Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea
Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2213 (15/04/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE **NIF**	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 22.2.a) Ley 20/1991 Art. 54.1.a) Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante manifiesta que realiza las siguientes actividades:

- Fabricación, montaje e instalación de muebles de madera a medida.

- Distribución e instalación de mobiliario metálico sin transformación para uso como estanterías en supermercados, tiendas, etc.

- Distribución e instalación de techos tensados.

- Distribución al por mayor de elementos accesorios a los muebles.

Con respecto a la actividad de fabricación, montaje e instalación de muebles de madera a medida, señala que adquiere tableros de madera y demás herrajes o componentes integrados en el propio mueble para realizar un proceso de fabricación, montaje e instalación de muebles. Expone que este proceso no sigue un modelo de producción en serie, sino que se lleva a cabo de acuerdo con las instrucciones específicas de cada cliente para su posterior montaje e instalación.

Consulta si la actividad de fabricación y montaje de los muebles se debe clasificar en la división 31 del NACE Rev.2 y, por ende, está sujeta al tipo impositivo del 3% -separando la instalación, que iría sujeta al 7% por ser una prestación de servicios-.

Con respecto a la actividad de distribución e instalación de mobiliario metálico, la actividad consiste en adquirir mobiliario metálico y sus componentes a un tercero, para posteriormente instalarlas como mobiliario metálico en supermercados, tiendas y locales; sin llevar a cabo ninguna actividad de fabricación o transformación del producto.

Consulta si esta actividad se debe clasificar en la división 31 de la NACE Rev 2 y, por tanto, se debe separar la distribución de las planchas de metal, sujeta a un tipo impositivo del 3%, de la instalación de estas, sujeta a un tipo impositivo del 7% al considerarse una prestación de servicios.

Con respecto a la actividad de distribución e instalación de techos tensados, se consulta si los techos tensados tienen la consideración de mueble y clasificarla en la división 31 de la NACE Rev 2.

Con respecto a la actividad de distribución al por mayor de elementos accesorios a los muebles, se consulta el tipo impositivo aplicable a la entrega de herrajes para mobiliario (bisagras y cerraduras), así como sus partes (cremalleras y estantes). También suministra accesorios y complementos para equipamiento comercial (maniquíes, bustos, percheros, vitrinas, expositores, portaprecios, perchas, bolsas y envases).

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La mención que se realiza el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 a la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev 2), se circunscribe a determinar que los bienes que se incluyen en las divisiones, grupos o clases de la NACE Rev.2 que se mencionan expresamente en el citado artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, su entrega está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento, con independencia de que la entrega se realice en el marco de un proceso de fabricación porque el empresario es el propio productor del bien vendido, o que se realice en el ámbito de la actividad comercial del empresario transmitente porque éste lo adquirió previamente.

- La operación desarrollada por la entidad consultante de fabricación de muebles bajo encargo del cliente que le expresa la forma, medidas y demás variables del mueble que desea, se configura como una operación única de ejecución de obra que dispone de la consideración, en todo caso, de prestación de servicios sujeta y no exenta al IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento. La instalación de los muebles es accesoria a la prestación de servicios de ejecución de obra, siguiendo su mismo régimen de tributación e integrando la base imponible de la ejecución de obras.

- La operación de mera distribución de mobiliario metálico y sus componentes con instalación, se configura como una operación única de entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, donde la instalación es accesoria a la operación principal de venta de mobiliario metálico y sus componentes, siguiendo su mismo régimen de tributación e integrando la base imponible de la operación principal. El tipo impositivo aplicable es el reducido del 3 por ciento.

No obstante lo anterior, si la venta e instalación de bienes muebles van precedidas, de un diseño personalizado para cada cliente, a la vista de catálogos de bienes fabricados por otros y espacios disponibles de cada inmueble, un asesoramiento profesional integral tendente a aunar los gustos y preferencias del cliente con la funcionalidad perseguida, una medición especializada por personal cualificado, y una instalación final por este mismo personal, o personal subcontratado, que, en muchos casos, requiere efectuar ciertos ajustes con herramientas o habilidades especiales, para adaptar el mobiliario y conseguir su integración en el conjunto diseñado, no encontraríamos nuevamente ante una ejecución de obra sujeta al tipo del 7 por ciento.

- La distribución e instalación de techos tensados se configura como una operación única calificada de ejecución de obras que tiene la consideración de prestación de servicios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.6º) de la Ley 20/1991 y está sujeta al tipo del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

- Tributan al tipo general del 7 por ciento las entregas de bisagras y cerraduras metálicas, las cremalleras, los maniquíes y bustos, las perchas de plástico o metálicas y

las bolsas y envases de plástico y portaprecios.

- Tributan al tipo reducido del 3 por ciento las entregas de vitrinas y expositores, las perchas de madera, los percheros, sean de madera, plástico o metálico, y las bolsas o envases de papel o cartón.

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

PRIMERO.- La entidad consultante manifiesta que realiza las siguientes actividades:

- Fabricación, montaje e instalación de muebles de madera a medida.

- Distribución e instalación de mobiliario metálico sin transformación para uso como estanterías en supermercados, tiendas, etc.

- Distribución e instalación de techos tensados.

- Distribución al por mayor de elementos accesorios a los muebles.

Con respecto a la actividad de fabricación, montaje e instalación de muebles de madera a medida, señala que adquiere tableros de madera y demás herrajes o componentes integrados en el propio mueble para realizar un proceso de fabricación, montaje e instalación de muebles. Expone que este proceso no sigue un modelo de producción en serie, sino que se lleva a cabo de acuerdo con las instrucciones específicas de cada cliente para su posterior montaje e instalación.

Consulta si la actividad de fabricación y montaje de los muebles se debe clasificar en la división 31 del NACE Rev.2 y, por ende, está sujeta al tipo impositivo del 3% -separando la instalación, que iría sujeta al 7% por ser una prestación de servicios-.

Con respecto a la actividad de distribución e instalación de mobiliario metálico, la actividad consiste en adquirir mobiliario metálico y sus componentes a un tercero, para posteriormente instalarlas como mobiliario metálico en supermercados, tiendas y locales; sin llevar a cabo ninguna actividad de fabricación o transformación del producto.

Consulta si esta actividad se debe clasificar en la división 31 de la NACE Rev 2 y, por tanto, se debe separar la distribución de las planchas de metal, sujeta a un tipo impositivo del 3%, de la instalación de estas, sujeta a un tipo impositivo del 7% al considerarse una prestación de servicios.

Con respecto a la actividad de distribución e instalación de techos tensados, se consulta si los techos tensados tienen la consideración de mueble y clasificarla en la división 31 de la NACE Rev 2.

Con respecto a la actividad de distribución al por mayor de elementos accesorios a los muebles, se consulta el tipo impositivo aplicable a la entrega de herrajes para mobiliario (bisagras y cerraduras), así como sus partes (cremalleras y estantes). También suministra accesorios y complementos para equipamiento comercial (maniquíes, bustos, percheros, vitrinas, expositores, portaprecios, perchas, bolsas y envases).

SEGUNDO.- Varias cuestiones que plantea la entidad consultante presentan textualmente el siguiente tenor:

- "*Ante esto, la consulta nº 1 consiste en verificar si la actividad de fabricación y montaje de los muebles se debe clasificar en la división 31 del NACE Rev.2 y, por ende, está sujeta a un tipo impositivo del 3% -separando la instalación, que iría sujeta al 7% por ser una prestación de servicios-.*"

- "*Ante esto, la consulta nº 2 consiste en verificar si esta actividad se debe clasificar en la división 31 de la NACE Rev 2 y, por tanto, se debe separar la distribución de las planchas de metal, sujeta a un tipo impositivo del 3%, de la instalación de estas, sujeta a un tipo impositivo del 7% al considerarse una prestación de servicios.*

El artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, 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 bienes siguientes:

- Combustibles minerales sólidos en bruto incluidos en la división 05 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), y el coque.

- Minerales metálicos en bruto incluidos en la división 07 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Energía eléctrica, sin perjuicio de lo previsto en la letra r) del artículo 52, gas y vapor.

- Productos textiles incluidos en la división 13 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto las alfombras de nudo a mano en lana.

- Prendas de vestir incluidos en la división 14 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto los productos de peletería comprendidos en la clase 14.20.

- Productos de cuero y calzado incluidos en la división 15 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos de la madera, corcho, cestería y espartería incluidos en la división 16 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto los productos incluidos en la clase 16.23.

- Pasta papelera, papel y cartón y los productos de papel y cartón incluidos en la división 17 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos químicos incluidos en la división 20 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto los perfumes y cosméticos comprendidos en la clase 20.42.

- Productos de caucho incluidos en la clase 22.19 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excepto preservativos, colchones de caucho para camas de agua, gorros de baño y delantales de caucho, trajes de buceo y baño de caucho, artículos sexuales de caucho y prendas de látex.

- Productos de materias plásticas incluidos en la clase 22.21 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Vidrio y productos de vidrio incluidos en el grupo 23.1 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excluidas toda clase de artículos de vidrio o cristal que tengan finalidad artística o de adorno.

- Productos cerámicos refractarios incluidos en el grupo 23.2 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos cerámicos para la construcción incluidos en el grupo 23.3 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos cerámicos incluidos en el grupo 23.4 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2), excluidas las estatuillas y otros artículos cerámicos de ornamentación.

- Cemento, cal, yeso y elementos de hormigón, cemento y yeso incluidos en los grupos 23.5 y 23.6 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Piedra, muebles de piedra, productos abrasivos y los productos minerales no metálicos incluidos en los grupos 23.7 y 23.9 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos básicos de hierro, acero y ferroaleaciones incluidos en el grupo 24.1 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Tubos, tuberías, perfiles huecos y sus accesorios, de acero, incluidos en el grupo 24.2 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Productos derivados del procesado en frío del acero incluidos en el grupo 24.3 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Aluminio, plomo, zinc, estaño, cobre, cromo, manganeso, níquel y otros metales no férreos, incluidos en las clases 24.42, 24.43, 24.44 y 24.45 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2).

- Muebles incluidos en la división 31 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2)."

La mención que se realiza a la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev 2), se circunscribe a determinar que los bienes que se incluyen en las divisiones, grupos o clases de la NACE Rev.2 que se mencionan expresamente en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, su entrega está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento, con independencia de que la entrega se realice en el marco de un proceso de fabricación porque el empresario es el propio productor del bien vendido, como que se realice en el ámbito de la actividad comercial del empresario transmitente porque éste lo adquirió previamente.

En definitiva no procede "*verificar si la actividad de fabricación y montaje de los muebles se debe clasificar en la división 31 del NACE Rev.2", l*o que procede es determinar si los muebles están incluidos en la división 31, en dicho caso su entrega estaría sujeta al tipo reduci-

do del 3 por ciento, con independencia, se reitera, que el empresario transmitente lo haya elaborado o lo haya adquirido y lo entregue.

Por otra parte, también textualmente señala la entidad consultante:

" *(...) adquiere* [la entidad consultante] *tableros de madera y demás herrajes o componentes integrados en el propio mueble para realizar un proceso de fabricación, montaje e instalación de muebles al por mayor y al por menor. Este proceso no sigue un modelo de producción en serie, sino que se lleva a cabo de acuerdo con las instrucciones específicas de cada cliente para su posterior montaje e instalación."*

Conviene aclarar la incongruencia de expresar que realiza un proceso de fabricación, montaje e instalación de muebles al por mayor y al por menor. La actividad comercial (véase el artículo 50.Tres.1º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales – en adelante, Ley 4/2012 -), sea al por mayor o al por menor, consiste en la adquisición de bienes muebles corporales y venderlos sin haberlos sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura en Canarias, por sí mismo o por medio de terceros. Por tanto, no cabe hablar de desarrollo de actividades fabricación al por mayor y al por menor.

TERCERO.- Realizadas estas matizaciones, entramos ya a analizar las cuestiones objeto de consulta.

Se expone que por instrucciones específicas de los clientes, la entidad consultante adquiere diversos materiales (tableros de madera, herrajes y demás componentes de los muebles), y fabrica muebles que cumplan tales instrucciones específicas. En definitiva, elabora muebles bajo encargo del cliente que le expresa la forma, medidas y demás variables del mueble que desea.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el párrafo anterior, corresponde determinar si nos encontramos ante dos operaciones, como sugiere la entidad consultante: por una parte, la fabricación y entrega del mueble encargado por la persona o entidad adquirente (añade que sujeta al tipo reducido del 3 por ciento); y, por otra parte, el montaje e instalación del mueble (añade que sujeta al tipo general del 7 por ciento, por tratarse de una prestación de servicios).

Aunque Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA, conforme a los artículos 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y 6.1.b) de la 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en este territorio se aplica un tributo, el IGIC, de estructura idéntica al IVA comunitario, por lo que resulta esclarecedora la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), que en relación a la accesoriedad podríamos destacar:

- Cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate, para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (por todas, sentencia de 27 de octubre de 2005 Levob Verzakeringen y OB Bank, asunto C-41/04, apartado 19)

- Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (por todas, sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebo/aget NN, asunto C111/05, apartado 23).

- Es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas, o una prestación única (por todas, sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, asunto C-349/96, apartado 29).

- Una prestación debe ser considerada accesoria 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 (por todas, sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, asunto C425-06, apartado 52).

- Ha de ponderarse si las prestaciones que pretendidamente pueden ser accesorias son aquellas que tienen cabida dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por la empresa que ofrece la prestación principal (por todas, sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartado 26).

- El hecho de que se facture un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, no tiene importancia decisiva (sentencia de fecha 25.2.1999 en el asunto C-349/96 CPP/ apartado 31, sentencia de 22 de octubre de 1998/ Madgett y R.M.Baldwin asuntos C-308/96 y C-94/97, apartados 45 y 46, sentencia de 27.10.2005 en el asunto C-41/04 Levob Verzakeringen y OB Bank, apartados 24 y 25).

Conforme a la jurisprudencia europea expuesta, parece evidente que nos encontramos ante una operación única. Resultaría artificioso entender que nos encontramos ante dos operaciones; es decir, que el cliente de la entidad consultante vaya a adquirir a un mismo empresario, por una parte, unos muebles elaborados bajo sus indicaciones; y, por otra parte, su instalación. Efectivamente, la instalación no constituye para el cliente un fin en sí, sino el medio para disfrutar de los muebles. Todo ello con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos.

Se estima que estamos ante una operación única de consecución de un resultado material (muebles), previo encargo y bajo las especificaciones del cliente, que debe calificarse de ejecución de obra mobiliaria. Entender lo contrario, que se trata de operaciones diferentes, supondría un desglose artificial que alteraría la funcionalidad del sistema del IGIC.

Por tanto, el importe exigido por la instalación se incluiría en la base imponible de la operación principal de ejecución de obra de acuerdo con el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*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. (...)"

Estando ante una única operación calificada de ejecución de obras mobiliaria, debemos determinar si dispone de la consideración, a efectos del IGIC, de entrega de bien o de prestación de servicios.

En los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991 se regula una definición general como particular de entrega de bienes y de prestaciones de servicios, reproduciendo las que consideramos que concurren en el supuesto planteado en la consulta:

"Artículo 6º.- Concepto de entrega de bienes.

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

(...)

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 el 40 por ciento de la base imponible.

(...)".

"Artículo 7º.- Concepto de prestación de servicios.

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".

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6.º 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 artículo 6º de esta Ley.

(...)".

A estos efectos, hemos de recordar que 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, estableció 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:

"*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 tenor 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. 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."

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 [en la actualidad el 40 por ciento]*."

Por tanto estamos ante una ejecución de obra mobiliaria, y, por ende, ante una prestación de servicios a efectos del IGIC.

Consulta si la actividad que desarrolla - fabricación de muebles previo encargo y especificaciones del cliente -, se integra en la división 31 Fabricación de muebles de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev 2).

Reiterando la matización que hemos efectuado en el apartado SEGUNDO, ya adelantamos que estar o no integrados los muebles de madera en la citada división 31, que lo están, no tiene ninguna consecuencia en la tributación en el IGIC de la ejecución de obra que realiza la entidad consultante.

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

"*Artículo 54.- Tipo de gravamen reducido del 3 por ciento.*

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

a) Los bienes siguientes:

(…)

- Muebles incluidos en la división 31 de la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev.2)."

Hemos señalado que la ejecución de obras que realiza la entidad consultante tiene la consideración de prestación de servicios, por lo que no le resulta aplicable el tipo reducido previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 que se circunscribe a las entregas de bienes.

A la ejecución de obras mobiliaria que realiza la entidad consultante, le resulta aplicable el tipo impositivo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

"*1. Los tipos de gravamen en el impuesto general indirecto canario serán los siguientes:*

(...)

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

CUARTO.- Exponemos textualmente el contenido de la siguiente cuestión que plantea la entidad consultante:

"*Con respecto a la actividad 2 "Distribución e instalación al por mayor de mobiliario metálico". En este caso, la actividad de mi cliente consiste en adquirir mobiliario metálico y sus componentes a un tercero para, posteriormente, instalarlas como mobiliario metálico en supermercados, tiendas y locales; sin llevar a cabo ninguna actividad de fabricación o transformación del producto.*

Ante esto, la consulta nº 2 consiste en verificar si esta actividad se debe clasificar en la división 31 de la NACE Rev 2 y, por tanto, se debe separar la distribución de las planchas de metal, sujeta a un tipo impositivo del 3%, de la instalación de estas, sujeta a un tipo impositivo del 7% al considerarse una prestación de servicios."

Pues bien, por las mismas razones expuestas en la contestación contenida en el apartado TERCERO anterior, nos encontramos ante una operación única, sin que quepa interpretar que el destinatario (cliente) adquiere a la entidad consultante, por un lado, el mobiliario metálico y sus componentes; y, por otro lado, adquiere el servicio de instalación.

Si el consultante se limita a la venta e instalación de bienes muebles, nos encontramos ante una actividad comercial de compra y venta de mobiliario metálico en la que su instalación forma parte de la operación de entrega del mobiliario, sin que ello implique perder la naturaleza de entrega de mobiliario por parte de la entidad consultante en el desarrollo de su actividad comercial.

Se desprende del texto de la consulta que sus clientes son otros empresarios, por lo que no entramos a analizar si dispone de la consideración de comerciante minorista.

El mobiliario de cualquier material, salvo que sea de piedra, hormigón o cerámica, está comprendido en la división 31 Fabricación de muebles, por lo que su entrega está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

El mobiliario de piedra artificial, hormigón o cerámica está comprendido en el grupo 23.6, por lo que su entrega también está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

El mobiliario de piedra está comprendido en el grupo 23.7, por lo que su entrega también está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

No obstante lo anterior, si la venta e instalación de bienes muebles van precedidas, de un diseño personalizado para cada cliente, a la vista de catálogos de bienes fabricados por otros y espacios disponibles de cada inmueble, un asesoramiento profesional integral tendente a aunar los gustos y preferencias del cliente con la funcionalidad perseguida, una medición especializada por personal cualificado, y una instalación final por este mismo personal, o personal subcontratado, que, en muchos casos, requiere efectuar ciertos ajustes con herramientas o habilidades especiales, para adaptar el mobiliario y conseguir su integración en el conjunto diseñado, no encontraríamos nuevamente ante una ejecución de obra sujeta al tipo del 7 por ciento.

QUINTO.- Textualmente la siguiente cuestión que plantea la entidad consultante es la siguiente:

"*Con respecto a la actividad 3 "Distribución e instalación al por mayor de techos tensados"*

En esta parte de la actividad, la duda se encuentra en si los techos tensados tienen la consideración de "mueble".

Ante esto, la consulta nº 3 consiste en verificar si este elemento tiene consideración de "mueble" y, por ende, esta actividad se debe clasificar en la división 31 de la NACE Rev 2."

La distribución e instalación de techos tensados se configura como una operación única calificada de ejecución de obras, que tiene la consideración de prestación de servicios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.6º) de la Ley 20/1991 y está sujeta al tipo del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Por lo expuesto, la cuestión planteada a si los techos tienen la consideración de "muebles" carece de relevancia dado que el tipo reducido previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 se circunscribe a las entregas de bienes. Solo en caso de que se tratase de la mera distribución sin instalación del bien, tendría importancia la naturaleza del mismo y dado que la Real Academia Española de la Lengua define mueble como cada uno de los enseres móviles que sirven para los usos necesarios o para decorar casas, oficina y todo género de locales, el carácter móvil impediría que el techo tensado tuviese la consideración de mueble.

Los techos tensado están compuestos de lonas de PVC (policloruro de vinilo) que al no estar comprendidos en la clase 22.21 Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico de la NACE Rev.2, su entrega sin instalación está sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

SEXTO. Por último se consulta el tipo impositivo aplicable a la entrega de los bienes siguientes:

- Herrajes para mobiliario (bisagras y cerraduras), así como sus partes (cremalleras y estantes).

Las bisagras y cerraduras metálicas están comprendidos en la clase 25.72 Fabricación de cerraduras y herrajes incluida en la división 25 Fabricación de productos metálicos, excepto maquinaria y equipo, por lo que no resultaría aplicable el tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012; consecuencia de ello, tributa su entrega al tipo general del 7 por ciento.

Las cremalleras están comprendidos en la clase 32.99 Otras industrias manufactureras n.c.o.p. incluida en la división 32 Otras industrias manufactureras, por lo que tampoco resultaría aplicable el tipo reducido del 3 por ciento previsto en el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012; consecuencia de ello, tributa su entrega al tipo general del 7 por ciento.

Los estantes tienen la consideración de muebles comprendidos en la división 31 Fabricación de muebles, por lo que su entrega tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

- Accesorios y complementos para equipamiento comercial (maniquíes, bustos, percheros, vitrinas, expositores, portaprecios, perchas, bolsas y envases).

Maniquíes y bustos están comprendidos en la clase 32.99 Otras industrias manufacturas n.c.o.p.,por lo que su entrega está sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Vitrinas y expositores tienen la consideración de muebles comprendidos en la división 31 Fabricación de muebles, por lo que su entrega tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

Perchas de madera, al estar comprendidos en la clase 16.29 Fabricación de otros productos de madera; artículos de corcho, cestería y espartería, tributan al tipo impositivo del 3 por ciento.

Perchas de plástico al no estar comprendidos en la clase 22.21 Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico de la NACE Rev.2, su entrega está sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Perchas metálicas, tributa su entrega al tipo impositivo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Percheros, sean de madera, plástico o metálico, al disponer de la consideración de muebles comprendidos en la división 31 Fabricación de muebles, por lo que su entrega tributa al tipo reducido del 3 por ciento.

Bolsas o envases de papel o cartón al estar comprendidos en la clase 17.21 Fabricación de papel y cartón ondulados; fabricación de envases y embalajes de papel y cartón, integrado en la división 17 Industria del papel, su entrega está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

Bolsas de plásticos y envases de plásticos, al no estar comprendidos en la clase 22.21 Fabricación de placas, hojas, tubos y perfiles de plástico de la NACE Rev.2, su entrega está sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

Portaprecios están comprendidos en la clase 32.99 Otras industrias manufacturas n.c.o.p., por lo que su entrega está sujeta al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

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

- La mención que se realiza el artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012 a la Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Unión Europea (NACE Rev 2), se circunscribe a determinar que los bienes que se incluyen en las divisiones, grupos o clases de la NACE Rev.2 que se mencionan expresamente en el citado artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, su entrega está sujeta al tipo reducido del 3 por ciento, con independencia de que la entrega se realice en el marco de un proceso de fabricación porque el empresario es el propio productor del bien vendido, o que se realice en el ámbito de la actividad comercial del empresario transmitente porque éste lo adquirió previamente.

- La operación desarrollada por la entidad consultante de fabricación de muebles bajo encargo del cliente que le expresa la forma, medidas y demás variables del mueble que desea, se configura como una operación única de ejecución de obra que dispone de la consideración, en todo caso, de prestación de servicios sujeta y no exenta al IGIC, siendo de aplicación el tipo general del 7 por ciento. La instalación de los muebles es accesoria a la prestación de servicios de ejecución de obra, siguiendo su mismo régimen de tributación e integrando la base imponible de la ejecución de obras.

- La operación de mera distribución de mobiliario metálico y sus componentes con instalación, se configura como una operación única de entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, donde la instalación es accesoria a la operación principal de venta de mobiliario metálico y sus componentes, siguiendo su mismo régimen de tributación e integrando la base imponible de la operación principal. El tipo impositivo aplicable es el reducido del 3 por ciento.

No obstante lo anterior, si la venta e instalación de bienes muebles van precedidas, de un diseño personalizado para cada cliente, a la vista de catálogos de bienes fabricados por otros y espacios disponibles de cada inmueble, un asesoramiento profesional integral tendente a aunar los gustos y preferencias del cliente con la funcionalidad perseguida, una medición especializada por personal cualificado, y una instalación final por este mismo personal, o personal subcontratado, que, en muchos casos, requiere efectuar ciertos ajustes con herramientas o habilidades especiales, para adaptar el mobiliario y conseguir su integración en el conjunto diseñado, no encontraríamos nuevamente ante una ejecución de obra sujeta al tipo del 7 por ciento.

- La distribución e instalación de techos tensados se configura como una operación única calificada de ejecución de obras que tiene la consideración de prestación de servicios de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7.2.6º) de la Ley 20/1991 y está sujeta al tipo del 7 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

- Tributan al tipo general del 7 por ciento las entregas de bisagras y cerraduras metálicas, las cremalleras, los maniquíes y bustos, las perchas de plástico o metálicas y las bolsas y envases de plástico y portaprecios.

- Tributan al tipo reducido del 3 por ciento las entregas de vitrinas y expositores, las perchas de madera, los percheros, sean de madera, plástico o metálico, y las bolsas o envases de papel o cartón.

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, 15 de abril de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez