Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA Nº 1712 (12/03/15)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Productoras cinematográficas encargan a la entidad mercantil consultante la elaboración de los distintos elementos corpóreos que componen una determinada escenografía. La elaboración se realiza en los talleres de la entidad mercantil consultante sitos en Canarias, con maquinaria de su propiedad y con materias primas previamente adquiridas por la misma.

Se consulta sobre la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio de la operación descrita, así como la tributación en el IGIC cuando la productora cinematográfica no se encuentra establecida en Canarias.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La elaboración, previo encargo de productoras cinematográficas, de los distintos elementos corpóreos que integran una determinada escenografía tiene la consideración en el IGIC de prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria.

- Se encuentra no sujeta al IGIC la citada prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria cuando el destino sea la sede, establecimiento permanente o residencia habitual fuera de Canarias de la productora cinematográfica.

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), 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 adelante, Ley 20/1991), esta en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Productoras cinematográficas encargan a la entidad mercantil consultante la elaboración de los distintos elementos corpóreos que componen una determinada escenografía. La elaboración se realiza en los talleres de la entidad mercantil consultante sitos en Canarias, con maquinaria de su propiedad y con materias primas previamente adquiridas por la misma.

Se consulta sobre la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio de la operación descrita, así como la tributación en el IGIC cuando la productora cinematográfica no se encuentra establecida en Canarias.

SEGUNDO.- Puesto que la consulta se refiere a los criterios de localización del hecho imponible, se solicitó el informe previo, contemplado en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del centro directivo citado señala:

> *"Los conceptos de entregas de bienes y prestaciones de servicios se definen por la Ley 37/1992,. de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) en sus artículos 8 y 11, respectivamente. El primero señala que:*
>
> *"Uno. Se considerá entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.*
>
> *A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.*
>
> *Dos. También se considerarán entregas de bienes:*
>
> *1º. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que*

ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible.

(...)".

Mientras que el segundo dispone, también con un sentido negativo, que:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)".

6º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley.

(...)

El concepto de ejecución de obra en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha sido aclarado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 14 de mayo de 1985, Van Dijk Boekhius, Asunto 139/84. En esta sentencia se define la ejecución de obra como la obtención por parte de un empresario de un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le ha confiado, entendiéndose que se obtiene un "bien nuevo" cuando los trabajos efectuados por el empresario den lugar a un bien cuya función sea diferente de la de los materiales suministrados por el cliente.

Así, la realización de una operación que conforme a la definición anterior pueda calificarse como ejecución de obra nos llevará a calificar dicha operación como prestación de servicios salvo que sea de aplicación lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley del impuesto respecto de las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción y rehabilitación de edificaciones en la medida en que los materiales aportados por el empresario exceda, en coste, del 40 por ciento de la base imponible.

No obstante lo anterior, debe recordarse aquí que el Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre (BOE de 30 de diciembre) modificó el artículo 8, apartado dos, número 1º de la Ley 37/1992 suprimiendo la referencia a las ejecuciones de obra mobiliarias que se consideran entregas de bienes.

Ello determina que, este centro directivo haya adoptado el criterio (véase, por todas, la contestación dada a la consulta de referencia V11582-10 de 12 de julio del mismo año) según el cual, de acuerdo con una interpretación lógica y sistemática de dicha Ley, puede aceptarse la existencia de determinados supuestos de ejecución de obra

mobiliaria que sí pueden considerarse entregas de bienes. Estos supuestos se producirían cuando el empresario aporte todos los materiales o bien cuando los aportados por el cliente sean insignificantes o representen una parte pequeña del producto final. En estos supuestos se produciría, por tanto, una entrega de bienes. En el caso contrario, es decir, si es el cliente quien aporta todos los materiales o los aportados por el empresario son insignificantes o representan una parte pequeña del producto final, entonces se tratará de una prestación de servicios.

Por tanto, si la entidad que construye la escenografía para las empresas productoras adquiere todos los materiales necesarios para llevar a cabo el encargo, sin aportación de material alguna por parte del cliente o con una aportación que fuera insignificante, y posteriormente hace entrega del resultado, esta operación debe calificarse como entrega de bienes.

En cualquier caso, la denominación del epígrafe en el que la entidad conste dada de alta a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas no es fundamento en equívoco que deba seguirse como criterio para calificar todas las operaciones efectuadas bajo este epígrafe como entregas de bienes o como prestaciones de servicios a efectos del impuesto sobre el valor añadido.

Así, calificada dicha operación como entrega de bienes, deben seguirse, para su localización, las reglas propias de las operaciones de dicha naturaleza que, en el caso del impuesto sobre el valor añadido, se recogen en el artículo 68 de la Ley del impuesto."

Debe señalarse que la el informe previo previsto en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991 tiene carácter preceptivo y no vinculante, por lo que este centro directivo puede separarse del criterio contenido en el mismo.

TERCERO.- Para la resolución de la presente consulta es esencial determinar si nos encontramos o no ante una ejecución de obra.

No existe en la regulación del IGIC un concepto de ejecución de obra, por lo que su determinación habrá que establecerla atendiendo a lo establecido en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que dispone que "*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil".*

El citado artículo del Código Civil dispone 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 aquellas*."

En relación con lo anterior, hay que considerar que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes responda, jurídicamente, al concepto de arrendamiento de obra regulada en el Derecho Civil.

Si bien la delimitación del concepto de ejecución de obra respecto de otras figuras de contratos, como es el de arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que la regulación de dicha figura se encuentra contenida en el Código Civil.

A estos efectos, el artículo 1544 del Código Civil dispone 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 tanto, atendiendo a dicha definición, lo propio del arrendamiento de obra es la obligación de ejecutar o realizar una obra, es decir, obtener un resultado, pudiendo acordarse que el ejecutante ponga solamente su trabajo o que también aporte los materiales correspondientes (artículo 1588 Código Civil). Por otro lado, en el arrendamiento de servicios lo fundamental es la prestación del servicio concreto, con independencia del resultado final.

Resulta de interés el informe, de fecha 25 de mayo de 2010, de la Abogacía del Estado de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, del Ministerio de Economía y Hacienda, solicitado por la Dirección General de Tributos estatal, que en relación con la distinción entre los conceptos de arrendamiento de obra y de servicios señala lo siguiente:

"*La distinción entre el arrendamiento de servicios, locatio conductio operarum, y el arrendamiento de obra, locatio conductio operis, ex artículo 1544 del Código Civil, como señala el Tribunal Supremo "(...) radica en el objeto inmediato de la obligación del arrendador, de manera que si este se obliga a la prestación de servicios o de trabajo o de una actividad en sí misma, no del resultado que aquella prestación produce, el arrendamiento es de servicios y, en cambio si se obliga a la prestación del resultado, sin consideración al trabajo que lo crea, el arrendamiento es de obra sin que para suponer la existencia de un contrato de ésta última especie sea suficiente que la actividad se prometa en dirección a un resultado determinado (...) (STS de 10 de septiembre de 1975, y en el mismo sentido SSTS de 4 de febrero de 1950, 19 de junio de 1982, 29 de octubre de 1983, 30 de mayo de 1987 y 25 de marzo de 1988 entre otras muchas).*

A diferencia del arrendamiento de obra cuya prestación es un resultado futuro, el arrendamiento de servicios exige que la prestación sea continuada y periódica en el tiempo, es decir de tracto sucesivo.

El negocio de tracto sucesivo exige una duración sostenida en el tiempo, por cuanto las partes sólo alcanzan a satisfacer la necesidad objeto de aquel si la relación se

dilata o sostiene en el tiempo; de modo que la continuidad y la periodicidad de la solutio es una condición esencial de este tipo de negocios, siendo la duración un elemento causal.".

De todo lo anterior cabe colegir que, la ejecución de obra persigue un resultado futuro sin tomar en consideración el trabajo que lo crea, en tanto que el arrendamiento de servicios se instrumenta de forma continuada en el tiempo, atendiendo a la prestación en sí misma y no a la obtención del resultado que la prestación produce, siendo la continuidad y periodicidad las notas esenciales de ese tipo de operaciones.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante la elaboración de un conjunto de bienes previo encargo (distintos elementos corpóreos que integran una específica escenografía) y que se fabrican bajo las determinaciones de las productoras cinematográficas destinatarias. Teniendo en cuenta lo expuesto, parece claro que nos encontramos ante una ejecución de obra de naturaleza mobiliaria.

Ahora la cuestión a determinar es si una ejecución de obra mobiliaria tiene la calificación de entrega de bien o de prestación de servicio, y para ello resulta esencial efectuar un repaso histórico en la regulación del tratamiento en el IGIC de las ejecuciones de obra.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, recibió una nueva redacción por el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (en adelante, Ley 53/2002):

> "*2. En particular se consideran entregas de bienes: (...)*
>
> *4º Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando 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."*

El artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 no fue objeto de modificación disponiendo de la siguiente redacción:

> *"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 4.º del número 2 del artículo 6.º de esta Ley."*

La Exposición de Motivos de la Ley 53/2002, en relación con la modificación del artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, señala (el subrayado es nuestro):

"*Respecto al Impuesto General Indirecto Canario, algunas de las modificaciones se derivan, al igual que en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la adaptación del derecho interno a las Directivas Comunitarias sobre comercio electrónico y sobre facturación. Otras, en cambio, son mejoras técnicas que afectan a diversos aspectos del impuesto. Así, se restringe el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliarias que tienen por objeto la construcción de una edificación, salvo los supuestos en que la propia ley diga lo contrario. (...)*"

Esta matización de la Exposición de Motivos es importante, ya que el texto del artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 -hasta el día 31 de diciembre de 2002- era el siguiente:

"2. *En particular se consideran entregas de bienes:*

(...)

"Las ejecuciones de obra en la que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, las ejecuciones de obra que tengan por objeto bienes muebles corporales construidos o ensamblados por el empresario previo encargo del dueño de la obra se considerarán, en todo caso, como entregas de bienes."

De lo dicho se sigue que la tributación en el IGIC de las ejecuciones de obras ha pasado, desde su entrada en vigor, por dos etapas, a saber:

- Hasta el día 31 de diciembre de 2002.

El artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 contempla las ejecuciones de obra como prestaciones de servicios con un carácter residual. Derivado de ello, todas las ejecuciones de obra que conforme a lo establecido en el artículo 6.2.4º no tuvieran la consideración de entrega de bienes, se conceptuaban como prestaciones de servicios.

La cuestión, por lo tanto, en este primera etapa, quedaba centrada en la determinación de cuáles eran las ejecuciones de obra que se consideraban entregas de bienes, ya que el resto constituían prestaciones de servicios.

Como es sabido, en esta etapa inicial, igual que hoy en día, el artículo 6.1 de la Ley 20/1991 define las entregas de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. Junto a este concepto general, el número 2 de este artículo 6 establece una relación de supuestos específicos de operaciones que, a efectos del IGIC, tienen también la consideración de entregas de bienes los cuales tributan en el Impuesto por este concepto. Como ha indicado la doctrina, la finalidad de este número 2 no es otro que considerar que son entregas de bienes determinadas operaciones en las que puede ser dudoso su encaje en la

definición general del artículo 6.1, pero que tienen un efecto económico similar al establecido en dicho concepto. En este sentido, debe destacarse que la relación de supuestos del número 2 del artículo 6 de la Ley 20/1991 tiene un carácter de *numerus clausus*, de forma que únicamente tienen esta consideración de entregas de bienes las operaciones contempladas en dicho precepto. De lo contrario, la operación habrá de calificarla, a efectos del IGIC, de prestación de servicio por el carácter residual general de estas prestaciones conforme al artículo 7.1 de la Ley 20/1991 que presenta la siguiente dicción:

> *"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes."*

Por ello, en esta primera etapa, las ejecuciones de obra que tuvieran como resultado un bien inmueble se calificaban como entregas de bienes si el coste de los materiales aportados por el empresario excedía del 20 por 100 de la base imponible. Si no era así, la ejecución de obra inmobiliaria tenía la consideración de prestación de servicios. En cambio, las ejecuciones de obra de carácter mobiliario se consideraban, en todo caso, entregas de bienes con independencia del valor de los materiales aportados por el empresario ejecutor o el destinatario de la ejecución de obra.

- Desde el día 1 de enero de 2003.

A diferencia de la etapa anterior, el concepto de entrega de bienes en las ejecuciones de obras se restringe, como destaca la Exposición de Motivos de la Ley 53/2002, a las ejecuciones de obras inmobiliarias que tengan por objeto la construcción de una edificación, excepto en los supuestos en que la propia ley establece lo contrario.

Téngase en cuenta, como ya se ha indicado, que la propia Exposición de Motivos de la Ley 53/2002 precisa que la modificación del artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 tiene como objeto restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obras inmobiliarias, por lo que, *a sensu contrario*, hay que entender que las ejecuciones de obras que tengan como resultado un bien mueble en ningún caso puede tener la consideración de entrega de bienes. Por ello, las ejecuciones de obras mobiliarias desde el día 1 de enero de 2003 constituyen en todos los casos prestaciones de servicio con independencia del valor de los materiales aportados por el empresario ejecutor de la obra o por el destinatario de la ejecución de obra.

En este sentido, se ha pronunciado la Dirección General de Tributos del Gobierno de Canarias con anterioridad. De esta forma, en la consulta 741, de 4 de febrero de 2003 se señala:

"(...) 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 ello, las operaciones de fabricación, montaje e instalación de cocinas, armarios empotrados y puertas de madera, previo encargo del cliente, al tratarse de ejecuciones de obra que no tienen por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, cualesquiera que sea el importe que suponga el coste de los materiales sobre la base imponible de la operación, tendrán la consideración de prestación de servicios. (...)"

- Desde el 14 de abril de 2010.

El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 recibe una nueva redacción por el artículo 3.Uno del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo. La nueva redacción, que es la vigente, es la siguiente:

"2. En particular se consideran entregas de bienes: (...)

4º.- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el

empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 33 por ciento de la base imponible."

El artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991 continuó invariable.

La nueva redacción del artículo 6.2.4º no supuso modificación respecto a lo que aquí interesa: la consideración, en todo caso, de las ejecuciones de obras mobiliarias como prestaciones de servicios.

Esta aseveración también es confirmada por el propio legislador en preceptos distintos de los citados artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, a saber:

Primero.- El artículo 59.Cinco.3, 4 y 5 de la Ley 4/2012 dispone (el subrayado es nuestro):

"Cinco.- (...)

3. Tributará al tipo reducido del 3 por ciento la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un vehículo cuya entrega se encuentre sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

4. Tributará al tipo general del 7 por ciento la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un vehículo cuya entrega se encuentre sujeta al tipo general del 7 por ciento.

5. Tributará al tipo incrementado del 13,5 por ciento la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que tenga por objeto la producción de un vehículo accionado a motor cuya entrega se encuentre sujeta al tipo incrementado del 13,5 por ciento."

Mención expresa de considerar a las ejecuciones de obra mobiliarias como prestaciones de servicios también se encuentra en los artículos 54.2.b), 60.Cuatro. 3 y 4 y 61.Tres. 2, todos de la Ley 4/2012.

Segundo.- La redacción del artículo 67.2 de la Ley 20/1991, regulador de los conceptos de entrega de bienes, empresario, producción empresarial de bienes e importación a efectos del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), llevada a cabo por la Disposición adicional duodécima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, que entró en vigor el día 1 de enero de 2003, de acuerdo con su Disposición final segunda, se justificó por la consideración en todo caso de las ejecuciones de obras mobiliarias como prestaciones de servicios a efectos del IGIC

Hasta el día 31 de diciembre del 2002, a los efectos del AIEM, se entiende por entregas de bienes:

> *"La transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Se consideran bienes muebles corporales el gas, la electricidad, el calor y las demás formas de energía."*

Desde el día 1 de enero de 2003 el citado artículo 67.2 dispone (el subrayado es nuestro):

> *"2. A los efectos del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en Canarias se entiende lo siguiente:*
>
> *1º Entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes muebles corporales. Se consideran bienes muebles corporales el gas, la electricidad, el calor y las demás formas de energía. No tienen la condición de entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de bienes muebles."*

Es necesario añadir que esta modificación operada en el concepto de entrega de bienes en el AIEM con efectos desde el 1 de enero de 2003, tiene como objeto eliminar o "expulsar" del concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obras mobiliarias, siguiendo la misma pauta que en el IGIC. Pues lo mismo que la importación de un bien debe tener y tiene la misma consideración en el IGIC que en el AIEM, igual debe ocurrir con un ejecución de obra mobiliaria. Por eso el legislador estableció esta modificación el AIEM, ya que no tenía ningún sentido que hasta el día 31 de diciembre de 2002 estas operaciones tuvieran la consideración, en todo caso, de entrega de bienes en el IGIC y del AIEM, y luego, el día 1 de enero de 2003 pasara a tributar el mismo hecho como prestación de servicio en el IGIC y como entrega de bienes en el AIEM, lo cual hubiese planteado muchos problemas de justicia en la aplicación del IGIC, dado que, como disponía expresamente el Anexo VI de la Ley 20/1991, determinados tipos del IGIC están condicionados a su tributación en el AIEM:

> ***"ANEXO VI***
>
> *Se aplicarán los siguientes tipos impositivos del Impuesto General Indirecto Canario cuando las operaciones a las que se refieren los distintos apartados estén sujetas y no exentas del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías:*

1. Tipo cero del Impuesto General Indirecto Canario en la importación y entrega de los bienes muebles corporales incluidos en las partidas arancelarias 1604, 4418, 6802, 7308, 9401 y 9403, cuando, en los dos últimos casos, los muebles sean de madera o de plástico.

2. Tipo reducido del dos por ciento del Impuesto General Indirecto Canario en la importación y entrega de muebles de metal incluidos en las partidas arancelarias 9401 y 9403 (excepto la 9403209900)."

Para conseguir este efecto en los dos impuestos, las modificaciones de los artículos 6.2.4º y 67.2 de la Ley 20/1991, aunque efectuadas en diferentes leyes, una en la citada Ley 53/2002 y otra en la 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, entraron en vigor el mismo día 1 de enero de 2003, consiguiendo así que los dos tributos gravasen –de una manera armónica- por el mismo concepto la misma operación de ejecución de obra mobiliaria

La justificación de la modificación del artículo 67.2 de la Ley 20/1991 aparece claramente expuesta en la fundamentación de la enmienda 480 del Proyecto de la que ha sido la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, cuando señala que la enmienda tiene por objeto "*la armonización entre los conceptos de entregas de bienes en los ámbitos del IGIC y del AIEM*" (Diario de Sesiones del Senado nº 116 de 11 de diciembre, página 7120).

Igual fundamentación recoge el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 17 de diciembre de 2002 Serie A: PROYECTOS DE LEY Núm. 113-11, al publicar el mensaje motivado del Senado al Congreso de los Diputados de las enmiendas aceptadas por el Senado al proyecto de ley de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, cuando indica que la introducción de la disposición adicional duodécima, que regula la modificación del artículo 67.2 de la Ley 20/1991, "*tiene por objeto la armonización entre los conceptos del IGIC y del AIEM.*"

Parece, por tanto, claro que las ejecuciones de obra mobiliarias han de calificarse de la misma forma en el IGIC y en el AIEM. Y que su calificación como entregas de bienes en este último impuesto, y no en el IGIC, o viceversa, hubiera introducido graves distorsiones en los dos impuestos, los cuales, como se ha explicado, se encuentran íntimamente relacionados. Baste recordar, como se ha dicho, que el derogado Anexo VI de la Ley 20/1991 establecía una reducción de los tipos del IGIC a las entregas de bienes que estén simultáneamente sujetas y no exentas al AIEM (actualmente recogido en los artículos 52.k) y 54.1.i) de la Ley 4/2012). Por ello, en el caso que nos ocupa y dado el carácter residual del concepto de prestación de servicios en el IGIC, no cabe otra solución –en una interpretación sistemática de la Ley 20/1991- que considerar como prestación de servicio a las ejecuciones de obra mobiliarias. De esta forma, en la consulta 1652 de 28/03/2014 se sentó la siguiente doctrina:

"*Una ejecución de obra mobiliaria tendrá la consideración, en todo caso, de prestación de servicios a los efectos del IGIC, con independencia del coste de los materiales aportados por el empresario que ejecuta la obra*."

Esta postura doctrinal ha sido ratificada por los Tribunales de Justicia. De esta forma, el Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en su sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo de Las Palmas de fecha 17 de octubre de 2011, estimó el recurso interpuesto por la Comunidad Autónoma de Canarias y se determinó que tenía la consideración de prestación de servicio la ejecución de obra consistente en la fabricación de muebles de madera con aportación de las materias primas y materiales necesarios. En esta sentencia se expresa:

"(...) Por tanto, sin necesidad de acudir a otros criterios interpretativos, es evidente que la interpretación auténtica del legislador sobre el concepto de entrega de bienes, a los efectos del impuesto, excluye aquellas ejecuciones de obras que no cumplan los requisitos del apartado 4 del núm. 2 del artículo 6 de la Ley, referido a ejecuciones de obras en relación a la construcción o rehabilitación de una edificación, cuando 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.

Ello solo puede significar que, conforme al artículo 7.2.6º, las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4 del núm. 2 del art. 6 de esta Ley, se consideran prestaciones de servicios, y, por ello, la actividad de fabricación de muebles de madera con aportación de los materiales, por encargo de los clientes, es una verdadera prestación de servicios a los efectos tributarios..

Pero es que, además, la utilización del método histórico en el proceso interpretativo del alcance de la norma nos lleva a la misma conclusión pues la inclusión del artículo 6.2.4° por la reforma legislativa deja claro el propósito del legislador de delimitar un único supuesto de ejecución de obra como entrega de bienes, que no es otro que el recogido en dicho apartado.

Y a igual conclusión se llega a la vista de la Exposición de Motivos de la reforma legal, donde el legislador explica su alcance en este particular y señala que "Respecto al Impuesto General Indirecto Canario, alguna de las modificaciones se derivan, al igual que en el Impuesto sobre el Valor Añadido, de la adaptación del derecho interno a las Directivas Comunitarias sobre comercio electrónico y sobre facturación. Otras, en cambio, son mejoras técnicas que afectan a diversos aspectos del impuesto. Así, se restringe el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obras inmobiliarias que tienen por objeto la construcción de una edificación, salvo los supuestos en que la propia ley diga lo contrario (...)".

Pocos casos de Exposición de Motivos o Preámbulo son tan claros en cuanto a la explicación del objetivo del legislador y alcance pretendido con la reforma, de restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obras inmobiliarias que tengan por objeto la construcción de una edificación, salvo los supuestos en la propia ley diga lo contrario.

Desde el punto de vista lógico, es clara también la apuesta por considerar prestación de servicio lo que es un contrato que civilmente constituye un arrendamiento de obra, en cuanto se compromete el resultado y se fabrica el mueble por encargo del cliente, en el que la entrega es la obligación principal del arrendatario, pero con el matiz de que el elemento característico es la consideración de dicha entrega como culminación, es decir, resultado, de la prestación de un servicio o ejecución de un encargo, con clara separación del contrato de compraventa o de otros traslativo del dominio. (...)"

Por otra parte, el Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014 resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, ratificó la postura de considerar que toda ejecución de obra de carácter mobiliario tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del IGIC. De esta forma en el penúltimo párrafo del FJ Segundo señala (el subrayado es nuestro):

"*Al no entenderlo así la Sala de instancia y considerar que para la calificación de una ejecución de obra como entrega de bienes basta con que el empresario que ejecuta la obra aporte materiales cuyo coste exceda del 20 por 100 de la base imponible, sienta una conclusión interpretativa equivocada que desconoce el teno*r *literal y se separa de la voluntad expresa del legislador del año 2002, cuyo designio fue restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria cuyo objeto fuese la construcción de una edificación. <u>Por ello, el nuevo artículo 6.2.4º niega la condición de entrega de bienes a las ejecuciones de obra mobiliaria y a las inmobiliarias que no consistan en la construcción o rehabilitación de una edificación.</u>"*

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

"*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio), en la redacción que le dio el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para que una ejecución de obra tenga la condición de entrega de bienes a efectos del impuesto general indirecto canario (IGIC) ha de reunir dos requisitos: (i) que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda el 20 por 100 de la base imponible.*"

Debe advertirse que actualmente, conforme a la redacción del artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dada por el apartado uno del artículo segundo de 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, el porcentaje es del 40 por ciento.

Como conclusión a lo expuesto anteriormente, la operación objeto de consulta es una ejecución de obra mobiliaria que tiene la consideración de prestación de servicio.

CUARTO.- Lo siguiente que debe analizarse es la localización de la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria cuando el destinatario es un empresario (productora cinematográfica).

A esta operación le resulta de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios recogida en el artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, que dispone:

> *"Uno. Reglas generales.*
> *Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:*
> *1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."*

Conforme a todo ello, la prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria que nos ocupa se encuentra no sujeta al IGIC, al ser su destino la sede, establecimiento permanente o residencia habitual fuera de Canarias de un empresario.

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

- La elaboración, previo encargo de productoras cinematográficas, de los distintos elementos corpóreos que integran una determinada escenografía tiene la consideración en el IGIC de prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria.

- Se encuentra no sujeta al IGIC la citada prestación de servicio de ejecución de obra mobiliaria cuando el destino sea la sede, establecimiento permanente o residencia habitual fuera de Canarias de la productora cinematográfica.

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, 12 de marzo de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Jesús Velayos Morales