Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos
Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos

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 - Fax: 922 922 381

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2035 (04/11/20)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTOS DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29.5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante tiene la intención de construir un complejo hotelero únicamente susceptible de ser explotado en régimen de unidad empresarial para uso turístico, de conformidad con lo previsto en la Ley 2/2013 de 29 de mayo, de renovación y modernización turística de Canarias. 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, todas ellas o en su mayoría, extranjeros.

Los adquirentes anteriores 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 estos sean utilizados en régimen de explotación turística, en unidad de explotación empresarial por la misma. Expone que los propietarios cedentes procederán a cumplir con las obligaciones censales y formales que le son de aplicación como consecuencia de la realización de una actividad sujeta y no exenta del IGIC.

Se consulta respecto al derecho a la deducción total del IGIC soportado en la compra de los apartamentos por sus adquirentes, 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?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- 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.

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 mercantil consultante tiene la intención de construir un complejo hotelero únicamente susceptible de ser explotado en régimen de unidad empresarial para uso turístico, de conformidad con lo previsto en la Ley 2/2013 de 29 de mayo, de renovación y modernización turística de Canarias. 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, todas ellas o en su mayoría, extranjeros.

Los adquirentes anteriores 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 estos sean utilizados en régimen de explotación turística, en unidad de explotación empresarial por la misma. Expone que los propietarios cedentes procederán a cumplir con las obligaciones censales y formales que le son de aplicación como consecuencia de la realización de una actividad sujeta y no exenta del IGIC.

Se consulta respecto al derecho a la deducción total del IGIC soportado en la compra de los apartamentos por sus adquirentes, 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?

SEGUNDO.- Nos encontramos ante la primera entrega de apartamentos de un complejo turístico realizada por su promotor (operación sujeta y no exenta del IGIC) a personas físicas o jurídicas, básicamente de nacionalidad belga, por la que soportan las correspondientes cuotas del citado tributo.

Se trata de un establecimiento turístico en régimen de condominio dado que su titularidad dominical se encuentra dividida en diferentes unidades registrales o en participaciones indivisas sobre una finca, si bien la explotación del complejo turístico se rige bajo el principio de unidad de explotación empresarial; ello supone que los adquirentes de unidades de alojamiento o de participaciones indivisas se comprometen a que el inmueble en su conjunto, incluyendo las zonas comunes, sea gestionado por una única empresa explotadora, mediante la suscripción del correspondiente contrato.

La entidad mercantil consultante expone que los adquirentes de forma simultánea a la adquisición, ceden, con carácter oneroso, los apartamentos adquiridos 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.

En el contrato de cesión se puede pactar la reserva de uso a los propietarios por un periodo de tiempo determinado.

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).

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

> "*1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.*
>
> *Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año.*
>
> *Por volumen de operaciones, a efectos de este régimen especial, se considerará el importe total, excluido el impuesto general indirecto canario o tributo análogo y, en su caso, la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o compensación análoga, de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, habituales u ocasionales, con independencia del régimen tributario o territorio donde se entiendan realizadas. Las operaciones se entenderán efectuadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del impuesto general indirecto canario o tributo análogo.*
>
> *En los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial o profesional, el volumen de operaciones a computar por el sujeto pasivo adquirente será el resultado de añadir al realizado, en su caso, por este último durante el año natural anterior, el volumen de operaciones realizadas durante el mismo período por el transmitente en relación con la parte de su patrimonio transmitida.*
>
> *(...)*
>
> *2. Este régimen especial podrá ser objeto de renuncia. La renuncia a la exención operará respecto a la totalidad de sus actividades empresariales o profesionales y tendrá efectos desde el inicio de la actividad empresarial o profesional o, en su caso, desde el día 1 de enero del año en que sea efectiva la renuncia.*
>
> *Se entenderá realizada tácitamente la renuncia cuando se presente en plazo la autoliquidación periódica correspondiente al primer trimestre del año natural. Asimismo, en caso de inicio de la actividad, se entenderá efectuada la renuncia cuando la primera autoliquidación periódica que deba presentar el sujeto pasivo después del comienzo de la actividad se presente en plazo.*
>
> *La renuncia a este régimen tendrá efecto para un periodo mínimo de tres años. Transcurrido este periodo, se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable este régimen especial, salvo revocación de la renuncia.*"

El artículo 110 de la Ley 4/2012, regulador del contenido del régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), dispone en su apartado 1 lo siguiente:

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

Conforme a los preceptos descritos, las personas físicas o jurídicas adquirentes por la cesión de los apartamentos que han sido adquiridos a la empresa operadora para su explotación turística por éste, tienen, en todo caso, la consideración de empresarios o profesionales, a efectos del IGIC, establecidos en Canarias. La prestación de servicios de cesión de los apartamentos adquiridos a la empresa operadora que realizan las personas físicas o jurídicas, estaría sujeta, en todo caso, al IGIC.

Si el adquirente es una persona jurídica, la cesión de uso o disfrute a la empresa operadora estaría, como hemos indicado, sujeta al IGIC sin que resulte de aplicación ningún supuesto de exención. Puesto que la persona jurídica adquirente se encuentra establecida en Canarias, no se produciría la inversión del sujeto pasivo en el destinatario de la operación (la empresa operadora).

Si el adquirente es una persona física, habrá que distinguir si está acogido al régimen del pequeño empresario o profesional (REPEP) o no.

Los empresarios o profesionales personas físicas con un volumen de operaciones inferior a 30.000 euros el año natural anterior, o los empresarios o profesionales que inicien por primera vez la actividad económica, están incluidos obligatoriamente, salvo renuncia expresa o tácita al REPEP.

A los efectos de la determinación del volumen de operaciones se computan los importes de todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por el empresario o profesional persona física, con independencia de territorio de su ordenación. En definitiva se trata de un volumen de operaciones "universal".

Ejemplo A: persona física que reside en Bélgica y que desarrolla una actividad profesional en dicho país con un volumen de operaciones en el año 2019 superior a 30.000 euros e inicia la actividad de cesión en el año 2020, estaría excluida del REPEP y el servicio de cesión de uso del apartamento a la empresa operadora estaría sujeta y no exenta, sin que se produjera la inversión del sujeto pasivo en el destinatario de la operación (la empresa operadora).

Ejemplo B: persona física que reside en Bélgica y que desarrolla una actividad profesional en dicho país con un volumen de operaciones el año 2019 inferior a 30.000 euros e inicia la actividad de cesión en el año 2020, estaría incluida en el REPEP y el servicio de cesión de uso del apartamento a la empresa operadora estaría sujeta y exenta, salvo renuncia al REPEP.

Ejemplo C: persona física que reside en Bélgica y que desarrolla una actividad profesional en dicho país con un volumen de operaciones el año 2019 inferior a 30.000 euros e inicia la actividad de cesión en el año 2020, estaría incluida en el REPEP y la cesión de uso del

apartamento a la empresa operadora estaría sujeta y exenta, salvo renuncia al REPEP. El volumen en el año 2020 de su actividad profesional en Bélgica es de 28.000 euros y el volumen de la cesión del apartamento que adquirió es de 4.000 euros; en el año 2021 estaría excluida del REPEP y la prestación de servicios de cesión estaría sujeta y no exenta del IGIC, sin que se produjera la inversión del sujeto pasivo en el destinatario de la operación (la empresa operadora)

Efectuado este análisis preliminar de la tributación de la cesión de uso del apartamento por parte de los adquirentes a la empresa operadora, entramos a examinar el derecho a la deducción de la cuota soportada del IGIC en la adquisición de los bienes inmuebles (apartamentos) por parte de las personas físicas o jurídicas adquirentes.

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

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

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

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

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

El examen de la deducibilidad, por tanto, solo se plantea respecto a los sujetos pasivos personas jurídicas y las personas físicas excluidas del REPEP o que han renunciado al mismo.

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 la 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.

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

- 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.

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, 4 de noviembre de 2020

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,
PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS
Fermín Delgado García