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 2077 (06/09/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 9.2º y 3º Ley 20/1991 Art. 28.1 Ley 20/1991 Art. 29.4.1º.a), 5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad extranjera consultante adquirió un inmueble (una villa) integrado en un complejo turístico sito en Canarias. Esta entrega constituyó una operación sujeta y no exenta del IGIC, por lo que la entidad adquirente soportó la cuota correspondiente del citado tributo, aplicando el tipo de gravamen general del 7 por ciento.

De forma simultánea a la adquisición, el inmueble ha sido objeto de cesión onerosa al mismo vendedor y operador turístico por un plazo de 16 años, para su explotación turística en régimen de gestión en unidad de explotación, junto con el resto de villas que forman parte del citado complejo turístico. Las condiciones de la cesión que se recogen en el contrato de cesión son las siguientes:

- Se delega en el operador turístico cesionario la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra su villa, durante todo el período de duración del contrato.

- El operador turístico comercializará la villa del consultante, junto con las demás incluidas dentro del complejo turístico en el que se encuentra situada. Para ello, determinará la política de precios, estableciendo el precio de comercialización, descuentos y paquetes promocionales que considere más adecuados.

- La contraprestación a la cesión de su villa, será:

1. Una retribución dineraria que se calculará aplicando un determinado porcentaje a los ingresos por alojamiento obtenidos en la explotación turística de su villa. La entidad consultante emitirá la correspondiente factura repercutiendo la cuota del IGIC al operador turístico cesionario.

2. Asimismo, podrá optar por percibir una retribución en especie consistente en la cesión de estancias, durante un período de entre cero (0) y veintiséis (26) semanas, en el alojamiento turístico, haciendo uso de su villa, junto con el resto servicios propios que ofrece el complejo turístico prestados por el operador turístico. A estos efectos:

2.1 El órgano de administración de la entidad consultante decide la persona que haga uso de las estancias, y deberá abonar una tarifa por estancia para atender los gastos de servicios que preste el operador turístico.

2.2 Las personas designadas obtendrán un servicio de alojamiento hotelero, junto con todos los servicios propios de tal industria en idénticos términos que el resto de huéspedes del complejo, estando prohibida la contratación de servicios propios del alojamiento turístico, a terceros ajenos al operador turístico, como limpieza o catering.

2.3 Por el uso de las estancias por las personas designadas, la entidad consultante puede, o bien facturar la cesión de uso repercutiendo el IGIC, o bien, imputarle una retribución del trabajo en especie repercutiendo también el IGIC.

De acuerdo con lo expuesto y citando el criterio de este centro directivo contenido en la consulta 2035 de 4 de noviembre de 2020, que entiende que no resulta aplicable, se consulta si la entidad adquirente tiene derecho a deducir la cuota de IGIC soportada en la adquisición de la villa.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Conforme a lo manifestado por la entidad consultante, se cumplirían los requisitos objetivos de la utilización y de la relación directa, por lo que cabría ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la villa, siempre que, además, se cumplan el resto de los requisitos subjetivos, objetivos, formales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción.

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

PRIMERO.- La entidad extranjera consultante adquirió un inmueble (una villa) integrado en un complejo turístico sito en Canarias. Esta entrega constituyó una operación sujeta y no exenta del IGIC, por lo que la entidad adquirente soportó la cuota correspondiente del citado tributo, aplicando el tipo de gravamen general del 7 por ciento.

De forma simultánea a la adquisición, el inmueble ha sido objeto de cesión onerosa al mismo vendedor y operador turístico por un plazo de 16 años, para su explotación turística en régimen de gestión en unidad de explotación, junto con el resto de villas que forman parte del citado complejo turístico. Las condiciones de la cesión que se recogen en el contrato de cesión son las siguientes:

- Se delega en el operador turístico cesionario la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra su villa, durante todo el período de duración del contrato.

- El operador turístico comercializará la villa del consultante, junto con las demás incluidas dentro del complejo turístico en el que se encuentra situada. Para ello, determinará la política de precios, estableciendo el precio de comercialización, descuentos y paquetes promocionales que considere más adecuados.

- La contraprestación a la cesión de su villa, será:

1. Una retribución dineraria que se calculará aplicando un determinado porcentaje a los ingresos por alojamiento obtenidos en la explotación turística de su villa. La entidad consultante emitirá la correspondiente factura repercutiendo la cuota del IGIC al operador turístico cesionario.

2. Asimismo, podrá optar por percibir una retribución en especie consistente en la cesión de estancias, durante un período de entre cero (0) y veintiséis (26) semanas, en el alojamiento turístico, haciendo uso de su villa, junto con el resto servicios propios que ofrece el complejo turístico prestados por el operador turístico. A estos efectos:

2.1 El órgano de administración de la entidad consultante decide la persona que haga uso de las estancias, y deberá abonar una tarifa por estancia para atender los gastos de servicios que preste el operador turístico.

2.2 Las personas designadas obtendrán un servicio de alojamiento hotelero, junto con todos los servicios propios de tal industria en idénticos términos que el resto de huéspedes del

complejo, estando prohibida la contratación de servicios propios del alojamiento turístico, a terceros ajenos al operador turístico, como limpieza o catering.

2.3 Por el uso de las estancias por las personas designadas, la entidad consultante puede, o bien facturar la cesión de uso repercutiendo el IGIC, o bien, imputarle una retribución del trabajo en especie repercutiendo también el IGIC.

De acuerdo con lo expuesto y citando el criterio de este centro directivo contenido en la consulta 2035 de 4 de noviembre de 2020, que entiende que no resulta aplicable, se consulta si la entidad adquirente tiene derecho a deducir la cuota de IGIC soportada en la adquisición de la villa.

SEGUNDO.- Previamente al análisis del régimen de deducción de la cuota del IGIC soportada por la entidad extranjera consultante en la adquisición de la villa, es necesario determinar la tributación de las siguientes operaciones:

A) Cesión de uso que realiza la entidad consultante al operador turístico, cuya contraprestación es dineraria y, en su caso, en especie (no dineraria).

El artículo 4.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible en las operaciones interiores, dispone:

"*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.*"

El artículo 5 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de actividades empresariales o profesionales, dispone en la letra a) de su número 4, lo siguiente:

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

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

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

Por otra parte, el artículo 7 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de prestación de servicios, dispone en los apartados 2º y 3º de su número 2, lo siguiente:

"*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

(...)

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

3º.- Las cesiones de uso o disfrute de bienes."

El artículo 17 de la Ley 20/1991, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dispone en su número Tres.Uno lo siguiente:

"*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.

(...)"

Por otra parte, el artículo 17.Dos.g) de la Ley 20/1991 contiene la siguiente definición de establecimiento permanente:

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

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

En particular, tendrán esta consideración:

(...)

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

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991, regulador de la consideración de establecido en el territorio de aplicación del IGIC, presenta el siguiente tenor:

"*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."

Por último, en ningún caso, a la cesión de bienes descrita se le aplicará la exención prevista 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).

Conforme a los preceptos descritos, podemos concluir lo siguiente respecto a la cesión de uso de la entidad extranjera consultante al operador turístico.

1º) La entidad consultante, adquirente de la villa, por realizar la cesión del citado inmueble al operador turístico para su explotación turística por éste, tiene, en todo caso, la consideración, a efectos del IGIC, de empresario o profesional establecido en Canarias.

2º) La prestación de servicios que realiza la entidad consultante por la cesión de la villa adquirida al operador turístico, está sujeta, en todo caso, al IGIC, tanto si la retribución es dineraria como si es en especie, sin que resulte de aplicación ningún supuesto de exención.

3º) Puesto que la entidad extranjera consultante se encuentra establecida en Canarias, por disponer de establecimiento permanente, no se produciría la inversión del sujeto pasivo en el destinatario de la prestación de servicio de cesión de uso (el operador turístico).

B) La cesión de uso de la entidad consultante a la persona elegida por su órgano de administración de la villa adquirida.

Debemos diferenciar dos supuestos:

1. El beneficiario (la persona elegida) no mantiene relación de dependencia laboral con la entidad consultante.

La prestación de servicio de cesión de uso, conforme a los preceptos anteriormente expuestos, estaría sujeta y no exenta al IGIC.

2. El beneficiario (la persona elegida) mantiene relación de dependencia laboral con la entidad consultante.

El artículo 9 de la Ley 20/1991 contiene, entre otros, los siguientes supuestos de no sujeción en sus apartados 2º y 3º:

"*No están sujetas al Impuesto:*

(...)

2º.- Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

3º.- Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones laborales o administrativas, así como los prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas."

De estos supuestos de no sujeción se desprende que, en coherencia con la exclusión del concepto de empresario o profesional de aquellas actividades en las que no existe ordenación de factores de producción por cuenta propia (artículo 5.1 de la Ley 20/1991), el artículo 9.3º de la Ley 20/1991 recoge la no sujeción de los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia por la inexistencia de independencia en la actuación de la persona física.

La contraprestación dineraria por el desarrollo de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia, también se encuentra no sujeta. La problemática se plantea cuando dicha contraprestación es en especie o no dineraria.

Las retribuciones en especie a los trabajadores de una empresa, por lo general, no constituyen operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectúan en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia; ello implica la posible tributación de la retribuciones en especie.

Que la retribución en especie efectuada por un empresario o profesional constituya una operación de entrega de bien o de prestación de servicio sujeta al IGIC requiere que tenga carácter oneroso; es decir, que exista entre quien efectúa la operación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, constituyendo la retribución percibida por quien efectúa la operación el contravalor efectivo del servicio prestado o de la entrega realizada al destinatario.

Textualmente en la consulta presentada se señala lo siguiente:

"*(...) interesa poner de relieve que, en caso de que mi representada, previa comunicación al Operador Turístico, opte por ceder el uso de la Villa en los términos expuestos a las personas a quien designe el órgano de administración, se podrán dar los siguientes supuestos:*

(i) Que .... (la entidad consultante) facture la cesión de uso a la persona designada, repercutiendo el correspondiente IGIC.

(ii) Que .... (la entidad consultante) impute una retribución del trabajo en especie a la persona designada, repercutiendo asimismo el correspondiente IGIC."

Pareciera, que la retribución en especie consistente en la cesión de uso de la villa al empleado cumple la condición de onerosidad, por lo que nos encontraríamos ante una prestación de servicio sujeta y no exenta al IGIC, estando obligada la entidad consultante a repercutir la cuota del IGIC correspondiente.

TERCERO.- Efectuado este análisis preliminar de la tributación de la cesión de uso de la villa por parte del adquirente al operador turístico, y, en su caso, a las personas designadas por su órgano de administración, entramos a examinar el derecho a la deducción de la cuota soportada del IGIC en la adquisición de la villa por parte de la entidad extranjera consultante.

La entidad menciona el criterio de este centro directivo contenido en la consulta 2035 de 4 de noviembre de 2020, y en realidad desea conocer si resulta o no trasladable su contenido al planteamiento que ha efectuado.

En la mencionada consulta 2035 la situación objeto de consulta, de forma resumida, es la siguiente:

Una entidad mercantil tiene la intención de construir un complejo hotelero únicamente susceptible de ser explotado en régimen de unidad empresarial para uso turístico; el complejo constará de un número determinado de apartamentos y tras la finalización de las obras dichos apartamentos serán transmitidos tanto a personas físicas como a personas jurídicas.

Las personas físicas y jurídicas adquirentes procederán, de forma simultánea y mediante contraprestación, a ceder dichos apartamentos a una empresa operadora (que podrá ser la consultante u otra aún no constituida) para que éstos sean utilizados en régimen de explotación turística, en unidad de explotación empresarial por la misma.

Respecto al derecho a la deducción total del IGIC soportado en la compra de los apartamentos por las personas físicas o jurídicas adquirentes, se plantearon las siguientes cuestiones:

- ¿Se pierde el derecho a la deducción total de la cuota de IGIC soportado por el adquirente en la adquisición del apartamento si dicho propietario lo utilizara durante un período del año, que no superaría, en suma, más de 30 días en el año o, por el contrario, si puede considerarse que el uso para necesidades privadas durante dicho período constituye un uso privado de carácter irrelevante que posibilita la deducción total de la cuota soportada en la adquisición del inmueble.?

- Si se estableciera en el correspondiente contrato que se formalice entre las partes, que la reserva de uso a los propietarios no superará un período máximo de 6 meses al año, ¿ello posibilita o impide la deducción total de la cuota soportada en la adquisición del inmueble?

-Si, en el caso de que los periodos consultados en los apartados anteriores (30 días o un periodo inferior a 6 meses) limitaran la deducción de la cuota soportada en la adquisición del inmueble por no considerarse accesorio o irrelevante, ¿qué período de uso se entendería irrelevante a los efectos de posibilitar la deducción de la cuota soportada en la compra, teniendo en cuenta que en la actividad alojativa turística no hay días inhábiles?

Este centro directivo sentó la siguiente doctrina administrativa:

"- *La utilización de un bien inmueble cedido a una explotadora turística para fines privados, con independencia del período de utilización, implica el incumplimiento del requisito objetivo de la relación directa previsto en los números 5, 6 y 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991, por lo que no cabe la deducción de la cuota soportada del IGIC.*

- La posibilidad de afectación parcial de un bien inmueble a actividades empresariales o profesionales y a actividades particulares, con la posibilidad de deducción parcial de la cuota del IGIC soportada, prevista en el número 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991, únicamente es posible cuando se utilice simultáneamente el bien inmueble en la actividad empresarial o profesional y en actividades personales y se trata de un bien inmueble susceptible de un aprovechamiento empresarial o profesional separado e independiente del resto.

- Puesto que el bien inmueble se utilizará de forma alternativa en actividades empresariales (cesión a una explotadora turística) y para satisfacción de necesidades privadas, y no es susceptible de un aprovechamiento empresarial o profesional separado e independiente del resto, no es posible deducir la parte proporcional de la cuota del IGIC soportada durante el tiempo que el bien inmueble se encuentre afecto a la actividad empresarial."

A continuación expondremos textualmente la justificación para adoptar el citado criterio administrativo:

"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 jurídica o 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.

La problemática que se plantea es que en el contrato de cesión se puede pactar la reserva de uso a los propietarios por un periodo de tiempo determinado para disfrute personal.

Los números 5 y 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991 regulan el requisito objetivo de la deducción de la relación directa. Tales números presentan el siguiente tenor:

"5. Los sujetos pasivos solo podrán deducir el Impuesto satisfecho como consecuencia de las importaciones o el soportado en las adquisiciones de bienes o servicios que estén directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Esta condición deberá cumplirla también la carga impositiva implícita a que se refiere el número 3 anterior.

6. Se considerarán directamente relacionados con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional los bienes o servicios afectados exclusivamente a la realización de dicha actividad.

No se considerarán exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:

1º.- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.

2º.- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º.- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

4º.- Los bienes destinados a la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales o de sus familiares o bien del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito, en los locales o instalaciones de la empresa, del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos."

El número 5 del artículo 29 de la Ley 20/1991 recoge el requisito objetivo de la relación directa. Este requisito implica que las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de un bien o servicio podrán ser objeto de deducción (si además se cumplen el resto de los requisitos) si el bien o servicio tiene una relación directa con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El número 6 del artículo 29 de la Ley 20/1991 regula qué se considera directamente relacionado con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo: cuando el bien o servicio adquirido o importado se afecte exclusivamente a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

El mismo número 6 establece un conjunto de supuestos en los que se considera que no existe una exclusiva afectación al ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. La única que nos interesa es la siguiente: utilización por tiempo alternativo del bien inmueble en el ejercicio de actividades empresariales (cesión de uso a una explotadora turística) y actividades no empresariales (utilización del bien inmueble por el adquirente con fines particulares).

Ligado íntimamente con el requisito objetivo de la relación directa, se encuentra el principio del destino previsible recogido en el artículo 33.2 de la Ley 20/1991 que dispone lo siguiente:

"2. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

No obstante, en los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no será exigible la referida rectificación."

De acuerdo con este principio, un sujeto pasivo podrá ejercer el derecho a la deducción si prevé que se va a afectar exclusivamente el bien al ejercicio de una actividad empresarial o profesional, es decir prevé que se cumplirá el requisito objetivo de la relación directa. Por tanto, no resulta obligatorio comprobar el cumplimiento real del requisito objetivo de la relación directa para poder ejercer el derecho a la deducción, si además se cumplen el resto de los requisitos.

Conforme a lo establecido en los números 5 y 6 del artículo 29 y en el número 2 del artículo 33, ambos de la Ley 20/1991, la simple previsión de utilización particular del bien inmueble por parte de la persona física o jurídica adquirente implica el incumplimiento del requisito objetivo de la relación directa, de lo que deriva la imposibilidad de ejercer la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición. No obstante, el número 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991 contiene una matización importante: no supondría una conculcación del requisito objetivo de la relación directa cuando el bien inmueble adquirido fuese utilizado para fines privados de forma accesoria y notoriamente irrelevante:

"7. Se exceptúan de lo dispuesto en el número 6 anterior, apartados 1º, 2º y 4º, los bienes o servicios que se utilicen para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante."

Por tanto, podemos sentar el criterio de que la afectación del bien inmueble adquirido al ejercicio de actividades empresariales (cesión de uso a una explotadora turística) y su utilización para fines privados, implica la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición, salvo que la utilización para fines privados sea de forma accesoria y notoriamente irrelevante, o dicho de otra forma que la utilización para fines privados sea intrascendente o insignificante.

Lo dicho hasta ahora plantea el interrogante siguiente: ¿cuánto tiempo se consideraría notoriamente irrelevante?

El desarrollo reglamentario del número 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991 se encuentra contenido en el número 7 del artículo 60 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio.

El segundo párrafo del citado número 7 del artículo 60 dispone:

"Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados fundamentalmente para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, que se destinen al uso propio del sujeto pasivo, o de las personas que convivan con él, en días u horas inhábiles durante los cuales no continúe el ejercicio de dicha actividad."

Vemos que la regulación relaciona el concepto "notoriamente irrelevante" con el de "días u horas inhábiles durante los cuales no continúe el ejercicio de dicha actividad".

Entendemos que una utilización para necesidades privadas "notoriamente irrelevante" no es posible aplicar a los supuestos planteados por la entidad mercantil consultante por las siguientes razones:

- Resulta difícil trasladar la referencia de días u horas inhábiles a un bien inmueble dedicado a la explotación turística. La norma está pensada para bienes que se utilicen en actividades empresariales o profesionales donde existen períodos temporales (horas o días) inhábiles para el desarrollo de la actividad económica (ejemplo de ello puede ser un bien inmueble afecto a la actividad de restaurante que se utiliza para la celebración del cumpleaños de un familiar del empresario el día de cierre semanal del

restaurante, o de vehículos que se utilizan el día inhábil (por ejemplo un domingo) para trasladar a la familia de excursión).

- Sería posible la aplicación de días inhábiles a un bien inmueble dedicado a la explotación turística, cuando éste se encuentre situado en una zona geográfica donde en determinados períodos del año existe un cierre. Sin embargo, esa circunstancia no es trasladable a Canarias donde se desarrollan las actividades turísticas todo el año, por lo que no cabe hablar de días u horas inhábiles para el desarrollo de tales actividades. Un bien inmueble sito en Canarias y cedido a una explotadora turística se encuentra afecto a la actividad de arrendamiento a turistas durante todos los días del año.

Ello implica que desde el momento en que se utilice el bien inmueble para necesidades privadas se incumple el requisito objeto 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, la obligación de rectificar la deducción indebidamente efectuada.

Aunque no haya sido objeto de consulta, hemos de plantearnos si cabría la posibilidad de deducir la parte proporcional del IGIC soportado durante el tiempo que el bien inmueble se encuentre afecto a la actividad económica durante el año.

El número 8 del artículo 29 de la Ley 20/1991 dispone:

"8. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad se entenderá producida la afectación por aquella parte de los mismos que se utilice realmente en la actividad de que se trate.

En este sentido sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial los elementos patrimoniales indivisibles."

Cuando en este número se expresa "sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad" requiere que la utilización del bien se realice de forma simultánea para el ejercicio de l a actividad empresarial o profesional y para necesidades privadas. Sin embargo, en el supuesto planteado no existe una utilización simultánea sino alternativa del bien inmueble; a ello, habrá de añadirse que difícilmente nos encontramos ante un apartamento susceptible de aprovechamiento parcial.

Por último, hemos de manifestar que idéntico criterio al establecido en la presente consulta se fijó en la consulta 1584 de 21 de junio de 2013. 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 el criterio contenido en la mencionada consulta.

Ya adelantamos que el criterio administrativo contenido en la consulta 2035 de 4 de noviembre de 2020 no es trasladable a la consulta que nos ocupa.

En efecto y conforme a lo expuesto por la entidad extranjera consultante, la villa adquirida se afectaría exclusivamente a la actividad empresarial de cesión de uso onerosa al operador turístico y, en su caso, a las personas elegidas por su órgano de administración, cumpliéndose el requisito objetivo de la relación directa previsto en los números 5, 6 y 7 del artículo 29 de la Ley 20/1991 al no existir utilización particular de la villa. A ello, hay que añadir que la cesión de uso tanto al operador turístico como a las personas elegidas por el órgano de administración, estarían sujetas y no exentas al IGIC, por lo que también se cumpliría el requisito de la utilización previsto en los artículos 28.1 y 29.4.1º.a) de la Ley 20/1991.

Por tanto, podemos sentar el criterio de que la afectación del bien inmueble adquirido (villa) al ejercicio de actividades empresariales (cesión de uso a una explotadora turística y posible cesión de uso de estancias a personas designadas), y su no utilización para fines no empresariales o privados, implica la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en su adquisición, siempre que se cumplan el resto de los requisitos subjetivos, documentales y temporales que exige el disfrute de este derecho.

Debe tenerse en cuenta que la villa adquirida constituye un bien de inversión, por lo que la cuota del IGIC soportada debe ser objeto de regularización en los términos expresados en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991. Por otra parte, las consecuencias de la vinculación entre la entidad consultante y la persona elegida por su órgano de administración, a los efectos, en su caso, de la aplicación de la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.3 de la Ley 20/1991.

CUARTO.- De acuerdo con todo lo expuesto, es criterio de este centro directivo que, conforme a lo manifestado por la entidad consultante, se cumplirían los requisitos objetivos de la utilización y de la relación directa, por lo que cabría ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la villa, siempre que, además, se cumplan el resto de los requisitos subjetivos, objetivos, formales y documentales para el ejercicio del derecho a la deducción.

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, 6 de septiembre de 2021
EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García