Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1868 (24/01/18)

EL CRITERIO CONTENIDO EN ESTA CONSULTA RELATIVO A LA VENTA CON INSTALACIÓN DE PAVIMENTOS LIGEROS (PARQUÉ, MOQUETAS Y PAVIMENTOS VINÍLICOS) HA SIDO MODIFICADO POR LA CONSULTA 2174 DE 25/05/2023

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 Art. 50.Tres Ley 4/2012 Art. 52.k) Ley 4/2012 Art. 54.1.a) Ley 4/2012 Art. 67 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una entidad mercantil comercializa pavimentos ligeros (parqué, moquetas y pavimento vinílico) y lleva a cabo la instalación del mismo en el caso de que los clientes así lo demanden. Desarrolla dicha labor en Canarias y ocasionalmente en Madeira y Azores.

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el caso de venta al mayor y en el caso de venta al menor, y la tributación en el supuesto de que la venta y/o instalación se entienda producida en Azores o Madeira.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- En ningún caso, un sujeto pasivo podrá tener simultáneamente la consideración de comerciante minorista respecto a la entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, y la no consideración de comerciante minorista en la entrega de los mismos u otros bienes en el desarrollo de una actividad comercial.

- La entidad mercantil consultante realiza una única operación de entrega de parqué, moqueta o pavimento vinílico, siendo accesorio a esta entrega el servicio de instalación. De disponer la entidad mercantil de la consideración de comerciante minorista, le resultaría de aplicación a la entrega el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

Caso de no disponer de la consideración de comerciante minorista, la entrega de parqué, moqueta o pavimento vinílico (con instalación o no) se encontraría sujeta y no exenta al IGIC, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por ciento. En la base imponible de la operación de entrega se incluiría, en su caso, la contraprestación exigible a la instalación.

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

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.- Una entidad mercantil comercializa pavimentos ligeros (parqué, moquetas y pavimento vinílico) y lleva a cabo la instalación del mismo en el caso de que los clientes así lo demanden. Desarrolla dicha labor en Canarias y ocasionalmente en Madeira y Azores.

Se consulta el tipo impositivo aplicable en el caso de venta al mayor y en el caso de venta al menor, y la tributación en el supuesto de que la venta y/o instalación se entienda producida en Azores o Madeira.

SEGUNDO.- Previamente hay que advertir que este centro directivo no es competente para evacuar consultas relativas a la tributación de operaciones que se entiendan realizadas en Azores o Madeira; en todo caso, las operaciones de venta e/o instalación que se entiendan, por aplicación de las reglas de localización, efectuadas fuera de Canarias se encuentran no sujetas al IGIC.

Realizada esta aclaración, resulta necesario analizar si cuando se entrega, por ejemplo parqué, con instalación se realiza una sola operación de entrega o se efectúa, por una parte, una operación de entrega de parqué y, por otra parte, una prestación de servicio de instalación.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y en estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el parqué y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación.

Por tanto, nos encontraríamos ante una operación única de entrega de parqué, siendo accesorio a esta entrega el servicio de instalación. En este caso, en la base imponible de la operación de entrega de parqué se incluiría la contraprestación exigible a la instalación.

El consultante expone que realiza una actividad de venta de pavimentos ligeros (parqué, moquetas y pavimento vinílico), así como la instalación del mismo en el caso de que los clientes así lo demanden y plantea dos escenarios: venta al por mayor y venta al por menor.

Teniendo en cuenta que la entidad mercantil realiza una actividad comercial (dado que adquiere y entrega sin transformar diferentes bienes, o adquiere y entrega con instalación de diferentes bienes, sin que el acto de instalación suponga una actividad de transformación), los escenarios a contemplar no son si realiza una venta al por mayor o una venta al por menor, sino si dispone o no la propia entidad mercantil de la consideración de comerciante minorista.

El concepto de comerciante minorista, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), que dispone lo siguiente:

"Tres.- 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.

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, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.

A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras.

El requisito establecido en el primer párrafo de este número no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que no puedan calcular el porcentaje que en dicho párrafo se indica por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales. Si el sujeto pasivo debe darse de alta en epígrafes de comercio al por menor en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial dispone de la consideración de comerciante minorista. Si se debe dar de alta en algún epígrafe de comercio al por mayor, se presume que durante el año de inicio de la actividad comercial no dispone de la consideración de comerciante minorista.

3º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el número anterior, se considerará que no son operaciones de transformación y, consecuentemente, no se perderá la condición de comerciantes minoristas, por la realización de tales operaciones, las que a continuación se relacionan:

a) Las de clasificación y envasado de productos.

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

c) 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, calificación, embalaje y acondicionamiento.

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

e) La confección y colocación de cortinas y visillos.

f) La simple adaptación de las prendas de vestir confeccionadas por terceros."

Advirtiendo que, en ningún caso, un sujeto pasivo podrá tener simultáneamente la consideración de comerciante minorista respecto a la entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, y la no consideración de comerciante minorista en la entrega de los mismos u otros bienes en el desarrollo de una actividad comercial, y puesto que en el escrito presentado no se ha manifestado si la entidad mercantil dispone o no de la consideración de comerciante minorista, debemos contemplar los siguientes supuestos:

A) La entidad mercantil tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

El artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, dispone:

"*Uno. Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*
(…)
27ª 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.
(...)
Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas estarán incluidos con carácter obligatorio en el régimen especial de comerciantes minoristas."

Coherente con lo expuesto en este precepto, el artículo 90.Uno.a) de la Ley 4/2012 dispone:

"*Uno. La inclusión en el régimen especial del comerciante minorista supondrá:*

a) La exención del Impuesto General Indirecto Canario de las entregas de bienes que realicen los comerciantes minoristas en el desarrollo de su actividad comercial, de acuerdo con lo dispuesto en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de la presente ley."

Derivado de estos preceptos y si dispusiera de la consideración de comerciante minorista la entidad mercantil, las entregas de bienes (con instalación o no) que realizase en Canarias en el desarrollo de su actividad comercial se encontrarían sujetas y exentas del IGIC.

B) La entidad mercantil no tiene la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

En este caso sería inaplicable la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 y, consecuencia de ello, no estaría incluida en el régimen especial del comerciante minorista, lo que supondría que las entregas de bienes (con instalación o no) que realizase en Canarias la entidad mercantil en el desarrollo de su actividad comercial se encontrarían sujetas y no exentas del IGIC.

Lo siguiente que debe ser objeto de análisis es el tipo impositivo aplicable a las entregas de los diferentes bienes (con instalación o no) que efectúa la entidad mercantil.

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:
(...)
- Industria textil.

- Industrias de la madera, corcho y muebles de madera, sin perjuicio de lo dispuesto en la letra k) del artículo 52.

(...)

- Industrias de transformación del caucho y materias plásticas, 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 un concepto de productos derivados de la industria textil, de la madera o del plástico, por lo que, para una correcta interpretación de las normas, debemos atender a los criterios interpretativos conforme a lo expuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda."* .

En este sentido, resulta adecuado para decidir si un producto deriva de una determinada industria acudir, a juicio de este centro directivo, a la estructura y normas explicativas de la NACE Rev.2.

La actividad manufacturera textil se engloba en la División 13 "Industria textil" cuyas notas generales presentan el siguiente tenor:

"13 Industria textil

Esta división comprende la preparación e hilado de fibras textiles, así como de tejidos textiles, el acabado de textiles y prendas de vestir, la fabricación de artículos confeccionados con textiles, excepto prendas (como ropa blanca, mantas, alfombras, cuerdas, etc.). El cultivo de fibras naturales corresponde a la división 01, mientras que la fabricación de fibras sintéticas es un proceso químico clasificado en la clase 20.60. La fabricación de prendas de vestir se considera en la división 14."

Esta División comprende diversas clases, entre otra la 13.93 que presenta el siguiente contenido:

"***13.93 Fabricación de alfombras y moquetas***

Esta clase comprende:

- la fabricación de revestimientos textiles para suelos:

• alfombras, moquetas, felpudos y esteras, baldosas

Esta clase comprende también:

- la fabricación de revestimientos para suelos de fieltro

Esta clase no comprende:

- la fabricación de felpudos y esteras de materias trenzables (véase 16.29);

- la fabricación de revestimientos de suelos a base de corcho (véase 16.29);

- la fabricación de revestimientos de suelos resistentes, como los de vinilo o linóleo (véase 22.23)."

Por otra parte, la actividad manufacturera de la madera se inserta en la División 16 "Industria de la madera y del corcho, excepto muebles; cestería y espartería" cuyas notas generales presentan la siguiente redacción:

"***16 Industria de la madera y del corcho, excepto muebles; cestería y espartería***

Esta división comprende la fabricación de productos de madera, como madera de construcción, contrachapados, chapas, envases y embalajes de madera, entarimados, vigas trianguladas de madera y edificios de madera prefabricados. Entre los procedimientos de producción se incluyen el aserrado, el cepillado, la conformación, la laminación y el ensamblaje de productos de madera, empezando por los troncos que se cortan en trozas, o madera de construcción que puede seguir cortándose ulteriormente, o conformada con el torno u otras herramientas. La madera de construcción y otras formas de madera transformada pueden también cepillarse o pulirse posteriormente y ensamblarse en productos acabados, como envases y embalajes de madera.

Con la excepción del aserrado, esta división se subdivide con arreglo principalmente a los productos específicos fabricados.

Esta división no comprende la fabricación de muebles (31.0), ni la instalación de trabajos de carpintería y similares (43.32, 43.33, 43.39)."

Esta División comprende diversas clases, entre otra la 16.22 que presenta el siguiente contenido:

*"**16.22 Fabricación de suelos de madera ensamblados***

Esta clase comprende:
- la fabricación de placas de parquet, tiras, etc. de madera, ensambladas en planchas
Esta clase no comprende:
- la fabricación de maderas sin ensamblar para suelos (véase 16.10)"

Por último, la actividad manufacturera del plástico se recoge en la División 22 "Fabricación de productos de caucho y plásticos" cuyas notas generales expresan lo siguiente:

"***22 Fabricación de productos de caucho y plásticos***

Esta división comprende la fabricación de productos de caucho y materias plásticas.

Esta división se caracteriza por las materias primas utilizadas en el proceso de fabricación. No obstante, esto no significa que todos los productos fabricados con estos materiales se clasifiquen en esta división."

Esta División comprende diversas clases, entre otra la 22.23 que presenta el siguiente contenido:

*"**22.23 Fabricación de productos de plástico para la construcción***

Esta clase comprende:
- la fabricación de productos de materias plásticas para la construcción:
• puertas, ventanas, marcos, cierres, persianas y zócalos, de plástico
• tanques, depósitos
• revestimientos de plástico para suelos, paredes o techos en rollos o en forma de losetas, etc.
• artículos de plástico de uso sanitario como bañeras, platos de ducha, lavabos, tazas de inodoro, cisternas, etc.
- la fabricación de revestimientos de suelos resistentes, como vinilo, linóleo, etc.
- la fabricación de piedra artificial (por ejemplo, mármol artificial)."

Derivado de lo expuesto hasta ahora, podemos concluir que las entregas de parqué, moquetas o pavimento vinílico (con instalación o no) tributan al tipo reducido del 3 por ciento; ahora bien, respecto al parqué (como derivado de la industria de la madera) y el pavimento vinílico (como derivado de la industria del plástico) debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 52.k) de la Ley 4/2012 que dispone:

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

(...)

k) La entrega de los bienes muebles corporales incluidos en las partidas arancelarias 1604, 4418, 7308, 9401 y 9403, 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."

El tipo cero previsto en el artículo 52.k) de la Ley 4/2012 resulta aplicable cuando concurran conjuntamente los siguientes requisitos:

- Que los bienes objeto de entrega se encuentren incluidos en alguna de las siguientes partidas arancelarias: 1604, 4418, 7308, 9401 y 9403

El parqué se encuentra incluido en la partida 4418 "*Obras y piezas de carpintería para construcciones, incluidos los tableros celulares, los tableros ensamblados para revestimiento de suelo y tablillas para cubierta de tejados o fachadas (shingles y shakes), de madera.*", partida arancelaria prevista en el citado artículo 52.k).

Las moquetas se encuentran incluidas en la partida arancelaria 5702 "*Alfombras y demás revestimientos para el suelo, de materia textil, tejidos (excepto los de mechón insertado y los flocados), aunque estén confeccionados, incluidas las alfombras llamadas "kelim" o "kilim", "schumacks' o "soumak', "karamanie" y alfombras similares tejidas a mano*", partida arancelaria no contemplada en el artículo 52.k).

Por último, el pavimento vinílico se encuentra incluido en la partida arancelaria 3918 "revestimientos de plástico para suelos, incluso autoadhesivos, en rollos o losetas; revestimientos de plástico para paredes o techo", partida arancelaria que tampoco está prevista en el artículo 52.k) de la Ley 4/2012.

Conforme a lo expuesto, podemos descartar ya la aplicación del tipo cero a la entrega de moquetas y de pavimento vinílico. Respecto al parqué, la aplicación del tipo cero depende del cumplimiento adicional del requisito que pasamos a exponer.

- Que la entrega de parqué se encuentre sujeta y no exenta al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las islas Canarias (en adelante, AIEM).

El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:
"Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."

Desde el día de 1 de julio de 2014, y como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2014, de 26 de junio, por la que se modifica la regulación del arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias (en adelante, Ley 4/2014), la referencia al Anexo IV que contiene el mencionado artículo 67.1 debe entenderse efectuada al Anexo I de la Ley 4/2014. En este sentido, el artículo 1 de la Ley 4/2014 dispone:

"*Los bienes muebles corporales cuya entrega o importación determina la realización del hecho imponible del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias son los incluidos en el anexo I de la presente ley."*

Conforme a ello, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo de naturaleza indirecta y monofásico que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley estatal 20/1991 y en la Ley autonómica 4/2014, las siguientes operaciones:

a) La entrega por parte de su productor de bienes producidos en Canarias, siempre que el bien se encuentre recogido en la lista contenida en el Anexo I de la Ley 4/2014.

b) La importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

El artículo 3.4 de de la Ley 4/2014 dispone:

> *"4. Los anexos I y II de esta ley se establecen siguiendo la estructura del arancel aduanero común. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero común, el consejero competente en materia tributaria procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos I y II de esta ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá suponer la inclusión o exclusión de bienes."*

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria del producto que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

Ya hemos indicado anteriormente que el parqué se encuentra incluido en la partida arancelaria 4418, y esta partida se encuentra recogida en el anexo I de la Ley 4/2014.

El artículo 67.2.3º de la Ley 20/1991 define producción empresarial de bienes en los siguiente términos:

"3º. Producción empresarial de bienes, la realización de actividades extractivas, agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales y otras análogas."

Puesto que la actividad que desarrolla la entidad mercantil es la de comercialización de parqué, no cabe considerar que realice una entrega de parqué producido por ella misma.

Corolario de lo expuesto es la no sujeción al AIEM de la entrega de parqué (con instalación o no) por parte de la entidad mercantil en el desarrollo de su actividad comercial.

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

- En ningún caso, un sujeto pasivo podrá tener simultáneamente la consideración de comerciante minorista respecto a la entrega de bienes en el desarrollo de una actividad comercial, y la no consideración de comerciante minorista en la entrega de los mismos u otros bienes en el desarrollo de una actividad comercial.

- La entidad mercantil consultante realiza una única operación de entrega de parqué, moqueta o pavimento vinílico, siendo accesorio a esta entrega el servicio de instalación. De disponer la entidad mercantil de la consideración de comerciante minorista, le resultaría de

aplicación a la entrega el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

Caso de no disponer de la consideración de comerciante minorista, la entrega de parqué, moqueta o pavimento vinílico (con instalación o no) se encontraría sujeta y no exenta al IGIC, siendo aplicable el tipo reducido del 3 por ciento. En la base imponible de la operación de entrega se incluiría, en su caso, la contraprestación exigible a la instalación.

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, 24 de enero de 2018
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Javier Armas González