



CONSULTA TRIBUTOS REF  
CONSULTA NÚM. 1584 (21/06/13)

<b>PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE</b>	<b>DOMICILIO</b>
<b>CONCEPTO IMPOSITIVO</b> Impuesto General Indirecto Canario	<b>NORMATIVA APLICABLE</b> Art. 29.5, 6, 7 y 8 Ley 20/1991 Art. 33.2 Ley 20/1991
<b>CUESTIÓN PLANTEADA</b> <p>La persona física consulta pretende adquirir un inmueble con la intención de ceder su uso a una explotadora turística durante un período de 20 años. El inmueble será utilizado durante diversas semanas para necesidades privadas. Se consulta:</p> <p>- ¿Cómo afecta a la deducción la utilización particular del inmueble? ¿Cuánto tiempo se consideraría notoriamente irrelevante?</p> <p>- ¿Cabría la posibilidad de deducir la parte proporcional del IGIC soportado durante el tiempo que el bien inmueble se encuentre afecto a la actividad durante el año?</p>	
<b>CONTESTACIÓN VINCULANTE</b> <p>1. 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, debiendo rectificar, en su caso, la indebida deducción.</p> <p>2. 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.</p> <p>Puesto que el bien inmueble adquirido por la persona física consultante se utilizará de forma alternativa en actividades empresariales (cesión a una explotadora turística) y para satisfacción de necesidades privadas, no es posible deducir la parte proporcional de la cuota del IGIC soportado durante el tiempo que el bien inmueble se encuentre afecto a la actividad empresarial.</p>	

Visto el escrito presentado por \_\_\_\_\_, en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, 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 adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

**PRIMERO.-** La persona física consulta pretende adquirir un inmueble con la intención de ceder su uso a una explotadora turística durante un período de 20 años. El inmueble será utilizado durante diversas semanas para necesidades privadas. Se consulta:

- ¿Cómo afecta a la deducción la utilización particular del inmueble? ¿Cuánto tiempo se consideraría notoriamente irrelevante?

- ¿Cabría la posibilidad de deducir la parte proporcional del IGIC soportado durante el tiempo que el bien inmueble se encuentre afecto a la actividad durante el año?

**SEGUNDO.-** Partiendo del hecho de que la persona física consultante pretende adquirir un bien inmueble para su cesión (se supone que con carácter oneroso) a una explotadora turística durante un período de 20 años, nos encontraríamos ante un empresario, a efectos del IGIC, que realiza prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC al tipo impositivo del 7 por 100. Todo ello conforme a lo dispuesto en los artículos 4.1, 5.4.a) y 7.2.2 y 3º de la Ley 20/1991 y en los artículos 50.Uno.23º y 51.1.d) de la Ley 4/2012, de 4 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

La cuestión a analizar se circunscribe al derecho a la deducción de la cuota soportada del IGIC en la adquisición del bien inmueble.

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

El bien inmueble se utilizaría por parte del sujeto pasivo (la persona física consultante) 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. Todo ello conforme a lo establecido en el artículo 28.1 y 29.4.a) de la Ley 20/1991.

La problemática que se plantea es que la persona física consultante pretende utilizar una parte del año el bien inmueble para su 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 soportada 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 no se considera que exista 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 parte de la persona física consultante 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 consultante 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 por parte de la persona física consultante.

No obstante, el número 7 de la Ley 20/1991 contiene una matización importante: no supone una conculcación del requisito objetivo de la relación directa cuando el bien inmueble adquirido por la persona física consultante es utilizada por éste para fines privados de forma accesoria y notoriamente irrelevante.

La redacción de este número 7 es la siguiente:

*“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 por la persona física consultante 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.

La persona física consultante plantea la siguiente cuestión: ¿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 accesorio 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 al supuesto planteado por las siguientes razones:

- Resulta difícil trasladar lo 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.

**TERCERO.-** En segundo lugar, la persona física consultante plantea 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 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.

**CUARTO.-** Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

1. 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, debiendo rectificar, en su caso, la indebida deducción.

2. 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 adquirido por la persona física consultante se utilizará de forma alternativa en actividades empresariales (cesión a una explotadora turística) y para satisfacción de necesidades privadas, no es posible deducir la parte proporcional de la cuota del IGIC soportado 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.

Santa Cruz de Tenerife, 21 de junio de 2013

**EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS**

Alberto Génova Galván