Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2153 (09/02/23)

ESTA CONSULTA CORRIGE EL CRITERIO ESTABLECIDO EN LA CONSULTA 1700 DE 11/12/2014

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.2.b) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si el tipo reducido del 3 por ciento exigible a los servicios funerarios, se aplica con independencia de la condición del adquirente del servicio, por lo que pudiera ser otra empresa funeraria. Por otra parte se consulta qué servicios son los que se consideran servicios funerarios.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, resulta aplicable a las actividades funerarias realizadas por una empresa funeraria, con independencia de quién es el adquirente del servicio. En ningún caso es aplicable a las entregas o importaciones de bienes, aunque el empresario transmitente o importador tenga la consideración de empresa funeraria, o aunque el adquirente del bien sea otra empresa funeraria.

- Son actividades funerarias las descritas en el artículo 3 del Decreto 132/2014, aunque se trata de una relación no cerrada.

LA PRESENTE CONSULTA CORRIGE EL CRITERIO ESTABLECIDO EN LA CONSULTA 1700 DE 11 DE DICIEMBRE DE 2014.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta si el tipo reducido del 3 por ciento exigible a los servicios funerarios, se aplica con independencia de la condición del adquirente del servicio, por lo que pudiera ser otra empresa funeraria. Por otra parte se consulta qué servicios son los que se consideran servicios funerarios.

SEGUNDO.- El artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone lo siguiente:

"*El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a la prestación de los servicios que se indican a continuación:*

(...)

b) Los funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios."

La respuesta a las preguntas planteadas, aparentemente sencillas, requiere realizar una sustancial labor de interpretación, ante la ausencia de definición de estos servicios, en la regulación legal y reglamentaria del IGIC. Para su determinación habrá que atender a lo dispuesto en el artículo 12, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que preceptúa que en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

A estos efectos, acudimos al Decreto 132/2014, de 29 de diciembre, de Sanidad Mortuoria (en adelante, Decreto 132/2014), en cuyo artículo 3 se recogen numerosas definiciones vinculadas con los servicios funerarios, con cuyo contenido trataremos de responder la consulta presentada, teniendo presente en todo momento que la finalidad de esta norma es regular la sanidad mortuoria, y no la tributación de las actividades realizadas en este sector.

Comienza el precepto con un concepto general, sobre el que, ya lo adelantamos, se asienta nuestra respuesta, como es la definición de "Actividades funerarias":

"Artículo 3.- Definiciones.

A efectos de aplicación de la presente norma, se entiende por:

Actividades funerarias: las relacionadas con la prestación de servicios funerarios y mortuorios."

Con esta definición inicial, el precepto delimita los servicios funerarios y mortuorios en los siguientes términos:

- Servicios funerarios: los que se realizan desde que se produce el fallecimiento de una persona hasta el momento de su inhumación, incineración o su donación para fines científicos y de enseñanza, así como los servicios relacionados con la exhumación. En particular, los siguientes:

a) Prácticas en el cadáver y restos humanos incluidas en el artículo 1.2.a).

b) Suministro de féretros y demás material funerario.

c) Traslado del cadáver o de los restos humanos, excepto los cadáveres que se encuentren a disposición judicial.

d) Servicios de tanatorio y velatorio.

- Servicios mortuorios: los servicios de cementerio e incineración"

Vinculadas con estas definiciones destacamos las de establecimientos funerarios y mortuorios, y las de inhumación y exhumación:

"Establecimientos funerarios: tienen tal consideración los depósitos de cadáveres, velatorios y tanatorios.

Establecimientos mortuorios: tienen tal consideración los cementerios y las instalaciones para la incineración de los cadáveres, restos humanos y restos cadavéricos.

Inhumación: acción y efecto de dar sepultura a un cadáver, restos humanos o restos cadavéricos.

Exhumación: Acción de extraer de su lugar de inhumación un cadáver o restos humanos o restos cadavéricos".

No considerando necesario reproducir todas y cada una de las definiciones del citado artículo 3 del Decreto 132/2014, queremos destacar que de ellas se desprende, a modo de resumen, que los servicios funerarios recogen los comprendidos desde el fallecimiento de una persona hasta la incineración o inhumación del cadáver (o, en su caso, donación a la ciencia o educación), incluyendo los relacionados con la exhumación; y que los servicios mortuorios están referidos a un momento posterior, al momento final, el de la incineración o inhumación y otros de cementerio.

Teniendo claras estas definiciones, echamos en falta la de servicios de cementerio, limitándose el Decreto 312/2014 a señalar el concepto de cementerio:

"*Cementerio: terreno delimitado que se habilita para la inhumación o incineración de cadáveres, restos cadavéricos, restos humanos o las cenizas procedentes de ellos".*

TERCERO.- Teniendo en cuenta estas definiciones, entramos en el análisis del artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012.

Con una interpretación literal se entendería que la aplicación del tipo reducido recogido en este precepto está condicionada al cumplimiento de dos requisitos:

-Uno objetivo: debe tratarse de servicios funerarios.

-Y otro subjetivo: deben ser prestados, por una empresa funeraria y por los cementerios.

Sin embargo, esta interpretación literal choca con la definición de servicios funerarios y mortuorios que recoge el artículo 3 del Decreto 312/2014, al vincular los servicios mortuorios, -no los funerarios- con los servicios de cementerio; y si bien, no define estos últimos, se entiende que son los que se realicen en este lugar, en el cementerio, aunque no se determine quién realiza estos servicios.

Para esa determinación, es necesario conocer que las competencias en materia de cementerio son propias de los municipios, tal y como dispone el artículo 25.2.k) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local:

"Artículo 25.
(...)
2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:
(...)

k) Cementerios y actividades funerarias".

Aunque la palabra "cementerio" es definida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, igual que lo hace el Decreto 132/2014, como el lugar destinado a enterrar cadáveres; en su sentido usual, también es utilizada para referirse a la unidad administrativa encargada de prestar este servicio público, bien de forma directa o mediante fórmulas de gestión indirecta. Por esta razón, entendemos que los servicios mortuorios prestados por los municipios, en sus cementerios, han de entenderse incluidos en los servicios funerarios a los que alude el art.54.2.b) de la Ley 4/2012, debiendo considerar que la referencia a "servicios funerarios" es a "actividades funerarias".

En virtud de todo lo expuesto, y haciendo una interpretación sistemática y no literal, se considera que el ámbito objetivo de aplicación del tipo reducido del 3 por ciento en el IGIC, está previsto, para las actividades funerarias realizadas por las empresas funerarias y por los cementerios, incluyendo así los servicios funerarios y mortuorios.

De esta conclusión, se desprende lo siguiente:

i) No existe ningún requisito relativo al destinatario o adquirente de los servicios funerarios prestados por una empresa funeraria, pudiendo ser el destinatario otra empresa funeraria, los familiares del difunto, una compañía de seguros, una administración pública, etc.

ii) El tipo reducido que nos ocupa en ningún caso es aplicable a las entregas o importaciones de bienes, aunque el empresario transmitente o importador tenga la consideración de empresa funeraria, o aunque el adquirente del bien sea otra empresa funeraria. Ello es así por una sencilla razón: el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012 se refiere a servicios y no a operaciones que dispongan de la consideración de entrega o importación; de este modo, y a título de ejemplo, no resulta aplicable el tipo reducido que nos ocupa a la importación y entrega de ataúdes o de urnas de ceniza, aunque el importador, transmitente o adquirente sea una empresa funeraria.

iii) La relación de actividades que tienen la consideración de funerarias, según la definición del artículo 3 del Decreto 132/2014, engloba muy probablemente todo su ámbito objetivo.

En este punto, la entidad mercantil consultante hace mención a la consulta 1700 de 11 de diciembre de 2014, que señala que el servicio funerario que se encuentra acogido al tipo reducido previsto en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, es el final, es decir el que el destinatario es la persona fallecida, fijando el siguiente criterio:

"(...) no resulta de aplicación el tipo reducido del 3 por cien previsto en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2014 a las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas por las empresas funerarias, aunque el proveedor sea otra empresa funeraria."

Esta doctrina debe ser objeto de corrección respecto a los servicios prestados por una empresa funeraria, debiéndose mantener respecto a las adquisiciones o importaciones de bienes como ya hemos indicado con anterioridad. En efecto, si el servicio prestado por una empresa funeraria tiene la condición de servicio funerario (o en su caso, mortuorio), tributará al tipo del 3 por ciento, con independencia de quién es el adquirente del servicio. Ejemplo: tributa al tipo reducido el servicio de incineración prestado por una empresa funeraria a otra empresa funeraria; otro ejemplo: el alquiler de un local por parte de una empresa funeraria con destino a su utilización como velatorio por parte de la empresa funeraria arrendataria, en ningún caso tributa al tipo reducido objeto de consulta porque no dispone de la condición de servicio funerario, el alquiler de un local.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

- El tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, resulta aplicable a las actividades funerarias realizadas por una empresa funeraria, con independencia de quién es el adquirente del servicio. En ningún caso es aplicable a las entregas o importaciones de bienes, aunque el empresario transmitente o importador tenga la consideración de empresa funeraria, o aunque el adquirente del bien sea otra empresa funeraria.

- Son actividades funerarias las descritas en el artículo 3 del Decreto 132/2014, aunque se trata de una relación no cerrada.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 9 de febrero de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN

Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García