Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

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 2209 (18/03/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.22º y 25º y Cinco Ley 4/2012 Arts. 4.1 y 4; 5; 7.2.3º, 19.1.2º.a), 2 y 3; 28.2; 59 Ley 20/1991 Arts. 57, 58 y 132 del Reglamento de gestión Arts. 1, 2 y 6 Reglamento de facturación.

CUESTIÓN PLANTEADA

La persona física consultante y su esposa, casados en régimen de gananciales y con residencia fiscal en Dinamarca, pretenden adquirir el pleno dominio de una villa situada en un complejo turístico en Canarias. La entrega de la villa será realizada por una sociedad mercantil que había adquirido la villa a su promotor después de finalizada su construcción, por lo que se trataría de la segunda entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC, con sujeción a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

La villa adquirida únicamente es susceptible de ser explotada en régimen de unidad de explotación para uso turístico, de conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 2/2013, de 29 de mayo de 2013, de renovación y modernización turística de Canarias, y demás normativa aplicable, motivo por el cual la sociedad mercantil transmitente se comprometió a ceder, durante un período de 16 años, a la promotora la villa para su gestión desde el momento de su compra con el fin de que la promotora gestione su explotación para servir de alojamiento temporal a usuarios turísticos en régimen de establecimiento único o unidad empresarial de explotación, en tanto que la promotora es la cesionaria en régimen de explotación de la totalidad de las villas del complejo turístico que ya ha enajenado.

Simultáneamente a la transmisión, el matrimonio se subrogaría en la posición de la sociedad mercantil transmitente en el contrato de cesión en explotación.

En el contrato de cesión, que todos los propietarios de las villas están obligados a suscribir, se delegaría en el operador turístico la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra la villa. Un miembro del matrimonio adquirente será quien gestionará personalmente la cesión.

En contraprestación a la cesión de la villa, los propietarios percibirían una retribución dineraria que se calculará aplicando un determinado porcentaje a los ingresos por alojamiento obtenidos en la explotación turística de la villa. De forma optativa podrán percibir una retribución en especie consistente en la cesión de estancias en el complejo turístico, haciendo uso de una villa junto con el resto de servicios propios que ofrece el complejo turístico prestados por el operador turístico (restauración, acceso a instalaciones deportivas, acceso a piscinas, limpieza de habitaciones, servicio de habitaciones, lavandería, animación, etc.). Los propietarios deberán abonar una tarifa, por estancia, para atender a los gastos de los servicios que preste el operador turístico durante los períodos de alojamiento.

El consultante entiende que la cesión de la villa supondría desarrollar una actividad empresarial y quien tendría la consideración de empresario es el miembro del matrimonio que gestionará personalmente la cesión y no la comunidad de bienes constituida por el matrimonio que sería propietaria pro indiviso de la villa que pretende adquirir.

Conforme a lo expuesto, consulta lo siguiente:

- Si es correcta la afirmación de que la cesión de la villa en Canarias supondría desarrollar una actividad empresarial sujeta al IGIC y que quien tendría la consideración de empresario es el miembro del matrimonio que gestionaría personalmente la cesión.

- Si se encontraría o no establecido en Canarias.

- Si podría incluirse en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, o estaría excluido.

- Tributación de la prestación de servicios de cesión al operador turístico y quién sería el sujeto pasivo, caso de encontrarse no establecido en Canarias.

- En caso de que la respuesta a la cuestiones anteriores sea que el sujeto pasivo fuera la persona física consultante y no estuviera establecido en Canarias, cómo declararía las cuotas devengadas.

- Si el servicio de estancia que prestaría el operador turístico al consultante, por el que aquél percibiría una tarifa para atender a los gastos de los servicios propios (restauración, acceso a instalaciones deportivas, acceso a piscinas, limpieza de habitaciones, servicio de habitaciones, lavandería, animación, etc.), tiene la consideración de prestación sujeta y no exenta del IGIC.

- Si cabría la renuncia a la exención en relación a la adquisición de la villa, en especial si se determina que no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

- Si tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la villa de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 Ley 20/1991.

- En el caso de que se considere no establecido en el territorio de aplicación del IGIC, se consulta cuáles serían las obligaciones formales a las que estaría sometida esta parte respecto del IGIC, respecto a las autoliquidaciones, declaración censal y facturas.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La cesión de uso temporal y onerosa del bien inmueble (villa) situado en Canarias al operador turístico para su uso turístico en unidad de explotación con el resto de villas que conforman el complejo turístico, supone para el cedente disponer, en todo caso, de la consideración de empresario o profesional, estando la cesión sujeta al IGIC.

- Puesto que un miembro del matrimonio adquirente será quien gestionaría personalmente la cesión, dispondría de la consideración de empresario no la comunidad de bienes sino el miembro del matrimonio que gestionaría la cesión.

- Dado que el empresario que ha cedido el uso de la villa al operador turístico no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de cesión de uso de una villa a un operador turístico, debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecido en Canarias.

- Desde 1 de enero de 2024 ningún empresario o profesional persona física no establecido en Canarias puede estar acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional, con independencia de su volumen de operaciones. Derivado de esto, a la cesión de uso de la villa al operador turístico no le resulta de aplicación ningún supuesto de exención.

- Aquellos empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en Canarias que en el año 2023 hubieran estado acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional, estarán excluidos de dicho régimen especial desde el día 1 de enero de 2024, debiendo comunicar tal exclusión mediante la correspondiente declaración censal de modificación.

- El contrato de cesión de derechos de explotación de un inmueble es un contrato atípico que se asemeja al contrato de gestión de negocios; no se rige por las disposiciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos ni el cesionario es un arrendatario del inmueble, por lo que no resulta aplicable la excepción a la regla de la inversión del sujeto pasivo recogido en el primer guion de la letra a) del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991. No siendo de aplicación la excepción, se invierte la condición de pasivo en el operador turístico cesionario.

- La renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 resultaría aplicable, con independencia de que el empresario o profesional adquirente se encuentre o no establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando tenga derecho a la deducción total o parcial de la cuota del IGIC soportada al efectuar la adquisición del bien inmueble.

- El ejercicio de la renuncia a la exención por parte de la sociedad mercantil transmitente, supondría la inversión del sujeto pasivo en el empresario o profesional adquirente, se encuentre o no establecido, estando obligado a declarar la cuota del IGIC que se devengaría.

- Dado que el empresario adquirente de la villa no se encontraría establecido en el territorio de aplicación del IGIC y no tendría obligación de presentar autoliquidaciones

periódicas porque en las prestaciones de servicios de cesión de uso sujetas al IGIC que realizaría en favor de la operadora turística, se invertiría en éste la condición de sujeto pasivo; declararía la cuota devengada del IGIC como consecuencia de la renuncia a la exención a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412). El período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional debería presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

- A través de la autoliquidación ocasional en la que se declararía la cuota del IGIC devengada por la renuncia a la exención, el empresario persona física adquirente de la villa podría ejercer el derecho a la deducción, e ingresar, en su caso, la diferencia entre la cuota devengada y la cuota soportada; siendo éste el único medio para ejercitar la deducción de la cuota soportada. No cabe acudir a la vía de la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC (artículo 48 de la Ley 20/1991), porque el ejercicio de la deducción deriva de su condición de sujeto pasivo por inversión. En el supuesto que no ejercite la deducción, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación ocasional correspondiente al período de liquidación mensual en la que se devengó la cuota del IGIC por la entrega de la villa, en los términos establecidos en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus normas de desarrollo, y en tanto no haya caducado el derecho a la deducción.

- Dada la naturaleza de bien de inversión de la villa adquirida y cedida su uso a la operadora turísticas, la cuota del IGIC soportada en la adquisición de la villa tiene un doble proceso de regularización, el previsto en el artículo 29.7 de la Ley 20/1991, y el recogido en el artículo 40 de la Ley 20/1991. Caso de que proceda la regularización, y en tanto en cuanto se encuentre no establecido, se realizaría a través de una autoliquidación ocasional.

- Puesto que la persona física consultante no se encontraría establecida en el territorio de aplicación del IGIC y no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, no está obligada a presentar declaración censal de comienzo de la actividad empresarial o profesional. Estaría obligada a emitir factura por la prestación de servicios de cesión de la villa al operador turístico con el contenido del artículo 6 del Reglamento de facturación, sin repercusión de cuota del IGIC alguna y con la expresión “inversión del sujeto pasivo”.

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).k) 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.- La persona física consultante y su esposa, casados en régimen de gananciales y con residencia fiscal en Dinamarca, pretenden adquirir el pleno dominio de una villa situada en un complejo turístico en Canarias. La entrega de la villa será realizada por una sociedad mercantil que había adquirido la villa a su promotor después de finalizada su construcción, por lo que se trataría de la segunda entrega de una edificación sujeta y exenta del IGIC, con sujeción a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

La villa adquirida únicamente es susceptible de ser explotada en régimen de unidad de explotación para uso turístico, de conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 2/2013, de 29 de mayo de 2013, de renovación y modernización turística de Canarias, y demás normativa aplicable, motivo por el cual la sociedad mercantil transmitente se comprometió a ceder, durante un período de 16 años, a la promotora la villa para su gestión desde el momento de su compra con el fin de que la promotora gestione su explotación para servir de alojamiento temporal a usuarios turísticos en régimen de establecimiento único o unidad empresarial de explotación, en tanto que la promotora es la cesionaria en régimen de explotación de la totalidad de las villas del complejo turístico que ya ha enajenado.

Simultáneamente a la transmisión, el matrimonio se subrogaría en la posición de la sociedad mercantil transmitente en el contrato de cesión en explotación.

En el contrato de cesión, que todos los propietarios de las villas están obligados a suscribir, se delegaría en el operador turístico la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra la villa. Un miembro del matrimonio adquirente será quien gestionará personalmente la cesión.

En contraprestación a la cesión de la villa, los propietarios percibirían una retribución dineraria que se calculará aplicando un determinado porcentaje a los ingresos por alojamiento obtenidos en la explotación turística de la villa. De forma optativa podrán percibir una retribución en especie consistente en la cesión de estancias en el complejo turístico, haciendo uso de una villa junto con el resto de servicios propios que ofrece el complejo turístico prestados por el operador turístico (restauración, acceso a instalaciones deportivas, acceso a piscinas, limpieza de habitaciones, servicio de habitaciones, lavandería, animación, etc.). Los propietarios deberán abonar una tarifa, por estancia, para atender a los gastos de los servicios que preste el operador turístico durante los períodos de alojamiento.

El consultante entiende que la cesión de la villa supondría desarrollar una actividad empresarial y quien tendría la consideración de empresario es el miembro del matrimonio que

gestionará personalmente la cesión y no la comunidad de bienes constituida por el matrimonio que sería propietaria pro indiviso de la villa que pretende adquirir.

Conforme a lo expuesto, consulta lo siguiente:

- Si es correcta la afirmación de que la cesión de la villa en Canarias supondría desarrollar una actividad empresarial sujeta al IGIC y que quien tendría la consideración de empresario es el miembro del matrimonio que gestionaría personalmente la cesión.

- Si se encontraría o no establecido en Canarias.

- Si podría incluirse en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, o estaría excluido.

- Tributación de la prestación de servicios de cesión al operador turístico y quién sería el sujeto pasivo, caso de encontrarse no establecido en Canarias.

- En caso de que la respuesta a la cuestiones anteriores sea que el sujeto pasivo fuera la persona física consultante y no estuviera establecido en Canarias, cómo declararía las cuotas devengadas.

- Si el servicio de estancia que prestaría el operador turístico al consultante, por el que aquél percibiría una tarifa para atender a los gastos de los servicios propios (restauración, acceso a instalaciones deportivas, acceso a piscinas, limpieza de habitaciones, servicio de habitaciones, lavandería, animación, etc.), tiene la consideración de prestación sujeta y no exenta del IGIC.

- Si cabría la renuncia a la exención en relación a la adquisición de la villa, en especial si se determina que no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

- Si tiene derecho a deducir las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición de la villa de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 Ley 20/1991.

- En el caso de que se considere no establecido en el territorio de aplicación del IGIC, se consulta cuáles serían las obligaciones formales a las que estaría sometida esta parte respecto del IGIC, respecto a las autoliquidaciones, declaración censal y facturas.

SEGUNDO.- Respecto a la primera cuestión objeto de consulta debemos señalar que la cesión de uso temporal y onerosa del bien inmueble (villa) al operador turístico para su uso turístico en unidad de explotación con el resto de villas que conforman el complejo turístico (como consecuencia de la subrogación del adquirente en la posición de la sociedad mercantil transmitente respecto a la entidad promotora de la edificación y operadora turística), supone para el cedente (la persona física consultante) disponer, en todo caso, de la consideración de empresario a efectos del IGIC, conforme a lo dispuesto en los apartados 1, 4.a) y 6.b), todos, del artículo 5 de la Ley 20/1991.

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

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario.

(...)

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.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...)

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto.

(...)"

La cesión de uso onerosa de la villa situada en Canarias constituye una prestación de servicios sujeta al IGIC, de conformidad con los artículos 4.1, 7.2.3º y 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991.

- *"Artículo 4º.- 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 7. Concepto de prestación de servicios.*

(...)

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...)

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.

(...)"

Por tanto, es correcta la afirmación que efectúa el consultante de que la cesión de la villa en Canarias supondría desarrollar una actividad empresarial sujeta al IGIC.

La segunda afirmación que realiza el consultante, y que plantea si resulta correcta, es que quien tendría la consideración de empresario sería el miembro del matrimonio que gestionaría personalmente la cesión.

Debemos partir que la villa es adquirida por un matrimonio en régimen de gananciales; es decir, en régimen de pro indiviso. El artículo 392 del Código Civil, integrado en el Título III de las comunidades de bienes, dispone que hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.

El artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que "*Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición."*

En este sentido, el artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, dispone en su número 2:

"*2. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.*"

Ahora bien, la comunidad de bienes sólo sería sujeto pasivo del IGIC, si realiza una actividad empresarial o profesional, en el caso de que uno de los comuneros interviene solo y en su propio nombre en sus relaciones con terceros a la hora de realizar los actos que conforman la actividad económica, la comunidad no sería sujeto pasivo del IGIC, sino el comunero.

En el texto de la consulta planteada expone que un miembro del matrimonio adquirente sería quien gestionaría personalmente la cesión; por tanto, dispondría de la consideración de empresario no la comunidad de bienes sino el miembro del matrimonio que gestionaría la cesión. En definitiva, también es correcta la afirmación efectuada por la persona física consultante.

TERCERO.- Daremos respuesta a continuación a la segunda cuestión planteada: si se encontraría o no establecido en Canarias.

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.

La persona física consultante tiene domicilio fiscal en Dinamarca, 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 pretende ceder la villa para su explotación en régimen de unidad de explotación con el resto de villas que conforma el complejo turístico, es obvio que el bien inmueble es un elemento básico para el desarrollo efectivo de la actividad empresarial de cesión de uso, por lo que de constituir tal bien inmueble un establecimiento permanente, es evidente que intervendría en la operación que efectuaría 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) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

(...)"

Fue constante la posición de este centro directivo de considerar establecimiento permanente cualquier bien inmueble en Canarias objeto de arrendamiento; y, por tanto, considerar establecido en el territorio de aplicación del IGIC, en cualquier caso, al empresario arrendador (por todas, 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 ha decaído 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 Impuesto sobre el Valor Añadido (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.

Lo expresado anteriormente, aunque referido al arrendamiento de bienes y al arrendador, resultan plenamente trasladables *mutatis mutandis* a la operación de cesión de uso objeto de consulta y al cedente.

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.

Se expone en la solicitud de emisión de consulta que se delegaría en el operador turístico la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra la villa, durante todo el período de duración del contrato (16 años).

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 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. Debe resaltarse que, al menos en la actividad de arrendamiento, se exige que los medios materiales y humanos deben ser propios y no subarrendados.

En este sentido, el TJUE manifiesta lo siguiente:

"*(...) 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 arrendamientos de bienes inmuebles situados 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.

Se reitera que *mutatis mutandis* lo referido al arrendamiento de bienes y al arrendador, resultan plenamente trasladables a la operación de cesión de uso y al cedente.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según se deduce de la información contenida en la petición de emisión de consulta, el empresario que ha cedido el uso de la villa al operador turístico no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de cesión de uso de una villa a un operador turístico, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecido en Canarias.

CUARTO.- La siguiente cuestión que plantea es si podría incluirse en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, o estaría excluido.

Hasta el día 31 de diciembre de 2023, el artículo 109 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del ámbito de aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional, presentaba la siguiente redacción en su apartado 1:

> "*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.*
>
> *(...)*"

Desde el día 1 de enero de 2024, el citado apartado 1 del artículo 109 de la Ley 4/2012 fue modificado por el apartado diecinueve de la disposición final séptima de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, quedando redactado del modo siguiente (el subrayado es nuestro):

> *"1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, 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.*

(...)"

La modificación implica que la inclusión en el régimen especial del pequeño empresario o profesional requiere, desde 1 de enero de 2024, que se den los siguientes requisitos:

- Que se trate de un empresario o profesional persona física.

- Que el volumen de operaciones en el año natural anterior sea inferior a 30.000 euros.

- Que se encuentre establecido en Canarias.

- Que no realicen exclusivamente operaciones exentas por algunos de los supuestos previstos en el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 (artículo 109.3.b) de la Ley 4/2012).

Puesto que ya hemos concluido que no se encontraría establecido en Canarias, el consultante no podría estar acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional.

Aunque no es una cuestión que atañe a consulta efectuada y a título meramente informativo, los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en Canarias que en el año 2023 hubieran estado acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional, estarán excluidos de dicho régimen especial desde el día 1 de enero de 2024, con independencia de su volumen de operaciones.

QUINTO.- La siguiente cuestión objeto de consulta es cómo tributaría la prestación de servicios de cesión de la villa por parte de la persona física consultante al operador turístico, y quién sería el sujeto pasivo.

Esta cuestión ya ha sido objeto de contestación, en parte, en el apartado SEGUNDO de la presente consulta, señalando, por un lado, que la cesión de uso de la villa situada en Canarias constituiría una prestación de servicios sujeta al IGIC, de conformidad con los artículos 4.1, 7.2.3º y 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991; y, por otro lado, que dispone de la consideración de empresario el miembro del matrimonio que gestionaría la cesión.

Partiendo de no se encuentra establecido en Canarias la persona física consultante, la cuestión nueva que se plantea es quién sería el sujeto pasivo.

Desde el día 1 de enero de 2023 y conforme al 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, el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 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."

La excepción a la regla de la inversión del sujeto pasivo recogida en el primer guion de la letra a) requiere que nos encontremos ante un arrendamiento de bienes inmuebles; pues bien, en sentencia 263 de 27 de marzo de 2003 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, señala que el contrato de cesión de derechos de explotación de un inmueble es un contrato atípico que se asemeja al contrato de gestión de negocios; no se rige por las disposiciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos ni el cesionario es un arrendatario del inmueble.

No siendo de aplicación la excepción recogida en el primer guion de la letra a) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, se invierte la condición de pasivo en el operador turístico cesionario.

SEXTO.- La siguiente cuestión objeto de consulta es si el sujeto pasivo fuera la persona física consultante y no estuviera establecido en Canarias, cómo declararía las cuotas devengadas.

Puesto que se invertiría la condición de sujeto pasivo en el operador turístico, no procede la contestación a la cuestión planteada.

SÉPTIMO. Corresponde ahora responder a la cuestión si el servicio de estancia que prestaría el operador turístico al consultante, por el que aquél percibiría una tarifa para atender a los gastos de los servicios propios (restauración, acceso a instalaciones deportivas, acceso a piscinas, limpieza de habitaciones, servicio de habitaciones, lavandería, animación, etc.), tiene la consideración de prestación sujeta y no exenta del IGIC.

La respuesta es positiva puesto que se dan todas las condiciones para la existencia de hecho imponible contemplado en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991, que 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.*"

Nos encontramos ante una prestación de servicios conforme a lo establecido en el artículo 7.2.9º de la Ley 20/1991, que dispone:

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

(...)

9º.- Los servicios de hostelería, restaurante o acampamento y las ventas de bebidas o alimentos para su consumo inmediato en el mismo lugar."

La prestación de servicios se realiza a título oneroso.

El artículo 5 de la Ley 20/1991, regulador del concepto de actividades empresariales o profesionales, disponen:

"(...)

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1°. Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

2°. Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

3. La habitualidad podrá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

Se presumirá la habitualidad:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3 del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

(...)"

Se trata de una prestación de servicios que se localiza en Canarias, y por tanto sujeta al IGIC, conforme al artículo 17, regulador del lugar de realización de las prestaciones de servicios, que en su número Tres.1.a) contiene la siguiente regla especial:

"*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:

(...)

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

Por último, no existe ningún supuesto de exención aplicable a la operación que nos ocupa.

OCTAVO.- La siguiente cuestión objeto de consulta es si cabría la renuncia a la exención en relación a la adquisición de la villa, en especial si se determina que no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Conforme a la documentación aportada, la sociedad mercantil transmitente adquirió la villa que ahora se pretende transmitir a la persona física consultante con anterioridad al día 1 de enero de 2023, concretamente el día 3 de diciembre de 2020, por lo que tendríamos que diferenciar dos escenarios:

A) Que no tuvo derecho a la deducción de la cuota soportada en ningún porcentaje porque no afectó exclusivamente la villa al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, sino que lo utilizó parcialmente para la satisfacción de necesidades privadas (véase la consulta 1584 de 21 de junio de 2013).

En este caso, la entrega de la villa estaría exenta por aplicación de los números 22º y 25º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, que disponen:

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

(...)

22º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

(…)

25º. Las entregas de bienes cuya adquisición o importación o la de sus elementos componentes, no hubiera determinado el derecho a deducir en favor del transmitente por no estar dichos bienes directamente relacionados con el ejercicio de su actividad empresarial o profesional o por encontrarse en algunos de los supuestos de exclusión del derecho a deducir previstos en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias."

La aplicación de cualquiera de los supuestos de exención previstos en los números 22º y 25º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, implicaría que de acuerdo con el artículo 4.4 de Ley 20/1991 la adquisición de la villa pasaría a tributar por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

"Artículo 4.- Hecho imponible

(...)

4. Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas

en el artículo 50.cinco de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales."

No obstante, si el sujeto pasivo (el transmitente de la villa) renuncia a la exención pasaría la entrega de la villa a tributar sujeta y no exenta al IGIC.

La renuncia a la exención se encuentra regulado en el apartado Cinco del artículo 50 de la Ley 4/2012, en los términos siguientes (el subrayado es nuestro):

"*Cinco.- Las exenciones relativas a los apartados 20º y 22º del apartado uno anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones que origine el derecho a la deducción, y cumpla los siguientes requisitos:*

a) Comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes. Esta comunicación no será necesaria cuando el adquirente sea el sujeto pasivo por inversión.

*b) La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del impuesto soportado por las adquisic*iones *de los correspondientes bienes inmuebles."*

La renuncia exclusivamente resulta aplicable respecto de las exenciones previstas en los números 20º y 22º, en ningún caso a la exención técnica prevista en el número 25º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012. Por tanto, en este escenario, la transmisión de la villa estaría sujeta a la por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" del ITPAJD.

B) Que tuvo derecho a la deducción de la cuota soportada porque afectó exclusivamente la villa al desarrollo de actividades empresariales o profesionales

Teniendo en cuenta las condiciones en las que se subroga la persona física consultante en la posición de la sociedad mercantil transmitente, la villa siempre se afectó por ésta exclusivamente a la actividad empresarial, por lo que la sociedad mercantil tenía derecho a la total deducción de la cuota soportada. Por tanto, éste es el escenario aplicable a la consulta planteada.

En este supuesto, la única exención aplicable es la prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012.

La renuncia a la exención tiene por objeto evitar las distorsiones que las exenciones previstas en los números 20º y 22º del artículo 50.Uno de la Ley 4/2012 producen en la cadena de deducciones, ya que estas no otorgan el derecho de deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes inmuebles, debiendo el adquirente soportar, además, el ITPAJD por aplicación del artículo 4.4 de la Ley 20/1991. Por todo ello, la opción por la renuncia de la exención tiende a evitar las anteriores distorsiones que se producen, en la cadena de deducciones, en tanto el bien inmueble

se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial, suponiendo para el adquirente una disminución de costes empresariales, ya que las cuotas del impuesto soportadas pueden ser objeto de recuperación. La opción de renunciar a la exención resulta así muy favorable para los sujetos adquirentes al sujetar la operación al IGIC, deducible total o parcialmente, y no a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, no deducible.

Antes de entrar en el análisis de los requisitos exigibles para la efectividad de la renuncia, ya adelantamos que sería aplicable tanto si el adquirente está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, como si no lo está.

En efecto, la cuestión relevante es que se utilice el bien inmueble en el desarrollo de operaciones sujetas al IGIC que den derecho a la deducción, total o parcial, de la cuota del IGIC soportada como consecuencia de la renuncia. De la redacción del artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 no se desprende que esté restringida la posibilidad de renuncia a la adquisición de bienes inmuebles por parte de empresarios o profesionales establecidos. Una interpretación restrictiva es contraria al fundamento de la renuncia que más arriba hemos expuesto, además de impedir, sin razón objetiva alguna, a los empresarios o profesionales no establecidos acceder al beneficio de la renuncia, suponiendo una lesión a la neutralidad fiscal que preside todo el funcionamiento del IGIC. Si el legislador hubiera deseado esta restricción así lo hubiera regulado expresamente.

Evidentemente, tanto si está el adquirente establecido en el territorio de aplicación del Impuesto como si no lo está, se deben cumplir los requisitos recogidos en el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012.

Señala este precepto que el adquirente debe ser un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

El artículo 19.1.1º de la Ley 20/1991 define, con carácter general, a los sujetos pasivos por operaciones interiores en los siguientes términos:

"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."

Por otra parte, el artículo 5.1 de la Ley 20/1991 dispone:

"*1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este Impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren el apartado 2º del número 2, y las letras a) y b) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho

momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto General Indirecto Canario."

La mencionada letra a) del número 4 dispone:

"*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."

Conforme a este precepto la condición de empresario o profesional se adquiere desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades. Considerándose desde dicha adquisición iniciadas las actividades empresariales o profesionales.

Una interpretación restrictiva en el sentido de exigir de que el adquirente disponga con anterioridad a la adquisición del bien inmueble de la consideración de empresario o profesional a efectos del IGIC, impediría la aplicación de la renuncia cuando el adquirente no viniera desarrollando actividad empresarial o profesional alguna, y, precisamente por la adquisición de ese bien inmueble, que pretende afectar a una actividad empresarial o profesional, supondría disponer de la consideración de empresario o profesional y el inicio de la actividad empresarial o profesional.

A ello habría que añadir que la regulación exige que sea sujeto pasivo, es decir que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC, lo que equivaldría a impedir la renuncia respecto de aquellos empresarios o profesionales que han iniciado la actividad empresarial o profesional (por ejemplo porque han adquirido una nave industrial, en segunda transmisión, con el objetivo de desarrollar una actividad manufacturera de bienes cuya entrega estaría sujeta y no exenta del IGIC, pero no han iniciado la comercialización de los bienes elaborados lo que supondría no disponer de la consideración de sujeto pasivo). Como desde la visión restrictiva se concluye que ha sido adquirida con anterioridad a su consideración como sujeto pasivo, no cabría la renuncia a la exención prevista en el artículo 50.Uno.22º de la Ley 4/2012, tributando por la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD y rompiendo, igualmente, la cadena de deducciones cuando la nave industrial se utilizará en operaciones con derecho a la deducción.

Esta interpretación restrictiva supondría, incluso, la imposibilidad de que un empresario o profesional que viniera desarrollando actividades empresariales o profesionales fuera de Canarias adquiera un bien inmueble sujeta y exenta del IGIC, que constituiría su establecimiento permanente en Canarias, no pudiera acceder a la renuncia. Es más, tampoco tendría acceso a la renuncia un empresario o profesional establecido en Canarias que realizara exclusivamente operaciones no sujetas por aplicación de las reglas de localización, dado que no tendría la consideración de sujeto pasivo.

Igualmente, esta interpretación restrictiva de la normativa de la renuncia a la exención que nos ocupa produciría situaciones no deseadas como las expuestas. El artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 pretende que el mecanismo de repercusión y deducción siga funcionando sin interrupciones cuando se trata de un adquirente con derecho a ejercer la deducción, con independencia de ya

viniera desarrollando actividades económicas como si la inicia con la adquisición del bien inmueble.

En realidad la expresión "*cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales"* resulta innecesaria, dado que el requisito de que el adquirente disponga del derecho a la deducción de la cuota soportada del IGIC en caso de encontrarse la entrega del bien inmueble sujeta y no exenta del IGIC, requiere necesariamente cumplir, entre otros requisito, conforme al artículo 28.2 de la Ley 20/1991, que únicamente puede ejercer el derecho a la deducción un sujeto pasivo que disponga de la condición de empresario o profesional y que haya iniciado la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales. Ahora bien, también puede ejercer el derecho a la deducción (segundo párrafo del artículo 28.2 citado y el artículo 43 de la Ley 20/1991), quienes no viniesen desarrollando una actividad empresarial o profesional y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza; es decir, que no han adquirido la condición de sujeto pasivo.

Con lo señalado en el párrafo anterior y obviando los requisitos descritos en las letras a) y b) del artículo 50.Cinco que nos ocupa, lo relevante es si la cuota soportada como consecuencia del ejercicio de la renuncia sería deducible o no por parte del empresario o profesional adquirente.

El artículo 29 de la Ley 20/1991, regulador de las cuotas soportadas deducibles, dispone en sus números 1 y 4.1º:

> "*1. Los sujetos pasivos a que se refiere el artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas en las islas Canarias que hayan soportado por repercusión directa en sus adquisiciones de bienes o en los servicios a ellos prestados.*
>
> *(...)*
>
> *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:*
>
> *1.º 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.*"

La villa adquirida se utilizaría por parte del adquirente (la persona física consultante) en operaciones sujetas y no exentas, por lo que se cumpliría el requisito de la utilización efectiva y se podría ejercer el derecho a la deducción de la cuota soportada – siempre y cuando también se cumplan el resto de requisitos-.

Ahora bien, no existe ningún tipo de duda que la villa que se pretende adquirir y ceder a la operadora turística, constituiría un bien de inversión conforme a lo dispuesto en el artículo 40.8 de la Ley 20/1991, dado que se trataría de un bien corporal (bien inmueble), que por su naturaleza y función está destinado a ser utilizado como instrumento de trabajo y medio de explotación (sería objeto de cesión onerosa a una operadora turística para su explotación), por un tiempo superior a un

año (se cede por 16 años), y se presume que su valor de adquisición es superior a 3.005,60 euros (artículo 40.9.6º de la Ley 20/1991).

El artículo 29.7 de la Ley 20/1991 establece las reglas aplicables a las deducciones de los bienes de inversión cuando puedan ser utilizados en otras actividades, distinguiendo dos supuestos, el de los bienes de inversión en general y el de los vehículos de turismo. Pues bien, desde el día 1 de enero de 2023 la posibilidad de que el bien de inversión (la villa) pudiera ser utilizado para necesidades privadas del cedente de la villa (la persona física consultante) en determinados períodos del año - a distinción de la situación conforme a la regulación vigente hasta el día 31 de diciembre de 2022 que suponía la imposibilidad de ejercer la deducción de la cuota en ningún porcentaje (véase la doctrina recogida en las consultas, entre otras, la 1584 de 21 de junio de 2013, citada con anterioridad, y la 2035 de 4 de noviembre de 2020) -, con la nueva redacción del citado artículo 29.7 dada por el artículo 82.1 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, no supondría la imposibilidad de deducir en ningún porcentaje la cuota del IGIC, sino que podría ser deducida en el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial.

El citado artículo 29.7 de la Ley 20/1991, dispone:

"7. No obstante lo dispuesto en los números anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2.ª Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, (...)

3.ª Las deducciones a que se refieren las reglas anteriores deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se haya aplicado inicialmente.

La mencionada regularización se ajustará al procedimiento establecido en el Capítulo I del Título II de esta ley para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

4.ª El grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo por cualquier medio de prueba admitido en derecho. No será medio de prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional.

5.ª A efectos de lo dispuesto en este apartado, no se entenderán afectos en ninguna proporción a una actividad empresarial o profesional los bienes que se encuentren en los supuestos previstos en los apartados 3.º y 4.º del apartado 6 de este artículo."

En definitiva, dado que la persona física consultante tendría derecho a la deducción de la cuota soportada, se cumpliría el requisito de la deducción que el artículo 50.Cinco de la Ley 4/2012 exige para que el sujeto pasivo transmitente pueda ejercer la renuncia a la exención.

Llegada a la conclusión de que cabe la renuncia a la exención, debemos seguidamente examinar quién tiene obligación de declarar la cuota devengada del IGIC como consecuencia de la renuncia.

El artículo 19.1.2º.g), segundo guion, de la Ley 20/1991, dispone:

"*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:

(...)

g) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los números 20.º y 22.º del artículo 50.Uno de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención."

Por tanto, el obligado a declarar la cuota devengada del IGIC como consecuencia de la renuncia, es la persona física consultante aunque no se encuentre establecida en Canarias.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en la letra f) de su número 1 y en el número 3, lo siguiente:

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

(...)

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.

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentar autoliquidaciones, periódicas u ocasionales, está contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 58 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, el Reglamento de gestión).

El citado artículo 57 dispone en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"*1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.

Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

2. No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 anterior."

En ningún caso es aplicable el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión, puesto que, como hemos señalado, se invierte la condición de sujeto pasivo en la operadora turística en relación a los servicios prestados por la persona física consultante.

El artículo 58.1.a.) del Reglamento de gestión dispone:

"1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario."

Derivado de este precepto reglamentario, la persona física consultante estaría obligada a declarar la cuota del IGIC devengada como consecuencia de la renuncia a la exención, a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412). Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el período de liquidación coincidirá con el mes natural y la autoliquidación ocasional deberá presentarse el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual.

La siguiente cuestión a examinar es como ejercitaría el derecho a la deducción.

La letra c) del apartado 1 del artículo 58 del Reglamento de gestión dispone (el subrayado es nuestro):

"c) Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, o tengan la consideración de sujetos pasivos por inversión con obligación de declarar cuotas devengadas del Impuesto General Indirecto Canario. En estas autoliquidaciones ocasionales podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.

A través de las autoliquidaciones ocasionales, estos empresarios o profesionales podrán solicitar la devolución del exceso de las cuotas devengadas y soportadas objeto de deducción sobre las cuotas devengadas en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que los mismos realicen.

Lo previsto en esta letra c) no resulta aplicable cuando los empresarios o profesionales realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al tipo cero."

Por tanto, a través de la autoliquidación ocasional correspondiente al período de liquidación mensual en que se devengó la cuota del IGIC por la adquisición de la villa, se procedería a declarar la cuota devengada y a ejercer el derecho a la deducción, e ingresar, en su caso, la diferencia.

Debe advertirse varias circunstancias:

- El único medio para ejercitar la deducción de la cuota soportada en la adquisición del bien inmueble es la autoliquidación ocasional, y concretamente en la que está obligado a declarar la cuota por su condición de no establecido y de sujeto pasivo por inversión.

- En el supuesto que no ejercite la deducción, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación ocasional correspondiente al período de liquidación mensual en la que se devengó la cuota del IGIC por la entrega de la villa, en los términos establecidos en el artículo 120.3 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y sus normas de desarrollo, y en tanto no haya caducado el derecho a la deducción.

- La autoliquidación ocasional es un medio material para ejercitar el derecho a la deducción, siempre que la presentación de la autoliquidación ocasional derive previamente de la obligación de declarar una cuota del IGIC devengada. No cabe presentar una autoliquidación ocasional para ejercitar exclusivamente el derecho a la deducción, salvo que derive de algunos de los procesos de regularización citados en el artículo 58.5 del Reglamento de gestión.

- No cabe acudir a la vía de la devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC (artículo 48 de la Ley 20/1991), porque el ejercicio de la deducción deriva de su condición de sujeto pasivo por inversión.

Dada la naturaleza de los bienes de inversión, susceptibles de ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación, deducir exclusivamente con base en los datos del año de su adquisición o importación, puede acarrear ventajas o desventajas injustificadas para el empresario o profesional adquirente o importador del bien de inversión, cuando, en particular, varíen con posterioridad los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones. Por ello, desde el día 1 de enero de 2023, las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión tienen un doble proceso de regularización:

i) La prevista en el reproducido anteriormente artículo 29.7 de la Ley 20/1991.

ii) La prevista en los artículos 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991.

Por razones de simplificar la contestación a la presente consultante, ya de por sí extensa, no resulta factible examinar aquí el doble proceso de regularización contenido en los artículos 29.7, 40, 41 y 42 de la Ley 20/1991; nos conformamos con señalar que en cualquier caso y en tanto la persona física consultante no se encuentre establecida en el territorio de aplicación del IGIC y sin obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, la materialización de la regularización, ya sea la obligación de ingresar como ya sea el derecho a incrementar la cuantía de la deducción, se realizaría a través de la declaración ocasional, conforme al apartado 5 del artículo 58 del Reglamento de gestión, que dispone:

> "*5. A través de la declaración ocasional se podrá solicitar, por parte de empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, la devolución del citado tributo como consecuencia de la rectificación de cuotas repercutidas, siempre y cuando se opte por la alternativa prevista en la letra b) del artículo 20.Dos.5 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya, por rectificación de deducciones practicadas, por la regularización de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o por la regularización por las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios.*
>
> *Tratándose de la regularización de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes de inversión o por la regularización por las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, la solicitud de devolución deberá efectuarse en la autoliquidación ocasional correspondiente al mes de diciembre."*

NOVENO.- La última cuestión planteada es si en el caso de que a la persona física consultante se le considerase no establecida en el territorio de aplicación del IGIC, cuáles serían las obligaciones formales a las que estaría sometida respecto del IGIC, en relación a declaración censal, factura y autoliquidaciones.

Ya hemos indicado anteriormente que la persona física consultante no estaría obligada a presentar autoliquidaciones periódicas; por lo que nos ceñiremos a lo relativo a la declaración censal y factura.

La contestación se realizará teniendo en cuenta que se trataría de un empresario persona física no establecido, excluido del régimen especial del pequeño empresario o profesional, que el destinatario de su servicio de cesión de una villa sería otro empresario en el que se invierte la condición de sujeto pasivo, y que no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone:

"*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.

(...)

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.

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente."

- Obligación de presentar declaraciones censales (letra a) del artículo 59.1).

El desarrollo reglamentario de este precepto se contiene en los artículos 132 a 137 del Reglamento del Reglamento de gestión. La redacción vigente a la fecha de emisión de la presente consulta de los apartados 1 y 2 del artículo 132 del Reglamento de gestión, regulador de los obligados a presentar declaraciones censales, es la siguiente:

"1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en las Islas Canarias actividades empresariales o profesionales deberán comunicar a la Administración Tributaria Canaria a través de las correspondientes declaraciones censales, el comienzo, modificación o cese en el desarrollo de tales actividades.

2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias su domicilio fiscal o actúen en este ámbito territorial por medio de un establecimiento permanente.

Igualmente están obligados a presentar estas declaraciones censales los empresarios o profesionales a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 57 del presente Reglamento."

Los únicos empresarios o profesionales no establecidos que están actualmente obligados a presentar declaraciones censales son los obligados a presentar autoliquidaciones periódicas previstos en el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión. Ya hemos determinado que la persona física consultante no está obligada a presentar autoliquidaciones periódicas, por lo que no tendría obligación de presentar declaración censal de comienzo.

- 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 (letra b) del artículo 59.1).

Las normas generales a que se refiere este precepto legal están contenidas en la actualidad en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), debiéndose tener en cuenta lo dispuesto en su disposición adicional segunda.

"*En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones.*

(...)"

El artículo 1 del Reglamento de facturación dispone:

"*Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, así como a conservar copia o matriz de aquellos. Igualmente, están obligados a conservar las facturas u otros justificantes recibidos de otros empresarios*

o profesionales por las operaciones de las que sean destinatarios y que se efectúen en desarrollo de la citada actividad.

(...)"

Por otra parte, el artículo 2 del Reglamento de facturación dispone:

"*1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido* [artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991]*, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

También deberá expedirse factura y copia de esta por los pagos recibidos con anterioridad a la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que deba asimismo cumplirse esta obligación conforme al párrafo anterior, a excepción de las entregas de bienes exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por aplicación de lo dispuesto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto.

2. Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria."

Conforme a estos preceptos, la persona física consultante estaría obligada a emitir factura por la prestación de servicios de cesión de la villa al operador turístico con el contenido del artículo 6 del Reglamento de facturación, sin repercusión de cuota del IGIC alguna y con la expresión "inversión del sujeto pasivo".

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, 18 de marzo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez