

LA TRIBUTACIÓN DE LAS SEPULTURAS
TAXATION OF BURIAL RIGHTS

Carlos Peña Henríquez¹

RESUMEN: análisis sobre la tributación en los derechos de sepultura, específicamente en su venta, en relación con la interpretación del Servicio de Impuestos Internos que busca determinarla, junto con verificar si esta interpretación se modificó con la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780 y N° 20.899.

PALABRAS CLAVE: sepulturas, enajenación, reforma tributaria, interpretación del Servicio de Impuestos Internos.

ABSTRACT: *analysis on taxation of burial rights, specifically on sales operations and the Chilean Tax Authority erroneous interpretations in order to determine it, along with the verification if this interpretation was modified with the enactment of Law No. 20,780 and Law No. 20,899.*

KEYWORDS: *burial rights, sales transactions, tax reform, Chilean Tax Authority interpretation.*

1 INTRODUCCIÓN

En los cursos de derecho civil que se imparten en las facultades de derecho de nuestro país, si bien suelen dedicarse varias horas al estudio del régimen de los bienes, y en particular a la propiedad inmueble, no suele estudiarse régimen jurídico de la propiedad que recae sobre tumbas, mausoleos y sepulturas limitándose los programas vigentes a efectuar una mención respecto a que, sobre estos bienes, existe un régimen de indivisibilidad forzada².

Por otra parte, aquellos autores que sí han estudiado este tema, como veremos, tienen visiones contrapuestas en relación con la naturaleza jurídica de la propiedad sobre tumbas mausoleos y sepulturas, dado que no se encuadra dentro de las reglas que el Código Civil contempla para la propiedad mueble o inmueble.

La complejidad indicada se replica, a su vez, en el derecho tributario, puesto que los hechos gravados que contempla nuestra legislación impositiva requieren que se determine de forma previa ante qué tipo de bien estamos: si es un bien mueble o inmueble.

Es por ello que, a continuación, se efectúa una breve síntesis del régimen jurídico aplicable a las operaciones que recaen sobre tumbas, mausoleos y sepulturas.

¹ Abogado, Universidad de Chile. Diplomado en Análisis y Planificación Tributaria, Pontificia Universidad Católica de Chile. Diplomado en Reforma Tributaria, Universidad Adolfo Ibáñez. Correo electrónico carlos.pena.henriquez@gmail.com. Recibido 23 de marzo 2019 - aprobado 22 de mayo de 2019.

² SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel (2002): *Indivisión y partición* (Santiago, quinta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile), p. 106.

Posteriormente, se efectuará un análisis respecto de los pronunciamientos que el Servicio de Impuestos Internos ha emitido al respecto y que se relacionan con la tributación que afecta a este tipo de bienes.

A su vez, estos análisis permitirán determinar si, tras las reformas de los años 2014 y 2016, los elementos relevantes para establecer la tributación siguen siendo los mismos, por lo que la tributación de la materia estudiada no ha sido alterada.

2 REGULACIÓN

Como examinaremos en un momento, no se ha podido determinar de forma clara cuál es la naturaleza jurídica de las tumbas, mausoleos y sepulturas. Si bien existen unas pocas normas que se refieren a esos bienes, esas disposiciones se caracterizan por referirse a aspectos bastante precisos, que no parecen dirimir las disputas doctrinales, al menos de manera categórica.

Ahora, como anunciamos antes, para poder determinar cuál es la naturaleza jurídica de los mencionados bienes, y así poder establecer la tributación que podría afectar a las operaciones que respecto de ellos se efectúan, es necesario hacer un breve análisis de la regulación sectorial aplicable en la especie.

Actualmente, todas las normas que existen sobre tumbas, mausoleos y sepulturas son de tipo sanitario. Ellas establecen, fundamentalmente, las condiciones impuestas sobre los terrenos destinados a recibir los restos humanos que albergarán que, por expresa disposición de la ley, corresponde únicamente a los cementerios³, que se definen como un “establecimiento destinado a la inhumación o la incineración de cadáveres o de restos humanos y a la conservación de cenizas provenientes de incineraciones”⁴.

Si bien estas normas son de tipo sanitario, y referidas a los cementerios, es útil señalar que estas permiten desentrañar el estatus jurídico aplicable a la venta de las tumbas, mausoleos y sepulturas.

3 LA DIFICULTAD DE DETERMINAR EL RÉGIMEN JURÍDICO

La dificultad para poder determinar la naturaleza jurídica de las sepulturas no es un fenómeno exclusivo del derecho nacional y, como pasamos a revisar brevemente, ha sido extremadamente difícil para la doctrina extranjera determinar los aspectos esenciales de estos bienes.

En el derecho alemán se ha dicho que ellas tienen algunas similitudes con las servidumbres, pero sin llegar a serlo, porque se “rigen por el derecho territorial; y en defecto de este por el derecho consuetudinario, que con frecuencia es muy inseguro [...]. Estos derechos pueden ser personalísimos o heredables, raramente de libre transmisión. En principio, son derechos subjetivamente personales, pero pueden ser también subjetivamente reales, por estar ligados a la calidad de miembro de una sociedad, a un inmueble determinado, a la pertenencia a una determinada comunidad o a una función pública [...].

³ Artículo 135 del Código Sanitario.

⁴ Artículo 2° letra a) del Decreto N° 357 de 1970 del Ministerio de Salud, Reglamento General de Cementerios, en adelante, el “Reglamento”.

Son derechos privados y, por tanto, reclamables en procedimiento civil. Son derechos ya de crédito, ya reales, y no necesitan para tener este último carácter la inscripción en el Registro”⁵.

En el derecho francés existe una concesión de sepultura, que se otorga por un acto que no está sometido a formalidades, del que nace un derecho de naturaleza especial, que no es propiedad, ni un derecho de uso, sino un derecho de goce con afectación especial. La naturaleza de ese derecho no varía con la duración de la concesión, por lo que él es el mismo sea que se conceda por un plazo determinado o si la concesión es perpetua y, en ambos casos, es inmobiliario. El concesionario tiene acciones que le permiten recurrir en contra de terceros y del concesionario. Es indisponible a título oneroso y no es susceptible de hipoteca⁶.

En Estados Unidos de Norteamérica, debido a que este derecho se va formando mediante precedentes judiciales, su naturaleza jurídica es en extremo compleja, debido a que en ella se mezclan derechos consuetudinarios, eclesiásticos y de propiedad con otros factores que no es del caso analizar⁷.

En Chile, por su parte, el interés de nuestro legislador en los cementerios se refirió a los aspectos sanitarios más que a la regulación del derecho de sepultura. Así, en 1811 se planteó la necesidad de que los cementerios fueran ubicados lejos de las ciudades, por lo que se realizaron las gestiones para la construcción de uno alejado de la capital. Así, en 1821, se inauguró el Panteón General, hoy Cementerio General de Santiago⁸.

Las regulaciones posteriores se refirieron a temas sanitarios y luego a la polémica lucha entre el Estado y la Iglesia Católica por la imposición de los cementerios laicos, de manera que la regulación de los derechos de sepultura no fue objeto del interés legislativo⁹.

La dificultad en la calificación de la naturaleza del tipo de propiedad que recae en las tumbas, mausoleos y sepulturas fue detectada y expuesta en Chile el año 1883 por don José Clemente Fabres, quien acertadamente expuso varios argumentos para demostrar que sobre las tumbas de cementerios católicos no existían derechos reales¹⁰.

Por su parte, Manuel Somarriva Undurraga, señaló que una “de las cuestiones más difíciles de precisar es la naturaleza del derecho que se tiene sobre una tumba o

⁵ ENNECERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y WOLFF, Martin (1948): *Tratado de derecho civil* (Buenos Aires, trad. de la 32ª ed. alemana de PÉREZ G., Blas y ALGUER, José, Bosch) Tercer Tomo, Vol. II, p. 19.

⁶ JOSSEAND, Louis (1952): *Derecho civil* (Buenos Aires, trad. del francés de CUNCHILLOS y MANTEROLA, Santiago) Tomo I, Vol. III, pp. 442-443.

⁷ R. S. (1961): “The Cemetery Lot: Rights and Restrictions”, *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 109, N° 3, pp. 378-400.

⁸ IRARRÁZAVAL GOMIEN, Andrés (2018): “Hacia un nuevo consenso en la regulación de los cementerios”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 45 N° 1, p. 37. [pp. 33-56]

⁹ IRARRÁZAVAL GOMIEN (2018) pp. 38-48.

¹⁰ FABRES, José Clemente. “Lo que entienden por sepultura honrosa los señores Domingo Santa María i don José Manuel Balmaceda. El Estandarte Católico”. [Disponible en línea]: <http://www.memoriachilena.cl/602/w3-article-81362.html>, [consulta: 7 de septiembre de 2018].

mausoleo”¹¹, para luego exponer que existen posturas que optan por calificarlo como un derecho real asimilable al de la habitación, un derecho real, pero de carácter administrativo, o como derecho real sobre una cosa ajena de tipo inmueble o *sui generis*.

Acto seguido, Somarriva otorga su punto de vista -que compartimos-, puesto que es “de naturaleza especialísima, difícil de precisar en sus contornos jurídicos”¹², para luego señalar que esta propiedad escapa a la reglamentación de la propiedad inmueble ordinaria, dado que su transferencia, cuando ella es posible, no se sujeta al régimen de la posesión inscrita, tampoco puede constituirse hipoteca sobre ella, no forma parte de los bienes del inventario del causante, ni tampoco puede recaer embargo sobre ella.

4 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TUMBAS Y SEPULTURAS

El Reglamento, en su artículo 29, y refiriéndose únicamente a las sepulturas, señala que éstas pueden ser perpetuas o temporales. Las primeras, son aquellas cuyo derecho se puede ejercer sin limitación temporal alguna; las segundas son aquellas en las que el derecho se encuentra sujeto a un plazo, que por lo general es de 5 o 20 años.

De la anterior clasificación, las interrogantes que se esbozaron al comienzo de este documento respecto a la naturaleza jurídica del derecho que recae sobre ellas, permite un análisis más claro, puesto que las condiciones de perpetuidad y temporalidad son aspectos que comparten los derechos personales y reales, respectivamente.

Así, podría concluirse después de una primera aproximación que sobre las tumbas y sepulturas de carácter perpetuo recae un derecho real de propiedad de naturaleza inmueble. A lo anterior, se suma el lenguaje que en alguno de sus artículos utiliza el Reglamento, puesto que habla de “dominio” y “propietario”. *A contrario sensu*, respecto de las tumbas y sepulturas de carácter temporal recaería un derecho personal.

Sin embargo, esta conclusión no es fácil de sostener, puesto que cada vez que el Reglamento se refiere a “dominio” o “propietario” lo hace de forma genérica, refiriéndose tanto a aquellos de carácter perpetuo como también respecto de aquellos de carácter temporal, por lo que el análisis anterior no sería correcto.

Es más, en favor de la postura sostenida por Somarriva en cuanto a la naturaleza especialísima de las tumbas y sepulturas, el artículo 46 del Reglamento señala que en todo cementerio deberán llevarse ciertos libros y archivos, dentro de los cuales están el registro de propiedad de mausoleos, nichos y sepulturas en tierra perpetuos (artículo 46 N° 9); archivo de títulos de dominio de sepulturas de familia (artículo 46 N° 10); archivo de escrituras públicas de transferencia de sepulturas de familia (artículo 46 N° 11).

Todo lo anterior ratifica que estaríamos frente a un tipo especial de propiedad, que no sigue las reglas generales respecto de los bienes inmuebles, puesto que en caso alguno se hace mención a la forma natural de transferencia de bienes inmuebles en Chile: la inscripción en el registro de propiedad del conservador de bienes raíces.

¹¹ SOMARRIVA UNDURRAGA (2002) 106.

¹² SOMARRIVA UNDURRAGA (2002) 107.

Ahora, la transferencia del dominio de inmuebles sin la necesidad de inscripción en el conservador de bienes raíces no es algo insólito o extraño en nuestro derecho, como se podría pensar inicialmente, ya que al menos es posible identificar otros dos casos en los que ello ocurre.

En este punto, es importante resaltar que artículo 568 del Código Civil dispone que los inmuebles son las cosas que no pueden transportarse de un lugar a otro y las que adhieren permanentemente a ellas, por lo que las construcciones son inmuebles¹³.

Luego, en el caso de la construcción realizada por encargo del dueño del terreno, el dominio de la construcción se transfiere en el momento en que es aprobada la obra, conforme a lo dispuesto en el 1996 del Código Civil, por lo que transcurre un tiempo entre la adherencia y la aprobación en el que la construcción es inmueble, pero no es propiedad del dueño del terreno, y no será necesaria una inscripción para transferir el dominio en este caso.

Algo similar ocurre si el arrendador construye en el terreno del arrendatario¹⁴, porque en ese caso las partes pueden determinar libremente el momento en el que se transferirá el dominio¹⁵.

En otro orden de ideas, José Clemente Fabres¹⁶, Bernardo Mihovilovic¹⁷, y la Contraloría General de la República¹⁸ concluyen también que sobre las tumbas y sepulturas existe claridad consensuada sobre ellas no existe un derecho real de dominio, puesto que las facultades que otorga el dominio al dueño no pueden ser ejercidas libremente; y

¹³ La doctrina ha explicado con bastante claridad que las construcciones y, en general, los edificios, son inmuebles por estar permanentemente adheridos al suelo (el término permanente no es sinónimo de perpetuo). Esta calidad la tienen con independencia de quién sea el constructor, porque ella no depende de la titularidad del dominio del suelo. ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general* (Santiago, 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 29 y 32-34.

¹⁴ Las reglas del artículo 669 no son aplicables cuando existe un contrato que rige las relaciones entre las partes. Claro Solar, Luis (1936): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Nascimento) Tomo séptimo, pp. 240-241.

¹⁵ FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VIII, pp. 104 y 105.

¹⁶ *Op. cit.*

¹⁷ MIHOVILOVIC S. Bernardo (2006) “Derechos de sepultura”, *Revista del Abogado* N° 36, año 10, abril de 2006, p. 10. Este abogado, pareciera concluir que respecto de las tumbas y sepulturas recaería un derecho personal de naturaleza inmueble.

¹⁸ Al respecto, se resolvió que “si bien en varias de sus normas emplea expresiones tales como ‘título respectivo’, ‘registro de propiedad’, ‘dominio’ y otras de análogo sentido, lo cierto es que del análisis integral de sus disposiciones se infiere que en él se regula, con características propias, el otorgamiento del título que se refiere a un derecho especial que recae sobre los terrenos destinados a la sepultación, el cual es distinto del derecho de propiedad definido en el art/582 del código civil”. Dictamen N° 17.396 de 1999.

paralelamente, las formalidades que se exigen para la tradición de los inmueble no deben ser observadas para la enajenación de tumbas y sepulturas.

5 TRIBUTACIÓN

Habiendo constatado que la determinación de la naturaleza jurídica de las tumbas, mausoleos y sepulturas es compleja, el Servicio de Impuestos Internos ha debido analizarla en diversos casos para efectos de pronunciarse acerca de la tributación que las afecta en relación a diversos impuestos.

Lamentablemente, la postura que el Servicio de Impuestos Internos ha expuesto en sus oficios no es consistente, puesto que en algunos casos determina que las sepulturas son bienes incorporales¹⁹, pero en otros casos señala que se trata de bienes corporales²⁰, agregando que para determinar la naturaleza jurídica de las sepulturas es necesario distinguir si se trata de sepulturas perpetuas o temporales.

A pesar de los vaivenes interpretativos, pareciera ser que el Servicio de Impuestos Internos se ha inclinado en definitiva por concluir que se trataría de derechos reales que recaen sobre inmuebles, distintos del dominio.

Por ello, es difícil establecer de manera clara cuáles son los elementos que deben ser considerados para determinar la tributación a la que podrían quedar sujetas.

5.1 IMPUESTO A LA RENTA. INGRESOS PERCIBIDOS CON MOTIVO DE LA CELEBRACIÓN DE CONTRATOS DE COMPRAVENTA DE SEPULTURAS

A través del Oficio N° 13, de 2001, el Servicio de Impuestos Internos resolvió que era procedente la aplicación del artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta respecto de los ingresos percibidos con motivo de la celebración de contratos de compraventa de sepulturas perpetuas, puesto que éstas se tratan de bienes corporales inmuebles, y por ello resulta aplicable el reconocimiento de ingresos que contempla la norma señalada, es decir, que se reconocerán tributariamente en el período en que se celebre el contrato de compraventa definitiva.

En cambio, respecto de las promesas de venta de sepulturas de uso temporal, concluyó que no resulta aplicable la regla del artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puesto que, en ese caso, los derechos serían calificados de incorporales, razón por la cual, los ingresos se tendrían que reconocer en el período en que se verifique la percepción, de acuerdo a las reglas generales del artículo 15 y 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Varios años después, a través del Oficio N° 1.934, de 2010, respondiendo una consulta que solicitaba se confirmara el criterio contenido en el Oficio N° 15, de 2001, el Servicio de Impuestos Internos mantuvo su conclusión respecto de las sumas percibidas con motivo de la celebración de contratos de promesa de compraventa de sepulturas perpetuas.

Sin embargo, el Servicio de Impuestos Internos cambió su postura respecto a la aplicación del artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, puesto que modificó su

¹⁹ Oficio N° 4.744, de 1987.

²⁰ Oficio N° 13, de 2001.

análisis, señalando ahora que respecto de los ingresos percibidos de cualquier tipo de sepultura, ambos se localizan en un cementerio, recinto que tiene naturaleza inmueble, la que resulta aplicable a bienes corporales (sobre los que recaen derechos reales) o incorporeales (sobre los que recaen derechos personales), y por ello, resulta aplicable la regla de reconocimiento de ingresos contemplada en el artículo 29 de la Ley sobre Impuesto a la Renta²¹.

En el oficio anterior, en definitiva, se afirma que el derecho de sepultura “constituye un bien incorporal inmueble y que, consecuentemente, el contrato de promesa de venta del mismo derecho recae sobre un inmueble”, parece conformarse con el que años antes expresó en el Oficio N° 4.856, de 1981, considerándolos como derechos reales²², como se podrá ver en el siguiente acápite.

5.2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En relación al impuesto al valor agregado (IVA), la duda que surge es si la venta de sepulturas se encuentra o no gravada con el tributo.

En relación a la venta de sepulturas temporales, no existe duda, pues el Servicio de Impuestos Internos ha calificado esta venta como enajenaciones respecto de bienes incorporeales, los cuales no están afectos al IVA de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios²³.

Respecto de la venta sobre sepulturas perpetuas, el Servicio de Impuestos Internos ha señalado que la venta de derechos a perpetuidad “indudablemente el contrato de venta de derechos reales, que se habrá de celebrar en cada caso, recaerá sobre un bien corporal inmueble: el pedazo de terreno eventualmente premunido de una cámara sellada de concreto”²⁴.

Años más tarde, señaló que “cuando se trata de venta de derechos a perpetuidad sobre porciones de terreno en cementerios, tengan estos criptas selladas de concreto o no, no constituirán hechos gravados con el Impuesto a las Ventas y Servicios, por cuanto recaen sobre bienes corporales inmuebles que no son de aquellos incluidos en el N°1 del artículo 2, de la ley respectiva”²⁵. El mismo criterio se establece respecto de los columbarios, entendidos estos como un conjunto de nichos.

No obstante, lo expuesto, como se indicó respecto del impuesto a la renta, el Servicio de Impuestos Internos determinó a través del Oficio N° 1.934, de 2010 que respecto de los derechos de sepultura perpetua recaen derechos reales de naturaleza inmueble, por lo que es posible que respecto de ellos proceda la aplicación del IVA, en virtud de lo señalado en el artículo 2 N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

²¹ Criterio que se alinea con lo señalado en el Oficio N° 413, de 1984.

²² Es posible apreciar una similitud respecto de lo que se afirma en relación con el usufructo en el Oficio N° 483, de 1997.

²³ En este sentido, se pronuncia el Oficio N° 963, de 2018; Oficio N° 2.073, de 2012, entre otros.

²⁴ Oficio N° 4.856, de 1981.

²⁵ Oficio N° 1.683, de 2010. En el mismo sentido se pronuncia el Oficio N° 4.744, de 1987.

En este sentido, el Servicio de Impuestos Internos resolvió que no se afecta con el IVA la venta de sepulturas (no distinguiendo entre sepulturas perpetuas o temporales), puesto que no existe una transferencia de bienes corporales inmuebles que sean de propiedad de una empresa constructora construidos totalmente por ella o que en parte hayan sido construidos por un tercero para ella. Lo anterior, porque los derechos de sepultación no implican que la inmobiliaria pierda el dominio de los bienes inmuebles, y, además, el contrato que se celebra entre la inmobiliaria y los particulares no es un título útil para transferir el dominio²⁶.

La tributación en este caso no sufrió modificación alguna con motivo de la modificación incorporada por la Ley N° 20.780, la que modificó la definición de venta que contempla el artículo 2° N° 1 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios. Sin embargo, la Ley N° 20.780 sí modificó la definición de vendedor, por lo que, a contar de su entrada en vigencia, lo será aquel que de forma habitual efectúe ventas sobre inmuebles.

Considerando estos dos elementos (definición de venta y de vendedor), es posible concluir que la tributación descrita párrafos más arriba no varió, puesto que si bien las empresas que se dedican a la venta de sepulturas podrían, *prima facie*, calificar como un vendedor para efectos de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios, el gravamen en análisis no aplicará puesto que se trata de operaciones que no califican como venta, y además, las construcciones no constituyen inmuebles, dado que el Servicio de Impuestos Internos ha interpretado respecto de ellas que se tratarían de bienes de naturaleza incorporal, y por ello, no se trataría de una transferencia en los términos exigidos por el artículo 2 de la Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Finalmente, no existe cambio alguno con motivo de la modificación propuesta por el Ejecutivo y su proyecto de modernización tributaria, dado que lo trascendental, en la definición de venta sigue siendo que se traten de bienes corporales, ya sean muebles o inmuebles, ni tampoco existe una modificación en los alcances de la transferencia de dominio sobre los inmuebles.

5.3 LEY N° 17.235

En relación a la Ley N° 17.235 (Ley sobre Impuesto Territorial), los terrenos dedicados a la actividad de cementerio están exentos del pago de las contribuciones, de acuerdo a lo señalado *el N° I, letra B, N° 4 del Cuadro Anexo de la Ley sobre Impuesto Territorial, conclusión que es compartida por el Servicio de Impuestos Internos.*²⁷

6 CONCLUSIONES

De acuerdo a lo expuesto previamente, es posible concluir lo siguiente:

- a) El régimen jurídico que afecta a las ventas sobre tumbas, mausoleos o sepulturas no es claro, dado que su regulación se encuentra en el Código Sanitario y en el

²⁶ Oficio N° 4.744, de 1987.

²⁷ Oficio N° 193, de 2015.

Reglamento General de Cementerios, normas que tienen una función sanitaria más que de régimen dominical de bienes inmuebles.

- b) Desde un punto de vista tributario, el Servicio de Impuestos Internos pareció abandonar la postura inicial, consistente en distinguir entre sepulturas perpetuas y temporales. De acuerdo al análisis de la jurisprudencia administrativa más actual, el Servicio de Impuestos Internos pareciera inclinarse por interpretar que los derechos sobre sepulturas son bienes incorporales inmuebles.
- c) En relación al impuesto a la renta, las sumas de dinero percibidas con motivo de la celebración de contratos de promesa sobre sepulturas perpetuas o temporales, deberán ser reconocidos al momento de la celebración del contrato de compraventa, tal y como lo establece el artículo 29 inciso tercero de la Ley sobre Impuesto a la Renta, dado que en ambos casos se trata de promesas recaídas sobre bienes inmuebles (pudiendo ser estos corporales o incorporales, según se trate de sepulturas perpetuas o temporales).
- d) En relación al IVA, la venta de sepulturas temporales y perpetuas no se grava con el IVA, dado que en ningún caso existe transferencia de dominio, y tampoco recaen sobre bienes corporales, exigencia básica que contempla el hecho gravado básico venta para que el IVA grave a estas operaciones.
- e) La Ley N° 20.780 y N° 20.899 no alteran la tributación aplicable a las sepulturas. En específico, respecto del IVA, si bien se modificó la definición de venta y de vendedor, la tributación no sufre modificaciones.
- f) En relación al pago de contribuciones de bienes raíces, respecto de las sepulturas temporales, no se afectan con el tributo pues se trata de bienes incorporales. Respecto de las sepulturas perpetuas, estas se encuentran expresamente exentas del pago del impuesto, según se establece en N° I, letra B, N° 4 del Cuadro Anexo de la Ley sobre Impuesto Territorial.

6. BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI R., Arturo, SOMARRIVA U., Manuel, VODANOVIC H., Antonio (2011): *Tratado de derecho civil. Partes preliminar y general* (Santiago, 7ª ed., Editorial Jurídica de Chile) Tomo II, pp. 29 y 32-34.

CLARO SOLAR, Luis (1936): *Explicaciones de derecho civil chileno y comparado* (Santiago, Nascimento) Tomo séptimo, pp. 240-241.

ENNECCERUS, Ludwig, KIPP, Theodor y WOLFF, Martin (1948): *Tratado de derecho civil* (Buenos Aires, trad. de la 32ª ed. alemana de PÉREZ G., Blas y ALGUER, José, Bosch) Tercer Tomo, Vol. II, p. 19.

FABRES, José Clemente. “Lo que entienden por sepultura honrosa los señores Domingo Santa María i don José Manuel Balmaceda. El Estandarte Católico”. [Disponible en línea]: <http://www.memoriachilena.cl/602/w3-article-81362.html>, [consulta: 7 de septiembre de 2018].

FIGUEROA YÁÑEZ, Gonzalo (1997): *Repertorio de legislación y jurisprudencia chilenas. Código Civil y leyes complementarias* (Santiago, tercera edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile) Tomo VIII, pp. 104 y 105.

IRARRÁZAVAL GOMIEN, Andrés (2018): “Hacia un nuevo consenso en la regulación de los cementerios”, *Revista Chilena de Derecho*, vol. 45 N° 1, p. 37. [pp. 33-56]

JOSSERAND, Louis (1952): *Derecho civil* (Buenos Aires, trad. del francés de CUNCHILLOS y MANTEROLA, Santiago) Tomo I, Vol. III, pp. 442-443.

R. S. (1961): “The Cemetery Lot: Rights and Restrictions”, *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 109, N° 3, pp. 378-400.

MIHOVILOVIC S. Bernardo (2006) “Derechos de sepultura”, *Revista del Abogado* N° 36, año 10, abril de 2006, p. 10.

SOMARRIVA UNDURRAGA, Manuel (2002): *Indivisión y partición* (Santiago, quinta edición actualizada, Editorial Jurídica de Chile), pp. 106-107.

Normas:

Código Civil

Ley N° 17.235, publicada en el Diario Oficial el 24 de diciembre de 1969.

Decreto Ley N° 824, de 1974, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974, Ley sobre Impuesto a la Renta.

Decreto Ley N° 825, de 1974, publicado en el Diario Oficial el 31 de diciembre de 1974, Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

Ley N° 20.780, publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre de 2014.

Ley N° 20.899, publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero de 2016.

Contraloría General de la República:

Dictamen CGR N° 17.396 de 1999.

Servicio de Impuestos Internos:

Oficio N° 4.856, de 1981.

Oficio N° 413, de 1984.

Oficio N° 4.744, de 1987.

Oficio N° 483, de 1997.

Oficio N° 13, de 2001.

Oficio N° 15, de 2001.

Oficio N° 1.683, de 2010.

Oficio N° 1.934, de 2010.

Oficio N° 2.073, de 2012.

Oficio N° 193, de 2015.

Oficio N° 963, de 2018.