



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

ENTRADA CORREO

07-MARZO-2016

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF0733-15

Nº CONSULTA:

Nº REGISTRO: 02911-15

SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE

(nombre o razón social)

ASOCIACIÓN NACIONAL DE SERVICIOS FUNERARIOS
(PANASEF)

NIF: G81485716

A/A D. JUAN VICENTE SÁNCHEZ-ARAÑA GONZÁLEZ

(domicilio)

C/ Gran Vía, 6
28013 MADRID

CONCEPTO IMPOSITIVO

Tipo impositivo.

NORMATIVA

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Artículo 90 y 91

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante es una asociación de ámbito estatal de empresas dedicadas a la prestación de servicios funerarios y de cementerios, cuyas empresas asociadas desarrollan la actividad de funeraria y ofrecen a sus clientes la posibilidad de que el marco de sus servicios les entreguen, flores, ramos y coronas de flores que han adquirido a otros empresarios o han elaborado directamente.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Si las entregas de flores, ramos y coronas de flores tienen carácter complementario pero independiente de sus servicios funerarios y tipo impositivo aplicable a las mismas.



Nº REGISTRO: 02911-15

2

CONTESTACIÓN:

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.1, número 8º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre) ha establecido que desde el 1 de enero de 2015 se aplica el tipo impositivo del 10 por ciento a las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los siguientes bienes:

“8.º Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención.”

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, modificó el referido artículo 91 de la Ley 37/1992, de tal forma que no contempla la aplicación de un tipo impositivo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido a los servicios funerarios.

En efecto la anterior redacción de la Ley establecía el tipo reducido a:

“Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios y las entregas de bienes relacionadas con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios.”

La posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido del Impuesto a los servicios funerarios se encuentra establecida en el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, donde se incluyen las operaciones que pueden estar sujetas a tipos reducidos con el siguiente tenor:

“16) Prestaciones de servicios funerarios y servicios de cremación, junto con el suministro de bienes relacionados con dicha actividad.”

También debe tenerse en cuenta que el artículo 28 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, establece, dentro de los servicios regulados por las normas generales, lo siguiente en relación con la localización de los servicios funerarios:



Nº REGISTRO: 02911-15

3

“En la medida en que constituyan un único servicio, las prestaciones de servicios con motivo de la organización de un funeral estarán reguladas por los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE.”.

2.- Por otra parte, en la medida que la propia Ley 37/1992 y la Directiva comunitaria ha previsto un tipo reducido a las entregas de flores y plantas vivas, cabría preguntarse si esta circunstancia debe ser suficiente para que dichas entregas efectuadas por empresas funerarias en el marco de un servicio funerario deben tributar al tipo reducido previsto por la Ley.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de mayo de 2010, en el asunto C-94/09, la Comisión contra Francia, analizó la conformidad con el derecho comunitario de la normativa francesa que ha previsto expresamente la aplicación del tipo reducido del IVA únicamente a los servicios de traslado de cadáveres efectuados por empresas funerarias, mientras que a las demás operaciones que puedan efectuar en el marco del servicio exterior de pompas fúnebres o de otras actividades relacionadas con las mismas se aplica el tipo general del Impuesto.

La Comisión consideraba que el conjunto de prestaciones de servicios y entregas de bienes que las empresas de pompas fúnebres efectúan para las familias de los difuntos constituye, a efectos del IVA, una operación única de carácter complejo que, por tanto, debe estar sujeta a un tipo de gravamen único.

Por su parte, la República francesa considera que los Estados miembros pueden proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido dentro de las categorías de bienes y servicios a los que resulta aplicable, de conformidad con la Directiva comunitaria.

El Tribunal declara que la normativa francesa que grava con un tipo reducido de IVA al traslado de cadáveres en vehículos es conforme al derecho comunitario. Los apartados 33 y 34 de la sentencia señalan lo siguiente:

“33. De ello se desprende que, si bien dichos criterios deben aplicarse en función de cada caso, para evitar, entre otras cosas, que la articulación contractual llevada a cabo por el sujeto pasivo y el consumidor provoque la fragmentación artificial en varias operaciones fiscales de una operación que, desde el punto de vista económico, debe ser considerada única, no es menos cierto que tales criterios no pueden considerarse determinantes para el uso por los Estados miembros del margen de apreciación que les concede la Directiva 2006/112 respecto a la aplicación del tipo reducido de IVA. El uso de tal margen de apreciación requiere, en efecto, criterios generales y objetivos, como los establecidos en las sentencias Comisión/Francia y Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, antes citadas, y que se recuerdan en los apartados 26, 28 y 30 de la presente sentencia.

34. En estas circunstancias, para pronunciarse sobre la procedencia del presente recurso no es preciso examinar, como sostiene la Comisión, si los servicios prestados por las empresas de pompas fúnebres deben o no ser considerados una operación única desde el punto de vista del consumidor medio. Sí procede verificar, en cambio, si el traslado de cadáveres en vehículos, que la normativa francesa grava con un tipo reducido de IVA, constituye un aspecto concreto y específico de esa categoría de prestaciones de servicios, tal y como figura en el anexo III, punto 16, de la Directiva 2006/112, y, en su caso, examinar si la aplicación de dicho tipo de gravamen vulnera o no el principio de neutralidad fiscal.”.



Nº REGISTRO: 02911-15

4

A la luz de las consideraciones anteriores, se deduce que dentro de la posibilidad que la Directiva confiere a los Estados miembros para establecer un tipo reducido a las prestaciones de servicios funerarios y el suministro de bienes relacionados con dicha actividad, la normativa nacional puede limitar la aplicación del tipo reducido a algunas de las prestaciones de servicios o entregas de bienes efectuadas por las empresas funerarias siempre que constituya un aspecto concreto y específico de las operaciones que realizan en el ejercicio de su actividad empresarial de prestación de servicios funerarios, y siempre que esté amparado por la aplicación de un tipo reducido.

En todo caso, la aplicación del tipo reducido deberá respetar el principio de neutralidad en la aplicación del Impuesto, tal y como se señala expresamente en el apartado 30 de la referida sentencia de 6 de mayo de 2010 que dispone lo siguiente:

“No obstante, es preciso destacar que para ejercitar dicha facultad deben cumplirse dos requisitos: por una parte, desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, respetar el principio de neutralidad fiscal. Con estos requisitos se pretende conseguir que los Estados miembros utilicen sólo esta facultad en condiciones que garanticen la correcta aplicación del tipo reducido escogido y la prevención de todo tipo de fraude, evasión o abuso.”.

Por tanto, será necesario determinar en primer lugar, si las entregas de flores y coronas realizadas por la consultante constituyen un aspecto concreto y específico del servicio funerario para el que la norma haya previsto la aplicación de un tipo reducido y, en segundo lugar, que su aplicación respete el principio de neutralidad.

3.- En relación con la primera condición, es importante señalar que la normativa francesa en su Código general de las entidades territoriales, establece lo siguiente:

“El servicio exterior de pompas fúnebres constituye una misión de servicio público que comprende:

4º El suministro de fundas, ataúdes –con sus accesorios interiores y exteriores- y urnas cinerarias.

(...)

8º La dotación de personal y de objetos y la prestación de servicios necesarios para realizar funerales, inhumaciones, exhumaciones y cremaciones, con excepción de lápidas mortuarias, signos religiosos, floristería, labores de imprenta y marmolería funeraria.

(...).”.

En consecuencia, dentro del catálogo de servicios y de entregas bienes concretos que constituyen los servicios funerarios se excluyen expresamente las entregas de flores.

No obstante lo anterior, la regulación española establece que el servicio municipal de cementerio y crematorio incluye el suministro de flores y coronas.

En efecto, la Comisión de Trabajo de Salud Pública de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP, en adelante) ha elaborado sendos Reglamentos Tipos, el Reglamento Tipo de la FEMP de Régimen Interior del Cementerio Municipal, y el Reglamento Tipo de la FEMP de



Nº REGISTRO: 02911-15

5

Régimen Interior sobre la prestación del servicio municipal de crematorio, aprobados por al Comisión Ejecutiva de la FEMP el 30 de noviembre de 2010.

Estos Reglamentos Tipos desarrollan los principios de la prestación del servicio de cementerio y crematorio municipal, que disponen en sus artículos 6º.2. y 7º.3, dentro de los servicios incluidos en la gestión del servicio de Cementerio Municipal y de Crematorio Municipal, respectivamente, con carácter enunciativo y no limitativo, las siguientes operaciones:

“6º.2. Suministro de arcas y urnas; flores y coronas; ornamentos y lápidas, y cualesquiera otros elementos propios del servicio funerario.”

“7º.3. El suministro de arcas y urnas; flores y coronas; ornamentos y cualesquiera otros elementos propios del servicio funerario.”

Por tanto, las entregas de coronas, y ramos de flores y plantas vivas que realizan las entidades asociadas de la consultante forman parte de su actividad principal de pompas fúnebres y prestación de servicios funerarios, constituyendo un aspecto concreto y específico de las operaciones que realiza.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que la Ley 37/1992, como se ha señalado, ha previsto expresamente la aplicación del tipo reducido a las entregas de flores y plantas vivas, aspecto concreto y específico de las operaciones que realiza la consultante.

4.- Por lo que se refiere al segundo requisito, la aplicación del tipo reducido a la entregas de flores y plantas vivas que realice la consultante debe respetar el principio de neutralidad.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro Directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04 que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En base a lo anterior, parece que en el supuesto considerado se dan las circunstancias necesarias para determinar que la entregas de flores y coronas efectuadas por las entidades asociadas de la



Nº REGISTRO: 02911-15

6

consultante, constituye para el destinatario un fin en sí mismo y, por consiguiente, deberá tributar por el Impuesto sobre el Valor Añadido de forma independiente.

Por otra parte debe recordarse que el principio de neutralidad se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, tal y como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal.

De esta forma, la doctrina de este Centro Directivo establecida, entre otras, en la contestación de 23 de marzo de 2011, número de consulta 0616-01, sobre la aplicación del tipo reducido a estas operaciones, vigente la anterior redacción del artículo 91.Uno.2, número 10º, de la Ley 37/1992, que había previsto el tipo reducido a *“los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios y las entregas de bienes relacionadas con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios”*, determinó la aplicación del tipo reducido *“en todo caso, a las entregas de flores y de plantas vivas de carácter ornamental (coronas, etc.)”*, mientras que la tributación al tipo reducido del Impuesto en las entregas de lápidas, tumbas, columbarios y demás bienes en el ámbito funerario solo era de aplicación cuando la misma se realizase exclusivamente al destinatario del servicio funerario y no a otras personas o entidades.

En consecuencia, será de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento a las entregas de flores, ramos, plantas vivas y coronas de flores realizadas por las entidades asociadas a en la asociación consultante, en el ejercicio de su actividad de prestación de servicios funerarios.

5.- Por otra parte, en relación con la aplicación del tipo reducido del Impuesto a estas entregas de bienes, debe señalarse que el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) preceptúa que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

A este respecto, el artículo 3.1 del Código Civil prescribe que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define la palabra flor, en su primera acepción, como *“brote de muchas plantas, formado por hojas de colores, del que se formará el fruto.”*

En su segunda acepción, referido al término en Botánica, como *“brote reproductor de las plantas fanerógamas, y, por ext., de muchas otras, que consta de hojas fértiles, los carpelos y estambres, y hojas no fértiles, acompañantes, que forman el perianto.”*

El mismo Diccionario define a la denominada *“flor de mano”* como *“las que se hacen a imitación de las naturales.”*

Por tanto, a estos efectos, se considerarán flores *“los brotes reproductores de las plantas fanerógamas”*, producidos por estas últimas, es decir, las denominadas flores naturales, incluidas las flores naturales secas que hayan sido sometidas a un proceso de conservación, liofilización y lacado.



Nº REGISTRO: 02911-15

7

No tendrá a estos efectos la consideración de flor la que no sea natural, es decir, la denominada según el Diccionario como "*flor de mano*", hecha a imitación de las naturales con cualquier tipo de material (plástico, tela, papel, etc.) que, por tanto, tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Madrid, 29 de febrero de 2016
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
EL SUBDIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO



Ricardo Álvarez Arroyo