Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 5.5 Ley 20/1991 Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 10.1.27º Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991 Art. 22 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA: La persona consultante manifiesta tener la intención de establecerse como comerciante minorista en la venta de muebles de cocina, y piensa ofrecer a los clientes la posibilidad de que ellos mismos efectúen el montaje de los muebles.

Para abaratar los costos, el empresario ofrece dos modalidades de venta:

1ª) Que el comprador monte los muebles por sus propios medios. El montaje de los muebles es un trabajo bastante simple, ya que llegan totalmente embalados y terminados: a) los muebles bajos descansan en el suelo y, si se quiere, unidos por un agujero practicado por la fábrica al cual se añade un tornillo macho-hembra del mismo fabricante; y b) los muebles altos van colgados a la pared por medio de una barra soporte como si fueran una cortina, y unidos de la misma forma que los bajos, o simplemente sueltos si se quiere dejar un espacio entre ellos.

2ª) Que sea la empresa la que proceda a dicho montaje

En esta segunda modalidad de venta, consulta si debería emitir dos facturas, una por el importe del mobiliario sin IGIC, y otra por el montaje con IGIC, y si, en este caso, debería darse de alta en dos epígrafes.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: Primero.- La actividad que realiza el empresario consultante de compraventa e instalación de mobiliario de cocina, comprando los módulos sin armar para su posterior instalación previo encargo del cliente, tiene la consideración de prestación de servicios de ejecución de obra conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991, sin que por dicha actividad el empresario pueda tener la condición de comerciante minorista. Esta ejecución de obra constituye una única operación de prestación de servicios, y, por ello, la consignación del total de la base imponible y de la repercusión del IGIC deberá efectuarse en una única factura.

Segundo.- Si los módulos de cocina se adquieren por el propio empresario y se entregan al cliente sin proceso alguno de adaptación o instalación, y es el propio cliente quien, con sus propios medios, se encarga de la instalación, la operación constituye una entrega de bienes y estará exenta del IGIC cuando el empresario tenga, a efectos de este impuesto, la consideración de comerciante minorista.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas por 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), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.-La persona consultante manifiesta tener la intención de establecerse como comerciante minorista en la venta de muebles de cocina, y piensa ofrecer a los clientes la posibilidad de que ellos mismos efectúen el montaje de los muebles.

Para abaratar los costos, el empresario ofrece dos modalidades de venta:

1ª) Que el comprador monte los muebles por sus propios medios. El montaje de los muebles es un trabajo bastante simple, ya que llegan totalmente embalados y terminados: a) los muebles bajos descansan en el suelo y, si se quiere, unidos por un agujero practicado por la fábrica al cual se añade un tornillo macho-hembra del mismo fabricante; y b) los muebles altos van colgados a la pared por medio de una barra soporte como si fueran una cortina, y unidos de la misma forma que los bajos, o simplemente sueltos si se quiere dejar un espacio entre ellos.

2ª) Que sea la empresa la que proceda a dicho montaje

En esta segunda modalidad de venta, consulta si debería emitir dos facturas, una por el importe del mobiliario sin IGIC, y otra por el montaje con IGIC, y si, en este caso, debería darse de alta en dos epígrafes.

SEGUNDO.- Antes de resolver la consulta planteada, ha de señalarse que la competencia de esta Dirección General Tributos para la contestación de las consultas es únicamente en relación con el Impuesto General Indirecto Canario, el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancía, los tributos propios y sobre aquellas materias que regule la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias respecto de los tributos cedidos (Disposición Adicional Décima de la Ley 20/1991, artículo 88.5 de la Ley General Tributaria y artículo 47 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por el que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común). La cuestión planteada por el consultante acerca de si debería darse de alta en los epígrafes correspondientes del Impuesto sobre Actividades Económicas, es una pregunta que no se refiere a esos tributos, de ahí que esta Dirección General no la conteste, al no tener competencia para ello.

Dicho esto, debe destacarse que para resolver la consulta planteada en relación con el IGIC, ha de tenerse en cuenta los siguientes preceptos:

- Primero, el artículo 5.5 de la Ley 20/1991, regulador, a efectos del IGIC, del concepto de edificaciones:

"A *los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.*

En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto:

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica. (…)

No tendrán la consideración de edificaciones: (…)

c) Los objetos de uso y ornamentación, tales como máquinas, instrumentos y utensilios y demás inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5, del Código Civil. (…)"

- Segundo, el artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, el cual, después de definir las "entregas de bienes", establece que tiene esta consideración "l*as 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".*

- Tercero, el artículo 7.2.6º de la misma Ley que considera prestaciones de servicios "*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."*

- Cuarto, el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991 que dispone que están exentas:

"Las entregas de bienes que efectúen los comerciantes minoristas.

La exención no se extiende a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen dichos sujetos al margen de la referida actividad comercial.

Sin perjuicio de la exención establecida en el párrafo primero de este apartado, las importaciones de bienes que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo, cuya exacción se realizará de acuerdo con el régimen especial que se regula en el artículo 58 bis de esta Ley y todo ello sin perjuicio de lo que se establece en el apartado siguiente.

Asimismo, estarán exentas las entregas de bienes muebles o semovientes que efectúen otros sujetos pasivos del Impuesto, siempre que éstos realicen una actividad comercial, cuando los destinatarios de tales entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales o los bienes por ellos adquiridos no estén relacionados con el ejercicio de esas actividades empresariales o profesionales. Esta exención se limitará a la parte de la base imponible de estas entregas que corresponda al margen minorista que se incluya en la contraprestación. A estos efectos, la parte de la base imponible de las referidas entregas a la que no se aplique la exención

se valorará aplicando el precio medio de venta que resulte de las entregas de bienes muebles o semovientes de igual naturaleza que los mismos sujetos pasivos realicen a comerciantes minoristas."

- Quinto, el artículo 10.3 de la Ley 20/1991 que dispone que tienen la consideración de comerciantes minoristas, a efectos del Impuesto, los sujetos pasivos en quienes concurran los dos requisitos siguientes:

"1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por 100 del total de las realizadas".

- Y sexto y último, el artículo 13 del Real Decreto 2358/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario, que establece en este mismo sentido:

"*1. A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*

1º Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración de tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a la Seguridad Social o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 70 por 100 del total de las realizadas.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que, teniendo la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

2. Para la aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciante minorista por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

1º. Las de clasificación y envasado de productos, cuando éstos no sean objeto de transformación alguna.

2º. Las de colocación de marcas o etiquetas, así como las de preparación y corte, previas a la entrega de los bienes transmitidos.

3º. El lavado, desinfectado, desinsectado, molido, troceado, astillado, descascarado, descortezado y limpieza de productos alimenticios y, en general, los actos de mera conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, embalaje y acondicionamiento.

4º. Los procesos de refrigeración, congelación, troceamiento o desviscerado para las carnes y pescados frescos.

5º. La confección y colocación de cortinas y visillos.

6º. La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

TERCERO.- Pues bien, a la vista de estas disposiciones, queda claro que las instalaciones de muebles de cocina no tienen en el IGIC la consideración de entregas de bienes. Por sus propias características, estas operaciones requieren una serie de actuaciones como el diseño, las mediciones y adaptaciones al lugar en que van a colocarse, que hace que nos encontremos ante unos inmuebles por destino que el artículo 5 de la Ley 20/1991 excluye del concepto de "edificaciones". En efecto, el artículo 5.5. párrafo segundo, letra c), de esta Ley establece que "*los inmuebles por destino a que se refiere el artículo 334, números 4 y 5, del Código Civil*", no tendrán la consideración de edificaciones, por lo que, difícilmente, estas instalaciones pueden calificarse de entregas de bienes. Según el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991, estas instalaciones de muebles de cocina constituyen prestaciones de servicios, lo que determina que no les sea de aplicación la exención del artículo 10.1.27º del mismo cuerpo legal, la cual únicamente es aplicable a las entregas de bienes, pero nunca a las prestaciones de servicios.

Al constituir esta operación una prestación de servicio, es obvio que el empresario consultante, a efectos del IGIC, no puede ser considerado como un comerciante minorista. Y ello, por varias razones. En primer lugar, porque la operación que realiza no es –es lo que exige el artículo 10.3 de la Ley 20/1991- una "venta de bienes". En segundo lugar, porque la instalación del mobiliario de cocina tampoco puede tener la consideración de una venta de "bienes muebles o semovientes", ya que ese mobiliario, de acuerdo con el artículo 334 del Código Civil, al quedar unido al inmueble, constituye un bien inmueble por destino. Y en tercer y último lugar, porque los módulos de cocina sin armar requieren, también, al menos, en parte, una serie de operaciones de adaptación (como la medición, los cortes a medida para el montaje en el lugar en el que van a instalarse), que determina que nos encontremos ante un proceso de transformación que impide su consideración de comerciante minorista.

Por tanto, esta operación que nos ocupa de "venta con instalación" de muebles de cocina, a efectos del IGIC, debe ser considerada en todos los casos como una prestación de servicios única, y su contraprestación, en los términos del artículo 22 de la Ley 20/1991, constituye la base imponible sobre la que repercutir la cuota de IGIC correspondiente, la cual deberá hacerse constar en la misma factura, sin perjuicio de que el consultante pueda también desglosar los importes correspondientes a los módulos de cocina del de la instalación.

CUARTO.- Otra cuestión que plantea la consulta, es la relativa a la entrega de módulos de cocina en el supuesto de que el empresario no realice ninguna adaptación o instalación, y sea el propio cliente quien, luego, con sus propios medios, realice la instalación.

A juicio de esta Dirección General, esta operación sí constituye una auténtica entrega de bienes, y de acuerdo con el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, podría estar exenta del Impuesto, siempre que el empresario reúna los requisitos de los artículos 10.3 de la Ley 20/1991 y 13 del Real Decreto 2538/1994, para ser considerado como un comerciante minorista. En este caso, para el cálculo del requisito del 70 por 100, ha de computarse únicamente las operaciones de entregas de bienes que deriven de la actividad comercial del empresario, sin incluir nunca en el porcentaje las ejecuciones de obra que se han analizado en el apartado anterior.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

Primero.- La actividad que realiza el empresario consultante de compraventa e instalación de mobiliario de cocina, comprando los módulos sin armar para su posterior instalación previo encargo del cliente, tiene la consideración de prestación de servicios de ejecución de obra conforme a lo dispuesto en el artículo 7.2.6º de la Ley 20/1991, sin que por dicha actividad el empresario pueda tener la condición de comerciante minorista. Esta ejecución de obra constituye una única operación de prestación de servicios, y, por ello, la consignación del total de la base imponible y de la repercusión del IGIC deberá efectuarse en una única factura.

Segundo.- Si los módulos de cocina se adquieren por el propio empresario y se entregan al cliente sin proceso alguno de adaptación o instalación, y es el propio cliente quien, con sus propios medios, se encarga de la instalación, la operación constituye una entrega de bienes y estará exenta del IGIC cuando el empresario tenga, a efectos de este impuesto, la consideración de comerciante minorista.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 8 de mayo de 2008

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández