Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2195 (14/11/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN:**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991 Art. 19.1.2º.a) y 3 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrolla una actividad empresarial en dicho territorio. Asimismo, ha adquirido dos inmuebles en las Islas Canarias, con el objeto de destinarlos a viviendas vacacionales. La contratación de los alojamientos la va a dejar en manos de una entidad no establecida en Canarias, la cual actuará en nombre y por cuenta ajena. Dicha entidad dispone de una plataforma digital que permite poner en contacto al dueño y a los inquilinos, así como a la gestión del cobro en línea, todo ello a cambio de una comisión.

Por otra parte, el consultante contratará con otra entidad ubicada en Canarias el servicio de gestión de las viviendas vacacionales (limpieza y resolución de incidencias que puedan surgir), no disponiendo la misma de capacidad alguna de contratación de los alojamientos.

Se cuestiona la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en territorio canario a efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones descritas. También pretende conocer si la prestación de servicios de intermediación y de cobro en línea pueden considerarse como servicios prestados por vía electrónica.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

En los supuestos de viviendas vacacionales situadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de viviendas vacacionales, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

La prestación del servicio de limpieza y de resolución de incidencias respecto a una vivienda vacacional, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el mismo. En el supuesto planteado, y dado que las viviendas vacacionales están ubi-

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

cadas en Canarias, la prestación de servicio está sujeta al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

No tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica, un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma digital a potenciales arrendatarios con arrendadores, que ofrecen viviendas vacacionales, tratándose de un servicio de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

Puesto que la persona física consultante no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera, el servicio de intermediación se entiende prestado en el territorio donde esté situado el bien inmueble. Dado que las viviendas vacacionales están situadas en Canarias, el servicio de intermediación se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde esté establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).l) 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.- Una persona física establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrolla una actividad empresarial en dicho territorio. Asimismo, ha adquirido dos inmuebles en las Islas Canarias, con el objeto de destinarlos a viviendas vacacionales. La contratación de los alojamientos la va a dejar en manos de una entidad no establecida en Canarias, la cual actuará en nombre y por cuenta ajena. Dicha entidad dispone de una plataforma digital que permite poner en contacto al dueño y a los inquilinos, así como a la gestión del cobro en línea, todo ello a cambio de una comisión.

Por otra parte, el consultante contratará con otra entidad ubicada en Canarias el servicio de gestión de las viviendas vacacionales (limpieza y resolución de incidencias que puedan surgir), no disponiendo la misma de capacidad alguna de contratación de los alojamientos.

Se cuestiona la existencia de un establecimiento permanente de la consultante en territorio canario a efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones descritas. También pretende conocer si la prestación de servicios de intermediación y de cobro en línea pueden considerarse como servicios prestados por vía electrónica.

SEGUNDO.- Al referirse la consulta a la localización del hecho imponible, se solicitó la emisión del informe previsto en la Disposición adicional décima.Tres de la Ley 20/1991. El informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública señala lo siguiente:

> *"Primero.- De acuerdo con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) "estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".*
>
> *Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:*
>
> *"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:*
>
> *a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.*
>
> *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 la letra siguiente.*

(...)

c) Quienes realicen 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.

(...).".

Asimismo, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que "a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.". Concretamente, el apartado dos.3º de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios *"las cesiones de uso o disfrute de bienes".*

De acuerdo con lo anterior, el arrendador de una vivienda tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el citado arrendamiento estará sujeto a dicho Impuesto.

Igualmente, la plataforma en línea a través de la cual el propietario comercializa sus servicios, debe entenderse que desarrolla una actividad empresarial y, por tanto, ostenta la condición de empresario o profesional.

De acuerdo con lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos objeto de consulta cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Segundo.- Con independencia de lo anterior, en relación con el concepto de establecimiento permanente, conviene traer a colación el artículo 69.Tres de la Ley del Impuesto, que señala que "a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

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.

(...)

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

Tal y como ha establecido este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de noviembre de 2017, número V2915-17, este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de

febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo el artículo 11 que señala, en su apartado 2, que:

"2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

(...)

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.".

Por su parte, el artículo 192 bis de la Directiva del impuesto, traspuesto en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 señala que:

"A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.".

Los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consagrados en el Reglamento 282/2011, del Consejo, deben ser aplicados caso por caso teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de las operaciones que o bien son realizadas por el establecimiento permanente o bien tienen a éste como destinatario efectivo.

Interpretando conjuntamente los preceptos anteriores y en la medida en que la mera explotación de un bien corporal o incorporal, un bien inmueble en el supuesto objeto de consulta, confiere al que lo explota la condición, a los efectos del impuesto, de empresario o profesional y considerando que las actividades empresariales o profesionales, definidas como tales en el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, implican una ordenación de factores productivos bien materiales o bien humanos, o bien de ambos tipos, con la finalidad de prestar servicios, debe llegarse a la conclusión de que el consultante dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto cuando éste

constituya un establecimiento, distinto de la sede de actividad económica del consultante, que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios de los que se trate.

Tratándose la operación objeto de consulta de un servicio de arrendamiento o cesión de un bien inmueble, para cuya provisión basta la titularidad del bien objeto de explotación y, en su caso, la subcontratación de la gestión del propio arrendamiento o la subcontratación de los servicios de mediación necesarios para el desarrollo de dicha actividad, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, presumiblemente, tendrá un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, podría concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente de los adquirentes a que se refiere el escrito de consulta en dicho ámbito espacial.

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), en su resolución de 20 de octubre de 2016, ha dictaminado que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En la citada Resolución el TEAC, establece que reitera el criterio ya señalado en su Resolución de 19 de julio de 2012 en el que estableció que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto no dispone de un establecimiento permanente por ser destinataria de servicios de almacenamiento sin ser propietaria de un derecho de uso o arrendamiento del propio almacén. Este criterio ha sido reiterado por este Centro directivo entre otras, en su contestación vinculante de 22 de abril de 2008, número V0842-08, o la más reciente de 12 de mayo de 2017, número V1145-17.

El TEAC analiza los requisitos establecidos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para considerar la existencia de un establecimiento permanente, esto es, presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Estos criterios evidencian que una entidad no establecida no dispone de un establecimiento permanente por el mero hecho de ser destinataria de servicios, como los servicios de almacenamiento analizados en la Resolución de 19 de julio de 2012. No obstante, en su Resolución de 20 de octubre de 2016 este mismo análisis lo realiza desde la perspectiva de que es la propia entidad no residente quien efectúa una actividad económica por la que presta servicios de arrendamiento sujetos al Impuesto, supuesto distinto al de la Resolución de 19 de julio de 2012 en el que analiza la existencia de un establecimiento permanente por ser la entidad no residente destinataria de servicios de almacenamiento o de arrendamiento sujetos al Impuesto prestados por otra entidad independiente.

No obstante, en ambos supuestos el TEAC vincula la existencia del establecimiento permanente con el mantenimiento de un conjunto de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En efecto, el TEAC establece que "la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.".

De esta forma, a pesar de la realización de una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento, de forma permanente, si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad no dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, en supuestos similares a los establecidos en la referida Resolución deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, de tal forma que el hecho de que una persona no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que la misma mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se ha pronunciado recientemente, en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en relación con un supuesto de sujetos no establecidos en un Estado miembro que disponen de uno o varios inmuebles en el mismo destinados al arrendamiento gestionando dichos arrendamientos a través de una entidad gestora de inmuebles, pero sin contar con medios materiales ni humanos propios para la gestión en dicho Estado miembro.

En este sentido, el TJUE ha manifestado lo siguiente en la referida sentencia:

"(...)

Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112 y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 modificada, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.

41 Con carácter preliminar, procede señalar que el tribunal remitente no precisa si desea examinar si ese inmueble puede calificarse de establecimiento permanente de un sujeto pasivo que recibe o, por el contrario, presta servicios en relación con el arrendamiento de que es objeto. No obstante, es posible responder a la cuestión prejudicial teniendo en cuenta estos dos supuestos.

42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer

Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).

43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica ratione temporis al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

44 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.

45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Decima) declara:

No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.".

Por lo tanto, en los supuestos de arrendamientos de inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares sean personas no establecidas en el mismo, se considerará que dichos propietarios no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando los mismos no dispongan de su propio personal para gestionar dichos arrendamientos.

Esta conclusión ya fue refrendada por esta Dirección General en contestación vinculante de 9 de diciembre de 2021, con número V3077-21, y supuso un cambio de criterio respecto al mantenido por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de septiembre de 2019, número V2517-19, o la de 21 de enero de 2020, número V0116-20, en las que se ponía de manifiesto la posible existencia de un establecimiento permanente en estos supuestos cuando los medios humanos necesarios para la gestión del arrendamiento estuviesen a disposición del propietario de forma indirecta o subcontratada.

De la información contenida en el escrito de consulta, parece deducirse que la persona física consultante no dispone de medios materiales y humanos en Canarias para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de las viviendas, por lo que, en aplicación de los criterios

señalados, parece deducirse que la misma no ostenta, a falta de otros elementos de prueba, de un establecimiento permanente en dicho territorio.

Tercero.- Por otra parte, respecto del lugar de realización de los servicios objeto de consulta, las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios, se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992 estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, lo siguiente:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º 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.

(...).".

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto se contienen, además, determinadas reglas especiales de localización. Para los servicios relacionados con bienes inmuebles y de mediación se señala que:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

(...)

6º. Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

(...)".

El artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

"El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.".

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1º de la Ley 37/1992), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, "es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.".

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley 37/1992, éste es objeto de desarrollo en el Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento (UE) nº 282/2011 que:

"A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por "bienes inmuebles" se entenderá:

(...)

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

(...).".

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que:

"1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

(...)

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

(...)

3. El apartado 1 no abarcará:

(...)

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

(...).".

Quinto.- En consecuencia, la cesión de uso para la explotación de las dos viviendas situadas en Canarias objeto de la presente consulta no se entenderá realizada en el territorio de aplicación del Impuesto y, por lo tanto, no se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otra parte, en cuanto los servicios prestados a la consultante, debe recordarse que es criterio de este Centro directivo, manifestado, entre otras, en la contestación a la consulta de 10 de octubre de 2014 y número V2722-14 que, a pesar de que los servicios prestados por las plataforma y portales en internet que median en el arrendamiento de apartamentos turísticos se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este servicio habrá de ser calificado como servicio de mediación y no como servicio prestado vía electrónica.

Por otra parte, es criterio de este Centro directivo manifestado, entre otras, en la contestación vinculante, de 17 de abril de 2017, con número V0949-17, en virtud de lo anteriormente expuesto se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles, con la excepción de los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente, que no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra b) del Reglamento 282/2011/CE.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior de esta contestación, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la ya mencionada consulta V0949-17, conforme a lo

dispuesto en el artículo 20.Uno.23º, e') de la Ley 37/1992, debe asimilarse a servicios de alojamiento hotelero o equivalentes el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario o profesional, los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En cuanto al concepto "servicios complementarios propios de la industria hotelera", la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.

- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.

- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.

- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).

- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

No se contiene en el escrito de consulta información acerca de las características del servicio prestados a los arrendatarios por lo que esta contestación se realiza bajo la premisa de que dichos arrendamientos no van acompañados de servicios complementarios propios de la industria hotelera, tratándose de arrendamientos de viviendas.

Quinto.- En conclusión, dado que los inmuebles se encuentran en Canarias, las prestaciones de servicios objeto de consulta no se entenderían realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto y, por lo tanto, no se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que el propietario de los inmuebles no disponga de un establecimiento permanente en las Islas Canarias.

TERCERO.- La primera cuestión a resolver es si, con los datos aportados, la persona física consultante se encuentra establecida en el territorio de aplicación del IGIC por constituir los inmuebles sitos en Canarias, y afectos a la actividad de cesión de uso temporal de viviendas con fines turísticos, establecimientos permanentes.

Para la resolución de esta cuestión, es necesario con carácter previo, determinar si la cesión temporal de uso de una vivienda vacacional jurídicamente dispone o no de la condición de arrendamiento de inmueble.

El artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, tiene como rúbrica "*Arrendamientos excluidos*", relaciona un conjunto de operaciones que aún teniendo la consideración jurídica de arrendamiento se regulan en sus normas específicas y no por las disposiciones contenidas en la Ley 29/1994; a título de ejemplo las siguientes:

- El uso de las viviendas que los porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios, tengan asignadas por razón del cargo que desempeñen o del servicio que presten.

- El uso de las viviendas militares.

- Los contratos en que, arrendándose una finca con casa-habitación, sea el aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal del predio la finalidad primordial del arrendamiento.

- El uso de las viviendas universitarias.

Pues bien, en la letra e) del citado artículo 5 se contempla como un supuesto de arrendamiento excluido, el de las viviendas vacacionales:

"*e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística."*

Esta letra e) fue introducida por el artículo 1.2 de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, que en su exposición de motivos señala: "*Por último, en los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluya específicamente para que queden regulados por la normativa sectorial específica o, en su defecto, se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación."*

En definitiva, la cesión de uso de una vivienda vacacional es un arrendamiento con una regulación específica extramuros de la regulación general de los arrendamientos contemplada en la mencionada Ley 29/1994.

La actividad de cesión de uso temporal de viviendas con fines turísticos (en adelante, vivienda vacacional) confiere a la persona física consultante, en todo caso y por mandato de los artículos 4.1, 5.4.ª a) y 5.6.b) de la Ley 20/1991, la consideración de empresario que desarrolla una actividad empresarial a efectos del IGIC.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991, regulador de cuándo un empresario o profesional se considera establecido en el territorio de aplicación del IGIC, dispone:

"*3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Se desprende de este precepto que si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encontraría establecido siempre y cuando dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicios.

Manifiesta la persona física consultante que tiene domicilio fiscal fuera de Canarias, por lo que la única posibilidad de estar establecido en el territorio de aplicación del IGIC es disponer de un establecimiento permanente y que dicho establecimiento permanente intervenga en las prestaciones de servicios que pretende efectuar.

Dado que ejercita la actividad de vivienda vacacional, es obvio que los bienes inmuebles son los elementos básicos para el desarrollo efectivo de la actividad que realiza, por lo que de constituir tales bienes inmuebles establecimientos permanentes, es evidente que intervienen en la operación que efectúa el empresario.

El concepto de establecimiento permanente, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, con el siguiente contenido (el subrayado es nuestro):

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

– Sede de la actividad económica: lugar en el que los sujetos pasivos centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

– 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.

(...)

g) <u>Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título</u>.

(...)"

Ha sido constante la posición de este centro directivo de considerar establecido en el territorio de aplicación del IGIC, en cualquier caso, de todo empresario arrendador de un bien inmueble en Canarias (por todas la consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021). En esta consulta se planteó la siguiente cuestión:

"Una persona física con residencia habitual en un país tercero arrienda un inmueble situado en Canarias a un empresario o profesional, sin que haya encargado la gestión del arrendamiento a ninguna entidad establecida.

Entiende la persona física consultante que en el supuesto planteado no cabe considerar que dispone de establecimiento permanente, con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos que debe cumplir un inmueble para ser considerado establecimiento permanente, su transposición a la normativa comunitaria de dicha jurisprudencia a través del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional y su manifestación en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y consultas de la Dirección General de Tributos.

Solicita que se proceda a dar respuesta sobre la consulta planteada sobre la calificación de establecimiento permanente de un inmueble alquilado en territorio de aplicación del IGIC por un no residente que gestiona directamente el arrendamiento."

y, sin que se reproduzcan los fundamentos contenidos en la respuesta a la consulta, se fijó el criterio que se expone a continuación:

"*El inmueble ubicado en Canarias que es objeto de arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por parte de una persona física no residente en Canarias, constituye un establecimiento permanente, con independencia de que la gestión del arrendamiento lo lleve directamente o lo encargue a otro empresario o profesional. La disposición de establecimiento permanente implica estar establecido en Canarias, por lo que en ningún caso, se invierte la condición de sujeto pasivo*."

Esta posición doctrinal cambia como consecuencia de la modificación, con efectos desde el día 1 de enero de 2023, del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, por el apartado tres de la disposición final sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, que quedó redactado como sigue (se subraya lo añadido):

"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

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación:

– Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

– Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles."

Parece evidente que esta modificación legal implica que el propio legislador contempla que puedan existir arrendadores de bienes inmuebles que no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC; lo que supone que los criterios administrativos contenidos en consultas

suscritas hasta el día 31 de diciembre de 2022 (como la consulta citada anteriormente 2092 de 14 de diciembre de 2021), no resultan aplicables desde el día 1 de enero de 2023.

Idéntica modificación a la realizada en la Ley 20/1991 se ha producido en la regulación del IVA, concretamente con la adición de las letras d´) y e´) al artículo 84.Uno.1º.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022.

En puridad, la modificación de la regulación del IGIC es consecuencia de la reforma del IVA, para alinear ambas regulaciones como se encarga de recordar la Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 (el subrayado es nuestro):

"*En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, se introducen varias de las modificaciones ya citadas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, las referidas a la adecuación a la normativa aduanera, al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y al régimen general de deducciones, para alinear la regulación de ambos tributos."*

La Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 justifica esta modificación en el IVA en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"*(..) se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.*

Además, para evitar situaciones de elusión fiscal, se excluye también de la aplicación de dicha regla a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos. En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto."

De lo expuesto se desprende que la idéntica reforma de la regulación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y en IGIC, hace que sean plenamente trasladables a este último tributo las razones contempladas en la Exposición de Motivos para ejecutar la modificación, que parte de la posibilidad de tener la consideración de no establecido del empresario arrendador. Por tanto, se reitera que el propio legislador reconoce la posibilidad de que un arrendador de bienes inmuebles sitos en Canarias pueda estar no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Llegados a este punto, la cuestión es determinar sí con los datos aportados, el consultante se encuentra o no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Expone el consultante que contrató a una empresa en Canarias para que le prestase servicios de limpieza y resolución de incidencias en la vivienda vacacional, sin capacidad esta empresa para actuar en nombre de la persona física consultante; asimismo, contrató a una empresa no establecida

en Canarias la consecución de clientes, sin que puedan contratar en su nombre, así como el cobro del precio acordado. Dicha empresa no establecida dispone de una plataforma digital que permite poner en contacto al dueño de las viviendas vacacionales y a los usuarios de tales viviendas, así como a la gestión del cobro en línea del importe exigido para el uso temporal de la viviendas vacacionales, todo ello a cambio de una comisión.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del IVA, y por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, señalan, para que exista establecimiento permanente, que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento de Ejecución), que en su artículo dispone:

"1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;

b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;

c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente."

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

-El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

-El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

-Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

A lo señalado debemos añadir el reciente pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en relación con un supuesto de sujetos no establecidos en un Estado miembro que disponen de uno o varios inmuebles en el mismo destinados al arrendamiento gestionando dichos arrendamientos a través de una entidad gestora de inmuebles, pero sin contar con medios materiales ni humanos propios para la gestión en dicho Estado miembro.

Este pronunciamiento, ya lo adelantamos, presenta la gran novedad, que por ahora parece circunscribirse a la actividad de arrendamiento, de que los medios materiales y humanos deben ser propios y no subarrendados.

En este sentido, el TJUE manifiesta lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"*(...) Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112 y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 modificada, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.*

41 Con carácter preliminar, procede señalar que el tribunal remitente no precisa si desea examinar si ese inmueble puede calificarse de establecimiento permanente de un sujeto pasivo que recibe o, por el contrario, presta servicios en relación con el arrendamiento de que es objeto. No obstante, es posible responder a la cuestión prejudicial teniendo en cuenta estos dos supuestos.

42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).

43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica ratione temporis al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

44 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.

45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

(...)"

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara (el subrayado es nuestro):

"*No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento*."

Por lo tanto, en los supuestos de viviendas vacacionales situadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de viviendas vacacionales, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

CUARTO.- La segunda cuestión objeto de consulta radica sobre la sujeción al IGIC de las siguientes operaciones:

i) Servicio de gestión de las viviendas vacacionales (limpieza y resolución de incidencias que puedan surgir).

El artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*Tres. Reglas especiales.*

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje."

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario."

Se advierte en esta lista de servicios, que no es cerrada, un dato común: el bien inmueble es el elemento central e indispensable de las prestaciones de servicios que se mencionan expresamente, lo que supone la existencia de una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble que permite determinar que el servicio se entienda prestado en el territorio donde radica el mismo.

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuesto sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que la regulación estatal de las reglas de localización del hecho imponible en el IGIC está plenamente configurada para evitar dobles o nulas tributaciones con el IVA, por lo que no parece coherente que los criterios normativos que se adopten para la interpretación de las reglas de localización del IVA no se extiendan al IGIC. De este

modo podemos perfectamente acudir al artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución (UE) N.º 282/2011 del Consejo de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento de Ejecuión), que contiene una lista no exhaustiva de ejemplos de operaciones que se consideran servicios vinculados a bienes inmuebles (el subrayado es nuestro):

"*1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:*

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

a) el trazado de planos para un edificio o partes de un edificio que vaya a construirse en un terreno determinado, independientemente de que la construcción tenga lugar;

b) la prestación de servicios in situ de seguridad o vigilancia;

c) la construcción de un edificio sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en un edificio o en partes del mismo;

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

e) la labor del suelo, incluidas actividades agrícolas tales como la labranza, la siembra, el riego y la fertilización;

f) la supervisión y evaluación de riesgos y la integridad de los bienes inmuebles;

g) la tasación de bienes inmuebles, por ejemplo, cuando se requiera a efectos de servicios de seguro, para determinar el valor de una propiedad como garantía de un préstamo o para evaluar los riesgos y daños en caso de litigio;

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

i) la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, incluido el derecho a permanecer en un determinado lugar derivado de la utilización de los derechos de aprovechamiento por turnos y situaciones similares;

j) la concesión o la transmisión de derechos distintos de los cubiertos en las letras h) e i) para la utilización parcial o íntegra de un bien inmueble, incluida la licencia de utilización parcial de una propiedad, como, por ejemplo, la concesión de derechos de caza o de pesca, el acceso a las salas de espera en los aeropuertos, o la utilización de infraestructuras tales como puentes o túneles de peaje;

k) el mantenimiento, la renovación o la reparación de un edificio o de partes del mismo, incluidas tareas tales como la limpieza, el alicatado, el empapelado o la colocación de parqué;

l) el mantenimiento, la renovación o la reparación de estructuras permanentes tales como las canalizaciones de gas, agua, aguas residuales y similares;

m) la instalación o el montaje de máquinas o equipos que, con posterioridad, pasen a considerarse bienes inmuebles;

n) el mantenimiento y la reparación, inspección y supervisión de máquinas o equipos si dichas máquinas o equipos se consideran bienes inmuebles;

o) la gestión inmobiliaria, distinta de la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias cubierta por el apartado 3, letra g), que consista en la explotación de inmuebles comerciales, industriales o residenciales por su propietario o por cuenta de este último;

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

q) los servicios jurídicos relacionados con la transmisión de un título de propiedad sobre bienes inmuebles, con el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), como, por ejemplo, las actividades de notaría, o con la elaboración de contratos de compraventa de bienes inmuebles, incluso si la transacción subyacente que da lugar a la modificación de la propiedad de los mismos no llega a efectuarse.

3. El apartado 1 no abarcará:

a) el trazado de planos para un edificio o partes del mismo si dichos planos no se destinan a un terreno determinado;

b) el almacenamiento de mercancías en un bien inmueble si ninguna parte específica del mismo se destina al uso exclusivo del cliente;

c) la prestación de servicios publicitarios, aunque lleven aparejada la utilización de bienes inmuebles;

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

e) el suministro de un stand en una feria o exposición junto con otros servicios relacionados con el mismo, que permitan al expositor mostrar sus productos, como, por ejemplo, el diseño del stand, el transporte y almacenamiento de los productos, el suministro de máquinas, el tendido de cables, los seguros y la publicidad;

f) la instalación o el montaje, el mantenimiento y la reparación, inspección o supervisión de máquinas y equipos que no sean ni vayan a convertirse en bienes inmuebles;

g) la gestión de una cartera de inversiones inmobiliarias;

h) los servicios jurídicos distintos de los cubiertos en el apartado 2, letra q), vinculados a contratos, incluido el asesoramiento prestado en relación con las condiciones de un contrato de transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o para la ejecución de dicho contrato o la demostración de su existencia, cuando tales servicios no sean específicos de la transmisión de un título de propiedad sobre un bien inmueble."

La prestación del servicio de limpieza y de resolución de incidencias en relación a una vivienda vacacional, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el mismo. En el supuesto planteado, y dado que las viviendas vacacionales se encuentran en Canarias, la prestación de servicio está sujeta al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

Este criterio es coherente con la doctrina contenida en la consulta 1905 de 18 de septiembre de 2018:

"*La prestación de servicio de mantenimiento (albañilería, carpintería, instalación eléctrica, aire acondicionado, pintura, fontanería y limpieza) de locales radicados en Canarias, estará sujeta al IGIC, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos*."

ii) Servicios de consecución de clientes y gestión de cobro, utilizando una plataforma digital.

La cuestión es determinar es si un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma digital a potenciales arrendatarios con arrendadores, que ofrecen viviendas vacacionales, es, a efectos del IGIC, un servicio prestado por vía electrónica.

El artículo 17.Dos, guión cuatro, de la Ley 20/1991, dispone:

"– Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica".

El concepto de "servicio prestado por vía electrónica" se encuentra inserto en el artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador de las reglas de localización de las prestaciones de servicios. Se trata de un concepto a los efectos de la ley; es decir, no se circunscribe a la normativa específica de las reglas de localización de las prestaciones de servicios; ello aplicado a la presente consulta, implica que si una operación se califica de "servicio prestado por vía electrónica", no cabe en ningún caso calificarlo de otra manera.

Asumimos el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública y que consta en el apartado SEGUNDO de la presente contestación: "*Por otra parte, en cuanto los servicios prestados a la consultante, debe recordarse que es criterio de este Centro directivo, manifestado, entre otras, en la contestación a la consulta de 10 de octubre de 2014 y número V2722-14 que, a pesar de que los servicios prestados por las plataforma y portales en internet que median en el arrendamiento de apartamentos turísticos se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este servicio habrá de ser calificado como servicio de mediación y no como servicio prestado vía electrónica.*"

Teniendo en cuenta que no se consideran relacionados con inmuebles los servicios de intermediación por cuenta ajena, en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o similares sectores, siguiendo lo dispuesto en el artículo 31 bis.3.d) del Reglamento de ejecución europeo antes citado, y desprendiéndose del texto de la consulta que la persona física consultante no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera, al servicio de mediación en el arrendamiento de bienes inmuebles se le aplica la regla especial prevista en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991:

"Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

(...)"

QUINTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que.

- En los supuestos de viviendas vacacionales situadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de viviendas vacacionales, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

- La prestación del servicio de limpieza y de resolución de incidencias respecto a una vivienda vacacional, tiene una relación lo suficientemente directa con dicho bien inmueble que permite determinar que el citado servicio se entiende prestado en el territorio donde radique el mismo. En el supuesto planteado, y dado que las viviendas vacacionales están ubicadas en Canarias,

la prestación de servicio está sujeta al IGIC con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

- No tiene la consideración de servicio prestado por vía electrónica, un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma digital a potenciales arrendatarios con arrendadores, que ofrecen viviendas vacacionales, tratándose de un servicio de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

Puesto que la persona física consultante no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera, el servicio de intermediación se entiende prestado en el territorio donde esté situado el bien inmueble. Dado que las viviendas vacacionales están situadas en Canarias, el servicio de intermediación se encuentra sujeto al IGIC, con independencia de donde esté establecido el prestador de los servicios y el destinatario de los mismos.

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, 14 de noviembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez