Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2038 (11/11/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.1 ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 51.1.c) Ley 4/2012 Art. 54.1.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende constituir una sociedad mercantil cuya actividad empresarial consistiría en adquirir o importar vidrio plano y, previo encargo de otros empresarios o particulares, cortar el vidrio en las medidas facilitadas por éstos. Además de las operaciones de corte, en ocasiones y bajo las especificaciones efectuadas por los clientes, el vidrio podría ser objeto de alguno de los siguientes tratamientos: canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., serigrafiado, pintado, fusing, doble acristalamiento o impresión digital. Manifiesta que en ningún caso se haría una actividad de instalación o montaje.

Se consulta si las operaciones descritas dispondrían de la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios y cuál sería el tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- El simple corte de un vidrio plano, aunque sea en las medidas facilitadas por los clientes, sin efectuar ningún otro proceso, no puede calificarse de ejecución de obra mobiliaria; por ello, el suministro a los clientes de los vidrios cortados tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

- Si, además del corte del vidrio plano, se realiza alguno de los siguientes tratamientos: canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., pintado, fusing, serigrafiado o impresión digital, nos encontraríamos ante ejecuciones de obra mobiliaria que, a efectos del IGIC, tienen, en todo caso, la consideración de prestaciones de servicios sujetas al tipo general del 7 por ciento.

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.- Se pretende constituir una sociedad mercantil cuya actividad empresarial consistiría en adquirir o importar vidrio plano y, previo encargo de otros empresarios o particulares, cortar el vidrio en las medidas facilitadas por éstos. Además de las operaciones de corte, en ocasiones y bajo las especificaciones efectuadas por los clientes, el vidrio podría ser objeto de alguno de los siguientes tratamientos: canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., serigrafiado, pintado, fusing, doble acristalamiento o impresión digital. Manifiesta que en ningún caso se haría una actividad de instalación o montaje.

Se consulta si las operaciones descritas dispondrían de la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios y cuál sería el tipo impositivo aplicable.

SEGUNDO.- El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991 dispone:

"*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 100 de la base imponible."

Por otra parte, 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."

Del análisis conjunto de estos preceptos, es criterio administrativo consolidado que una ejecución de obra que tenga como resultado un bien mueble tiene, en todo caso, la consideración en el IGIC de prestación de servicios, con las consecuencias que ello implica para determinar el tipo impositivo aplicable.

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. 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.*"

Llegados a este punto, es esencial para la resolución de la presente consulta determinar si, conforme a los datos aportados en la consulta, 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 expresado 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 señala 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 regulado 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.

Por tanto, se entiende por ejecución de obra aquel contrato en virtud del cual una de las partes (empresario) se obliga respecto de la otra (cliente) a la producción eficaz de un determinado resultado (obra) a cambio de un precio.

La ejecución de obra implica la obtención de una obra (bien) distinta a los bienes que se haya utilizado para su realización. La innovación que requiere la existencia de una ejecución de obra está presente cuando del trabajo del empresario resultara un bien distinto al de los materiales utilizados en su confección o fabricación.

En el supuesto objeto de consulta nos encontraríamos ante una actuación del empresario que se limita a cortar un vidrio plano que ha adquirido o importado, en las medidas

facilitadas por sus clientes y sin realizar ninguna labor adicional, y suministrar el vidrio cortado a sus clientes. Parece evidente que el vidrio plano cortado que suministraría no sería distinto al vidrio plano previo al corte. Un simple corte, aunque sea a la medida que ha comunicado el cliente, no implica la calificación de la operación como ejecución de obra.

Por tanto, nos encontraríamos ante una operación que no dispone de la consideración de ejecución de obra; conforme al artículo 6.1 de la Ley 20/1991, tendría la consideración de entrega de bienes:

> "*1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*
>
> *A estos efectos se consideran bienes corporales el calor, el frio, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía*."

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 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."*

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 anteriormente citado artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

El artículo 54.1.a) de la Ley 4/2012, y en lo relativo a las industrias de productos minerales no metálicos, 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 el bien objeto de consulta, vidrio, no se clasifican en ninguna de las partidas expuestas, no resulta de aplicación el citado artículo 52.k).

En definitiva, el simple corte de un vidrio plano, aunque sea en las medidas facilitadas por los clientes, sin efectuar ningún otro proceso, no puede calificarse de ejecución de obra mobiliaria; por ello, el suministro a los clientes de los vidrios cortados tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

En ocasiones, señala el consultante, además del corte a medida del vidrio plano, los clientes, solicitan alguno de los siguientes tratamientos en el vidrio cortado: canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., serigrafiado, pintado, fusing, doble acristalamiento e impresión digital.

La consultante define estos tratamientos de la forma siguiente:

- Canteado

Consiste en pulir los bordes del vidrio por medio de muelas de diamante o cerio que van dando la forma requerida. El tipo de canteado a realizar depende del espesor y la forma del cristal, y se utiliza básicamente en los cristales de uso decorativo, encimeras y mobiliario en general.

- Lijado

Es un proceso alternativo al canteado. Este se realiza después del corte, con el fin de quitarle el filo a las piezas de vidrio. El lijado se puede aplicar a los cantos y/o a las aristas. Este proceso no se puede combinar con el de canteado y se aplica cuando no se precisa un acabado tan fino.

-Biselado

Proceso decorativo de desgaste y pulido en los cantos del cristal. Se utiliza básicamente en los cristales de uso decorativo, fachadas, ventanas, puertas, encimeras, mobiliario, etc.

-Estriado

Con este proceso se realiza una incisión (ranuras verticales) en el vidrio de diferentes anchos y formas.

- Laminado

Consiste en unir dos o más hojas de vidrio mediante la colocación de una película de polivinil butiral (PVB) entre los vidrios y la aplicación de calor y presión. Se considera un vidrio de seguridad ya que en caso de ruptura las partículas del mismo quedan unidas gracias a la lámina plástica, minimizando el riesgo de producir heridas.

-Taladrado

El taladrado (simple o avellanado) consiste en perforar, en formas distintas, el cristal mediante brocas de diamante de diferentes diámetros

- Curvado

El curvado se consigue sometiendo al vidrio a un tratamiento térmico. Al reblandecerse el vidrio y por la fuerza de la gravedad toma la forma del molde de la pieza deseada. El vidrio

curvado gracias al proceso de endurecimiento térmico, incrementa su resistencia mecánica a la flexión, compresión e impacto.

-Arenado

Este proceso consiste en proyectar un chorro de arena o polvo de esmeril sobre una pieza de cristal por una de sus caras consiguiendo un efecto "mateado".

-Templado

El proceso de templado consiste en someter el vidrio a calor y enfriarlo súbitamente, esto hace que el cristal quede 5 a 7 veces más resistente que un vidrio normal. Se considera un vidrio de seguridad, ya que al romperse se fragmenta en partículas inofensivas por lo que su uso se recomienda en aquellas situaciones en las que el vidrio normal no cumple las exigencias de seguridad necesarias.

-Pegados U.V.

El pegado con U.V. consiste en pegar dos cristales firmemente mediante la aplicación de resinas y luz ultra violeta. Es un sistema con corto tiempo de secado, transparente y duradero que otorga estabilidad y seguridad.

-Serigrafíado

Es un proceso de transferencia de pintura sobre la superficie del vidrio realizado mediante pantallas fotolíticas que contienen el diseño a imprimir. Se utiliza principalmente para estampación de marcas comerciales.

-Pintado

Consiste en aplicar pintura en una de las caras del vidrio, distinguiendo dos tipos de pinturas:

a) Pinturas vitrificables : pintura cerámica que funde con el vidrio en el proceso de templado, garantizando una adherencia y resistencia al rayado máxima, superior incluso a la que ofrece el propio vidrio.

b) Pinturas no vitrificables: Pinturas con menor resistencia al rayado, su aplicación se da en vidrios sin templar.

-Fusing

El fusing es una técnica decorativa que consiste en superponer a un vidrio base, vidrios de color con distintas posibilidades de diseño. Finalmente se obtiene la masa resultante con la fusión en el horno. Se aplica a espejos, puertas, baldas, muebles de baño, vidrieras artísticas, etc.

-Doble acristalamiento

Consiste en la unión de dos unidades de vidrio entre los cuales se crea un espacio de aire cerrado herméticamente mediante una cinta separadora. El aire entre los vidrios se deshidrata con un desecante creando un aislante térmico.

- Impresión digital

Consiste en la impresión directa sobre vidrio de cualquier fotografía o diseño con calidad fotográfica. Se puede elegir entre cualquier fotografía digital aportada por el cliente o bien de una fotografía libre de derechos de autor.

Señálabamos con anterioridad que el vidrio cortado que suministraría a los clientes no es distinto del vidrio previo al corte, y que el simple corte, aunque sea a la medida que ha comunicado el cliente, no implica la calificación de la operación como ejecución de obra.

Sin embargo, la realización, además del corte, de alguno de los tratamientos

descritos, supondría efectuar sobre los vidrios planos adquiridos o importados y cortados actuaciones propias de la actividad industrial de manipulación del vidrio (canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., pintado, fusing y doble acristalamiento) o de la industria de las artes gráficas y reproducción de soportes grabados (serigrafiado e impresión digital).

Parece evidente que el resultado de estas actuaciones industriales dan como resultado un vidrio manipulado distinto del vidrio plano, por lo que, a efectos del IGIC, nos encontraríamos ante ejecuciones de obras mobiliarias que tendrían la consideración, en todo caso, de prestaciones de servicios.

El artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012 dispone:

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

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

- El simple corte de un vidrio plano, aunque sea en las medidas facilitadas por los clientes, sin efectuar ningún otro proceso, no puede calificarse de ejecución de obra mobiliaria; por ello, el suministro a los clientes de los vidrios cortados tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al tipo reducido del 3 por ciento.

- Si, además del corte del vidrio plano, se realiza alguno de los siguientes tratamientos: canteado, lijado, biselado, estriado, laminado, taladrado, curvado, arenado, templado, pegados U.V., pintado, fusing, serigrafiado o impresión digital, nos encontraríamos ante ejecuciones de obra mobiliaria que, a efectos del IGIC, tienen, en todo caso, la consideración de prestaciones de servicios sujetas al tipo general del 7 por ciento.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Las Palmas de Gran Canaria, 11 de noviembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García