CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2189 (13/09/2023)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante adquiere camisas para después serigrafiar con máquinas de impresión textil. Los motivos de estampación pueden ser elegidos por los clientes entre los ofertados por la consultante, como elegido por el propio cliente. En cualquier caso, la estampación siempre se realiza bajo petición del cliente. Se consulta si la operación descrita tiene la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, y el tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Tiene la consideración de ejecución de obra la venta de camisas objeto de serigrafiado, previa petición del cliente, con independencia de que se trate de motivos de estampación ofrecidos por el empresario, o de motivos de estampación específicos que propone el propio cliente. Dicha ejecución de obra constituye una prestación de servicios sujeta al tipo general del 7 por ciento.

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

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 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- El consultante adquiere camisas para después serigrafiar con máquinas de impresión textil. Los motivos de estampación pueden ser elegidos por los clientes entre los ofertados por la consultante, como elegido por el propio cliente. En cualquier caso, la estampación siempre se realiza bajo petición del cliente. Se consulta si la operación descrita tiene la consideración de entrega de bien o de prestación de servicios, y el tipo impositivo aplicable.

SEGUNDO.- Los artículos 6 y 7 de la Ley 20/1991 se regula una definición general como particular de entrega de bienes y de prestaciones de servicios, reproduciendo, respecto de esta última, las que consideramos que podrían concurrir en el supuesto planteado en la consulta:

"Artículo 6. Concepto de entrega de bienes.

1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.
(...)
2.- En particular, se consideran entregas de bienes:

(...)

4º.- Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del número 5 del artículo 5 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda el 40 por ciento de la base imponible".

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

1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes".

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

6.º Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes, con arreglo a lo dispuesto en el apartado 4º del número 2 del artículo 6º de esta Ley".

De su lectura, se concluye que, para determinar si la operación que realiza el consultante es una entrega de bienes o una prestación de servicios, es necesario conocer si se trata de una ejecución de obra que tiene por objeto la obtención de una camiseta serigrafiada.

Ni la Ley 20/1991 ni la Ley 4/2012 contienen una definición del concepto de ejecución de obra, por lo que para su delimitación, habrá que tener en cuenta lo previsto 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, *"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, y atendiendo al carácter supletorio del derecho común, tal y como se recoge en el artículo 7.2 de la citada Ley General Tributaria, acudimos a la definición de arrendamiento de obra y de arrendamiento de servicios, contemplada en el Código Civil; y según el tipo de relación jurídica que derive del contrato formalizado por las partes, estaremos ante uno u otro tipo de arrendamiento; de tal manera, ya lo adelantamos, que la calificación de una operación como de ejecución de obra resultará de que la relación establecida entre los contratantes, responda 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 contractuales, como es el arrendamiento de servicios, puede resultar, en algunos supuestos, dificultosa, no se trata de un concepto jurídico indeterminado, puesto que su regulación está contenida en el Código Civil.

A estos efectos, su artículo 1544 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 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.

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, y a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, perfectamente trasladable al ámbito del IGIC, 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 contratos.

Deben distinguirse, a juicio de este centro directivo, dos procesos:

- El consultante adquiere las camisetas y sin previa petición las serigrafía con motivos que él libremente elige.

- El consultante adquiere las camisetas y previa petición del cliente realiza el proceso de serigrafiado, ya sea con motivos que él mismo ofrece al cliente o con los motivos específicos que desea el cliente.

Las operaciones de venta de camisetas serigrafiadas sin existir una previa petición, entendemos que no se corresponde con la consecución de un resultado material, previo encargo del cliente. No estamos, por tanto, ante una ejecución de obra.

Cosa distinta, que es el supuesto planteado por el consultante, es la venta de camisas serigrafiadas previa petición del cliente, con total independencia a si la serigrafía o estampación efectuada sea con motivos ofrecidos por el empresario o con motivos específicos que desea el cliente. Este supuesto constituye un arrendamiento de obra, por lo que estamos ante una ejecución de obra.

Llegado a este punto, corresponde a continuación determinar si estamos ante una entrega de bienes o una prestación de servicios, a efectos del IGIC. Esta cuestión no es baladí, puesto que de disponer de la consideración de entrega de bienes, su venta tributaría al tipo reducido del 3 por ciento (artículo 54.1.a), quinto guión, de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales), y si dispone de la consideración de prestación de servicios tributaría al tipo general del 7 por ciento, de acuerdo con el artículo 51.1.c) de la citada Ley 4/2012.

A estos efectos, hemos de recordar que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 6 de octubre de 2014, resolviendo un recurso de casación en interés de la ley interpuesto por el Gobierno de Canarias, estableció que toda ejecución de obra de carácter mobiliario tiene la consideración de prestación de servicios a efectos del IGIC. De esta forma en el penúltimo párrafo del FJ Segundo señala (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 tenor literal y se separa de la voluntad expresa del legislador del año 2002, cuyo designio fue restringir el concepto de entrega de bienes a las ejecuciones de obra inmobiliaria cuyo objeto fuese la construcción de una edificación. Por ello, el nuevo artículo 6.2.4º niega la condición de entrega de bienes a las ejecuciones de obra mobiliaria y a las inmobiliarias que no consistan en la construcción o rehabilitación de una edificación."

En dicha sentencia se fija la siguiente doctrina legal (BOE de 21 de noviembre de 2014):

"*El artículo 6.2.4º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE de 8 de junio), en la redacción que le dio el artículo 8.Uno de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2003, debe ser interpretado en el sentido de que para que una ejecución de obra tenga la condición de entrega de bienes a efectos del impuesto general indirecto canario (IGIC) ha de reunir dos requisitos: (i) que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación y (ii) que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados cuyo coste exceda el 20 por 100 de la base imponible* [en la actualidad el 40 por ciento]."

Es evidente que estamos ante una ejecución de obra mobiliaria, y, por ende, ante una prestación de servicios a efectos del IGIC.

TERCERO.- Conforme con todo lo expuesto, tiene la consideración de ejecución de obra la venta de camisas objeto de serigrafiado, previa petición del cliente, con independencia de que se trate de motivos de estampación ofrecidos por el empresario, o de motivos de estampación específicos que propone el propio cliente. Dicha ejecución de obra constituye una prestación de servicios sujeta 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.

Santa Cruz de Tenerife, 13 de septiembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez