Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1805 (21/12/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 14.1.9º Ley 20/1991 Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 48 Ley 20/1911 Arts. 51.1.d) y 51.3 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante tiene por objeto social la creación, diseño, comercialización, compra, venta, importación, exportación y representación de objetos de arte, especialmente esculturas y objetos escultóricos, y sus reproducciones. Manifiesta no disponer en el territorio de aplicación del IGIC de un lugar fijo de negocios o de cualquier otra presencia que pudiera considerarse como establecimiento permanente.

La entidad es propietaria de las obras de un artista, expuestas de forma permanente en un edificio radicado en el archipiélago, adscrito a una sociedad mercantil municipal canaria, y que aloja la sede de la fundación que lleva el nombre del propio artista. Dichas obras habían sido objeto de importación temporal en Canarias, por parte del ayuntamiento titular de la referida sociedad pública, al que fueron cedidas las obras para su exposición, con el compromiso por parte de la corporación, de adquirir, de forma paulatina, su propiedad.

El indicado artista tiene una participación del 59,25% en el capital de la sociedad consultante.

Se consulta lo siguiente:

1º.- Si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991 a la importación definitiva por parte de la consultante de las citadas esculturas.

2º.- Cuál es el tipo de IGIC que debería satisfacer en la importación de las obras, si no fuese aplicable la anterior exención.

3º.- Si el hecho de tener unas esculturas depositadas y expuestas en el edificio descrito anteriormente, y cedidas a un ayuntamiento canario, podría originar para la consultante la existencia de un establecimiento permanente en este territorio.

4º.- Si disponer de un establecimiento permanente en Canarias podría facultarla para solicitar, en su caso, la devolución del IGIC a la importación satisfecho, a través de la presentación de autoliquidaciones periódicas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º.- La exención regulada en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991 no es aplicable a la importación, por parte de la sociedad mercantil consultante, de una serie de esculturas de su propiedad, ni aun siendo el autor de las obras el socio mayoritario de la misma.

2º.- El tipo de gravamen aplicable a la importación de tales esculturas es el general del 7%.

3º.- No puede considerarse como establecimiento permanente de la consultante en las Islas

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 47 60 00

Canarias el centro cultural adscrito a una sociedad mercantil municipal, en que están depositadas y expuestas las obras, y que aloja la sede de la fundación que lleva el nombre de su socio mayoritario, en la medida en que la gestión del inmueble y del conjunto de actividades desarrolladas en el mismo corresponde a la entidad pública, sin que la consultante disponga de medios materiales y/o humanos (propios o subcontratados) destinados al desarrollo de actividad ninguna.

4º.- La entidad consultante podrá obtener la devolución de las cuotas de IGIC a la importación satisfechas, a través del mecanismo regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991, siempre que cumpla los requisitos establecidos en dicho precepto, debiendo ajustar su solicitud a lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF de Canarias (Decreto 268/2011).

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 51 00 / FAX (922) 47 60 00

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad mercantil consultante tiene por objeto social la creación, diseño, comercialización, compra, venta, importación, exportación y representación de objetos de arte, especialmente esculturas y objetos escultóricos, y sus reproducciones. Manifiesta no disponer en el territorio de aplicación del IGIC de un lugar fijo de negocios o de cualquier otra presencia que pudiera considerarse como establecimiento permanente.

La entidad es propietaria de las obras de un artista, expuestas de forma permanente en un edificio radicado en el archipiélago, adscrito a una sociedad mercantil municipal canaria, y que aloja la sede de la fundación que lleva el nombre del propio artista. Dichas obras habían sido objeto de importación temporal en Canarias, por parte del ayuntamiento titular de la referida sociedad pública, al que fueron cedidas las obras para su exposición, con el compromiso por parte de la corporación, de adquirir, de forma paulatina, su propiedad.

El indicado artista tiene una participación del 59,25€ en el capital de la sociedad consultante.

Las cuestiones planteadas son las siguientes:

1º.- Si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991 a la importación definitiva por parte de la consultante de las citadas esculturas.

2º.- Cuál es el tipo de IGIC que debería satisfacer en la importación de las obras, si no fuese aplicable la anterior exención.

3º.- Si el hecho de tener unas esculturas depositadas y expuestas en el edificio descrito anteriormente, y cedidas a un ayuntamiento canario, podría originar para la consultante la existencia de un establecimiento permanente en este territorio.

4º.- Si disponer de un establecimiento permanente en Canarias podría facultarla para solicitar, en su caso, la devolución del IGIC a la importación satisfecho, a través de la presentación de autoliquidaciones periódicas.

SEGUNDO.- La primera cuestión formulada por la entidad consultante es si la importación de una serie de esculturas de su propiedad, realizada por la propia mercantil, puede beneficiarse de la exención regulada en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991, cuyo texto es el siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"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:*

(...)

9º.- 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.".

A la vista del precepto transcrito, es necesario dilucidar si una entidad mercantil, participada por un artista, y propietaria de sus obras, puede entrar dentro del concepto de autor, de modo que pueda beneficiarse de la citada exención.

Según el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): "*En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".*

En su virtud, y al no incorporar la regulación del IGIC el concepto de autor, debemos acudir a la legislación de carácter general. Así pues, en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, encontramos la siguiente formulación:

"1. Se considera autor a la persona natural que crea alguna obra literaria, artística o científica..

2. No obstante de la protección que esta Ley concede al autor se podrán beneficiar personas jurídicas en los casos expresamente previstos en ella.".

De acuerdo con ello, el autor de una obra artística es, por definición, una persona natural, sin que, en ningún caso, pueda serlo una persona jurídica. En consecuencia no puede ser considerada como autor una sociedad mercantil, ni aun cuando el titular de la propiedad intelectual de la obra lo sea, a su vez, de la entidad y/o corresponda a ésta la pertenencia de la misma, como en el caso que nos ocupa.

Y si bien la Ley de Propiedad Intelectual prevé que la protección que concede al autor puede alcanzar, en determinados supuestos, a las personas jurídicas, esta solución no es trasladable al ámbito tributario, en que el artículo 14 de la LGT, prohíbe expresamente aplicar la analogía para ampliar el alcance de una exención o de cualquier otro beneficio fiscal:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales."

TERCERO.- Descartada la posibilidad de invocar la exención contemplada en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991, procede señalar el tipo de gravamen aplicable a la importación definitiva de las esculturas por parte de la consultante.

Dice el artículo 51.3 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales que:

"3. Las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos de gravamen establecidos para las entregas de bienes de la misma naturaleza de los que sean objeto de aquéllas".

Por su parte, la letra d) del artículo 51.1 del mismo texto legal dispone:

"1. En el Impuesto General Indirecto Canario serán aplicables los siguientes tipos de gravamen:

(...)

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

Al no estar contemplada en la norma la aplicación de ningún otro tipo de gravamen, la importación de las esculturas quedará gravada al tipo del 7 por ciento.

CUARTO.- La siguiente cuestión a analizar es si el centro de arte de titularidad pública en que están depositadas y expuestas las obras propiedad de la entidad consultante, y que alberga la sede de la fundación que lleva el nombre del socio mayoritario de la mercantil puede constituir un establecimiento permanente para la misma.

El concepto legal de establecimiento permanente viene recogido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, en los términos siguientes:

"Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:

(...)

– Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

A la vista de la anterior definición, cabe señalar que tres son los elementos que han de concurrir para que pueda entenderse que una localización constituye un establecimiento permanente:

1º.- La existencia de una serie de **medios (activos) afectos** a una actividad empresarial o profesional.

2º.- Una "**organización**" resultante de la ordenación de los factores materiales y humanos, o de uno de ellos, cuyo objetivo no es otro que el de intervenir en la producción o

distribución de bienes o servicios, en los términos expresados en el artículo 5.1 de la propia Ley 20/1991.

3º.- Una **vinculación** de la actividad empresarial o profesional con el lugar de que se trate.

Con respecto a la lista de ubicaciones que merecen la consideración de establecimiento permanente, que incluye el precepto transcrito, se trata de un *numerus apertus* o lista abierta que no agota el concepto, aunque sí abarca con toda probabilidad, como subraya alguna doctrina, la mayoría de los establecimientos con que puede operar un empresario o profesional.

Teniendo en cuenta que, según se desprende del texto de la consulta, la gestión del local en que se depositan y exponen las obras propiedad de la consultante, así como de las actividades culturales y museísticas desarrolladas en el mismo corresponde a la sociedad mercantil municipal a la que está adscrito el inmueble, y sin que la consultante parezca disponer de medios materiales y/o humanos (propios o subcontratados) destinados a tales fines, ni siquiera en relación con la fundación ubicada en el mismo, se concluye que dicho local no puede ser considerado como un establecimiento permanente de la entidad, a los efectos que prevé la Ley 20/1991.

QUINTO.- Por lo que respecta a la recuperación, por parte de la consultante, de las cuotas de IGIC a la importación que pueda satisfacer, contrariamente a lo que se sostiene en el escrito de consulta, no es preciso disponer para ello de un establecimiento permanente en Canarias. Es más, el artículo 48 de la Ley 20/1991 regula el régimen de devolución de IGIC a personas no establecidas en las Islas Canarias, en los términos siguientes:

> *"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 distinto de España, la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos."

De acuerdo con ello, cumplidos los requisitos establecidos en el precepto transcrito anteriormente, la consultante podrá solicitar la devolución de las cuotas de IGIC que pueda satisfacer a la importación de las esculturas en territorio Canario, ajustándose a lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto.

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

1º.- La exención regulada en el artículo 14.1.9º de la Ley 20/1991 no es aplicable a la importación, por parte de la sociedad mercantil consultante, de una serie de esculturas de su propiedad, ni aun siendo el autor de las obras el socio mayoritario de la misma.

2º.- El tipo de gravamen aplicable a la importación de tales esculturas es el general del 7 por ciento.

3º.- No puede considerarse como establecimiento permanente de la consultante en las Islas Canarias el centro cultural adscrito a una sociedad mercantil municipal, en que están depositadas y expuestas las obras, y que aloja la sede de la fundación que lleva el nombre de su socio mayoritario, en la medida en que la gestión del inmueble y del conjunto de actividades desarrolladas en el mismo corresponde a la entidad pública, sin que la consultante disponga de medios materiales y/o humanos (propios o subcontratados) destinados a tales fines.

4º.- La entidad consultante podrá obtener la devolución de las cuotas de IGIC a la importación satisfechas, a través del mecanismo regulado en el artículo 48 de la Ley 20/1991, siempre que cumpla los requisitos establecidos en dicho precepto, debiendo ajustar su solicitud a lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del REF de Canarias (Decreto 268/2011).

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, 21 de diciembre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo