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 2092 (14/12/21)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 17.Dos Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

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.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

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.

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.- 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.

SEGUNDO.- 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.

(...)"

Se desprende de lo expuesto que el arrendador de un bien inmueble situado en Canarias es un empresario o profesional, a efectos del IGIC, encontrándose, en todo caso, la prestación de servicios de arrendamiento sujeta al IGIC, con independencia de dónde se encuentre establecido el arrendador o el arrendatario y de que el arrendador cuente o no con una organización empresarial.

El artículo 19 de la Ley 20/1991, regulador de los sujetos pasivos en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, presenta el siguiente tenor literal en su número 1:

"1. Son sujetos pasivos del Impuesto:

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

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

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

(...)"

Por otra parte, el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 regula, con carácter general, cuándo se considera establecido en Canarias un empresario o profesional:

"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."

Del contenido de este precepto, se desprenden dos principios, a saber:

- Si la sede de la actividad económica (o domicilio fiscal) de un empresario o profesional se encuentra en Canarias, está establecido en todo caso en el territorio de aplicación del Impuesto, aunque la sede no intervenga en la operación sujeta al IGIC.

- Si dispone de un establecimiento permanente en Canarias, se encontraría el empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siempre y cuando intervenga dicho establecimiento en la realización de la entrega del bien o en la prestación de servicio sujeta al IGIC. *A sensu contrario*, si el establecimiento permanente no interviene en una operación interior, el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio no se encontraría, respecto a esta operación, establecido en Canarias, por lo que se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional destinatario de la operación, salvo que éste tampoco se encontrase establecido en el territorio de aplicación del IGIC. Obviamente, si el adquirente del bien o servicio es un particular o un empresario o profesional no actuando como tal, no se produciría la inversión del sujeto pasivo.

En el supuesto objeto de consulta, la persona física arrendadora no tiene domicilio fiscal en Canarias, por lo que el único supuesto de estar establecido en Canarias es si dispone de establecimiento permanente en este territorio; en otras palabras si el bien inmueble objeto de arrendamiento constituye un establecimiento permanente. Caso de respuesta positiva, el sujeto pasivo será el arrendador; caso de respuesta negativa, se invertiría la condición de sujeto pasivo en el empresario o profesional arrendatario.

El artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 recoge en su guión segundo el concepto general de establecimiento:

"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.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, 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.

Desde la regulación inicial del IVA (Ley 30/1985), como en la actual (Ley 37/1992), y del IGIC (Ley 20/1991), el legislador nacional, tanto en el IVA como en el IGIC, no se limita a regular un concepto general de establecimiento permanente, sino que también relaciona supuestos específicos de establecimientos permanentes. De esta forma, el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991 dispone:

"*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.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.

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

Ante esta doble definición, general y particular, podemos seguir dos criterios:

Un primer criterio, sería considerar que los requisitos objetivo, subjetivo y funcional ligados al concepto general de establecimiento permanente, y que hemos expuestos, no deben trasladarse a los supuestos específicos, salvo casos dudosos.

Y el otro criterio, sería trasladar los requisitos mencionados respecto al concepto general de establecimiento permanente a los supuestos especiales, de forma que los mismos solo constituirían establecimientos permanentes cuando concurran los requisitos objetivo, subjetivo y funcional citados.

Este centro directivo ha mantenido el criterio de que nos encontramos, con carácter general, ante una relación de supuestos específicos de establecimientos permanentes que el legislador nacional los considera *per se;* es decir, el primer criterio. Así, en la reciente consulta 2070 de 21 de junio de 2021 se manifestó lo siguiente:

> *"Partiendo de que se trata de personas físicas no residentes en Canarias, debemos determinar si disponen o no de un establecimiento permanente en Canarias; la respuesta es que por el mero hecho de cesión de uso de un bien inmueble situado en Canarias ya dispone de establecimiento en Canarias, encontrándose, por mor del reseñado artículo 19.3 de la Ley 20/1991, establecidas en Canarias. En efecto, el artículo 17.Dos.g) de la Ley 20/1991 dispone:*
>
> *"Dos. A los efectos de esta Ley se entenderá por:*
> *- Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales.*
> *En particular, tendrán esta consideración:*
> *(...)*
> *g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título".*
>
> *Por lo que, los propietarios que adquieren inmuebles situados en Canarias, que los ceden en explotación a otra empresa que los destinará a alojamientos turísticos, son los sujetos pasivos del IGIC por estas cesiones sujetas al mismo como prestaciones de servicios, con independencia del lugar de su residencia, dentro o fuera de Canarias, y sin olvidar su posible exención cuando estén acogidos al REPEP."*

Acudiendo al caso objeto de consulta y aplicando este criterio doctrinal, el bien inmueble arrendado constituiría un establecimiento permanente, el arrendador estaría establecido en el territorio de aplicación del IGIC, siendo sujeto pasivo en la prestación de servicio y estando obligado a declarar la cuota devengada (si no resulta aplicable ningún supuesto de exención).

En el ámbito del IVA y ciñéndonos al supuesto objeto de consulta, la posición inicial de la doctrina administrativa era la de considerar que el mero arrendamiento de un bien inmueble, éste se constituía en establecimiento permanente y el arrendador se encontraba establecido en el territorio de aplicación del IVA.

"*Se consideran establecidos en España, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, los titulares de bienes inmuebles situados en el territorio español que se cedan en*

arrendamiento." Resolución de la Dirección General de Tributos estatal (DGT) de 13/05/1986 (BOE de 22/05/1986)

"*Son sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendadores de bienes inmuebles situados en territorio español, cualquiera que se la nacionalidad del arrendador y su lugar de residencia*." Resolución de la DGT de 15/09/1986 (BOE de 06/10/1986)

Igual criterio en las contestaciones de 23-05-2002, nº 0783-02, 09-10-2003, nº 1576-03, o 22-02-2011, nº V0411-11 (es significativo que esta última consulta sea de fecha 22 de febrero de 2011 y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 se aprobó días después, el 15 de marzo). En esta última consulta V0411-11 el planteamiento era el de una persona física residente en Francia y propietaria de un local en La Rioja que arrienda a una mercantil española y se consultaba, entre otras cosas, si se considera que el mero arrendamiento del inmueble supone que se está operando mediante establecimiento permanente. La DGT sentó el siguiente criterio:

"*Un empresario o profesional dispondrá de un establecimiento permanente en el sentido descrito en el caso de que disponga de las instalaciones (locales) en calidad de propietario, titular de un derecho real de uso o arrendatario de la totalidad o de una parte fija y determinada del mismo en circunstancias similares a las descritas en el escrito presentado (en particular, contestación nº V1485-09 de 19/06/09). Por lo tanto, el consultante se considera establecido en el territorio de aplicación del Impuesto y será sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por el arrendamiento del local de su propiedad.*"

Si acudimos a la doctrina emanada del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en resolución de 09-07-1997 se señala:

"*A efectos del IVA, el establecimiento permanente es un lugar fijo de negocio y, por tanto, el ejercicio de la actividad de arrendamiento de inmuebles requiere que exista un alquiler efectivo y no solo que se proyecte o anuncie el alquiler, de forma que no habrá establecimiento permanente si no se efectúa dicha actividad*",

y en resolución de 09-06-1999:

"*La ubicación de un inmueble en el territorio de aplicación del IVA español, propiedad de una entidad no establecida en dicho territorio, determina la existencia de un establecimiento permanente y, por tanto, se aplicó indebidamente la regla de la inversión del sujeto pasivo.*".

La especialidad en cuanto al tratamiento de las operaciones inmobiliarias es lo que ha determinado que el legislador interno considere establecidos a quienes explotan un inmueble radicado en el territorio de aplicación del IVA o del IGIC, lo cual, junto con la regla de localización que se contiene en el artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 y en el artículo 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, conforme a los cuales se consideran prestados en dichos territorios todos los servicios directamente relacionados con dichos inmuebles, aseguran que el producto de dichas operaciones se ingrese o en la hacienda estatal o en la hacienda canaria.

Tratándose de servicios de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la propiedad del bien o ser titular de un derecho real de uso, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio

de arrendamiento y que, obviamente, tiene un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, puede concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente.

A lo manifestado hay que añadir que, a distinción de la imposición directa, en la imposición indirecta a los arrendadores de bienes se les considera empresario o profesional por la mera explotación de un bien corporal con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, sin necesidad, por tanto, de disponer de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados; dicho de otra manera tendrá la condición de empresario o profesional aunque no cuente con una organización empresarial. Por las mismas razones de neutralidad y generalidad que hacen posible que el legislador considere que el hecho, incluso ocasional, de arrendamiento de un bien inmueble implique disponer el arrendador persona física de la condición de empresario o profesional, tenga o no su residencia habitual en el territorio de aplicación del impuesto, flexibiliza la condición de estar establecido en dicho territorio por entender que dicho bien inmueble arrendado constituye un establecimiento permanente.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, alude a "establecimiento permanente" sin delimitar su concepto; es el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, anteriormente reproducido, quien lo delimita refrendando la jurisprudencia emanada del TJUE.

En el Considerando (14) del Reglamento de Ejecución se señala:

> "*A fin de garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización del hecho imponible, es preciso aclarar conceptos tales como: la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual. Aun teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el recurso a criterios tan claros y objetivos como sea posible debe facilitar la aplicación práctica de estos conceptos."*

La promulgación del Reglamento de Ejecución implica un cambio vital en el IVA, ante el dilema de compatibilidad entre algunos de los supuestos especiales de establecimientos permanentes recogidos en la regulación interna y el concepto general contenido en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, la primacía de la regulación comunitaria sobre al interna debe conducir a la inaplicación de ésta.

Sin embargo, esta primacía y aplicación directa no se da en el IGIC, y no habiéndose modificado la regulación en este tributo, no cabe por mor de una modificación normativa comunitaria de inaplicación directa al IGIC, variar los criterios administrativos que venían aplicándose con anterioridad a la promulgación del Reglamento de Ejecución y que deben seguir aplicándose con posterioridad a dicha promulgación.

Parece evidente que con posterioridad a la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución, la doctrina administrativa del IVA pasó de considerar que los criterios establecidos por el TJUE para concretar el concepto "general" de establecimiento permanente no eran trasladables al análisis de los supuestos "especiales" de establecimiento permanente (significativo es el contenido de la consulta V0411-11 antes referida, que, se insiste, fue suscrita en fecha muy cercana a la entrada en vigor del Reglamento de Ejecución), salvo, supuestos dudosos; a con-

siderar que deben trasladarse los criterios jurisprudenciales del TJUE, plasmados en el artículo 11 del Reglamento de Ejecución, a los supuestos "especiales" de establecimiento permanente.

Puesto que el Reglamento de Ejecución no es aplicable al IGIC, y dado que no se ha modificado la normativa del IGIC, debemos mantener el criterio administrativo.

En este punto resulta muy relevante traer a colación la doctrina administrativa contenida en la consulta 2045 de 11 de enero de 2021, aplicable *mutatis mutandis* al supuesto objeto de la presente consulta:

> "*La regulación, estatal o autonómica, sobre el IGIC prevalece sobre la normativa comunitaria de armonización del IVA; no obstante, la jurisprudencia comunitaria puede utilizarse como criterio interpretativo de la regulación del IGIC en materias donde resulte equivalente con la normativa del IVA, siempre y cuando no sea contraria a la normativa del IGIC. Por ello, la jurisprudencia derivada del Auto del TJUE de 29 de abril de 2020 (Asunto C-756/19) no resulta aplicable al IGIC porque es contraria a lo recogido en el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991, que dispone expresamente que no resultan aplicables los supuestos de modificación de la base imponible previstos en los números 6 y 7 del artículo 22 de la Ley 20/1991 cuando los destinatarios de las operaciones no se encuentren establecidos en Canarias."*

Sería ocioso repetir la redacción de la exhaustiva argumentación utilizada para llegar a la conclusión que textualmente figura en el párrafo anterior, que en cualquier caso se puede acceder al contenido íntegro de la consulta 2045 de 11 de enero de 2021 en el portal de la Agencia Tributaria Canaria; no obstante, reproducimos parte del mismo (la negrita es nuestra):

> *"El artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone:*
>
> "*Cinco. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los apartados tres y cuatro anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:*
>
> *1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:*
>
> *(...)*
>
> *2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla*."
>
> *Por otra parte, el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 dispone:*
>
> *"8. En relación con los supuestos de modificación de la base imponible comprendidos en los números 6 y 7 anteriores, se aplicarán las siguientes reglas:*
>
> *1.ª No procederá la modificación de la base imponible en los casos siguientes:*

(...)

2.ª Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto."

Se constata la existencia de una sustancial identidad en ambos preceptos.

El fallo del Auto del TJUE (Sala Séptima) de 29 de abril de 2020 [petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) — Portugal] — Ramada Storax, S. A. / Autoridade Tributária e Aduaneira (Asunto C-756/19), presenta el siguiente contenido:

"Los artículos 90 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual no se reconoce al sujeto pasivo el derecho a reducción del impuesto sobre el valor añadido pagado y correspondiente a créditos considerados irrecuperables al término de un procedimiento de quiebra cuando el carácter irrecuperable de los créditos en cuestión haya sido declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro basándose en el Derecho en vigor en este último Estado miembro."

Este fallo implica, respecto a la normativa interna española, que el contenido del artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992 es contrario al Derecho de la Unión, por lo que sería posible la recuperación de las cuotas de dicho tributo, cuando el deudor concursado se encuentre establecido en otro Estado de la Unión Europea; de hecho, la Dirección General de Tributos estatal en la consulta V3346-20 de 12 de noviembre de 2020, señala, con base en el fallo citado, que cabe la modificación de la base imponible tratándose de créditos impagados en procedimientos concursales que se desarrollen por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro de la Unión Europea. Concretamente la doctrina es la siguiente:

"Aunque la regla 2ª del artículo 80.Cinco, transcrita anteriormente, dispone que no resultarán de aplicación los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto previstos en los artículos 80.Tres y 80.Cuatro cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla, de conformidad con el auto del Tribunal en los supuestos de modificación de la base imponible del Impuesto en los términos previstos en el artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 para los supuestos de créditos considerados incobrables como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro, en las condiciones señaladas, este requisito se entenderá cumplido cuando el destinatario se encuentre establecido en otro Estado miembro."

Como es bien sabido, Canarias queda fuera del ámbito de aplicación de las disposiciones comunitarias relativas a la armonización del IVA, conforme al artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario de las Islas Canarias, y el artículo 6.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido;

ello supondría que la regulación del IGIC no está obligada a acomodarse a los principios rectores de los impuesto sobre el volumen de ventas contenidos en la normativa comunitaria, ni las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea son directamente invocables, como ya ha tenido oportunidad de expresar el TJUE en Auto de 16 de abril de 2008 recaído en el Asunto C-186/07.

Ahora bien, siendo cierto que la Directiva de armonización del IVA no es de aplicación en lo que al IGIC se refiere, no es menos cierto que, resultando equivalentes en muchas ocasiones las regulaciones del IVA y del IGIC en algunos de sus ámbitos, no parece coherente que los criterios que se adopten para la interpretación del primero no se extiendan al segundo, y así ha sido reconocido por el Tribunal Supremo, el TEAC y la propia doctrina administrativa del IGIC emitida por este entro directivo.

(...)

No obstante todo lo expuesto, a juicio de este centro directivo, la jurisprudencia contenida en el fallo del Auto de 29 de abril de 2020 del TJUE, asunto Ramada Storax C-756/19, ya lo adelantamos, no resulta trasladable al IGIC.

Efectivamente, el artículo 80.Cinco.2º de la Ley 37/1992 aunque disponga textualmente que no procede la modificación de la base imponible cuando el destinatario radique fuera del territorio nacional, en virtud de los principios de primacía y de aplicación directa del derecho de la Unión y, conforme a la jurisprudencia que nos ocupa, la base imponible puede modificarse cuando el destinatario de la operación se encuentra establecido fuera de España pero dentro de la Unión Europea; sin embargo, dicha jurisprudencia no cabe trasladarla directamente al ámbito del IGIC, porque expresamente el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 dispone la no modificación de la base imponible cuando el destinatario de la operación no se encuentra establecido en Canarias; ello supone que en tanto no se modifique la redacción del precepto, debe aplicarse directamente el artículo 22.8.2º de la Ley 20/1991 en los estrictos términos en él contenidos; por todo ello, con la redacción vigente no cabe la modificación de la base imponible prevista en los números 6 y 7 cuando el destinatario de la operación no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Para entender lo manifestado en el párrafo anterior, resulta interesante traer a colación la problemática que en su día se planteó respecto al supuesto de exención previsto en el derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 por su identidad con el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992. Este último precepto, hasta el día 31 de diciembre de 1998, presentaba la siguiente dicción:

"*13.º Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean realizados por las siguientes personas o entidades:*

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

c) Comité Olímpico Español.

d) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social cuyas cuotas no superen las cantidades que se indican a continuación:

Cuotas de entrada o admisión: 300.000 pesetas.

Cuotas periódicas: 5.000 pesetas mensuales.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

La redacción de igual supuesto de exención en el IGIC estaba contemplada en el actualmente derogado artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 en los siguientes términos:

"13º Los servicios prestados por entidades de derecho público, federaciones deportivas o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, a quienes practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y las cuotas de los mismos no superen las cantidades que a continuación se indican:
Cuotas de entrada o admisión: 240.000 pesetas.
Cuotas periódicas: 3.600 pesetas mensuales.
Estas cuantías podrán modificarse en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año."

El TJUE mediante sentencia de 7 de mayo de 1998, Asunto C-124/96 decide lo siguiente:

"Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo a lo dispuesto en la letra m) del apartado 1 de la Parte A del artículo 13 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, al disponer que la exención del IVA de que disfrutan las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía."

Dada la similitud de la redacción en el IVA y en el IGIC, un club deportivo sin ánimo de lucro solicitó la devolución de las cuotas del IGIC declaradas respecto a aquellos servicios relacionados con la práctica del deporte y cuyos destinatarios habían estado obligados a abonar una cuota de entrada o admisión superior a los importes expresados en el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991, que suponía la inaplicación de la exención.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, en sentencia de 25/11/2004,

declaró el derecho del club deportivo a la devolución de ingresos indebidos razonando que la sentencia del TJUE de 7 de mayo de 1998 había condenado a España por incumplimiento de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal debido a que la exención establecida en el IVA para las cuotas satisfechas por servicios de práctica del deporte prestado por entidades deportivas de carácter social se condicionaba en la legislación española a que no superasen determinadas cuantías (distinguiéndose entre cuotas de entrada o admisión y cuotas periódicas), siendo tal limitación contraria a la indicada Directiva, y que, pese a tratarse de cuotas del IGIC, la semejanza de este tributo con el IVA, y la identidad entre el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, del IVA, y el art. 10.1.13º de la Ley 20/1991, impiden establecer distingos interpretativos.

Recurrida en amparo, el Tribunal Constitucional (TC) en los fundamentos jurídicos 4 y 5 de su sentencia 194/2006, de 19 de junio, expresa lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"4. Para efectuar el enjuiciamiento de la cuestión central planteada por el recurso de amparo del Gobierno de Canarias hemos de partir de que tanto la resolución judicial como la totalidad de las partes de este proceso constitucional admiten que la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998 declaró contrario al Derecho comunitario un precepto de la Ley reguladora del IVA literalmente idéntico al contenido en la Ley reguladora del impuesto general indirecto canario que fue dejado de aplicar por el órgano judicial, pero que la declaración efectuada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no afectó a dicho último precepto. En consecuencia éste (el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991) era una disposición legal vigente y no afectada por la declaración del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de modo que el órgano judicial no podía dejar de aplicarla sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del impuesto general indirecto canario y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del último de los indicados tributos, o bien cuestión prejudicial, si estimaba que la regulación establecida en el impuesto general indirecto canario sobre el extremo que a los efectos del caso interesan era contraria al Derecho comunitario, pues, conforme al art. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, "cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia.

(…)

5. La necesidad del planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad resulta incondicionada en relación con las normas legales posteriores a la Constitución si no parece posible mantener una interpretación de ellas que acomode su sentido y aplicación a la Norma Suprema. No resulta pertinente extenderse más en ello, por cuanto el órgano judicial no ha fundado la parcial inaplicación del precepto legal (en cuanto que condiciona el disfrute de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o admisión y de las periódicas) en la vulneración del principio de igualdad, sino que, dado el paralelismo existente entre el art. 20.1.13 de la Ley 37/1992, del IVA, y el art.

10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, extendió a éste último precepto la declaración efectuada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto del primero.

Por otra parte (siempre que concurran los presupuestos fijados al efecto por el propio Derecho comunitario, cuya concurrencia corresponde apreciar a los Jueces y Tribunales de la jurisdicción ordinaria), el planteamiento de la cuestión prejudicial para dejar de aplicar una norma legal vigente por su contradicción con el Derecho comunitario resulta imprescindible para el respeto al sistema de fuentes establecido como garantía inherente al principio de legalidad, al que están sometidas las actuaciones de la Administración (art. 103 CE) y de los Tribunales (art. 117.1 CE). Es más, en la medida en que la actuación de los Tribunales de Justicia no encuentra otro límite normativo que el constituido por las normas de rango legal, la sujeción y el respeto a este límite configuran la frontera de la competencia judicial en la cual el Juez encuentra su legitimidad democrática.

La cuestión de si, al dejar de aplicar el art. 10.1.13 de la Ley 20/1991, reguladora del impuesto general indirecto canario, en cuanto condicionaba la aplicación de la exención a la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas satisfechas a las entidades de constante referencia, se vulneró o no el sistema de fuentes relativo al control de normas ha de recibir en el caso sometido a nuestro enjuiciamiento una respuesta afirmativa. En efecto, resulta patente que una Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que declara la incompatibilidad entre la normativa nacional y una Directiva comunitaria no puede justificar la inaplicación de una Ley en un territorio en el cual la Directiva no despliega sus efectos [la inaplicabilidad en el territorio ultraperiférico de Canarias de la Sexta Directiva sobre armonización fiscal se encuentra recogida en el art. 4 .1 del Reglamento (CEE) núm. 1911/1991, del Consejo, de 26 de junio de 1991, relativo a la aplicación de las disposiciones del Derecho comunitario en las Islas Canarias; tal exclusión se contiene también en el art. 3 de la Directiva, conforme al cual "no tendrán la consideración de 'interior del país', los territorios nacionales siguientes: ... Islas Canarias"]. Es más, esta afirmación, que sin duda puede realizarse incluso tratándose de la aplicación de la misma Ley en un territorio al que no alcanza la eficacia jurídica de la Directiva, resulta si cabe aún más incontrovertible cuando estamos en presencia de una Ley distinta a la declarada contraria al Derecho comunitario. Que su contenido material sea idéntico no supone sino el ejercicio de la libertad de configuración del legislador que, incluso cuando opera con un margen de actuación distinto, puede optar por introducir allí donde tiene tal margen (Canarias) la misma regulación que donde no lo tiene (territorio peninsular). Es cierto que, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, el legislador, mediante la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, acomodó la regulación del IVA al Derecho comunitario, suprimiendo todo límite para el disfrute de la exención que procediese de la cuantía de las cuotas de entrada o periódicas (art. 7 de la citada Ley 50/1998), y que además optó por modificar en idéntico sentido la regulación de la misma exención en el impuesto general indirecto canario, manteniendo así la homogeneidad normativa existente hasta la declaración de disconformidad con el Derecho comunitario que la citada Sentencia del Tribunal de

Justicia de las Comunidades Europeas incorpora. Ahora bien, la constatación de que el legislador ha establecido una regulación homogénea de la misma exención en ambos tributos (IVA e impuesto general indirecto canario) no autoriza al órgano judicial para dejar de aplicar un precepto legal vigente sin acudir a los instrumentos que el Ordenamiento jurídico arbitra para el control de su acomodación a la Constitución o al Derecho comunitario."

Con base en todo lo expuesto, el TC falla otorgando el amparo, anulando la sentencia y ordenando retrotraer las actuaciones, dado que el artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 era una disposición legal vigente en el momento del pronunciamiento judicial y no afectada por la sentencia del tribunal comunitario, y el Tribunal Superior de Justicia de Canarias no podía dejar de aplicar dicho precepto sin plantear, o bien cuestión de inconstitucionalidad ante el TC, si entendía contraria al principio de igualdad la diferencia de trato que respecto de la aplicación del IGIC y el IVA había ocasionado la anulación de los límites a la exención en el ámbito del IVA, o bien planteando cuestión prejudicial ante el TJUE, si entendía que la redacción del artículo 10.1.13º de la Ley 20/1991 no se adecuaba a la normativa comunitaria.

El Tribunal Superior de Justicia de Canarias se decantó por plantear una cuestión prejudicial al TJUE. Por Auto de 26 de noviembre de 2006 es inadmitida, en cuanto que la normas armonizadoras de los tributos sobre el volumen de los negocios (Sexta Directiva en dicha fecha) no puede aplicarse ni directamente al IGIC, dado que Canarias se encuentra fuera del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (artículo 4 del Reglamento (CEE) 1911/91 del Consejo, de 26 de junio de 1991), ni tampoco indirectamente porque la Ley 20/1991 no efectúa remisión alguna a la Sexta Directiva.

(...)"

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

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 14 de diciembre de 2021

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA,

PLANIFICACIÓN Y ASUNTOS EUROPEOS

Fermín Delgado García