CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1664 (10/06/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 6.2.4º Ley 20/1991 Art. 7.2.6º Ley 20/1991 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 52.d) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta el tipo impositivo aplicable a las siguientes operaciones:

- Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente los archivos listos para su impresión.

- Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tienen la consideración de prestaciones de servicios sujetas al tipo impositivo general del 7 por cien las siguientes ejecuciones de obras mobiliarias:

- Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente los archivos listos para su impresión.

- Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta el tipo impositivo aplicable a las siguientes operaciones:

- Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente los archivos listos para su impresión.

- Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

SEGUNDO.- El artículo 52.d) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones: (…)

d) Las entregas de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con estos bienes mediante precio único. (…)"

Debemos partir de la hipótesis, no manifestada por la entidad consultante, que los libros que imprime y encuaderna y, en su caso, además diseña y maqueta, no contienen única o fundamentalmente publicidad.

Comprobamos que la aplicación del tipo cero recogida en el artículo 52.d) de la Ley 4/2012, y en lo relativo a los libros, únicamente es aplicable a la entrega de los mismos. Por todo ello, debemos analizar si las operaciones descritas por la entidad mercantil consultante merecen disponer o no de la consideración de entrega de bienes a los efectos del IGIC. Ello es importante dado que en el caso de considerarse entregas de bienes tributaría al tipo cero, de acuerdo con el precepto mencionado, y en el supuesto de disponer de la consideración de prestación de servicio no sería de aplicación el tipo cero sino el general del 7 por cien, de acuerdo con el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 que dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (…)
d) El tipo general del 7 por ciento, aplicables 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."

Resulta de interés para la resolución de la presente consulta el contenido de la consulta de esta Dirección General de Tributos de 28 de marzo de 2014 que pasamos a reproducir:

"SEGUNDO.- *Al referirse la consulta a la determinación de la regla de localización de determinadas prestaciones de servicio, esta Dirección General solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas señala lo siguiente:*

"En contestación a su escrito (…) relativo al lugar de realización del hecho imponible, trabajos de impresión de folletos y carteles efectuado por una empresa canaria a favor de una empresa peninsular no establecida en las Islas Canarias:

Primero.- La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones que realiza la entidad canaria deberá realizarse conforme a las reglas de localización de las mismas contenidas en los artículos 68, a 72 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), si bien, con carácter previo será necesario determinar la naturaleza de la operación pues su calificación como entrega de bienes o prestación de servicios determina la aplicación de diferentes reglas a efectos de la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- La primera cuestión será, por tanto, determinar la naturaleza jurídica de los trabajos de impresión de carteles y folletos pues en los mismos se unen las labores de impresión y edición.

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.

Asimismo, debe citarse la sentencia de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, Graphic Procédé, donde el Tribunal analiza la naturaleza de entrega de bienes o de prestación de servicios de la actividad de reprografía. En el apartado 29 de la misma, el Tribunal manifiesta lo siguiente:

"29. Pues bien, en el asunto principal la entrega por el reprógrafo al cliente de las copias que éste ha encargado corresponde a la transmisión del poder de disposición de ésas con las facultades atribuidas a su propietario en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva. Esa transmisión tiene por objeto precisamente los soportes, en el presente caso las hojas de papel en las que se ha realizado la reproducción, soportes de los que dispone el reprógrafo antes de su entrega al cliente. En efecto, dado que el cliente del reprógrafo nunca ha estado privado de su derecho a disponer del contenido inmaterial de las copias que resulta del original que él mismo proporciona, la operación celebrada con el reprógrafo sólo afecta a los soportes que permiten la entrega de las copias. De hecho, el precio que factura el reprógrafo por las copias realizadas no se determina teniendo en cuenta el valor intelectual inherente al original, sino las características técnicas de las copias que deben realizarse y el número de ejemplares.".

Por último, el Tribunal concluye lo siguiente:

“El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe ser interpretado en el sentido de que la actividad de reprografía responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a una mera operación de reproducción de documentos en soportes, con transmisión del poder de disposición sobre éstos por el reprógrafo al cliente que ha encargado las copias del original. No obstante, tal actividad debe calificarse como “prestación de servicios» en el sentido del artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388 cuando se manifiesta que dicha actividad está acompañada de prestaciones de servicios complementarios que, habida cuenta de la importancia que tienen ésas para su destinatario, del tiempo que necesita su ejecución, del tratamiento que requieren los documentos originales y de la parte del coste total que representan esas prestaciones de servicios, pueden tener un carácter predominante en relación con la operación de entrega de bienes, de modo que constituyan una finalidad en sí para su destinatario.”.

Tercero. En consecuencia, si como parece lo habitual en este tipo de operaciones y así parece deducirse del escrito de consulta, la consultante se limita a la reproducción de documentos en soportes (carteles y folletos), con transmisión del poder de disposición sobre éstos a su cliente que ha encargado la impresión y reproducción de las copias del original, nos encontraremos ante una entrega de bienes.

Si la operación se califica como entrega de bienes, sería de aplicación lo establecido en el artículo 68.Uno de la Ley del Impuesto que establece que el lugar de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

“Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación de/Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Lo que determinaría que la operación no quedaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al no entenderse realizada en el territorio de aplicación del Impuesto al tratarse de una entrega de bienes que no precisa expedición o transporte para su puesta a disposición y la misma se produciría en las Islas Canarias.

Cuarto.- No obstante, si la consultante para realizar dicha impresión o reproducción realiza prestaciones servicios que suponen un tratamiento de los documentos originales que determine por su importancia para su cliente o del tiempo que necesita su ejecución, una operación que cabría calificar como prestación de servicios, tratándose de servicios cuyo destinatario es un empresario o profesional, será de aplicación lo establecido en el artículo 69.uno.1° dispone que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, 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, e/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.

En esas circunstancias, la operación se entiende realizada en el territorio de aplicación del Impuesto al ser su destinatario un empresario o profesional establecido en la Península que no dispone de establecimiento permanente en las Islas Canarias."

***TERCERO.-** La entidad mercantil consultante tiene como actividad empresarial la impresión de folletos y carteles.*

Resulta esencial para la resolución de esta consulta determinar si nos encontramos ante una operación de entrega de bien o de prestación de servicio, y dada la parquedad del texto del escrito de petición de consulta diferenciaremos los siguientes supuestos:

A) La entidad mercantil adquirente facilita a la entidad mercantil consultante el formato del folleto o del cartel.

En este supuesto, la entidad mercantil consultante se limita a una mera impresión de folletos y carteles. La actividad de impresión responde a las características de una entrega de bienes en la medida en que se limita a una mera operación de reproducción de documentos en soporte, en este caso papel, con transmisión del poder de disposición sobre éstos del empresario impresor al cliente que lo ha encargado.

Por tanto, esta operación se califica de entrega de bienes de acuerdo con lo establecido en el artículo 6.1 de la Ley 20/1991:

"1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. (…)"

El artículo 16 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las entregas de bienes, dispone en su apartado Uno lo siguiente:

"Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio."

Estos folletos y carteles reproducidos no van a ser objeto de expedición o transporte para ponerlo a disposición del adquirente (se facilita a la sede en Canarias de un empresario franquiciado por el empresario adquirente); por tanto, nos encontramos ante una operación calificada de entrega de bien sujeta al IGIC, sin que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 11 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones relativas

a las exportaciones, puesto que los folletos o carteles no van a ser enviados fuera de Canarias.

Establecida la sujeción sin exención del IGIC, debemos determinar el tipo impositivo aplicable.

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

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen: (…)
d) El tipo general del 7 por ciento, aplicables 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."

B) La entidad mercantil adquirente encarga a la entidad mercantil consultante la elaboración del folleto o del cartel y su posterior impresión.

En este supuesto, 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 1.544 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 1.588 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 conducto 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, nos encontramos, en el supuesto planteado, ante una ejecución de obra, y dado que tiene como objeto folletos y carteles, 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 esta Dirección General de Tributos 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.” (Documento nº 2).

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.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias ya ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en su sentencia de la Sala Contencioso-Administrativo de Las Palmas de fecha 17 de octubre de 2011. En la misma se 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. (…)"

Hemos partido de la siguiente hipótesis: la entidad mercantil adquirente encarga a la entidad mercantil consultante la elaboración del formato del folleto o del cartel y posterior impresión. Calificada de ejecución de obra mobiliaria y teniendo la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio, analizaremos su localización.

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 destinatario un empresario o profesional establecido en la Península que no dispone de establecimiento permanente en las Islas Canarias."

TERCERO.- Teniendo en cuenta la doctrina contenida en la consulta que se ha reproducido en el apartado SEGUNDO anterior, podemos ya analizar las operaciones descritas por la entidad mercantil consultante.

- Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente los archivos listos para su impresión.

En este caso la entidad mercantil consultante no se limita a la mera impresión (que supondría disponer de la consideración de entrega de bienes, como se expresa en la consulta que se ha reproducido), sino que además encuaderna el resultado de la impresión. Teniendo en cuenta que la encuadernación supone, de acuerdo con la definición de la Real Academia Española de la Lengua (en adelante, RAE), juntar, unir, coser varios pliegos o cuadernos y ponerles cubiertas, nos encontramos con un servicio complementario imprescindible para que el resultado sea un libro. Debe recordarse que un libro se define, conforme a la RAE, como conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman un volumen.

La conjunción, totalmente necesaria para la consecución de un libro, de impresión y encuadernación implica que nos encontramos ante una ejecución de obra mobiliaria que dispone, en todo caso y por el juego de lo dispuesto en los artículos 6.2.4º y 7.2.6º de la Ley 20/1991, de la consideración, a efectos del IGIC, de prestación de servicio.

Disponiendo de la consideración de prestación de servicio con resultado de un libro, no cabe la aplicación del tipo cero prevista en el artículo 52.d) de la Ley 4/2012, que recordemos es aplicable a la entrega de libros. De acuerdo con lo establecido en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012, será de aplicación el tipo general del 7 por cien.

- Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

Si la impresión y encuadernación de un libro implican disponer de la consideración de ejecución de obra mobiliaria, con más razón si, además, la entidad mercantil consultante realiza las actividades de diseño y maquetación.

Por tanto, nos encontramos ante una prestación de servicio con resultado de un libro sujeta al tipo general del 7 por cien.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este Centro Directivo que tienen la consideración de prestaciones de servicios sujetas al tipo impositivo general del 7 por cien las siguientes ejecuciones de obras mobiliarias:

- Impresión y encuadernación de libros, recibiendo la entidad mercantil consultante del cliente los archivos listos para su impresión.

- Diseño, maquetación, impresión y encuadernación de libros.

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, 10 de junio de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván