceder su propiedad para recibir a cambio la propiedad del otro. Es decir, en el caso en análisis, aun teniendo en consideración el propósito de la compra efectuada por la sociedad administradora de cementerios, lo que se celebra no es una dación en pago, sino que es una permuta, vale decir, una operación mediante la cual las partes acuerdan cambiar una determinada sepultura por otra.

Al respecto cabe indicar, que el artículo 1.897 del Código Civil define dicho contrato como: “Art. 1897. La permutación o cambio es un contrato en que las partes se obligan mutuamente a dar una especie o cuerpo cierto por otro.”. Por su parte, el artículo 1.900 establece que: “Art. 1900. Las disposiciones relativas a la compraventa se aplicarán a la permutación en todo lo que no se oponga a la naturaleza de este contrato; cada permutante será considerado como vendedor de la cosa que da, y el justo precio de ella a la fecha del contrato se mirará como el precio que paga por lo que recibe en cambio.”.

Ahora bien, de acuerdo con la jurisprudencia de este Servicio¹ y a lo establecido en los artículos del Código Civil precedentemente transcritos, debe concluirse que los bienes que se permutan son transferidos o vendidos y que el precio en que éstos se transfieren es el precio a la fecha del contrato, vale decir, se trata de una operación de venta mutua de los bienes permutados y el precio de venta del bien de cada permutante, corresponde al justo precio o valor de mercado del bien que cada uno de ellos transfiere.

De lo dicho se sigue, para el caso de su consulta, que el precio en que vende la sociedad administradora -por el bien que transfiere y que adquirió con el propósito de permutarlo- es el precio del bien que transfiere. Su costo corresponderá al que debe ser determinado en conformidad con las disposiciones de la LIR, esto es, el valor de adquisición del bien enajenado, debidamente actualizado.

Por otra parte, con motivo de la permuta se produce simultáneamente la adquisición por parte de la sociedad administradora de cementerios del bien que le transfiere el cliente permutante, bien que, bajo este mismo escenario, le es transferido en el precio que señala en su presentación, precio de transferencia éste que, debidamente actualizado, conformará el costo o valor de adquisición del bien ante futuras enajenaciones.

De conformidad con lo antes expuesto se concluye que a la Sociedad Administradora se le produciría un saldo a favor al recibir con motivo de la permuta un bien de un valor superior al que entrega², mayor valor que constituye un ingreso imponible al producirse un incremento de patrimonio, ello conforme al concepto amplio de renta definido en el artículo 2° N° 1 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, el cual se encuentra afecto a los impuestos generales establecidos en dicho texto legal.

¹ Oficio N° 954 de 07.05.1997.

² Según se indica en la presentación, las sepulturas que vende XXXXX esto es, las que recibirá como consecuencia de la permuta ascienden a un valor de \$\$\$ UF; Por su parte las sepulturas adquiridas por éste para posteriormente ser entregadas como consecuencia de la permuta ascienden a un valor \$ UF y \$\$ UF.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo con lo manifestado en el ANÁLISIS anterior a continuación se da respuesta a los criterios cuya confirmación solicita:

- El costo de venta de las nuevas unidades vendibles será equivalente para la sociedad administradora de cementerios, al precio en que le fue transferida la fracción jardín o sepultura de uso perpetuo por parte del cliente permutante. Excepcionalmente podrá considerar como costo aquellas erogaciones destinadas a que la fracción jardín o sepultura de uso perpetuo adquirida, quede en estado de ser nuevamente comercializada a un tercero, ello en la medida en que dichas erogaciones cumplan con los requisitos establecidos en la LIR para su aceptación como tales.
- La sociedad administradora de cementerios, una vez que la sepultura o fracción recibida como consecuencia de la permuta se proceda a vender, reconocerá como utilidad la diferencia entre su precio de venta y el costo señalado en el punto anterior.
- En caso de no ser comercializadas al 31 de diciembre del año comercial respectivo, la fracción jardín o sepultura de uso perpetuo cedida por el cliente, la sociedad administradora de cementerios deberá reconocer como valor de costo de la unidad vendible (activo) el valor de costo precedentemente indicado, el que se reflejará en resultado en el ejercicio en que se efectúe la enajenación de la sepultura.

Finalmente procede señalar que conforme a lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 64 del Código Tributario, el Servicio de Impuestos Internos podrá tasar el valor de la operación efectuada sobre las sepulturas (bien incorporal inmueble)³, si el fijado en el respectivo acto o contrato fuere notoriamente inferior al valor corriente en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación.

Saluda a Ud.,

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 2671 del 22-10-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuesto Directos

³ Oficio N° 1934 de 2010.