Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1884 (11/05/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 51.1 de la Ley 4/2012 Art. 54.1.a) de la Ley 4/2012 Art. 22.2.a) de la Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una sociedad mercantil dedicada a la venta y fabricación de productos y estructuras de cristal, bajo el epígrafe "246.5: manipulado de vidrio" del IAE, consulta cuál es el tipo de gravamen del IGIC aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se indican a continuación:

- herrajes, sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio (sin transformación),

- gomas de estanqueidad para vidrio (sin transformación),

- vidrios en planchas y sus manufacturas (mamparas, espejos, escaleras, puertas de cristal, vitrinas y expositores, barandillas, techos de cristal, etc.),

- manipulado de vidrio (cortes, pulidos, tallados, etc.),

- servicio de instalación, y

- servicio de transporte a domicilio.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se aplica el tipo reducido del 3 por ciento del IGIC a las operaciones siguientes:

a) entregas de gomas de estanqueidad para vidrio, sin transformación.

b) entregas de vidrios en plancha y de espejos, siempre que estos últimos no sean fabricados por encargo específico del cliente.

- Se aplica el tipo de gravamen del 7 por ciento a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) entregas de herrajes, y sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio, sin transformación.

b) entregas de mamparas, escaleras, puertas de cristal, vitrinas, y demás artículos de vidrio producidos en serie.

c) ejecuciones de obra mobiliaria que tengan por objeto la fabricación de espejos, mamparas, escaleras, etc., por encargo del cliente, y bajo especificaciones precisas de éste respecto al tamaño, diseño y demás características del producto.

d) servicios de manipulado de vidrio, tales como cortes, pulido, tallado, etc.

- Los servicios de instalación y de transporte a domicilio, en cuanto prestaciones accesorias a la entrega de los productos o artículos de que se trate o a la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria, quedarán sometidos al mismo tipo de gravamen que la operación principal.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

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 artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una sociedad mercantil dedicada a la venta y fabricación de productos y estructuras de cristal, bajo el epígrafe "246.5: manipulado de vidrio" del IAE, consulta cuál es el tipo de gravamen del IGIC aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se indican a continuación:

- herrajes, sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio (sin transformación),

- gomas de estanqueidad para vidrio (sin transformación),

- vidrios en planchas y sus manufacturas (mamparas, espejos, escaleras, puertas de cristal, vitrinas y expositores, barandillas, techos de cristal, etc.),

- manipulado de vidrio (cortes, pulidos, tallados, etc.),

- servicio de instalación, y

- servicio de transporte a domicilio.

SEGUNDO.- El artículo 51.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante Ley 4/2012), dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

a) El tipo cero, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 52 de esta ley.

b) El tipo reducido del 2,75 por ciento, aplicable a las entregas de bienes señaladas en el artículo 53 de esta ley. [el artículo 53 de la Ley 4/2012 fue suprimido por la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016]

c) El tipo reducido del 3 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 54 de esta ley.

d) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.

e) El tipo incrementado del 9,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 55 de esta ley.

f) El tipo incrementado del 13,5 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios señaladas en el artículo 56 de esta ley.

g) El tipo especial del 20 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios descritas en el artículo 57 de esta ley."

Procedemos a continuación a analizar cuál de los tipos de gravamen previstos en el anterior precepto resulta de aplicación a cada una de las operaciones enumeradas en el escrito de consulta:

a) Entregas de herrajes, sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio, sin transformación.

En lo que respecta a los herrajes y sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio, la cuestión es si estos bienes merecen la consideración de productos derivados de la industria o actividad de producción y primera transformación de metales, de modo que a la entrega de los mismos resulte de aplicación el tipo de gravamen del 3 por ciento, en los términos que prevé el el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 (el subrayado es nuestro):

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

(...)

- Producción y primera transformación de metales, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52."

No existe ni en la regulación legal ni en la reglamentaria del IGIC una definición de tales conceptos, por lo que, para decidir si un producto deriva de una determinada industria, resulta conveniente acudir a la estructura y normas explicativas de la Nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea, NACE Rev. 2. Y ello al amparo del artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone: *"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."*.

Conforme a la NACE Rev. 2 la actividad manufacturera de producción y primera transformación de metales se engloba en la **División 24: "Metalurgia; fabricación de productos de hierro, acero y ferroaleaciones"**, que comprende: *"las actividades de fundición o refinado de metales férreos y no férreos a partir del mineral, lingote o chatarra mediante técnicas electrometalúrgicas y otras técnicas metalúrgicas de tratamiento. Esta división comprende también la fabricación de aleaciones y superaleaciones metálicas introduciendo otros elementos químicos en los metales puros. El resultado de la fundición y refinado, normalmente en forma de lingotes, se utiliza en las operaciones de laminación, estirado y extrusión para fabricar chapas, flejes, barras, varillas, alambre o tubos, tuberías y*

perfiles huecos, y en forma licuada para hacer piezas fundidas y otros productos metálicos básicos.". Así pues, esta división incluye:

- la fabricación de productos básicos de hierro, acero y ferroaleaciones (24.1), a través de actividades como la reducción directa de mineral de hierro, la fabricación de lingotes de hierro en forma licuada o sólida, la transformación de lingotes de hierro en acero, la fabricación de ferroaleaciones y la fabricación de productos de acero,

- la fabricación de tubos, tuberías, perfiles huecos y sus accesorios, de acero (24.2),

- la fabricación de otros productos de primera transformación del acero (24.3), mediante el procesado en frío del acero.

- la producción de metales preciosos y de otros metales no férreos (24.4), así como

- la fundición de metales (24.5).

Como puede observarse, los productos que nos ocupan, esto es, los herrajes y sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio, no quedan comprendidos entre los derivados de las citadas actividades o industrias. Por el contrario, entran en la **División 25: "Fabricación de productos metálicos, excepto maquinaria y equipo"** de la NACE Rev. 2. Y, dentro de ella, en las clases 25.72 "Fabricación de cerraduras y herrajes" y 25.9 "Fabricación de otros productos metálicos", ambas del grupo 25.7: "Fabricación de artículos de cuchillería y cubertería, herramientas y ferretería". En consecuencia, y al no serle de aplicación el tipo de gravamen del 3 por ciento que establece el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, la entrega de los citados productos queda sometida al tipo general del 7 por ciento, al que hace referencia el artículo 51.1.d) de la misma Ley.

b) Entregas de gomas de estanqueidad para vidrio, sin transformación.

El mismo artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 dispone:

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

(...)

- Industrias de transformación del caucho y materias plásticas, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52."

En la estructura de la NACE Rev. 2 esta industria corresponde a la **División 22: "Fabricación de productos de caucho y plásticos"**, que, sin que ello signifique que todos los productos manufacturados con caucho y materias plásticas se clasifiquen en esta división, se caracteriza por las materias primas utilizadas en el proceso de fabricación.

Entendemos que las gomas de estanqueidad a las que se hace referencia en el escrito de consulta quedan comprendidas en el grupo 22.1: "Fabricación de productos de caucho", clase 22.19: "Fabricación de otros productos de caucho". Y, por consiguiente, su entrega

queda sometida al tipo del 3 por ciento del IGIC, tal y como prevé el precepto transcrito anteriormente.

c) Entregas de vidrios en plancha y de manufacturas de vidrio (mamparas, espejos, escaleras, puertas de cristal, vitrinas y expositores, barandillas, techos de cristal, etc.).

También dispone el repetido artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 que:

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

a) Los productos derivados de las industrias y actividades siguientes:

(...)

- Industrias de productos minerales no metálicos, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52."

En la clasificación de actividades de la NACE Rev. 2 está industria queda encuadrada en la **División 23: "Fabricación de otros productos minerales no metálicos"**, que comprende las actividades de fabricación relacionadas con una única sustancia de origen mineral. La división incluye la fabricación de vidrio y productos de vidrio (por ejemplo, vidrio plano, vidrio hueco, fibras, artículos de vidrio de uso técnico, etc.), productos de cerámica, losetas y productos de arcilla cocida, y cemento y yeso, desde las materias primas hasta los artículos acabados. Y se completa con las actividades de corte y acabado de la piedra y otros productos minerales.

Ciñéndonos al ámbito de la presente consulta, el grupo 23.1: "Fabricación de vidrio y productos de vidrio" comprende la fabricación, por cualquier proceso, de vidrio en todas sus formas, y de artículos de vidrio. Y abarca:

- la fabricación de vidrio plano (23.11), incluido el vidrio armado, coloreado a tintado.

- el manipulado y transformación de vidrio plano (23.12), que comprende la fabricación de vidrio plano endurecido o laminado, la fabricación de espejos de vidrio, y la fabricación de aisladores de vidrio de varias capas.

- la fabricación de vidrio hueco (23.13), que incluye la fabricación de botellas y otros recipientes, de vidrio o de cristal, y de vasos y otros artículos para el hogar, también de vidrio o de cristal. Pero no la fabricación de juguetes de vidrio.

- la fabricación de fibra de vidrio (23.14), incluida la lana de vidrio y artículos sin tejer de esta fibra. Esta clase no comprende la fabricación de tejidos a base de hilados de vidrio ni la fabricación de cable de fibra óptica para la transmisión de datos y de imágenes en directo.

- la fabricación y manipulado de otro vidrio, incluido el vidrio técnico (23.19). Esta clase comprende la fabricación de objetos de vidrio para laboratorio, higiene o farmacia, de cristales para relojes, vidrio óptico y elementos de éste no trabajados ópticamente, la fabricación de artículos de vidrio empleados en bisutería, de aisladores de vidrio y accesorios aislantes de vidrio, de ampollas y envolturas de vidrio para lámparas, la fabricación de estatuillas de vidrio, de baldosas de vidrio así como de vidrio en forma de varillas o tubos. Por

el contrario, no incluye la fabricación de elementos ópticos trabajados ópticamente ni de jeringas y otros materiales médicos de laboratorio.

Según esto, el tipo de gravamen reducido del 3 por ciento es de aplicación a las entregas de vidrios en plancha (clase 23.11), y de espejos (clase 23.12), salvo que estos últimos sean fabricados por encargo del cliente, en cuyo caso, estaríamos ante una ejecución de obra mobiliaria que, a efectos del IGIC, debe calificarse, en todo caso, como prestación de servicios, quedando sometida al tipo general del Impuesto.

Tal y como reflejó este centro directivo en consulta vinculante 1251, de 11 de febrero de 2009, en una primera aproximación se entiende por ejecución de obra: *"... aquella operación que tiende a la consecución de un resultado material previo encargo del cliente…*"

Asimismo y con mayor profundidad, en la consulta 741, de 4 de febrero de 2003, manifestó lo siguiente: "*(...) A falta de una mayor definición del concepto de ejecución de obra en el ámbito del IGIC, el artículo 1544 del Código Civil establece que "en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto" (...)*

Por su parte, dentro del concepto de prestación de servicios, el artículo 7.2 de la Ley 20/1991 establece que:

"2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6º.- Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del articulo 6º de esta Ley."

De la conjunción de ambos apartados puede establecerse que se restringe la consideración de entrega de bienes sólo a aquellas ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones en el supuesto de que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 20 por 100 de la base imponible, mientras que cualquiera que sea el objeto de la ejecución de obra diferente de la anteriormente mencionada debe considerarse como prestación de servicios, ya se trate de una ejecución de obra, con o sin aportación de materiales por parte del dueño de la obra, sobre bienes muebles o semovientes o, incluso, sobre bienes inmuebles que no sean edificaciones, tendrán la consideración de prestaciones de servicios. (...)"

Por otra parte, en consulta nº 742, de 6 de febrero de 2003, añadió: *"(...) La ejecución de obra mobiliaria se distingue de la simple entrega, porque en el primer supuesto existe un encargo concreto, con unas especificaciones precisas, del cliente al empresario sobre medidas, tamaños, diseños del producto que se demanda; mientras que la simple entrega se refiere a productos finales que la industria en cuestión produce en serie, sin mediar ninguna especificación particular del cliente…."*

La entrega de los restantes artículos mencionados en el escrito de consulta (mamparas, escaleras, puertas de cristal, vitrinas y expositores, barandillas, etc.) al no figurar en la lista de productos comprendidos en el grupo 23.1 queda sujeta al tipo del 7 por ciento. Lo mismo que la ejecución de obra mobiliaria que tuviera por objeto la producción de tales artículos.

Según hemos visto, el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 reiteradamente deja a salvo de la aplicación del tipo de gravamen del 3 por ciento lo dispuesto en la letra k) del artículo 52 de la misma Ley. Dicho precepto hace referencia a los bienes muebles corporales incluidos en las partidas arancelarias 1604 (preparaciones y conservas de pescado), 4418 (obras y piezas de carpintería para construcciones), 7308 (construcciones y sus partes, de fundición, hierro o acero), 9401 (asientos y sus partes) y 9403 (demás muebles y sus partes), que declara sometidos al tipo cero, cuando, en los dos últimos casos, los muebles sean de madera o de plástico, y, en todos los casos, siempre que las operaciones estén sujetas y no exentas del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias. Puesto que los bienes objeto de consulta no se clasifican en ninguna de las partidas expuestas, no resulta de aplicación el citado artículo 52.k).

d) Operaciones de manipulado de vidrio (cortes, pulidos, etc.).

Los servicios de manipulado de vidrio, tales como pulido, gravado, tallado, etc., al no estar sometidos específicamente a ningún otro tipo de gravamen, tributan por IGIC al tipo general del 7 por ciento, al que hace referencia el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

e) Servicios de instalación.

En este apartado, para poder determinar cuál el tipo de gravamen de aplicación, debemos primero dilucidar si nos encontramos antes dos operaciones independientes (entrega de productos y/o manufacturas de vidrio, por un lado, y prestación de servicio de instalación, por otro) o ante una operación única de entrega de bienes, donde la instalación es una prestación accesoria a la citada operación principal.

Es criterio reiterado de este centro directivo que existe una operación única cuando dos o más elementos o actos que el empresario o profesional efectúa para el destinatario se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarlas a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

El supuesto que nos ocupa constituye una operación compleja, compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados de tal manera que no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, los productos o manufacturas de vidrio y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación. Ello implica que la instalación no se configura como una operación independiente, sino como una prestación accesoria a la entrega de bienes.

Las prestaciones accesorias siguen el mismo régimen tributario que la operación principal, en este sentido el artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible, dispone en la letra a) de su número 2 lo siguiente:

"*2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:*

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma. (...)"

La base imponible de la entrega de bienes comprenderá, por tanto, el importe de la instalación; tributando la operación al tipo impositivo que corresponda en función de la naturaleza de los productos o artículos objeto de entrega, según hemos comentado.

En el caso de que nos encontremos ante una prestación de servicio de ejecución de obra, por iguales razones, los servicios de instalación son accesorios a la misma, incorporándose el coste del servicio de instalación a la base imponible de la operación principal (prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria).

f) Servicio de transporte a domicilio.

Por las mismas razones expuestas, el servicio de transporte a domicilio tendrá el carácter de prestación accesoria a la entrega de los bienes de que se trate o ejecución de obra mobiliaria, siéndole de aplicación el mismo tipo de gravamen que recaiga sobre la operación principal.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que:

- Se aplica el tipo reducido del 3 por ciento del IGIC a las operaciones siguientes:

a) entregas de gomas de estanqueidad para vidrio, sin transformación.

b) entregas de vidrios en plancha y de espejos, siempre que estos últimos no sean fabricados por encargo específico del cliente.

- Se aplica el tipo de gravamen del 7 por ciento a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se indican a continuación:

a) entregas de herrajes, y sistemas y accesorios metálicos para la colocación de vidrio, sin transformación.

b) entregas de mamparas, escaleras, puertas de cristal, vitrinas, y demás artículos de vidrio producidos en serie.

c) ejecuciones de obra mobiliaria que tengan por objeto la fabricación de espejos, mamparas, escaleras, etc., por encargo del cliente, y bajo especificaciones precisas de éste respecto al tamaño, diseño y demás características del producto.

d) servicios de manipulado de vidrio, tales como cortes, pulido, tallado, etc.

- Los servicios de instalación y de transporte a domicilio, en cuanto prestaciones accesorias a la entrega de los productos o artículos de que se trate o a la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria, quedarán sometidos al mismo tipo de gravamen que la operación principal.

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, 11 de mayo de 2018

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González