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

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2138 (29/08/22)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.1.9º y 3.32º Ley 20/1991 Art. 16.Uno Ley 20/1991 Art. 17.Uno.1 Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1991 Art. 59.1.f) y 3 Ley 20/1991 Art. 25 bis Ley 19/1994 Art. 50.Uno.26º Ley 4/2012 Art. 51.1.c) Ley 4/2012 Arts. 12, 57.2.a), 58.1.a) y 3, 86.1, 88, 89, 90 y 108 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Un ayuntamiento canario está tramitando la adquisición y el arrendamiento de obras escultóricas a una entidad francesa. El contrato administrativo de suministro tiene por objeto obras de un autor fallecido hace más de 100 años, siendo tanto originales como réplicas; si bien las obras originales se realizan a partir de moldes hechos por el autor, cuyas tareas de preparación (restauración de moldes, edición del bronce en fundiciones, etc.), se incluyen en la adquisición.

La propietaria de las obras, es una entidad pública nacional de carácter administrativo, que se encuentra bajo la tutela del ministro francés encargado de la cultura y no está establecida en Canarias.

1.- Las ventas de las obras tienen las siguientes condiciones de entregas:

- En el caso de las reproducciones o réplicas, el lugar de entrega es en Canarias, en la sede que el Ayuntamiento determine para su recepción. Serán transportadas desde Francia hasta Canarias por la entidad adjudicataria, quien asumirá los gastos de desplazamiento, transporte, seguros y demás gastos asociados al traslado de las obras.

- En cuanto a las ediciones originales de bronce, como las obras han de ser objeto de preparación previa, irán siendo entregadas gradualmente a medida que se vayan culminando por

la entidad adjudicataria, en las instalaciones de ésta en Francia, donde se trasladarán los empleados públicos del Ayuntamiento para realizar el acto formal de recepción.

2.- El arrendamiento será siempre respecto de obras originales, no réplicas, siendo por cuenta de la entidad adjudicataria todos los gastos necesarios para traerlas a Canarias, sin necesidad de recepción formal por el Ayuntamiento; el plazo de duración de este arrendamiento es superior a 3 años, previendo prorrogarse.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se consulta:

1.- Si ambas operaciones, adquisición y arrendamiento, están sujetas a IGIC.

2.- En caso afirmativo:

2.1.- Si existe alguna exención o bonificación.

2.2.- Cuál sería el tipo de gravamen aplicable.

2.3.- Qué modelo oficial debe emplearse para autoliquidar. En su caso, la cuota devengada, cuál es su plazo y forma de presentación, y qué documentos deben acompañarse.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- La entrega de obras originales por parte de la entidad pública francesa al Ayuntamiento consultante está no sujeta al IGIC ya que su puesta a disposición del Ayuntamiento consultante no se realiza en Canarias. A título de mera información, dicha entrega está sujeta al IVA vigente en el Estado miembro de la Unión Europea donde se encuentra el bien en el momento de su puesta a disposición (Francia); no obstante, dicha entrega se encuentra exenta del IVA puesto que los bienes serán objeto de transporte con destino a un territorio que no está integrado en el sistema armonizado del IVA.

La entrada de dichas obras en Canarias supone la realización del hecho imponible importación, siendo el importador, y por tanto sujeto pasivo, el Ayuntamiento consultante como propietario. No resulta aplicable ningún supuesto de exención, siendo el tipo de gravamen exigible el general del 7 por ciento.

El Ayuntamiento consultante como sujeto pasivo en la importación, o su representante autorizado por la Agencia Tributaria Canaria, deberá formular una declaración de importación a través del DUA con el objeto de liquidar la cuota del IGIC devengada. La declaración de importación, que ha de presentarse en el plazo de 90 días, deberá ir acompañada de la documentación a que se refiere el artículo 90 del Reglamento de gestión.

Salvo que sea aplicable la modalidad de pago diferido, el plazo de pago de la cuota devengada por la importación del bien y contraída por la Agencia Tributaria Canaria será de los diez días siguientes a la notificación de la deuda.

La cuota del IGIC soportada por la importación no puede ser objeto de deducción por parte del Ayuntamiento consultante, dado que todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios

que en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional realicen los entes públicos territoriales sujetas al IGIC, están exentas.

2.- El arrendamiento de obras originales realizada por la entidad pública francesa en favor del Ayuntamiento consultante, está sujeta al IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante que estará obligado a declarar mensualmente las cuotas del IGIC devengadas a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional. El plazo de presentación es el mes natural siguiente al período de liquidación mensual. Será exigible el tipo de gravamen general del 7 por ciento.

El arrendador tendrá que trasladar los bienes a Canarias con carácter previo a dicha cesión de uso, lo que conlleva que se produzca una importación por éste quien será el sujeto pasivo; sin embargo, a esta importación es aplicable la exención prevista en el artículo 25 bis de la Ley 19/1994.

3.- La entrega de obras escultóricas réplicas por parte de la entidad pública francesa al Ayuntamiento consultante está sujeta al IGIC, ya que su puesta a disposición se realiza en Canarias, siendo aplicable el tipo de gravamen general del 7 por ciento, sin que resulte aplicable ningún supuesto de exención. Se invierte la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante que estará obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional. El plazo de presentación es el mes natural siguiente al período de liquidación mensual.

La previa entrada de dichas obras en Canarias supone la realización del hecho imponible importación, siendo el importador, y por tanto sujeto pasivo, la entidad pública francesa como propietaria. No resulta aplicable ningún supuesto de exención, siendo el tipo de gravamen exigible el general del 7 por ciento.

La entidad francesa como sujeto pasivo en la importación, o su representante autorizado por la Agencia Tributaria Canaria, deberá formular una declaración de importación en los mismos términos y plazos que se ha mencionado en el punto 1 anterior.

4.- Dado que la entidad pública francesa utiliza los bienes importados en entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC y en el desarrollo de la actividad de arrendamiento sujeta y no exenta al IGIC, donde se invierte la condición de sujeto pasivo en el ente público adquirente o arrendatario, cumple las condiciones objetivas para la devolución de las cuotas soportadas del IGIC en la importación, así como cualquier otra cuota soportada del IGIC en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en las entregas de bienes y en la actividad de arrendamiento.

Por ello, la entidad pública francesa tendrá derecho a solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la devolución, como empresario o profesional no establecido, de las cuotas del IGIC soportadas, siempre que, además cumpla los requisitos temporales y cuantitativos que hemos expuestos. La solicitud de devolución deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido. No obstante, si no es posible utilizar esta vía, se podrá solicitar la devolución a través del modelo 414.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, este centro directivo en uso de la atribución conferida 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) y en el artículo 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante, Ley 22/2009) y se modifican determinadas normas tributarias, y 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.- Un ayuntamiento canario está tramitando la adquisición y el arrendamiento de obras escultóricas a una entidad francesa. El contrato administrativo de suministro tiene por objeto obras de un autor fallecido hace más de 100 años, siendo tanto originales como réplicas; si bien las obras originales se realizan a partir de moldes hechos por el autor, cuyas tareas de preparación (restauración de moldes, edición del bronce en fundiciones, etc.), se incluyen en la adquisición.

La propietaria de las obras, es una entidad pública nacional de carácter administrativo, que se encuentra bajo la tutela del ministro francés encargado de la cultura y no está establecida en Canarias.

1.- Las ventas de las obras tienen las siguientes condiciones de entregas:

- En el caso de las reproducciones o réplicas, el lugar de entrega es en Canarias, en la sede que el Ayuntamiento determine para su recepción. Serán transportadas desde Francia hasta Canarias por la entidad adjudicataria, quien asumirá los gastos de desplazamiento, transporte, seguros y demás gastos asociados al traslado de las obras.

- En cuanto a las ediciones originales de bronce, como las obras han de ser objeto de preparación previa, irán siendo entregadas gradualmente a medida que se vayan culminando por la entidad adjudicataria, en las instalaciones de ésta en Francia, donde se trasladarán los empleados públicos del Ayuntamiento para realizar el acto formal de recepción.

2.- El arrendamiento será siempre respecto de obras originales, no réplicas, siendo por cuenta de la entidad adjudicataria todos los gastos necesarios para traerlas a Canarias, sin necesidad de recepción formal por el Ayuntamiento; el plazo de duración de este arrendamiento es superior a 3 años, previendo prorrogarse.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se consulta:

1.- Si ambas operaciones, adquisición y arrendamiento, están sujetas a IGIC.

2.- En caso afirmativo:

2.1.- Si existe alguna exención o bonificación.

2.2.- Cuál sería el tipo de gravamen aplicable.

2.3.- Qué modelo oficial debe emplearse para autoliquidar. En su caso, la cuota devengada, cuál es su plazo y forma de presentación, y qué documentos deben acompañarse.

SEGUNDO.- La respuesta a las diversas cuestiones planteadas exige que primeramente se determine, si las operaciones descritas están sujetas al IGIC, en virtud de lo dispuesto en los números 1 y 2 del artículo 4 de la Ley 20/1991:

"*Artículo 4.- Hecho imponible.*

1.- Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

2.- Asimismo, están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador."

De su lectura se desprende que son tres los hechos imponibles del IGIC, siendo varios los requisitos que deben concurrir en cada caso, según que se trate de operaciones interiores (las recogidas en el número 1), o de importaciones; y, en este sentido, la Ley 20/1991, recoge la delimitación de cada uno de ellos:

Comenzando por los dos primeros, estos es, por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, los elementos configuradores del hecho imponible son los siguientes:

En primer lugar, la definición de "entrega de bienes" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin que proceda analizar el contenido de este último, al no concurrir en las operaciones descritas 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:

(...)".

En segundo lugar, el concepto de "prestación de servicios" se encuentra recogido en su artículo 7, también en un doble sentido, general y particular, destacando respecto de este último el supuesto que podría concurrir en las operaciones objeto de nuestra consulta:

"*Artículo 7.- 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:

(...)

2º.- Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

(...)"

En tercer lugar, la consideración de "empresarios o profesionales", está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los apartados 2 y 4 de dicho precepto:

"*Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.*

(...)

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2.° Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

3. (...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.

b) La urbanización de terrenos y la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente.

(...)".

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa "*En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita. No obstante, existen determinadas operaciones interiores que aún siendo gratuitas tributan en el IGIC (artículo 9.8º de la Ley 20/1991), pero no procede su análisis en esta consulta.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto, y último lugar, es necesario que estas operaciones interiores (entrega de bienes y prestación de servicios), con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 1 del artículo 5 de la Ley 20/1991 las define del modo siguiente:

"*1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2.º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario."

En lo que al tercer hecho imponible se refiere, las importaciones, el artículo 8 de la Ley 20/1991, recoge en su número 1 un concepto general de importación y, en su número 2, relaciona un conjunto de operaciones que el legislador asimila a importaciones, sin que atendamos a estos últimos por no concurrir en las operaciones descritas en la consulta:

"*Artículo 8.- Concepto de importación de bienes.*

1. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en las Islas Canarias, procedentes de la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, cualquier otro Estado miembro de la C.E.E. o de Terceros Países, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador.

2. Sin perjuicio de lo previsto en el número 1 anterior se considerará también importación:

(...)".

Se deduce del precepto de forma diáfana que la mera entrada de bienes corporales en Canarias constituye el hecho imponible importación, cualquiera que sea el territorio de procedencia, el fin al que se destinen los bienes y la condición del importador, persona física o jurídica, privada o pública.

Aplicando todos los elementos delimitadores del hecho imponible del IGIC a los supuestos descritos en la consulta planteada, podemos concluir que, en principio, se dan todos, y que, por tanto, se trataría de unas operaciones sujetas al IGIC, siempre y cuando se localicen las operaciones de entrega o prestación de servicios en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.- Las ventas de las obras escultóricas (originales o réplicas), se califican como entregas de bienes, puesto que se realiza la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.

2.- El alquiler de las obras originales, constituye una prestación de servicios, al tener esta consideración los arrendamientos de bienes (siendo indiferente si son originales o réplicas).

3.- Dado que las obras vendidas o arrendadas han de ser objeto de traslado a Canarias, también se realizará el hecho imponible de la importación como consecuencia de su entrada en dicho territorio.

4.- La entidad pública francesa que realiza las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, tiene la consideración de empresario o profesional, tanto con carácter general, como particular; en el primer caso, por ser una entidad que realiza actividades empresariales (siendo indiferente, a estos efectos, que sea de carácter público), esto es, la ordenación de sus medios personales y/o materiales con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, como es la venta de obras escultóricas, entre otras posibles actividades; y, en el

segundo caso, por ser arrendador, esto es, por explotar un bien -mueble, en este caso- con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

5.- Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, se realizan a título oneroso, puesto que hay contraprestación a cargo del Ayuntamiento adquirente.

6.- Las entregas de estos bienes y las prestaciones de servicios, se enmarcan en las operaciones que habitualmente realiza la entidad pública adjudicataria del contrato; no obstante, la existencia o no de habitualidad, entendemos, no es un elemento esencial del hecho imponible, puesto que también entraría si se tratara de una operación ocasional.

Estando claro que estas transmisiones de dominio de obras escultóricas, y su arrendamiento, constituyen hecho imponible, al ser entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas por un empresario a título oneroso en el desarrollo de una actividad empresarial, nos faltaría, para determinar la sujeción al IGIC, que estén localizadas en el territorio de aplicación del mismo. Sin olvidar que también existiría hecho imponible del IGIC, por importación, por la entrada en Canarias de estas obras.

El artículo 16.Uno y Dos de la Ley 20/1991 dispone:

"*Artículo 16. Lugar de realización de las entregas de bienes.*

El lugar de realización 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 del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio.

(...)"

Dado que nos encontramos ante entregas de bienes derivadas de un contrato administrativo de suministros, debemos tener en cuenta lo dispuesto en los apartados 1 de los artículos 300 y 301 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, inserto en la regulación del contrato de suministro, que disponen lo siguiente:

"*1. El contratista estará obligado a entregar los bienes objeto de suministro en el tiempo y lugar fijados en el contrato y de conformidad con las prescripciones técnicas y cláusulas administrativas."*

"*1. El adjudicatario tendrá derecho al abono del precio de los suministros efectivamente entregados y formalmente recibidos por la Administración con arreglo a las condiciones establecidas en el contrato."*

Esta obligación legal del contratista de entregar el bien en un determinado lugar, supone que resulte inaplicable la regla de localización prevista en el artículo 16.Dos.1º de la Ley 20/1991 a las entregas derivadas de la ejecución de un contrato administrativo de suministro, siendo siempre aplicable el artículo 16.Uno de la Ley 20/1991. La entrega de bienes en el desarrollo de un contrato administrativo de suministro se entiende siempre localizada en el territorio donde se ubique el lugar fijado en el contrato con independencia de que haya sido o no objeto de expedición o transporte.

En el caso de las ventas de obras réplicas, puesto que se recepcionan en la sede del Ayuntamiento consultante, se entenderán localizadas en Canarias, en virtud de la regla general prevista en el artículo 16.Uno de la Ley 20/1991; sin perjuicio, del hecho imponible de importación por la previa entrada en Canarias como consecuencia del traslado de las obras que realiza el vendedor.

En el caso de las ventas de obras originales editadas en bronce con moldes originales, puesto que se recepcionan en la sede del vendedor en Francia, se entenderán localizadas las entregas fuera de Canarias y, por tanto, no sujetas al IGIC; sin perjuicio, del hecho imponible importación por la entrada en Canarias como consecuencia del traslado de las obras que realiza el Ayuntamiento.

No cabría pronunciarnos sobre la tributación en Francia de las entregas de obras originales; no obstante, con objeto de completar la presente consulta y de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, estas entregas de obras originales estarían sujetas al IVA francés, pero exentas dado que los bienes serán enviados con carácter definitivo a un territorio, Canarias, que no forma parte del territorio armonizado del IVA, de acuerdo con el artículo 4.1 del Reglamento (CEE) nº 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias.

En el cuanto a la localización de la prestación de servicios de arrendamiento de las obras escultóricas originales, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 5.7 de la Ley 20/1991:

"*7. A los solos efectos de lo dispuesto en el artículo 17 de esta Ley, además de los que ya tengan tal consideración de acuerdo con lo dispuesto en el artículo, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:*

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el número 1 del artículo 4 de esta Ley.

2.º Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales."

Conforme a este precepto y a los solos efectos de determinar la localización del servicio de arrendamiento de las obras escultóricas originales, el ente público territorial arrendatario (el ayuntamiento consultante) tiene la consideración de empresario o profesional.

Pues bien, la operación se localiza en Canarias, conforme a lo dispuesto en la regla general prevista artículo 17.Uno.1 de la Ley 20/1991, dado que el Ayuntamiento destinatario del servicio es un empresario o profesional y tener como destino el servicio de arrendamiento su sede en Canarias. Se concluye que esta prestación de servicios está sujeta al IGIC; sin perjuicio, del hecho imponible de importación por el previo traslado de las obras por el arrendador.

"*Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

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."

TERCERO.- Llegados a este punto debemos analizar si concurre algún supuesto de exención aplicable a las operaciones interiores o a las importaciones.

La normativa vigente no contempla ninguna exención aplicable a las operaciones interiores realizadas por la entidad francesa y localizadas en Canarias, por lo que, las ventas de obras réplicas y el arrendamiento de obras originales son, respectivamente, entregas de bienes y prestación de servicios, sujetas y no exentas al IGIC, devengándose la correspondientes cuotas del IGIC con obligación de su declaración ante la Agencia Tributaria Canaria por el correspondiente sujeto pasivo que luego analizaremos.

No ocurre lo mismo con las operaciones de importación, ya que, atendiendo al tipo de bienes que entra en Canarias y su finalidad, podrían concurrir los requisitos previstos para el disfrute de estas cuatro exenciones: las de los artículos 14.1.9º, 14.3.32º y 15.1.a) de la Ley 20/1991, y la del artículo 25 bis de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 19/1994). Veamos cada una de ellas:

- El artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991, dispone lo siguiente:

"*Artículo 14.-Exenciones en importaciones definitivas de bienes.*

Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes en las Islas Canarias y las prestaciones de servicios que a continuación se especifican, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos exigidos por las normas de desarrollo de esta Ley y los demás establecidos en las disposiciones que les sean de aplicación.

1. Las importaciones definitivas de los siguientes bienes:

(...)

9.º Las pinturas y dibujos realizados a mano y las esculturas, grabados, estampas y litografías, siempre que, en todos los casos, se trate de obras originales y las importaciones se efectúen directamente por los autores de las mismas."

La aplicación de esta exención requiere el cumplimiento de dos requisitos: el objetivo, que se trate de obras originales, y el subjetivo, que se efectúe la importación directamente por su autor. Si bien no nos queda claro que las obras calificadas como "originales" puedan ser tales, por el hecho de ser creadas a partir de moldes hechos en su día por el autor, lo que sí está claro es que éste falleció hace más de 100 años; por lo que, no siendo realizada la importación directamente por él, fallaría el requisito subjetivo, y la exención sería inaplicable.

- El artículo 14.3.32º de la Ley 20/1991 establece lo siguiente:

"*3. Las importaciones definitivas que se indican a continuación, cuando el importador solicite la exención y se cumplan las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente:*

(...)

32º.- Los objetos de colección u objetos de arte de carácter educativo, científico o cultural, que se importen por museos, galerías u otros establecimientos para destinarlos exclusivamente a su exposición.

La exención quedará condicionada a que se trate de una importación de bienes adquiridos a título gratuito o, tratándose de adquisiciones a título oneroso, a que los bienes hubiesen sido entregados por una persona o entidad que no fuese empresario ni profesional."

Esta exención requiere la concurrencia de varios requisitos (objetivo, finalista y subjetivo), cuya breve exposición realizaremos paralelamente al supuesto descrito en la consulta: el objetivo, parece que se cumpliría puesto que se trata de objetos de arte de carácter cultural; el finalista, que la importación se realice de forma definitiva para ser objeto de exposición, también se cumpliría en los casos de importaciones vinculadas con la venta de las esculturas originales o réplicas; pero no se cumpliría el doble requisito subjetivo referido tanto al adquirente importador, como al vendedor: en el primer caso, porque, el Ayuntamiento no es un museo o galería, aunque podría estudiarse si entraría en el amplio término de "otro establecimiento" -al parecer vincularse con el fin expositivo-, pero es innecesario porque se

incumple el segundo requisito subjetivo, esto es, que la entidad pública francesa transmitente no sea empresaria o profesional, pues como ha hemos visto, sí lo es.

- El artículo 25 bis de la Ley 19/1994, presenta el siguiente contenido:

"*Artículo 25 bis. Fomento de la cultura.*

Teniendo en cuenta la condición de región ultraperiférica de Canarias, y a efectos de potenciar el intercambio cultural del archipiélago, los bienes artísticos que se trasladen desde Canarias a la Península, Baleares y resto de la Unión Europea, con motivo de exposición, así como su traslado en sentido inverso, estarán exentos de gravámenes fiscales y aduaneros a los efectos de su equiparación con los desplazamientos de dichos bienes dentro del territorio peninsular y comunitario. En el caso de que fueran objeto de transmisión posterior o entrega estarán sujetos a la tributación correspondiente."

Este precepto fue introducido por la Ley 8/2018, de 5 de noviembre, por la que se modifica la Ley 19/1994, de de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, con el objetivo, tal y como recoge su exposición de motivos, "*de que los ciudadanos canarios, pese a la lejanía, insularidad y limitaciones estructurales permanentes, estén en igualdad de oportunidades frente al conjunto de ciudadanos de la Unión Europea*"; a este objetivo, hemos de añadir el que recoge el propio texto del artículo 25 bis de la Ley 19/1994, "*a efectos de potenciar el intercambio cultural del archipiélago*".

Este beneficio fiscal, consiste en una exención de gravámenes fiscales y aduaneros para los desplazamientos de los bienes artísticos, con el fin de equiparar los gravámenes dentro del territorio peninsular y comunitario; de su lectura se concluye que su disfrute exige la concurrencia de las siguientes circunstancias: traslado de bienes artísticos (tanto desde Canarias, como hacia Canarias), y que dicho traslado sea con motivo de exposición.

Ni la Ley 19/1994, ni la Ley 20/1991 contienen una definición de los conceptos de traslado ni de exposición, 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*". A ello hemos de añadir, que no podrá aplicarse la analogía, prohibida por el artículo 14 de la citada Ley 58/2003, "*para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*."

El término "*traslado*", se define por la Real Academia Española de la Lengua, como la acción y efecto de trasladar "*llevar o mudar de un lugar a otro*". Y, el término "*exposición*", se define por esta misma Institución, entre otras acepciones, como "*Muestra pública de artículos de arte, ciencia o industria para potenciar el comercio o la cultura*".

Si nos fijamos en la redacción literal del precepto, observamos que los traslados de bienes artísticos no se vinculan con la transmisión de su titularidad (como podría ser su venta), sino con un fin concreto (el de ser objeto de exposición); este sentido se confirma en su última frase cuando excluye de la exención fiscal a "*la transmisión posterior o entrega*". Por ello, difícilmente podría encajar esta exención en el ámbito del IGIC, en las importaciones de estos bienes cuyo fin sea su venta, o que sea consecuencia de ésta, aunque el comprador, una vez adquiridos, los destine a su exposición, puesto que el objeto de la importación no es directamente su exposición, sino su adquisición.

Cuestión distinta sería el caso del arrendamiento de obras originales, puesto que la importación de estos bienes artísticos sí que tiene por finalidad su exposición, aunque para ello sea necesario un negocio jurídico que lo sustente, como sería el contrato de arrendamiento.

En virtud de todo lo expuesto, se concluye que las importaciones de obras originales y réplicas están sujetas y no exentas en IGIC; y que las importaciones de obras originales que son objeto de arrendamiento previo para su exposición, están sujetas y exentas en IGIC por aplicación del artículo 25 bis de la Ley 19/1994.

- El artículo 15.1.a) de la Ley 20/1991 contempla entre otros regímenes especiales de importación exentas, el de importación temporal, pero dado que no resultaría aplicable a las importaciones definitivas vinculadas con la venta de las esculturas originales o réplicas, sólo podría ser aplicable, en principio, a la importación de obras que serán objeto de arrendamiento. No obstante, como ya hemos visto con anterioridad, estas importaciones estarían exentas por aplicación del artículo 25 bis de la Ley 19/1994, por lo que es innecesario el régimen de importación temporal.

CUARTO.- Corresponde a continuación, aunque no haya sido objeto de consulta, determinar quién es el sujeto pasivo en todas las operaciones realizadas.

Hemos de acudir a los artículos 19, regulador del sujeto pasivo en las operaciones interiores, y 21, regulador del sujeto pasivo en las importaciones, ambos de la Ley 20/1991 (el subrayado es nuestro):

> "*Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.*
>
> *1. Son sujetos pasivos del Impuesto:*
>
> *1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.*
>
> *2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:*

a) Cuando las citadas operaciones se efectúen por personas o entidades no establecidas en Canarias, salvo que el destinatario, a su vez, no esté establecido en dicho territorio.

(...)"

- "Artículo 21. Sujetos pasivos en las importaciones de bienes.

Son sujetos pasivos en las importaciones de bienes quienes las realicen.

Se consideran importadores, siempre que se cumpla, en cada caso, la legislación aplicable:

a) Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos, o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

b) Los viajeros para los bienes que conduzcan al entrar en las islas Canarias.

c) Los propietarios de los bienes en los casos no contemplados en los apartados a) y b) anteriores."

Este último precepto configura como sujeto pasivo de las importaciones a quienes realicen las mismas, es decir al importador, sin que tenga relevancia el que actúe o no como empresario o profesional. A continuación señala a quién considera como tal, estableciendo, en su letra a), que serán importadores los destinatarios de los bienes importados, mencionando expresamente a los adquirentes, cesionarios y propietarios.

Conforme a lo expuesto y según el tipo de operación realizada, el sujeto pasivo del IGIC será el siguiente:

1.- Las entregas de obras originales están no sujetas al IGIC. La entrada en Canarias como consecuencia de su traslado constituye una importación realizada por quien ya es propietario de las obras, esto es, el Ayuntamiento consultante; por lo que el sujeto pasivo del IGIC por la importación es el propio Ayuntamiento.

2.- Las entregas de obras réplicas están sujetas al IGIC. Dado que el transmitente,la entidad francesa, no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante. La entrada previa de las obras en Canarias como consecuencia del traslado desde Francia supone la importación, siendo sujeto pasivo la entidad pública francesa como propietaria de las obras réplicas.

3.- El arrendamiento de obras originales está sujeta al IGIC. Puesto que el arrendador, la entidad francesa, no se encuentra establecida en Canarias, se invierte la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante. En la importación de las obras que serán objeto de

arrendamiento, será sujeto pasivo del IGIC la entidad francesa como propietario, pudiendo aplicarse la exención prevista en el artículo 25 bis de la Ley 19/1994.

QUINTO.- Continuando con las respuestas a las preguntas formuladas, procede ahora determinar el tipo de gravamen aplicable a las operaciones realizadas.

En virtud de lo establecido en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), el tipo general del IGIC es el 7 por ciento, sin que sea de aplicación ninguno de los tipos reducidos ni incrementados previstos en los artículos 52 a 61 de la misma Ley.

El citado artículo 51.1.c) señala:

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

(...)

c) El tipo general del 7 por ciento, aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidas a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el presente artículo.

(...)"

Por tanto, el tipo de gravamen aplicable a todas las operaciones sujetas y no exentas, será el 7 por 100. En este sentido, deben tenerse en cuenta los artículos 22 y 25 de la Ley 20/1991, en los que se regula la regla general de la base imponible, de las operaciones interiores e importaciones, respectivamente, al no concurrir ninguna de las reglas especiales recogidas en los artículos 23 y 26 de la citada norma.

SEXTO.- La última cuestión planteada en el escrito de la consulta, se refiere a las obligaciones formales que han de ser cumplidas, en concreto qué modelo de autoliquidación o declaración habría que presentar, en qué plazo, de qué forma y si ha de acompañarse alguna documentación.

Obligaciones del Ayuntamiento consultante

a) Por su consideración de sujeto pasivo en la importación de obras originales.

Los artículos 88, 89 y 90 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), disponen:

"Artículo 88.- Presentación de la declaración.

1. Cualquier bien que se introduzca en las Islas Canarias deberá ser objeto de una declaración de importación relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

2. La declaración de importación deberá ser formulada por el importador o su representante autorizado por la Administración Tributaria Canaria.

3. Por Orden del Consejero competente en materia tributaria se determinarán las condiciones, requisitos y formalidades por las que se podrán presentar declaraciones por medio de representante con el fin de proceder al despacho de importación relativo a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

Artículo 89.- Forma de las declaraciones.

1. La declaración de importación se realizará por escrito, por vía telemática o verbalmente, en los casos previstos en el presente Título.

2. La declaración efectuada por escrito deberá presentarse ante la Administración Tributaria Canaria, en el modelo oficial, Documento Único Administrativo (DUA), aprobado por el Reglamento (CEE) 2454/93, de la Comisión, de 2 de julio de 1993 ("DOCE" nº L253, de 11.10.93) sin tachaduras, enmiendas ni entrerrenglonaduras, conforme a las instrucciones que al efecto apruebe el órgano estatal competente.

Artículo 90.- Documentos que deben acompañar a la declaración.

1. La declaración de importación deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

a) Factura comercial de los bienes importados.

b) Declaración del valor en aduana.

c) Los relativos a los conceptos que forman parte del valor en aduana, así como de los gastos accesorios y complementarios que se produzcan desde la entrada en el Archipiélago hasta el primer lugar de destino en dicho territorio.

d) Los relativos a las subvenciones vinculadas al precio.

e) Los relacionados con los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas, salvo los propios tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes.

f) Aquellos que sirvan para justificar, en su caso, el derecho a las exenciones, bonificaciones y demás beneficios fiscales.

2. Por Orden del Consejero competente en materia tributaria se podrán establecer otros documentos o modificar los establecidos en el presente artículo."

Se deriva de estos preceptos, la obligación de presentar por parte del Ayuntamiento consultante del Documento Único Administrativo (DUA) al que deberá acompañar la documentación establecida en el artículo 90 del Reglamento de gestión.

Respecto al plazo de presentación del DUA, el artículo 86 del Reglamento de gestión dispone lo siguiente en su apartado 1:

"*1. Dentro del plazo de los cuarenta y cinco días naturales a contar desde el día siguiente al de presentación de la declaración sumaria, si los bienes han sido transportados por vía marítima, o en el plazo de veinte días si han sido transportados por una vía distinta a la marítima, los bienes que se presenten a despacho ante la Administración Tributaria Canaria deberán ser objeto de una declaración de importación a fin de liquidar la deuda relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes en el Archipiélago, o bien para incluir la mercancía en alguno de los regímenes especiales de importación.*

Según el destino que se solicite para los bienes la declaración de importación se ajustará a lo previsto en los siguientes Capítulos del presente Título y, hasta tanto se presente la declaración que corresponda, los bienes presentados a despacho se encuentran en Depósito Temporal."

No obstante, debe tenerse en cuenta que el proceso de declaración de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y de los derechos arancelarios, como consecuencia de la entrada de mercancías en Canarias, se realiza en el marco del sistema VEXCAN (Ventanilla única de declaraciones de importación y exportación y aduaneras en Canarias), que supone un procedimiento único de presentación de declaración por medios telemáticos ante las administraciones tributarias estatal y canaria, lo que exige necesariamente disponer de un plazo común de presentación del DUA , más aún cuando, como veremos a continuación, el apartado 2 del artículo 108 del Reglamento de gestión dispone que los plazos de contracción de la deuda correspondiente al despacho y pago de la misma serán los previstos en el Código Aduanero Comunitario para las deudas aduaneras. Debe tenerse en cuenta que, conforme a la disposición adicional cuarta de la Ley 20/1991, la normativa aduanera se aplica supletoriamente, entendiéndose ello no solo cuando no exista regulación propia en los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, sino cuando la normativa propia impida la debida coordinación del sistema de procedimiento único de presentación de las declaraciones de importación y exportación.

Conforme a lo establecido en el artículo 149 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (en adelante, CAU), el plazo para presentación de la declaración de importación con el fin de liquidar los tributos que se devenguen por la importación es de 90 días.

En cuanto al plazo de pago de la cuota devengada por la importación, el artículo 108 del Reglamento de gestión dispone:

"*1. El pago del importe de la deuda correspondiente al despacho y relativa a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias devengados con ocasión de la importación de bienes en el Archipiélago se realizará con carácter previo a la autorización del levante o, cuando el importador o su representante hubieran aportado garantía suficiente, se realizará en la modalidad de pago diferido.*

2. Los plazos de contracción de la deuda correspondiente al despacho y pago de la misma serán los previstos en el Código Aduanero Comunitario para las deudas aduaneras. No obstante, en la modalidad de pago diferido el plazo de pago será de sesenta días naturales a contar desde la fecha de contracción de la deuda, y no será exigible, en este plazo, interés alguno. Los plazos de pago de las deudas derivadas de procedimientos de gestión e inspección posteriores al despacho seguirán el régimen general de la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación.

3. Se autoriza al Consejero competente en materia tributaria para modificar los plazos de pago establecidos en el apartado anterior, salvo los relativos a las deudas derivadas de procedimientos de gestión e inspección posteriores al despacho."

Salvo que sea aplicable la modalidad de pago diferido, el plazo de pago de la cuota devengada por la importación del bien y contraída por la Agencia Tributaria Canaria será de los diez días siguientes a la notificación de la deuda, conforme al artículo 108 del CAU.

b) Por su consideración de sujeto pasivo por inversión en la adquisición de las réplicas y en servicio de arrendamiento de obras originales prestado por la entidad pública francesa no establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en la letra f) de su número 1 y en el número 3, lo siguiente:

"1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:

(...)

f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.

(…)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

El artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, dispone:

"*Uno.- Están exentas del Impuesto General Indirecto Canario las siguientes operaciones:*

(...)

26º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por el Estado, la Comunidad Autónoma de Canarias y las entidades locales canarias.

En ningún caso la exención establecida en este número será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los siguientes entes con personalidad jurídica propia vinculados o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas:

a) Los organismos autónomos.

b) Las entidades públicas empresariales.

c) Las sociedades mercantiles públicas.

d) Las fundaciones públicas.

e) Las entidades de Derecho público distintas de las mencionadas en los párrafos a) y b) de este apartado.

f) Los consorcios dotados de personalidad jurídica a que se refieren los artículos 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este número hayan aportado mayoritariamente a los mismos, dinero, bienes o industria, o se hayan comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado, de la Comunidad Autónoma de Canarias o de una entidad local canaria.

Por tanto, todas las operaciones empresariales o profesionales sujetas al IGIC que realice el Ayuntamiento consultante están, en todo caso, exentas del IGIC.

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentar autoliquidaciones, periódicas u ocasionales, está contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 58 del Reglamento de gestión.

El citado artículo 57 dispone en su apartado 2.a) lo siguiente:

"2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

a) Los empresarios o profesionales que realicen exclusivamente operaciones que estén exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que lo sustituya, y los incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional."

Por otra parte, el artículo 58.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

"*1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:*

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Derivado de este precepto, el Ayuntamiento consultante declarará, como sujeto pasivo por inversión, la cuota del IGIC devengada por la entrega de la obra réplica y por el servicio de arrendamiento a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412).

Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual en el que se devengó el Impuesto.

Obligaciones de la entidad pública francesa

Por su consideración de sujeto pasivo en la importación de réplicas, se reitera lo señalado respecto a la situación del Ayuntamiento consultante como sujeto pasivo por la importación de bienes.

SÉPTIMO.- Aunque no ha sido objeto de consulta, resulta interesante analizar dos cuestiones: por un lado, si existe derecho a la deducción del IGIC soportado por el Ayuntamiento consultante como consecuencia de la importación o de las cuotas del IGIC que deben declarar como sujeto pasivo por inversión; y, por otro lado, si la existe alguna vía para la devolución del IGIC soportado por la importación de réplicas realizada por la entidad pública francesa y en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en las operaciones de entrega de réplicas y en el arrendamiento de obras originales.

En cuanto a la primera cuestión, el derecho a la deducción del IGIC soportado nace, con carácter general, cuando los bienes o servicios recibidos se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas al IGIC, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28.1 de la Ley 20/1991 (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 28. Naturaleza y ámbito de aplicación.*

1. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley".

Ya hemos visto con anterioridad que, conforme al artículo 50.Uno.26º de la Ley 4/2012, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que efectúan los entes públicos territoriales están exentos del IGIC, de ello deriva que los bienes o servicios adquiridos o importados por el Ayuntamiento consultante se utilizan en operaciones que no dan derecho a la deducción.

Respecto de la segunda cuestión, el artículo 48 de la Ley 20/1991 regula el derecho a la devolución del IGIC soportado por empresarios o profesionales no establecidos, en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"*Artículo 48. Devoluciones a personas no establecidas en las Islas Canarias*.

1. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del *Impuesto podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios, incluida la carga impositiva implícita, realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo dispuesto en el presente artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.*

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el período a que se refiera su solicitud.

2. Son requisitos para el ejercicio del derecho a la devolución a que se refiere el número anterior:

1º.- Que las personas o entidades que pretendan ejercitarlo estén establecidas en la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea o en Terceros Países siempre que, en este último caso, se acredite la reciprocidad en favor de los empresarios y profesionales establecidos en España.

2º.- Que realicen en dichos territorios actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o a un tributo análogo.

La realización de dichas actividades deberá acreditarse en la forma que se determine reglamentariamente.

3º.- Que durante el periodo a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto General Indirecto Canario distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11º, excepto su número 2, en el artículo 12º, en los números 1 y 2 del artículo 13º, en el número 7 del artículo 14º y en el artículo 15º.

3. Las personas físicas o jurídicas en las que concurran los requisitos descritos en los números anteriores tendrán derecho a solicitar la devolución del Impuesto General Indirecto Canario que hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados en las Islas Canarias durante el periodo de tiempo a que corresponda la solicitud, en la medida en que los indicados bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones descritas en el número 4, apartado 1º, letras b), c) y d) y apartado 2º del artículo 29º de esta Ley, o bien las señaladas en el número 2 anterior, apartado 3º, letra a).

Para la determinación de las cuotas a devolver se atenderá al destino real y efectivo de los bienes o servicios adquiridos o importados, sin que sean de aplicación a estos efectos las normas reguladoras de la regla de prorrata contenidas en la presente Ley.

4. Serán de aplicación a las devoluciones reguladas en este artículo las limitaciones y exclusiones del derecho a deducir previstas en la Ley.

5. Las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo de liquidación o al año natural inmediatamente anteriores.

6. Las personas o entidades que, no estando establecidas en la Comunidad Económica Europea, pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo deberán nombrar previamente un representante legal residente en España, a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente.

La Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos.

7. No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe total inferior a la cifra que se determine reglamentariamente.

8. En el caso de empresarios o profesionales establecidos en un Estado miembro de la Comunidad Europea, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

Dado que la entidad pública francesa utiliza los bienes importados en el desarrollo de la actividad de arrendamiento sujeta y no exenta al IGIC donde se invierte la condición de sujeto pasivo en el ente público arrendatario, cumple las condiciones objetivas para la devolución de las cuotas soportadas del IGIC en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la citada actividad empresarial de arrendamiento.

El desarrollo reglamentario del artículo 48 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 12 del Reglamento de gestión.

Respecto al plazo y período de la solicitud de devolución por parte de empresarios o profesionales no establecidos, el artículo segundo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas incentivadoras de la actividad económica, de acuerdo con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2018, dispone:

> "*A los efectos de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, las solicitudes de devolución únicamente podrán referirse al periodo anual o trimestral inmediatamente anteriores.*
>
> *No obstante, serán admisibles las solicitudes de devolución que se refieran a un periodo de tiempo inferior siempre que concluya el día 31 de diciembre del año que corresponda.*
>
> *El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran.*
>
> *Se autoriza a la consejería competente en materia tributaria a modificar el plazo de presentación*."

Por otra parte, el artículo 12.1.c) del Reglamento de gestión, dispone:

> "*c) El plazo para la presentación de las referidas solicitudes se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refieran*."

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, el artículo 12.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

> *"a) No serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros.*
>
> *No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural*."

Por último, siendo la entidad pública francesa un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido. No obstante, si no es posible utilizar esta vía, se podrá solicitar la devolución a través del modelo 414 conforme a lo dispuesto en la disposición adicional única de la Orden de 14 de diciembre de 2020, por la que se aprueba el modelo 414 de solicitud de devolución del Impuesto General Indirecto Canario por empresarios o profesionales no establecidos en las Islas Canarias, se regulan los obligados a su presentación y se establece la obligación de su presentación telemática y las condiciones generales para su presentación, y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 2013, por la que se establece en el ámbito de la Administración Tributaria Canaria el sistema de dirección electrónica habilitada, la obligatoriedad, para determinados supuestos, de la práctica de notificaciones electrónicas, y el registro electrónico de apoderamientos.

OCTAVO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que:

1.- La entrega de obras originales por parte de la entidad pública francesa al Ayuntamiento consultante está no sujeta al IGIC ya que su puesta a disposición del Ayuntamiento consultante no se realiza en Canarias. A título de mera información, dicha entrega está sujeta al IVA vigente en el Estado miembro de la Unión Europea donde se encuentra el bien en el momento de su puesta a disposición (Francia); no obstante, dicha entrega se encuentra exenta del IVA puesto que los bienes serán objeto de transporte con destino a un territorio que no está integrado en el sistema armonizado del IVA.

La entrada de dichas obras en Canarias supone la realización del hecho imponible importación, siendo el importador, y por tanto sujeto pasivo, el Ayuntamiento consultante como propietario. No resulta aplicable ningún supuesto de exención, siendo el tipo de gravamen exigible el general del 7 por ciento.

El Ayuntamiento consultante como sujeto pasivo en la importación, o su representante autorizado por la Agencia Tributaria Canaria, deberá formular una declaración de importación a través del DUA con el objeto de liquidar la cuota del IGIC devengada. La declaración de importación, que ha de presentarse en el plazo de 90 días, deberá ir acompañada de la documentación a que se refiere el artículo 90 del Reglamento de gestión.

Salvo que sea aplicable la modalidad de pago diferido, el plazo de pago de la cuota devengada por la importación del bien y contraída por la Agencia Tributaria Canaria será de los diez días siguientes a la notificación de la deuda.

La cuota del IGIC soportada por la importación no puede ser objeto de deducción por parte del Ayuntamiento consultante, dado que todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios que en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional realicen los entes públicos territoriales sujetas al IGIC, están exentas.

2.- El arrendamiento de obras originales realizada por la entidad pública francesa en favor del Ayuntamiento consultante, está sujeta al IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante que estará obligado a declarar mensualmente las cuotas del IGIC devengadas a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional. El plazo de presentación es el mes natural siguiente al período de liquidación mensual. Será exigible el tipo de gravamen general del 7 por ciento.

El arrendador tendrá que trasladar los bienes a Canarias con carácter previo a dicha cesión de uso, lo que conlleva que se produzca una importación por éste quien será el sujeto pasivo; sin embargo, a esta importación es aplicable la exención prevista en el artículo 25 bis de la Ley 19/1994.

3.- La entrega de obras escultóricas réplicas por parte de la entidad pública francesa al Ayuntamiento consultante está sujeta al IGIC, ya que su puesta a disposición se realiza en Canarias, siendo aplicable el tipo de gravamen general del 7 por ciento, sin que resulte aplicable ningún supuesto de exención. Se invierte la condición de sujeto pasivo en el Ayuntamiento consultante que estará obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional. El plazo de presentación es el mes natural siguiente al período de liquidación mensual.

La previa entrada de dichas obras en Canarias supone la realización del hecho imponible importación, siendo el importador, y por tanto sujeto pasivo, la entidad pública francesa como propietaria. No resulta aplicable ningún supuesto de exención, siendo el tipo de gravamen exigible el general del 7 por ciento.

La entidad francesa como sujeto pasivo en la importación, o su representante autorizado por la Agencia Tributaria Canaria, deberá formular una declaración de importación en los mismos términos y plazos que se ha mencionado en el punto 1 anterior.

4.- Dado que la entidad pública francesa utiliza los bienes importados en entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC y en el desarrollo de la actividad de arrendamiento sujeta y no exenta al IGIC, donde se invierte la condición de sujeto pasivo en el ente público adquirente o arrendatario, cumple las condiciones objetivas para la devolución de las cuotas soportadas del IGIC en la importación, así como cualquier otra cuota soportada del IGIC en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en las entregas de bienes y en la actividad de arrendamiento.

Por ello, la entidad pública francesa tendrá derecho a solicitar a la Agencia Tributaria Canaria la devolución, como empresario o profesional no establecido, de las cuotas del IGIC soportadas, siempre que, además cumpla los requisitos temporales y cuantitativos que hemos expuestos. La solicitud de devolución deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido. No obstante, si no es posible utilizar esta vía, se podrá solicitar la devolución a través del modelo 414.

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, 29 de agosto de 2022
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García