Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1896 (27/06/18)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4 Ley 20/1991 Art. 5.2 Ley 20/1991 Art. 14.1.32º Ley 20/1991 Art. 67.1 Ley 20/1991 Art. 1, 3.4 y Anexo I Ley 4/2014

CUESTIÓN PLANTEADA

Se pretende constituir una fundación que gestionaría un espacio artístico sito en la isla de La Palma en el cual se organizarían exposiciones temporales y permanentes de obras de artistas nacionales e internacionales, se utilizaría como centro educativo en el que se instalaría una biblioteca y determinados espacios de formación y estudio y en el que se organizarían, igualmente, talleres, conferencias, debates, etc. Todas las actividades serían gratuitas.

Las obras de arte objeto de exposición serían importadas.

Se consulta, en primer lugar, si la fundación tendría o no la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, y, en segundo lugar, la tributación en el IGIC y en el AIEM de la importación temporal o definitiva de las obras de arte, teniendo en cuenta que van destinadas exclusivamente a su exposición y la cesión por parte de su propietario sería gratuita.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Por realizar exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, la fundación que se pretende constituir no ostentaría la condición de empresario o profesional a efectos del IGIC, por lo que no realizaría operaciones interiores sujetas al Impuesto.

- Se encontraría sujeta y exenta del IGIC la importación definitiva de obras de arte, teniendo en cuenta que irían destinadas exclusivamente a su exposición, temporal o permanente, y la cesión por parte de su propietario sería gratuita.

- La importación de obras de arte se encuentra no sujeta al AIEM.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 92 23 81

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) y el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante AIEM), 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.- Se pretende constituir una fundación que gestionaría un espacio artístico sito en la isla de La Palma en el cual se organizarían exposiciones temporales y permanentes de obras de artistas nacionales e internacionales, se utilizaría como centro educativo en el que se instalaría una biblioteca y determinados espacios de formación y estudio y en el que se organizarían, igualmente, talleres, conferencias, debates, etc.

Todas las actividades serían gratuitas y las obras de arte objeto de exposición serían importadas.

Se consulta, en primer lugar, si la fundación tendría o no la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, y, en segundo lugar, la tributación en el IGIC y en el AIEM de la importación definitiva de las obras de arte, teniendo en cuenta que van destinadas exclusivamente a su exposición, ya sea temporal o permanente, y la cesión por parte de su propietario sería gratuita.

SEGUNDO.- En relación a la primera de las consultas efectuadas, el artículo 4.1 de la Ley 20/1991 dispone (el subrayado es nuestro):

> "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."*

Del precepto anterior se desprenden las notas que caracterizan al hecho imponible del IGIC, entre las que nos interesa destacar las siguientes:

1ª.- Las operaciones han de realizarse por empresarios o profesionales.
2ª.- Las entregas o prestaciones han de efectuarse a título oneroso.

El artículo 5.2 de la Ley 20/1991 define el concepto de empresario o profesional, al disponer (el subrayado es nuestro):

> *"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.*
>
> *2º. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario".*

Respecto a la onerosidad de las operaciones, la jurisprudencia comunitaria ha delimitado, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo perfectamente trasladable al IGIC dada la similitud técnica de ambos tributos, el concepto de entrega o prestación de servicio a título oneroso en diversas sentencias (por todas, la SS de 8 de marzo de 1988, Asunto C-102/86, Apple and Pear Development Council), señalando que supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida. Es decir, una entrega de bienes o una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso y, por tanto, "*constituye hecho imponible en el IGIC si existe entre quien efectúa la misma y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la operación constituye el contravalor efectivo del bien entregado o del servicio prestado al destinatario"*, tal y como manifestó este centro directivo en consulta vinculante n.º 1736 (14/08/15).

Centrándonos en el caso que nos ocupa, se expone que todas las actividades que pretende desarrollar la fundación que se prevé constituir serían gratuitas, es decir, sin que exista una transacción entre las partes ni se haya pactado un precio o contravalor. Puesto que la actividad de la fundación consistiría exclusivamente en realizar operaciones sin contrapartida directa, aquélla no tendría la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC. Derivado de lo expuesto, las entregas de bienes o prestaciones de servicios (operaciones interiores) realizadas por dicha fundación estarían no sujetas al IGIC.

Respecto a la segunda consulta realizada, diferenciaremos la aplicación del IGIC y del AIEM a la importación definitiva de obras de arte destinadas exclusivamente a su exposición, temporal o permanente, teniendo en cuenta que la cesión de las obras de arte a la fundación sería gratuita.

En cuanto al IGIC, el artículo 4.2 de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"*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*."

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 20/1991 dispone en su número 1 lo siguiente:

"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."

Se desprende de estos preceptos que la entrada de cualquier bien en las Islas Canarias está sujeta al IGIC en concepto de importación, con independencia de la condición del importador, el fin al que se destine el bien importado y del territorio de procedencia del bien. Por tanto, la importación de obras de arte está sujeta, en todo caso, al IGIC.

El artículo 14.1 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones aplicables a las importaciones de bienes, dispone en su apartado 32º lo siguiente:

"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:
(...)
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."

De acuerdo con ello, se encontraría sujeta y exenta del IGIC la importación definitiva de obras de arte de las obras de arte, teniendo en cuenta que van destinadas exclusivamente a su exposición, temporal o permanente, y la cesión por parte de su propietario sería gratuita.

Respecto al 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.

La consulta formulada hace referencia a la importación de de obras de arte, por lo que la sujeción al AIEM de la importación de las mismas depende de la inclusión o no de tales bienes en alguna de las partidas arancelarias que se insertan en el Anexo I de la Ley 4/2014.

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 de tal 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.

Las obras de arte no se encuentran incluidas en ninguna de las partidas arancelarias recogidas en el Anexo I de la la Ley 4/2014, por lo que su importación se encuentra no sujeta al AIEM.

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

- Por realizar exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, la fundación que se pretende constituir no ostentaría la condición de empresario o profesional a efectos del IGIC, por lo que no realizaría operaciones interiores sujetas al Impuesto.

- Se encontraría sujeta y exenta del IGIC la importación definitiva de obras de arte, teniendo en cuenta que irían destinadas exclusivamente a su exposición, temporal o permanente, y la cesión por parte de su propietario sería gratuita.

- La importación de obras de arte se encuentra no sujeta al AIEM.

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, 27 de junio de 2018
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN
Javier Armas González