**CONSULTA TRIBUTOS REF**
**CONSULTA Nº 1958 (12/0819)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| **CONCEPTO IMPOSITIVO**<br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 2 Ley 20/1991<br>Art. 4.1 Ley 20/1991<br>Art. 9.9º, A)-D) Ley 20/1991<br>Art. 19.1 Ley 20/1991<br>Art. 20.Uno, 1 y 2, Ley 20/1991<br>Art. 22.2.c) Ley 20/1991 |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Una persona física consulta si están sujetos al IGIC los servicios que se indican a continuación, prestados en los cementerios de su localidad por una empresa privada, en régimen de concesión administrativa:

- inhumación y exhumación de cadáveres,

- concesión de uso temporal sobre unidades de enterramiento o terrenos,

- tapada de unidad de enterramiento,

- mantenimiento anual de las unidades de enterramiento cedidas por concesión de 50 a 99 años, y

- permisos de construcción y conservación de sepulturas.

También consulta si, en su caso, cualquier ciudadano, solicitante o destinatario de tales prestaciones de servicios, estaría obligado al pago del Impuesto o si resultaría aplicable alguna exención.

Y, dado que esos servicios están sujetos a una tasa municipal, consulta asimismo si la sujeción al IGIC, de existir, daría lugar a un supuesto de doble imposición.

Finalmente, plantea una serie de cuestiones relativas a la liquidación de dicha tasa.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

Los servicios funerarios prestados por la sociedad mercantil concesionaria del servicio de cementerios municipal están sujetos y no exentos al IGIC. Dicha entidad estará obligada a repercutir el Impuesto, al tipo de gravamen reducido del 3 por ciento, en las facturas que emita a los adquirentes de tales servicios, quedando estos obligados a soportar la cuota que corresponda.

Las cuestiones relativas a la gestión de la tasa municipal que grava dichos servicios escapan a nuestro ámbito competencial.

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 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, aprobado por el Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** Una persona física consulta si están sujetos al IGIC los servicios que se indican a continuación, prestados en los cementerios de su localidad por una empresa privada, en régimen de concesión administrativa:

- inhumación y exhumación de cadáveres,

- concesión de uso temporal sobre unidades de enterramiento o terrenos,

- tapada de unidad de enterramiento,

- mantenimiento anual de las unidades de enterramiento cedidas por concesión de 50 a 99 años, y

- permisos de construcción y conservación de sepulturas.

También consulta si, en su caso, cualquier ciudadano, solicitante o destinatario de tales prestaciones de servicios, estaría obligado al pago del Impuesto o si resultaría aplicable alguna exención.

Y, dado que esos servicios están sujetos a una tasa municipal, consulta asimismo si la sujeción al IGIC, de existir, daría lugar a un supuesto de doble imposición.

Finalmente, plantea una serie de cuestiones relativas a la liquidación de dicha tasa.

**SEGUNDO.-** De los términos del escrito de consulta se infiere que el consultante entiende que las prestaciones de servicios funerarios citadas podrían estar enmarcadas en alguno de los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 9.9º.A) de la Ley 20/1991, según el cual (el subrayado es nuestro):

*"No están sujetas al Impuesto:*

*(...)*

*9.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren las letras C) y D) de este apartado, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

*B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:*

*a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.*

*b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.*

*c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.*

*d) Cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia, dependientes de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.*

*No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.*

*C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.*

*D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.*

*E) La no consideración como operaciones sujetas al Impuesto que establecen las letras C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública."*

Si bien media una contraprestación de naturaleza tributaria (tasa), los hechos expuestos por el consultante no se encuadran en la letra A) del artículo transcrito por dos razones:

- por un lado, se trata un caso de gestión indirecta de un servicio de titularidad municipal, mientras que el artículo 9.9º.A) de la Ley 20/1991 prevé las que entregas de bienes y prestaciones de servicios sean realizadas *"directamente"* por la Administración o por el ente público que corresponda, y

- por otro, evidentemente, la empresa concesionaria del servicio, ni es Administración Pública según lo dispuesto en el artículo 9.9º.A), ni forma parte del sector público, en los términos que prevé el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, de manera que no puede quedar incluida en las letras B) y C) del artículo 9.9º de la Ley 20/1991.

Por el contrario, aquéllos entran en la definición del hecho imponible del IGIC contenida en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

*"1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con*

*carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."*

Así pues, los servicios prestados por la compañía gestora del servicio municipal de cementerios que se señalan en el escrito de consulta están sujetos al IGIC, sin que exista ninguna exención aplicable a los mismos. Ahora bien, tributan a un tipo impositivo reducido, según dispone el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales:

*"2. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las prestaciones de los servicios que se indican a continuación:*

*(...)*

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

Plantea el consultante si el destinatario de tales servicios ostenta la condición de sujeto pasivo y, por tanto, de obligado al pago del Impuesto. En este punto demuestra desconocer que el IGIC es un impuesto indirecto, tal y como establece el artículo 2 de la Ley 20/1991:

*"El Impuesto General Indirecto Canario es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes."*

La naturaleza indirecta del IGIC viene dada por el hecho de que grava las adquisiciones de bienes y servicios como una manifestación secundaria o indirecta de la capacidad de pago de los consumidores, es decir, se basa exclusivamente en la realización de dichas adquisiciones, sin tener en cuenta, directamente, la capacidad personal contributiva del sujeto.

Por su carácter de indirecto, el IGIC recae sobre los consumidores, vía repercusión, a través de los proveedores de bienes y servicios, que son, como veremos a continuación, los únicos sujetos pasivos del Impuesto y los obligados, por consiguiente a su ingreso, pero no a soportarlo.

En este sentido, el artículo 19.1 de la Ley 20/1991 dispone:

*"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*

*1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto."*

Por su parte, el artículo 20.Uno, apartados 1, párrafo primero, y 2, de la Ley 20/1991, establece:

> *"Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos:*
>
> *1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. (...)*
>
> *2. La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.*
>
> *A estos efectos, la cuota repercutida se consignará separadamente de la base imponible, incluso en el caso de precios fijados administrativamente, indicando el tipo impositivo aplicado.*
>
> *Se exceptuarán de lo dispuesto en los párrafos anteriores de este número las operaciones que se determinen reglamentariamente."*

De acuerdo con ello, la entidad gestora de los cementerios (sujeto pasivo), al prestar el servicio funerario de que se trate, deberá repercutir el impuesto -mediante factura y al tipo reducido del 3 por ciento- sobre el destinatario del mismo (sea un empresario o profesional actuando como tal o un particular -"ciudadano", en los términos del escrito de consulta-), quien se verá obligado a soportar la carga impositiva sobre el precio o contraprestación del servicio. Siendo finalmente el sujeto pasivo quien ingrese el IGIC a la Hacienda Pública Canaria (a través del correspondiente modelo de autoliquidación).

La siguiente cuestión que plantea el consultante es si el hecho de que los servicios funerarios que nos ocupan estén sujetos al IGIC y a una tasa municipal puede dar lugar a un supuesto de doble imposición, conculcando, a su juicio, lo dispuesto en el artículo 6.Tres. de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, en cuya virtud:

> *"Tres. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponibles gravados por los tributos locales. (...)"*

A este respecto, debemos empezar reiterando que el IGIC es un tributo estatal (art. 2 Ley 20/1991) y no establecido por esta Comunidad Autónoma, por lo que no cabe invocar el precepto anteriormente transcrito, como pretende el consultante.

Sobre si la denominada "tasa por prestación de servicios funerarios en los cementerios municipales", regulada por una Ordenanza Fiscal del año 2006, incurre en una doble imposición con el IGIC, y sin ánimo de agotar este asunto, que podría exceder nuestro ámbito competencial, debemos acudir a la clasificación de los tributos contenida en el artículo 2.2 de

la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuyas letras a) y c) incluyen las siguientes definiciones:

> *"a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.*
>
> *(...)*
>
> *c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente."*

La tasa a la que hace referencia el consultante es exigible en base a la prestación de los servicios técnicos y administrativos necesarios para la utilización de instalaciones y bienes municipales destinados al Servicio de Cementerios Municipales o por la prestación de diversos servicios que se especifican en su Ordenanza reguladora, siendo su hecho imponible (art. 3.1 de la citada Ordenanza fiscal):

> *"a) La concesión de uso temporal sobre unidades de enterramiento o terrenos.*
>
> *b) Inhumación y exhumación de cadáveres.*
>
> *c) Tapada de unidad de enterramiento.*
>
> *d) Mantenimiento anual de las unidades de enterramiento cedidas por concesiones de 50 a 99 años.*
>
> *e) Permisos de construcción y conservación de sepulturas."*

El IGIC, por su parte, grava la capacidad económica puesta de manifiesto con la adquisición de servicios funerarios en los cementerios del correspondiente municipio.

Como puede observarse, el objeto imponible, subyacente en la definición legal del hecho imponible de cada uno de los tributos analizados, es distinto, y por ello no puede entenderse que existe una doble imposición sobre los repetidos servicios funerarios.

En este sentido, el artículo 22 de la Ley 20/1991, al regular la base imponible del IGIC en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, prevé, en su apartado 2, letra c), que se incluyan en el concepto de contraprestación (entendiendo por tal, la base imponible):

> *c) Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto General Indirecto Canario y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias.*

*Lo dispuesto en esta letra comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto especial sobre determinados medios de transporte."*

Por último, debemos señalar que este centro directivo no es competente para pronunciarse sobre las distintas cuestiones planteadas en el escrito de consulta en relación con la gestión de la citada tasa municipal.

**TERCERO.-** Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que los servicios funerarios prestados por la sociedad mercantil concesionaria del servicio de cementerios municipal están sujetos y no exentos al IGIC. Dicha entidad estará obligada a repercutir el Impuesto, al tipo de gravamen reducido del 3 por ciento, en las facturas que emita a los adquirentes de tales servicios, quedando estos obligados a soportar la cuota que corresponda.

Las cuestiones relativas a la gestión de la tasa municipal que grava dichos servicios escapan a nuestro ámbito competencial.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 12 de agosto de 2019

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS**

**Fermín Delgado García**