Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2070 (21/06/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4, 5, 7 , 17.Dos y 59 Ley 20/1991 Art. 50.Uno.23º Ley 4/2012 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene su domicilio social en Tenerife, y su objeto social es la realización de actuaciones de promoción inmobiliaria, construcción, comercialización, gestión y explotación de inmuebles destinados a fines turísticos

La entidad promociona la construcción de inmuebles destinados a alojamientos turísticos y comercializa su venta, principalmente, a personas físicas con residencia fuera de las Islas Canarias.

Los compradores adquieren los inmuebles a título de inversión, dado que, en el momento de formalizarse la compraventa, se firma adicionalmente un contrato de cesión de la explotación del bien como alojamiento turístico. Este contrato de cesión, puede ser firmado por los compradores, con la propia empresa promotora o con otra entidad con domicilio fiscal en Canarias, y dedicada a la explotación de alojamientos turísticos.

En cualquiera de los supuestos, son las entidades explotadoras las que disponen de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de esta actividad de arrendamiento turístico.

Por la cesión de explotación, los propietarios de los inmuebles perciben una renta mensual fija como contraprestación, la cual no está vinculada al tiempo que el inmueble ha estado arrendado a un tercero; en este sentido, es la entidad explotadora, no el propietario del inmueble, quien emite la factura al cliente final, esto es, al arrendatario del alojamiento turístico.

Teniendo en cuenta lo anterior se consulta:

1.- Si se considera que los compradores actúan mediante establecimiento permanente en Canarias.

2.- Si se considera que los compradores desarrollan la actividad económica de arrendamiento de alojamiento turístico.

3.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido

afirmativo, cuáles serían las obligaciones censales de los compradores ante la Agencia Tributaria Canaria, así como las obligaciones tributarias en el IGIC.

4.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido negativo, si hay alguna obligación tributaria de los compradores ante dicha Agencia.

5.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido negativo, cuáles serían las vías para recuperar el IGIC soportado por los compradores en la compra de los inmuebles, tanto si son residentes en España (no Canarias), como si no lo son.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1.- Los propios inmuebles situados en Canarias cedidos en explotación tienen la consideración de establecimientos permanentes, por lo que las personas físicas que los adquieren para su cesión a una entidad explotadora que los destinará a alojamientos turísticos, estarán establecidas en el territorio de aplicación del IGIC.

2.- Las personas físicas que adquieren inmuebles situados en Canarias, que los ceden en explotación a otra empresa, tienen la consideración de empresarios o profesionales, a efectos del IGIC, estando la prestación de servicio de cesión sujeta al IGIC, sin que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno. 23º de la Ley 4/2012. No obstante, estaría la prestación de servicio de cesión exenta, si la persona física cesionaria se encontrara acogida al REPEP y no hubiera renunciado expresa o tácitamente al mismo.

3.- El sujeto pasivo de la prestación de servicios sería, en todo caso, la persona física adquirente y cesionaria, estando obligada: a comunicar su situación censal de comienzo, modificación o cese (modelo 400); a la emisión de factura, por sí mismo o por un tercero autorizado, en los términos establecidos en el Reglamento de facturación; la conservación de las facturas recibidas, con la especialidad de la factura correspondiente a la adquisición de la edificación por su consideración de bien de inversión cuya cuota del IGIC soportada, de ser deducible, entra en un procedimiento de regularización; a la presentación trimestral de la autoliquidación (modelo 420); a la presentación de la declaración-resumen anual (modelo 425); a la llevanza de libros registros de facturas expedidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión; y a la presentación, en su caso, de la declaración de operaciones económicas con tercera personas (modelo 415).

Las personas físicas cesionarias acogidas al REPEP, están obligadas a cumplir todas las obligaciones formales descritas, salvo la de presentación de autoliquidaciones periódicas. Ahora bien, tendrán obligación de presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones. Esta declaración informativa se realizará a través de la declaración-resumen anual (modelo 425) y en el mismo plazo de presentación, debiendo cumplimentarse exclusivamente el apartado correspondiente al volumen de operaciones en el REPEP.

El artículo 57.7.c) del Reglamento de gestión prevé la posibilidad de autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos empresarios o profesionales, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan. Esta autorización no abarcaría a la declaración-resumen anual

que ha de presentarse de forma individual.

4.- La deducibilidad de la cuota del IGIC soportada por la compra de los inmuebles, objeto de cesión de uso posterior, solo se plantea respecto a los compradores personas físicas excluidas del REPEP o que han renunciado al mismo, pero no si son personas físicas acogidas a este régimen especial. Debiendo tener en cuenta, que no es posible la deducción si estos sujetos pasivos del IGIC tuvieran derecho a utilizar los inmuebles para necesidades privadas, aunque fuera de forma temporal.

5.- La edificación que adquiere la persona física dispondría de la consideración de bien de inversión, conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991, por lo que la cuota de IGIC soportada deberá ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40 y siguientes de la Ley 20/1991. En cualquier caso, no sería de aplicación este proceso de regularización, si la cuota soportada no fuera deducible porque la persona física adquirente tiene derecho a su uso para necesidades privadas.

Visto escrito presentado por en el que formulan consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida por la disposición adicional décima.tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), y en 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 entidad consultante tiene su domicilio social en Tenerife, y su objeto social es la realización de actuaciones de promoción inmobiliaria, construcción, comercialización, gestión y explotación de inmuebles destinados a fines turísticos

La entidad promociona la construcción de inmuebles destinados a alojamientos turísticos y comercializa su venta, principalmente, a personas físicas con residencia fuera de las Islas Canarias.

Los compradores adquieren los inmuebles a título de inversión, dado que, en el momento de formalizarse la compraventa, se firma adicionalmente un contrato de cesión de la explotación del bien como alojamiento turístico. Este contrato de cesión, puede ser firmado por los compradores, con la propia empresa promotora o con otra entidad con domicilio fiscal en Canarias, y, dedicada a la explotación de alojamientos turísticos.

En cualquiera de los supuestos, son las entidades explotadoras las que disponen de los medios materiales y personales necesarios para el desarrollo de esta actividad de arrendamiento turístico.

Por la cesión de explotación, los propietarios de los inmuebles perciben una renta mensual fija como contraprestación, la cual no está vinculada al tiempo que el inmueble ha estado arrendado a un tercero; en este sentido, es la entidad explotadora, no el propietario del inmueble, quien emite la factura al cliente final, esto es, al arrendatario del alojamiento turístico.

Teniendo en cuenta lo anterior se consulta:

1.- Si se considera que los compradores actúan mediante establecimiento permanente en Canarias.

2.- Si se considera que los compradores desarrollan la actividad económica de arrendamiento de alojamiento turístico.

3.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido afirmativo, cuáles serían las obligaciones censales de los compradores ante la Agencia Tributaria Canaria, así como las obligaciones tributarias en el IGIC.

4.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido negativo, si hay alguna obligación tributaria de los compradores ante dicha Agencia.

5.- En el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido negativo, cuáles serían las vías para recuperar el IGIC soportado por los compradores en la compra de los inmuebles, tanto si son residentes en España (no Canarias), como si no lo son.

SEGUNDO.- Con el objeto de delimitar el ámbito de la respuesta que merece la consulta planteada, partiremos de una premisa previa: los adquirentes de las edificaciones son personas físicas no residentes en Canarias.

Para dar respuesta a las diversas cuestiones planteadas, hemos de analizar previamente la sujeción o no al IGIC de la operación descrita. A estos efectos, la cesión de la explotación de unos inmuebles ubicados en Canarias, a cambio de una renta fija mensual, constituye una prestación de servicios sujeta al IGIC realizada por los propietarios de los mismos, que dispondrán de la consideración de empresario o profesional, al estar localizado el hecho imponible en el lugar donde radiquen los inmuebles, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1, 5.4.a), 7.1 y 2, y 17.Tres.Uno.1.a) de la Ley 20/1991:

-"Artículo 4. Hecho imponible.

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

- "Artículo 5. Concepto de actividades empresariales o profesionales.

(...)

4. Se consideran, en todo caso, empresarios o profesionales, a quienes efectúen las si guientes operaciones:

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

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

- "Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.

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

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

1º) (...)

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

3º) Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

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

(...)

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."

Partiendo, por tanto, de que nos encontramos ante prestaciones de servicios sujetas al IGIC, analizaremos si se encuentran exentas al Impuesto, examinando dos posibles exenciones que podrían concurrir, de un lado, la recogida en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), y, de otro lado, la derivada de la aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP) regulado en los artículos 109 y 110 de la citada Ley 4/2012.

El artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, contempla una exención para los arrendamientos y cesiones de uso de determinado tipo de bienes (aunque con algunas excepciones), excluyendo, en cualquier caso, el conocido como "alquiler vacacional", tal y como dispone su último párrafo:

"Artículo 50. Exenciones en operaciones interiores.

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

(...)

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el impuesto sobre sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá:

(...)

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i') La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.

En ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa."

De la aplicación de este precepto, se concluye que, no es de aplicación esta exención cuando la cesión de la explotación de unos inmuebles tiene como finalidad el alojamiento turístico.

Ahora bien, llegados a este punto, hemos de diferenciar dos operaciones, por un lado, la prestación de servicios que realizan los propietarios por la cesión de la explotación de los inmuebles, a la entidad explotadora; y, por otro lado, la prestación de servicios de alojamiento turístico, que realiza la entidad explotadora, a los potenciales clientes. De ellas, sólo nos interesa la primera, al ser el objeto de la consulta realizada, y a la que, ya lo adelantamos no les es aplicable esta exención.

Fijémonos en que la exención del artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012 está prevista para aquellos casos en que la cesión del uso del inmueble es realizada directamente a quien lo va a disfrutar como vivienda, y no a un explotador intermedio; la cesión de uso es de una vivienda sin más, esto es, sin servicios adicionales propios de la industria hotelera, y con expresa exclusión del "alquiler vacacional", pero insistimos, realizado directamente por el cedente del uso. Por este motivo, entendemos que no entra en el ámbito de esta exención la operación de cesión del uso de los inmuebles a la entidad explotadora. Sin perjuicio de que tampoco entraría la posterior operación de la entidad explotadora con los clientes, al tener la condición de alquiler vacacional.

Sin embargo, la segunda exención, la regulada en los artículos 109 y 110 de la Ley 4/2012, sí que podrían ser de aplicación, teniendo en cuenta que hemos partido de la premisa que los adquirentes son personas físicas.

El artículo 109 de la Ley 4/2012, referido al ámbito de aplicación del REPEP, dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

> "*1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.*
>
> *Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.*
>
> *Por volumen de operaciones, a efectos de este régimen especial, se considerará el importe total, excluido el impuesto general indirecto canario o tributo análogo y, en su caso, la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o compensación análoga, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, con independencia del régimen tributario o territorio donde se entiendan realizadas. Las operaciones se entenderán efectuadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del impuesto general indirecto canario o tributo análogo.*
>
> *En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación con la parte de su patrimonio transmitida.*

(...)

2. Este régimen especial podrá ser objeto de renuncia. La renuncia a la exención operará respecto a la totalidad de sus actividades empresariales o profesionales y tendrá efectos desde el inicio de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, desde el día 1 de enero del año en que sea efectiva la renuncia.

Se entenderá realizada tácitamente la renuncia cuando se presente en plazo la autoliquidación periódica correspondiente al primer trimestre del año natural. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera autoliquidación periódica que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo.

La renuncia a este régimen tendrá efecto para un periodo mínimo de tres años. Transcurrido este periodo, se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable este régimen especial, salvo revocación de la renuncia."

El artículo 110 de la Ley 4/2012, regulador del contenido del REPEP, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del pequeño empresario o profesional estarán exentas del impuesto general indirecto canario."

Conforme a lo expuesto a lo largo de esta consulta, los compradores de los inmuebles, personas físicas, por la cesión de los apartamentos a la empresa operadora para su explotación turística, tienen, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales, a efectos del IGIC, constituyendo una prestación de servicios sujeta al IGIC. Ahora bien, habrá que distinguir si está acogido al REPEP o no; y en este sentido, los empresarios o profesionales personas físicas con un volumen de operaciones inferior a 30.000 euros el año natural anterior, o los empresarios o profesionales que inicien por primera vez la actividad económica, están incluidos obligatoriamente, salvo renuncia expresa o tácita, al REPEP.

Para la determinación del volumen de operaciones se computan los importes de todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el empresario o profesional persona física, con independencia de territorio de su ordenación. En definitiva se trata de un volumen de operaciones "universal", tal y como ya se ha señalado en varias consultas, siendo interesante la número 2035 de 4 de noviembre de 2020.

TERCERO.- Una vez aclarada la sujeción al IGIC de la cesión de la explotación de los inmuebles, sin perjuicio de su posible exención para las personas físicas acogidas al REPEP, estamos en disposición de responder a todas las preguntas realizadas.

En primer lugar, se plantea si los compradores de los inmuebles que efectúan la cesión, actúan mediante establecimiento permanente en Canarias, teniendo en cuenta que no son residentes en este territorio.

La condición de sujeto pasivo en el IGIC, viene regulada en el artículo 19 de la Ley 20/1991, contemplando dos tipos de sujetos pasivos, de un lado, el contribuyente que realiza el hecho imponible, y de otro, el sustituto del contribuyente:

"Artículo 19. Sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.

1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Con carácter general, las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

2.º Excepcionalmente, se invierte la condición de sujeto pasivo en los empresarios o profesionales y, en todo caso, en los entes públicos y personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen en los siguientes supuestos:

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

(…).

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 sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas".

Partiendo de que se trata de personas físicas no residentes en Canarias, debemos determinar si disponen o no de un establecimiento permanente en Canarias; la respuesta es que por el mero hecho de cesión de uso de un bien inmueble situado en Canarias ya dispone de establecimiento en Canarias, encontrándose, por mor del reseñado artículo 19.3 de la Ley 20/1991, establecidas en Canarias. En efecto, el artículo 17.Dos.g) de la Ley 20/1991 dispone:

"Dos. A los 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:

(...)

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

Por lo que, los propietarios que adquieren inmuebles situados en Canarias, que los ceden en explotación a otra empresa que los destinará a alojamientos turísticos, son los sujetos pasivos del IGIC por estas cesiones sujetas al mismo como prestaciones de servicios, con independencia del lugar de su residencia, dentro o fuera de Canarias, y sin olvidar su posible exención cuando estén acogidos al REPEP.

La segunda pregunta plantea, si se considera que los compradores desarrollan la actividad económica de arrendamiento de alojamiento turístico. Su respuesta ya fue analizada en el apartado SEGUNDO, cuando estudiamos la posible aplicación de la exención recogida en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012, disponiendo que debíamos diferenciar dos operaciones: por un lado, la prestación de servicios que realizan los propietarios por la cesión de la explotación de los inmuebles, a la entidad explotadora, y, por otro lado, la prestación de servicios de alojamiento turístico, que realiza la entidad cesionaria de la explotación, a los potenciales clientes.

Concluyendo que, si bien la cesión de uso que realizan los propietarios es una actividad económica, a efectos del IGIC, por la prestación de servicios desarrollada como empresarios o profesionales, entendemos que no es la alojamiento turístico, puesto que la cesión del uso del inmueble no es realizada directamente por ellos a los clientes que los van a disfrutar, sino a un explotador intermedio; y es este explotador quien realmente realiza esta actividad alojativa.

La tercera pregunta señala que si las dos primeras preguntas tuvieran respuesta en sentido afirmativo, cuáles serían las obligaciones censales de los compradores ante la Agencia Tributaria Canaria, así como las obligaciones tributarias en el IGIC. Y la cuarta, que, en el caso de que las dos primeras preguntas tuvieran respuesta en sentido negativo, si habría alguna obligación tributaria de los compradores ante dicha Agencia.

Antes de responder, recordamos que las dos primeras preguntas han sido respondidas en diferente sentido, en sentido afirmativo la primera (sí tienen establecimiento permanente los compradores cedentes del uso de los inmuebles), y, en sentido negativo la segunda (no se considera que la actividad económica que realizan por la cesión de uso, sea la de alojamiento turístico); sin embargo, esta última respuesta, no conlleva que no nazca la obligación tributaria en el IGIC por esta cesión, salvo en el caso de que la persona física cedente esté acogida al REPEP; de ahí que seguidamente expongamos cuáles son las obligaciones, formales y materiales, que han de cumplirse, según que la prestación de servicios que realizan los compradores esté exenta o no en el IGIC.

Las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IGIC están regulados en el artículo 59 de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

a) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto, en el plazo y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

c) Conservar las facturas recibidas, los justificantes contables y las copias de las facturas expedidas, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Cuando los documentos a que se refiere el párrafo anterior se refieran a adquisiciones por las cuales se haya soportado o satisfecho cuotas del Impuesto cuya deducción esté sometida a un período de regularización, deberán conservarse durante el período de regularización correspondiente a dichas cuotas y los cuatro años siguientes.

d) Sin perjuicio de lo establecido en el Código de Comercio, llevar la contabilidad y registros de acuerdo con lo que se fije reglamentariamente.

e) Presentar periódicamente o a requerimiento de la Comunidad Autónoma de Canarias información relativa a las operaciones económicas con terceras personas.

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

g) Realizar su inscripción en el Registro Fiscal correspondiente, en la forma, con los requisitos y a los efectos que se determinen reglamentariamente.

(...)"

El análisis de las obligaciones formales se realizará distinguiendo si se encuentran o no acogidos al REPEP.

A) Declaración censal de comienzo, modificación y cese (artículo 59.1.a) Ley 20/1991)

De conformidad con lo establecido en los artículos 132 y 133 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), las personas físicas adquirentes de los bienes inmuebles que ceden los mismos a una entidad explotadora, tendrán obligación, en todo caso, de comunicar la inclusión, renuncia o exclusión del REPEP. Esta

declaración de comienzo deberá presentarse con anterioridad al inicio habitual de la prestación de servicio; no obstante, dado que en el momento de la adquisición se produce la cesión de su explotación, es materialmente imposible presentarla con anterioridad, por lo que debe procederse su presentación inmediatamente después del acto de cesión.

B) Facturación (artículo 59.1.b) Ley 20/1991)

Las personas físicas adquirentes (o un tercero autorizado) están obligadas a emitir factura por la realización del servicio de cesión de explotación en los términos recogidos en el Reglamento por el que se regula las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en especial en su artículo 6). Debe tenerse en cuenta que conforme a lo previsto en la disposición adicional de este Reglamento, las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT deben entenderse efectuadas, respectivamente, al IGIC y a la Agencia Tributaria Canaria.

En el supuesto de que la persona física esté acogida al REPEP, está obligada a emitir la factura sin repercusión del IGIC y con la expresión "Exención franquicia fiscal", conforme al artículo 48.2.d) del Reglamento de gestión.

C) Conservación de facturas recibidas (artículo 59.1.c) Ley 20/1991)

Esta obligación debe cumplirse esté la persona física cesionaria acogida o no al REPEP.

La conservación será durante el plazo de prescripción del Impuesto. No obstante, dado que la edificación adquirida dispone de la consideración de bien de inversión y, por tanto, la cuota del IGIC soportada en la adquisición está sometida a un período de regularización, deberá conservarse la factura que documenta dicha adquisición durante el período de regularización correspondiente a dicha cuota (nueve años conforme al artículo 40.3 de la Ley 20/991) y los cuatro años siguientes.

D) Llevanza de registros (artículo 59.1.d) Ley 20/1991)

Su desarrollo reglamentario se encuentra recogido en los artículos 49 a 56 del Reglamento de gestión, destacando el libro registro de facturas expedidas (artículo 51), el libro registro de facturas recibidas (artículo 52) y el libro de bienes de inversión (artículo 52). Esta obligación deberá cumplirse con independencia de que se encuentre o no acogido al REPEP.

Conforme al artículo 49.3 del Reglamento de gestión, los empresarios o profesionales que actúen mediante establecimiento permanente y no tengan situado su domicilio fiscal en las Islas Canarias, deberán tener en este territorio, y a disposición de la Agencia Tributaria Canaria, los libros registro.

E) Presentar periódicamente la declaración de información relativa a las operaciones económicas con terceras personas (artículo 59.1.e) Ley 20/1991)

La obligación de presentar la declaración de información relativa a las operaciones económicas con terceras personas (modelo 415), se encuentra regulada en los artículos 140 a 144 del Reglamento de gestión.

Esta obligación debe cumplirse esté la persona física cesionaria acogida o no al REPEP.

F) Presentación de autoliquidaciones y declaración resumen anual (artículo 59.1.f) Ley 20/1991)

Conforme al artículo 57 del Reglamento de gestión, las personas físicas cesionarias no acogidas al REPEP, están obligadas a presentar autoliquidaciones trimestralmente (modelo 420) los veinte primeros días naturales del mes siguiente a la finalización del trimestre natural, salvo el correspondiente al último trimestre del año que se presentará en el mes de enero del año natural siguiente.

Conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de cada año, están obligadas a presentar el modelo 425 de declaración-resumen anual.

El artículo 57.7.c) del Reglamento de gestión prevé la posibilidad de autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos empresarios o profesionales, en los supuestos y con los requisitos que en cada autorización se establezcan. Esta autorización no abarcaría a la declaración-resumen anual que ha de presentarse de forma individual.

Las personas físicas cesionarias acogidas al REPEP, no están obligadas a presentar autoliquidaciones periódicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 57.2.ª) del Reglamento de gestión. Ahora bien, conforme al artículo 111.g) de la Ley 4/2012, tendrán obligación de presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones. Esta declaración informativa, conforme al artículo 47 nonies.2 del Reglamento de gestión, se realizará a través de la declaración-resumen anual (modelo 425) y en el mismo plazo de presentación, debiendo cumplimentarse exclusivamente el apartado correspondiente al volumen de operaciones en el REPEP.

La quinta y última pregunta, se refiere a que, en el caso de que las dos primeras preguntas tengan respuesta en sentido negativo, cuáles serían las vías para recuperar el IGIC soportado por los compradores en la compra de los inmuebles, tanto si son residentes en España (no Canarias), como si no lo son. Con la misma matización hecha respecto de la tercera y cuarta pregunta sobre el doble sentido de las respuestas dadas, positivo y negativo, a las dos primeras preguntas, y para no confundir al lector, nos limitaremos a contestar si procede o no recuperar el IGIC soportado por la compra de los inmuebles, distinguimos si están incluidas en el REPEP o no lo están, pues sólo en este último supuesto, cabría la deducción; de ahí que su análisis lo hagamos conjuntamente con las personas jurídicas.

Las personas físicas incluidas en el REPEP no tendrían derecho a la deducción por realizar exclusivamente operaciones que no dan derecho a la deducción (cesión de uso de bien inmueble sujeta y exenta del IGIC), conforme a lo establecido en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991 que disponen:

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

- "*4. Las cuotas soportadas y la carga impositiva implícita reseñada en el número anterior serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:*

1º.- Las efectuadas en las Islas Canarias que se indican a continuación:

a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el Impuesto General Indirecto Canario."

El examen de la deducibilidad, por tanto, solo se plantea respecto a los compradores que sean personas jurídicas y personas físicas excluidas del REPEP o que han renunciado al mismo, y que, evidentemente, son sujetos pasivos del IGIC por la cesión de uso que realizan de los inmuebles.

El ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas del IGIC está condicionado a un conjunto de requisitos subjetivos, objetivos, documentales y temporales, de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo Primero del Título II de la Ley 20/1991.

El bien inmueble se utilizaría por parte del sujeto pasivo (la persona física adquirente) en una operación (la cesión a una empresa explotadora turística) sujeta y no exenta al IGIC, por lo que se cumpliría plenamente el requisito objetivo de la utilización de los bienes o servicios adquiridos o importados en operaciones que dieran derecho a la deducción prevista en los citados artículo 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991.

Llegados a este punto, respecto al ejercicio del derecho a la deducción, deben efectuarse dos matizaciones:

La primera, es la relativa a que en el contrato de cesión se pudiera pactar la reserva de uso a los propietarios por un periodo de tiempo determinado para disfrute personal.

En estos casos, se ha considerado que cuando se utilice el bien inmueble para necesidades privadas se incumple el requisito objetivo de la relación directa, lo que supondría la imposibilidad de la deducción de la cuota de IGIC soportada en la adquisición del bien inmueble o, en su caso, si ya se practicó, la obligación de rectificar la deducción indebidamente efectuada.

A estos efectos, se recuerda que este es el criterio que se fijó en la consulta número 1584 de 21 de junio de 2013, y que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en su sentencia de 20 de mayo de 2019,

consideró correcto. Criterio administrativo que ha sido reiterado en la consulta 2035 de 4 de noviembre de 2020.

La segunda, es que la edificación que adquiere la persona física dispondría de la consideración de bien de inversión, conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991, por lo que la cuota de IGIC soportada deberá ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40 y siguientes de la Ley 20/1991. En cualquier caso, no sería de aplicación este proceso de regularización, si la cuota soportada no fuera deducible por lo expuesto en la matización anterior.

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

1.- Los propios inmuebles situados en Canarias cedidos en explotación tienen la consideración de establecimientos permanentes, por lo que las personas físicas que los adquieren para su cesión a una entidad explotadora que los destinará a alojamientos turísticos, estarán establecidas en el territorio de aplicación del IGIC.

2.- Las personas físicas que adquieren inmuebles situados en Canarias, que los ceden en explotación a otra empresa, tienen la consideración de empresarios o profesionales, a efectos del IGIC, estando la prestación de servicio de cesión sujeta al IGIC, sin que resulte de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno. 23º de la Ley 4/2012. No obstante, estaría la prestación de servicio de cesión exenta, si la persona física cesionaria se encontrara acogida al REPEP y no hubiera renunciado expresa o tácitamente al mismo.

3.- El sujeto pasivo de la prestación de servicios sería, en todo caso, la persona física adquirente y cesionaria, estando obligada: a comunicar su situación censal de comienzo, modificación o cese (modelo 400); a la emisión de factura, por sí mismo o por un tercero autorizado, en los términos establecidos en el Reglamento de facturación; la conservación de las facturas recibidas, con la especialidad de la factura correspondiente a la adquisición de la edificación por su consideración de bien de inversión cuya cuota del IGIC soportada, de ser deducible, entra en un procedimiento de regularización; a la presentación trimestral de la autoliquidación (modelo 420); a la presentación de la declaración-resumen anual (modelo 425); a la llevanza de libros registros de facturas expedidas, de facturas recibidas y de bienes de inversión; y a la presentación, en su caso, de la declaración de operaciones económicas con tercera personas (modelo 415).

Las personas físicas cesionarias acogidas al REPEP, están obligadas a cumplir todas las obligaciones formales descritas, salvo la de presentación de autoliquidaciones periódicas. Ahora bien, tendrán obligación de presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones. Esta declaración informativa se realizará a través de la declaración-resumen anual (modelo 425) y en el mismo plazo de presentación, debiendo cumplimentarse exclusivamente el apartado correspondiente al volumen de operaciones en el REPEP.

El artículo 57.7.c) del Reglamento de gestión prevé la posibilidad de autorizar la presentación conjunta, en un solo documento, de las autoliquidaciones correspondientes a diversos empresarios o profesionales, en los supuestos y con los requisitos que en cada

autorización se establezcan. Esta autorización no abarcaría a la declaración-resumen anual que ha de presentarse de forma individual.

4.- La deducibilidad de la cuota del IGIC soportada por la compra de los inmuebles, objeto de cesión de uso posterior, solo se plantea respecto a los compradores personas físicas excluidas del REPEP o que han renunciado al mismo, pero no si son personas físicas acogidas a este régimen especial. Debiendo tener en cuenta, que no es posible la deducción si estos sujetos pasivos del IGIC tuvieran derecho a utilizar los inmuebles para necesidades privadas, aunque fuera de forma temporal.

5.- La edificación que adquiere la persona física dispondría de la consideración de bien de inversión, conforme al artículo 40.8 de la Ley 20/1991, por lo que la cuota de IGIC soportada deberá ser objeto de la regularización prevista en el artículo 40 y siguientes de la Ley 20/1991. En cualquier caso, no sería de aplicación este proceso de regularización, si la cuota soportada no fuera deducible porque la persona física adquirente tiene derecho a su uso para necesidades privadas.

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.

Las Palmas de Gran Canaria, 21 de junio de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García