EL «TIME-SHARING» EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

SUMARIO

I. Presentación.
II. El "time-sharing" en la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico.
   A) Naturaleza jurídica de los derechos de aprovechamiento por turno
   B) Los sujetos que intervienen en el proceso de constitución y comercialización de los derechos de aprovechamiento por turno. Operaciones más habituales
   C) La pervivencia de regímenes preexistentes
III. El régimen tributario del "time-sharing" en el Impuesto General Indirecto Canario.
   A) La sujeción del "time-sharing" al Impuesto General Indirecto Canario
   B) La localización de las operaciones de "time-sharing" a efectos del Impuesto General Indirecto Canario
   C) El devengo de las operaciones de "time-sharing" a efectos del Impuesto General Indirecto Canario
   D) El sujeto pasivo del impuesto
   E) La cuantificación del impuesto en las operaciones de "time-sharing"
IV. Conclusiones.

Resumen del contenido:

El presente trabajo analiza el gravamen indirecto que recae sobre las operaciones más habituales en el proceso de comercialización del "time-sharing". En concreto, nos centramos en el Impuesto General Indirecto Canario, por ser esta comunidad autónoma una de las que este tipo de negocio ha adquirido un mayor desarrollo y presencia. En nuestro análisis, partimos de un estudio de la naturaleza jurídica de esta forma de aprovechamiento de los bienes inmuebles para, a partir de la misma, centrarnos en los aspectos más problemáticos de su sujeción al impuesto. En particular, analizamos el hecho imponible, la posible aplicación de exenciones, la localización de estas operaciones, su sujeto pasivo y su cuantificación. El trabajo finaliza con unas conclusiones en las que ponemos de manifiesto la asimilación que se ha producido, a efectos tributarios, entre el "time-sharing" y otras fórmulas de disfrute de los inmuebles con fines vacacionales.

1. PRESENTACIÓN

Como es sabido, la figura conocida usualmente como "multipropiedad" o "time-sharing" ha tenido un desarrollo muy desigual en España. Así, resulta prácticamente inédita en gran parte de su territorio, mientras que ha proliferado -como es lógico, por otra parte- en sus zonas turísticas. En particular, constituye un fenómeno económico de primera magnitud en las áreas conectadas al turismo de playa, tales como las Islas Canarias y las costas andaluza y levantina.

Esta asimetría en la utilización de dicho negocio jurídico, unida a la circunstancia de tratarse de una figura importada desde el derecho anglosajón y, por ello mismo, de difícil encaje en nuestro ordenamiento jurídico, puede ser la causa que haya motivado su falta de regulación expresa durante mucho tiempo. Este vacío legal, a su vez, es el que ha permitido, en ocasiones, prácticas nada respetuosas con los derechos de los consumidores. Sin embargo, la situación descrita se ha alterado desde la aprobación de la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico (en adelante, LDATBI), que ha venido a ofrecer, por fin, una regulación a esta forma de disfrute, con fines vacacionales, de los bienes inmuebles [1]. Esta norma, aunque con un contenido, más amplio, constituye la transposición de la Directiva 94/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, relativa a la protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido (en adelante, Directiva 94/47/CE).

La existencia de un régimen jurídico estable, que reconduce expresamente este negocio a las categorías jurídicas conocidas en nuestro derecho, facilita también su

[1] La ausencia de regulación legal fue objeto de numerosas críticas por parte de nuestra doctrina. Entre otros autores, pueden consultarse los trabajos de M.J. Herrero García: *La multipropiedad*, Madrid, La Ley, 1988, pág. 41; E. Martínez-Piñeiro Camares: "Soluciones notariales al fenómeno de la llamada multipropiedad o propiedad a tiempo compartido", en *RDN*, núm. 135, 1987, pág. 54; P.A. Munar Bernat: "Nuevas reflexiones sobre la multipropiedad", en *La Ley*, 1996-2, pág. 1380 y X. O'Callaghan Muñoz.: "De nuevo sobre la multipropiedad", en *AC*, 1994-I, pág. 15.

análisis desde un punto de vista tributario, sobre todo, porque simplifica la labor previa de calificación, que nos viene dada por la realizada por la LDATBI. Hasta el momento, la doctrina aparecía dividida acerca de la verdadera naturaleza jurídica de esta institución. De un lado, se planteaba la posibilidad de considerarla como un derecho personal o real. De otro, dentro de esta última posibilidad, mayoritaria en nuestro país, se discutía sobre la configuración concreta del derecho real, con una clara inclinación hacia el ámbito del de propiedad [2]. En la actualidad, como hemos señalado, la naturaleza del negocio viene establecida, de manera clara, por obra de la Ley.

Las circunstancias anteriores, unidas a la importancia económica que presenta el fenómeno en Canarias, son las que nos han animado a realizar, en estos momentos, un análisis del "time-sharing" desde el punto de vista tributario. En particular, nos interesa el gravamen indirecto que recae sobre dichas operaciones, por ser el que mayores problemas suscita.

De forma coherente con las ideas anteriores, las páginas que siguen a continuación abordan el examen del "time-sharing" en el Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC).

II. EL "TIME-SHARING" EN LA LEY 42/1998, DE 15 DE DICIEMBRE, SOBRE DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO DE BIENES INMUEBLES DE USO TURÍSTICO

A) NATURALEZA JURÍDICA DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO

La LDATBI ha venido a terciar en la polémica acerca de la naturaleza del derecho a que da lugar la realización de las operaciones objeto de nuestro estudio. Así, contempla las dos posibilidades que, en teoría, pueden sostenerse: derecho real o derecho personal. De esta forma, su art. 1.1 se limita a describir las facultades que adquiere el titular del derecho, que se concretan, principalmente, en la de disfrutar, con carácter exclusivo, durante un período específico de cada año, un alojamiento amueblado susceptible de utilización independiente por tener salida propia a la vía pública o a un elemento común del edificio en el que estuviera integrado. Asimismo, también se atribuye a su titular el derecho a recibir la prestación de servicios complementarios a los del alojamiento. Por el contrario, las facultades de derecho no comprenden, en ningún caso, las alteraciones del apartamento ni de su mobiliario.

[2] Así, pueden registrarse posiciones doctrinales que lo configuran como un condominio romano, como una comunidad "pro diviso", como una comunidad especial, las que afirman que se trata de un nuevo supuesto de propiedad y las que lo conciben como un nuevo régimen de propiedad inmobiliario.

Partiendo de esta definición descriptiva, el art. 1.1 de la LDATBI contempla dos posibilidades de configuración jurídica de esta forma de utilización de inmuebles. De un lado, crea un nuevo derecho real limitado, al que denomina derecho de aprovechamiento por turno. De otro, también ha extendido sus disposiciones a los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles vacacionales por temporada, que tengan por objeto más de tres de ellas hasta un máximo de cincuenta años y en los que se anticipen las rentas correspondientes a todas o algunas de las temporadas contratadas (art. 1.6). Por tanto, se prevé tanto un derecho real como un derecho personal[3].

No obstante, debe tenerse en cuenta que se trata de un derecho real un tanto peculiar, ya que su titular ni siquiera puede alterar u organizar, a su gusto, el uso del apartamento y, para que el disfrute sea posible, resulta imprescindible la colaboración del propietario o de la empresa prestadora de servicios. Por todo ello, hay quien entiende que nos encontramos ante un derecho más próximo a los personales que a los reales[4].

Debe resaltarse que si el derecho se configura como un arrendamiento, nos encontramos ante un arrendamiento especial. Así, la Directiva 94/47/CE señala, precisamente, que "en la práctica los contratos relativos a la adquisición de un derecho de utilización en régimen de tiempo compartido de uno o más inmuebles difieren de los contratos de arrendamiento; que esta diferencia se manifiesta, entre otros aspectos, en la forma de pago". Pues bien, partiendo de esta consideración, el legislador español ha previsto la posibilidad de que la cesión del uso de estos inmuebles se articule a través de un arrendamiento, pero exigiendo, al mismo tiempo, que el pago se anticipe, con lo que se resalta, en armonía con la Directiva, la naturaleza de estos contratos como arrendamientos especiales. Esta configuración del derecho como personal es especialmente adecuada para aquellos supuestos en los que la operación se concierta por períodos no muy prolongados, donde no parece muy justificada la constitución de un derecho real.

En concreto, la especialidad del arrendamiento se deriva de las siguientes características[5]:

- Se trata de un arrendamiento de temporada.

[3] Para Munar Bernat existía una triple posibilidad de configuración de este derecho: multipropiedad en sentido estricto, derecho personal o nuevo derecho real limitado ("El derecho de aprovechamiento por turno, la nueva opción legislativa en materia de multipropiedad", en *RCDI*, núm. 647, 1998, págs. 1219-1225). Una vez descartada la primera posibilidad, "se ha optado por una vía intermedia: la figura podrá configurarse bien como un derecho real de goce o disfrute o bien como un derecho personal surgido de un contrato de arrendamiento por temporada que reúna los requisitos del artículo 1.6 de la Ley 42/1998" (M. Arribas León: *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, Granada, Comares-IEF, 2000, pág. 19).

[4] J.M. Ruiz-Rico Ruiz y M.J. García Alguacil: *Multipropiedad y aprovechamiento por turno. Comentarios sistemáticos a la Ley sobre derechos de aprovechamiento por turno*, Madrid, Cívitas, 2000, págs. 70-71.

[5] *Ibídem*, págs. 112-113.

- Es un arrendamiento cíclico de bienes inmuebles.
- Presenta una finalidad vacacional.
- Debe tener una duración mínima de tres años y máxima de cincuenta.
- Se anticipan las rentas de algunas o todas las temporadas.
- El período anual de disfrute es determinado o determinable.
- El alojamiento es determinado o determinable por sus condiciones genéricas.

B) LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN EL PROCESO DE CONSTITUCIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO POR TURNO: OPERACIONES MÁS HABITUALES

Otra cuestión de interés para nuestro estudio es la de la concreción de los sujetos que, según la LDATBI, pueden intervenir en el proceso de constitución y comercialización de estos derechos, ya que, como veremos, la condición empresarial, o no, de tales sujetos aparece como fundamental para determinar la sujeción al impuesto de las operaciones más habituales que realizan, que también son objeto de nuestro estudio.

A estos efectos, debe traerse a colación el art. 1.5, cuando señala que "lo dispuesto en la presente Ley se aplicará al propietario, promotor y a cualquier persona física o jurídica que participe profesionalmente en la transmisión o comercialización de derechos de aprovechamiento por tuno". La mención expresa al propietario que contiene la norma supone considerarlo, en todo caso, como un profesional. Tal y como se ha señalado, dicha previsión no está exenta de lógica, ya que el art. 1.2 exige que todo conjunto inmobiliario regido por la LDATBI conste de, al menos, diez alojamientos destinados a dicha finalidad, de donde se deduce la habitualidad de estos sujetos: se dedican a vender o comercializar turnos en diez o más alojamientos de un mismo inmueble [6]. Además, no debe olvidarse que, aunque es posible que los servicios propios de la hostelería no sean prestados por el propietario, sino por una empresa especializada, lo cierto es que aquél siempre es responsable frente a los usuarios, por lo que, en cuanto a esta actividad, también tiene la consideración de empresario o profesional.

Como hemos visto, la condición de profesional también aparece atribuida expresamente a los promotores. ¿Son sujetos distintos de los propietarios que constituyen el régimen? Lo cierto es que la LDATBI no define qué debe entenderse por promotor ni tampoco aclara si puede ser una persona distinta del propietario. No obstante, la mención conjunta de ambas clases de sujetos da a entender que ello es posible. Por otra parte, el art. 9 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de ordenación de la edificación, sí formula una definición de promotor, sin incluir ninguna referencia a la necesidad de que sea propietario del inmueble. Así, se trata de "cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que, individual o colecti-

[6] *Ibídem*, págs. 100-101.

vamente, decide, impulsa, programa y financia con recursos propios o ajenos, las obras de edificación para sí o para su posterior enajenación, entrega o cesión a terceros bajo cualquier título". Trasladando dicha definición al ámbito que ahora nos ocupa, puede afirmarse que deberá ser considerado promotor cualquier sujeto que, aun no siendo propietario del inmueble y ni siquiera titular de los derechos, impulsa las labores de publicidad y comercialización de estos últimos. En definitiva, parece que se puede ocupar la posición de promotor bajo formas muy diversas. De un lado, puede coincidir con la figura del propietario. Por otro lado, puede tratarse de un representante o mandatario de éste. En tal caso, también se plantean varias posibilidades. En la mayor parte de las ocasiones, se tratará de un sujeto que actúa en nombre propio, adquiriendo al propietario los derechos para revenderlos. Pero tampoco puede descartarse que nos encontremos ante un intermediario que actúa en nombre de aquél. En cualquier caso, se requiere, a nuestro juicio, que estos sujetos adopten una posición activa, poniendo en marcha y participando en la programación de la actividad de comercialización de los derechos.

El art. 1.5 de la LDATBI todavía contempla una tercera categoría de sujetos que pueden intervenir profesionalmente en la comercialización de estos derechos. Así, alude a cualquier otra persona que se dedique a dicha tarea. Se trata, por tanto, de intermediarios que, de manera habitual, ponen en contacto a los vendedores con los posibles compradores, en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Pero tampoco cabe descartar que dicha labor sea llevada a cabo, de manera ocasional, por otros empresarios dedicados a la intermediación inmobiliaria general.

Siguiendo con los sujetos que pueden intervenir en la transmisión de estos derechos, no podemos descartar la participación de particulares. Nos referimos, fundamentalmente, a aquellos sujetos que revenden turnos adquiridos previamente en su condición de consumidores. También puede ocurrir que estos particulares no transmitan sus derechos, sino que efectúen cesiones temporales del mismo a cambio de precio.

Las dos posibilidades anteriores –venta y cesión temporal– deben admitirse tanto si el derecho de aprovechamiento por turnos se configura como un derecho real, como si se concierta un arrendamiento. Este último, en la medida en que, como dijimos, es especial, se rige en buena medida por las disposiciones de la LADTBI y, en concreto, por su art. 15, que prevé la libre disponibilidad del derecho, sin distinguir según cuál sea su naturaleza jurídica. Por ello, puede transmitirse y también puede subarrendarse total o parcialmente el alojamiento. Tan sólo existe una posibilidad en el derecho real que no puede darse en el personal. Consiste en articular la cesión del uso del derecho mediante la constitución de un derecho de usufructo. No obstante, se trata de un usufructo limitado a las facultades que ostenta el constituyente. Por ello, sólo otorgará al usufructuario el derecho a ocupar y disfrutar de la vivienda y, en su caso, arrendarla.

En todos estos casos, la falta de habitualidad en los consumidores determina que la doctrina civil considere que no nos encontramos ante profesionales, a efectos de aplicación de la LDATBI [7]. Cuestión distinta es que no puedan ser considerados como empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

Por otra parte, también es posible –y habitual– que los adquirentes de los derechos efectúen otro tipo de operaciones algo más complejas. Se trata del intercambio del turno propio por el turno en otro inmueble. Para que ello sea posible, es necesario que el titular del derecho se afilie a una sociedad de intercambio a cambio del pago de una cuota anual. Ésta le da derecho a participar en intercambios y a exigir a la sociedad que le facilite el catálogo informativo acerca de todos los posibles que pueden realizarse. Pero, además, se celebra un segundo contrato cuando tiene lugar el intercambio. En virtud del mismo, la sociedad le proporciona al particular un turno vacacional –previamente adquirido de otro afiliado– a cambio de que éste le ceda el suyo propio más una cantidad de dinero previamente fijada por aquélla [8].

Para finalizar con la exposición de los sujetos que pueden intervenir en esta clase de negocio turístico, debemos incluir una referencia a las empresas prestadoras de los servicios propios de la industria hotelera. La LDATBI prevé dos posibilidades: es posible que los asuma el mismo propietario o promotor, pero también se admite que los contrate con una empresa especializada. Así, se desprende, entre otros preceptos, de su art. 4.1.c), cuando exige, como requisito previo para la constitución del régimen, haber celebrado el oportuno contrato con la empresa de servicios, salvo que el propietario haya decidido prestarlos por sí mismo.

En caso de que intervenga la empresa de servicios se establecen los tres tipos siguientes de relaciones jurídicas [9]:

- La que vincula al propietario con la empresa de servicios, que será un contrato de obra, ya que esta última se compromete a la consecución de un resultado.

- La que vincula al propietario con los adquirentes de los derechos. Estos últimos son titulares de un derecho de crédito que los habilita para exigir del propietario la prestación de servicios comprometida. Ahora bien, este derecho personal forma parte indisoluble del propio derecho de aprovechamiento por turno y es inseparable del mismo.

- La relación entre la empresa de servicios y el titular del derecho. Este sujeto no sólo tiene una acción frente al propietario, sino

[7] *Vid.* Torrens Sánchez: "Extracto sobre la multipropiedad y su anteproyecto", en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 643, noviembre-diciembre 1997, pág. 2114.

[8] P.A. Munar Bernat: *Presente y futuro de la multipropiedad*, Madrid, 1992, pág. 243.

[9] Seguimos el esquema de A. Gálvez Criado: *Multipropiedad y aprovechamiento por turno. Comentarios sistemáticos a la Ley sobre derechos de aprovechamiento por turno, cit.*, págs. 449-453.

también contra la empresa de servicios, ya que las estipulaciones celebradas entre éstos constituyen un contrato a favor de un tercero.

C) LA PERVIVENCIA DE REGÍMENES PREEXISTENTES

La disposición transitoria segunda de la LDATBI establece un plazo de adaptación de dos años para los regímenes preexistentes, sin que se prevea ninguna sanción por su incumplimiento, salvo la posibilidad de que los adquirentes exijan el cumplimiento o resuelvan los contratos, en ambos casos, con indemnización de daños y perjuicios. Además, es preciso tener en cuenta que la adaptación que prevé esta norma no es real, ya que no se trata de acomodar cada régimen anterior a las disposiciones de la LDATBI, sino tan sólo de ajustarse formalmente a ésta en cuanto a normas de publicidad. Dicho con otras palabras, se trata de otorgar la escritura pública prevista en el art. 5 de la LDATBI, incluyendo sólo aquellas menciones que sean compatibles con la naturaleza jurídica del régimen antiguo, con el fin de conseguir su inscripción en el Registro de la Propiedad. Pero la propia disposición transitoria prevé la posibilidad de que los regímenes preexistentes subsistan de forma indefinida siempre que así se haga constar y, en todo caso, pueden durar un período de cincuenta años.

Como consecuencia de lo anterior, debemos realizar alguna referencia a estos sistemas anteriores. Básicamente son tres los regímenes preexistentes: en primer lugar, puede suceder que los titulares de los derechos sean propietarios del inmueble por cuotas indivisas, en segundo lugar, puede identificarse un sistema accionarial, en el que el derecho de uso tiene como soporte la acción, por último, también se registran sistemas club, en el que es la condición de miembro de éste la que otorga tal derecho.

III. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL "TIME-SHARING" EN EL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) LA SUJECIÓN DEL "TIME-SHARING" AL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

1. El hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario

El IGIC presenta dos hechos imponibles diferenciados: de un lado, las operaciones interiores, que son las realizadas dentro del territorio de las Islas Canarias, de otro, las importaciones, constituidas por las entradas de bienes en aquél procedentes del territorio peninsular español, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, Estados miembros de la Unión o terceros países.

A nosotros nos interesa el hecho imponible de las que hemos denominado operaciones interiores, realizadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto –Islas Canarias– que viene constituido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad

empresarial o profesional [art. 4.1 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, LREFC)].

Por tanto, son dos, al menos, los elementos esenciales que deben examinarse para determinar si las operaciones más frecuentes en el "time-sharing" están sujetas al impuesto. De un lado, tendremos que analizar si las mismas encajan dentro de los conceptos de entrega de bienes y prestaciones de servicios que diseña la LREFC. De otro, es preciso examinar si ha sido realizada por un empresario o profesional, tal y como los define la normativa del tributo, y en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por lo que se refiere al primero de los requisitos señalados, es preciso tener en cuenta que el art. 7.2 de la LREFC califica como prestaciones de servicios, "los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra" –núm. 2º–, así como "las cesiones del uso o disfrute de bienes" (núm. 3º). Como puede comprobarse, la calificación se extiende a todos los negocios que otorgan el derecho de uso sobre bienes, tales como arrendamientos, subarrendamientos, servidumbres o constitución, cesión o transmisión de derechos de usufructo o superficie [10]. Ello es lógico, ya que estas operaciones no pueden tener encaje en el concepto de entrega de bienes, que sólo incluye la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales (art. 6.1 de la LREFC).

También es necesario tener en cuenta que, de conformidad con el art. 6.2.4º de la LREFC, tienen la consideración de entregas de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación [11], cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados y siempre que su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible. Las ejecuciones de obra que no reúnan tales requisitos serán calificadas como prestaciones de servicios.

En relación con el segundo de los aspectos resaltados, debe señalarse cuál es el concepto de empresario o profesional a efectos del IGIC. Así, vamos a diferenciar entre personas físicas y entidades que no sean sociedades mercantiles, de un lado, y sociedades mercantiles, de otro. Por lo que se refiere a los primeros, son empresarios aquéllos que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales (art. 5.2.1º de la LREFC). Para que exista actividad empresarial o profesional, se exige la concurrencia de dos requisitos, de con-

[10] Aunque, en referencia al IVA - con una regulación idéntica en este aspecto - la DGT, en contestación a consulta de 16 de mayo de 1997, afirma que "la constitución de un derecho de superficie sobre un terreno rústico... por una Sociedad Agraria de Transformación, a título oneroso, es una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido". Por su parte, la contestación a la consulta de 8 de febrero de 2000 también predica dicha calificación de la cesión de un derecho de superficie para el uso de plazas de garaje.

[11] De conformidad con el art. 5.5 de la LREFC, se consideran edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, siempre que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

formidad con el art. 5.1 de la LREFC. De un lado, la ordenación por cuenta propia de factores de producción y, de otro, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Además, la Ley presume la habitualidad y, por tanto, el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, en dos casos (art. 5.3): en primer lugar, en los supuestos a que se refiere el art. 3 del Código de Comercio, es decir, desde que el sujeto anuncie mediante circulares, periódicos, carteles, rótulos expuestos al público o de otro modo cualquiera, un establecimiento que tenga por objeto alguna operación mercantil; en segundo lugar, cuando para la realización de las operaciones se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE). A nuestro juicio, nos encontramos ante presunciones *iuris tantum*, que admitirán la correspondiente prueba en contrario por parte del sujeto pasivo.

Las sociedades mercantiles se reputarán empresarios en todo caso (art. 5.2.2º de la LREFC). Se trata, pues, de un supuesto de empresario por su forma legal, de manera que todas las operaciones que realicen se entenderán efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Junto a esta formulación general de empresario o profesional, existen supuestos que podríamos denominar empresarios por definición legal. Se trata de sujetos que adquieren esta condición, no por la actividad a que están dedicados, sino por el hecho de realizar determinadas operaciones.

En particular, a nosotros nos interesa la mención de quienes realicen 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 (art. 5.4.a) de la LREFC). Como puede observarse, la referencia a la necesidad de que la operación se efectúe con el objetivo de obtener ingresos continuados en el tiempo excluye a los sujetos que efectúen cesiones gratuitas.

El precepto contiene una referencia específica a los arrendadores de bienes y a quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles [12]. Éstos siempre tendrán

[12] En relación con el IVA, la DGT, en contestación a la consulta de 29 de septiembre de 1986, señala que "la concesión del derecho de paso de una chimenea a través de los elementos comunes de una finca mediante el pago de una contraprestación periódica constituye una operación empresarial sujeta al Impuesto, sin perjuicio de su eventual exención, que califica a la comunidad de vecinos que la lleva a cabo, en todo caso, como empresario, por consistir en una operación que supone la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo".

Por su parte, la STJCE de 4 de diciembre de 1990 (Caso 186/89, V.M. van Tiem) entiende que debe calificarse como actividad empresarial "la constitución de un derecho de superficie sobre un bien inmueble, por parte del propietario de este bien, en beneficio de otra persona, cediendo a ésta un poder de utilización sobre el bien inmueble, durante un período determinado y contra el pago de un precio".

la condición de empresarios a efectos de este impuesto, cuando las rentas se perciban de manera fraccionada en el tiempo[13].

Por último, también se consideran empresarios los que urbanicen terrenos, promuevan, construyan o rehabiliten edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque se realicen ocasionalmente (art. 5.4.b) de la LREFC). Por tanto, siempre que se realice una actividad urbanizadora, promotora o constructora encaminada a la posterior transmisión o cesión del inmueble, la misma estará sujeta al IGIC.

2. La aplicación del hecho imponible del Impuesto General Indirecto Canario al "time-sharing"

Una vez perfilado el hecho imponible del IGIC en aquellos aspectos que van a ser de nuestro interés, es necesario que examinemos su aplicación a las operaciones económicas que tienen lugar usualmente en los negocios objeto de nuestro estudio.

a) La construcción del edificio sobre el que se va a constituir el régimen

En primer lugar, tenemos que examinar qué sucede en aquellos casos en los que el propietario construye o promueve la construcción del edificio, con la intención de constituir sobre el mismo el régimen de aprovechamiento por turnos y proceder, luego, a la cesión de los derechos. En tales casos, el propietario se habrá convertido, por esta sola razón, en empresario a efectos del IGIC, con independencia de que también adquiera dicha condición por otros motivos. En caso de que contrate la ejecución de la obra con terceros, estaremos ante entregas de bienes o prestaciones de servicios, dependiendo del coste de los materiales aportados por el ejecutante de la obra, según vimos.

En cualquier caso, lo que queremos resaltar aquí es que este propietario tendrá derecho a la deducción inmediata de las cuotas soportadas como consecuencia de la construcción del edificio, pudiendo obtener su devolución en caso de que no haya comenzado aún la realización de las operaciones propias de su actividad, es decir, la transmisión de los derechos de aprovechamiento. Ello porque tiene la condición de empresario o profesional desde que empieza a desarrollar estas actividades preparatorias de su empresa. Así, el art. 5.1 de la LREFC señala que las actividades empresariales comienzan desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades[14].

[13] La STJCE de 26 de septiembre de 1996 (Asunto C-230/94) considera empresarial el alquiler de una caravana, siempre que se haya efectuado con la finalidad de obtener unos ingresos con carácter de permanencia.

[14] Este precepto es consecuencia de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, formulada en la Sentencia de 14 de enero de 1985 (caso 268/83) y, más recientemente, en la de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa). El caso concreto planteado ante el Tribunal es el siguiente: se trataba, precisamente, de determinar si se consideraba realizada, en el ejercicio de una actividad empresarial, la adquisición de un derecho de crédito relativo a la futura transmisión de un inmueble en construcción, con la intención de arrendarlo en su momento.

b) La comercialización de los derechos de aprovechamiento por turnos, por parte de los sujetos que intervienen profesionalmente: propietario, promotor y otros profesionales

El segundo tipo de operaciones que debemos examinar son las de comercialización de los derechos de aprovechamiento por turnos, por parte de aquellos sujetos que la LDATBI considera como profesionales: propietario, promotor y otros profesionales.

Por lo que se refiere al primero de estos sujetos, ya sabemos que es el único que puede constituir el régimen de aprovechamiento por turnos mediante la formalización de escritura pública, que se inscribirá en el Registro de la Propiedad. A partir de este momento, comienza el proceso de comercialización de los derechos, que puede realizarse directamente por el propietario –figura del propietario-promotor– o mediante la interposición de otro empresario: un promotor. Este último puede adquirir los derechos para luego revenderlos o, por el contrario, puede limitarse a participar en la organización de la actividad comercializadora, pero actuando en nombre del propietario.

En cualquiera de las opciones descritas, las operaciones realizadas por el propietario, que siempre se concretan en una transmisión de los derechos, se encontrarán sujetas al impuesto. Así, ya vimos cómo el art. 1.5 de la LDATBI contempla al propietario siempre como un profesional. Del mismo modo, su art. 4.1.b) exige, para poder constituir el régimen de aprovechamiento por turnos, que el propietario haya obtenido las licencias necesarias para ejercer la actividad turística, las de apertura, las necesarias para la primera ocupación y la correspondiente cédula de habitabilidad. De dicho precepto se deduce, como señala Arribas León, "que la persona que realiza la constitución de los derechos ha de ser un

Ante esta situación, el Tribunal comienza analizando si la actividad económica está constituida por el conjunto de todos los actos efectuados en pos de ella, de modo que no pueda distinguirse entre los realizados - y consiguientes gastos que originan - antes de la explotación y los que tengan lugar durante ésta; o si, al contrario, únicamente son relevantes los que constituyan de modo directo una explotación. La opción que el Tribunal efectúa, basada en el principio de neutralidad, se inclina por la primera de las soluciones apuntadas, de modo que deben considerarse ya integrantes de la actividad los actos de preparación dirigidos a la adquisición de los medios de explotación.

Lo anterior implica que si una persona es, o va a ser, titular de una actividad económica sujeta al impuesto, tendrá carácter de sujeto pasivo desde el primer momento en que realice una operación gravada relacionada con aquélla, con independencia de que, en tal operación, sustente la posición del que proporciona el bien o el servicio, o la de quien lo recibe; con independencia de que sea un acto sustantivo, de los que componen el núcleo de la actividad, o accesorio, de los que sirven a los anteriores, y con independencia, finalmente, del momento en que el mismo se realice, siempre que la anterior relación quede claramente manifestada y no se distorsione y alargue injustificadamente el tracto temporal de la actividad. Por ello, la Sentencia deja a salvo la facultad de la Administración de comprobar, mediante datos objetivos, la conexión de los actos de preparación con el que constituye el núcleo de la actividad.

De conformidad con lo anterior, podemos afirmar que, en principio, el sujeto que adquiere un inmueble para destinarlo a una actividad de arrendamiento actúa en el ejercicio de su actividad empresarial. Sin embargo, es preciso, en cada caso concreto, verificar la concurrencia de la conexión señalada. En especial, debe analizarse el tiempo transcurrido entre la adquisición del edificio y el inicio de su arrendamiento.

empresario o profesional dedicado con tal propósito a la actividad turística"[15].

Teniendo en cuenta lo anterior, podemos concluir que estas operaciones de comercialización de los derechos efectuadas por el propietario constituyen una prestación de servicios sujeta al impuesto ya que, como vimos, toda cesión del uso de bienes merece tal consideración, con independencia de que se articule a través de un arrendamiento o mediante la constitución de un derecho real limitado.

Es más, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) considera que también realiza una actividad empresarial el propietario que asume, de forma gratuita, una cesión del inmueble –realizada por el anterior propietario– a favor de una empresa promotora para que ésta lo explote mediante "time-sharing". Así, la contestación a la consulta de 22 de julio de 2002[16] afirma que "dicha cesión (aunque sea sin contraprestación) de inmuebles a terceros para que éstos los exploten mediante la modalidad de "aprovechamiento por turnos de inmuebles" o "multipropiedad", constituye la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios de arrendamiento", de donde se deduce su sujeción al IAE. Siendo así, la operación también podría encontrarse sujeta al IGIC, ya que dicho propietario también es empresario a efectos de dicho tributo. De un lado, porque su actividad encaja en la definición de actividad empresarial antes examinada. De otro, porque la sujeción al impuesto municipal permite presumir la habitualidad, según ya vimos. No obstante, nos encontramos ante un supuesto de no sujeción, ya que el art. 9.9 de la LREFC otorga dicha calificación a "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación". Ello implica, no obstante, que dicho propietario tampoco pueda deducirse, en su caso, las cuotas soportadas por la adquisición del edificio.

Las operaciones de comercialización realizadas por el promotor, en caso de que sea persona distinta del propietario, también se encuentran sujetas al impuesto. Este sujeto es, en todo caso, un empresario que organiza los medios de producción para intervenir en la distribución de esta clase de servicios. Además, en caso de que se trate de una sociedad mercantil, como suele ser frecuente, adquiere la condición de empresario, a efectos del IGIC, por su sola forma jurídica.

La concreta configuración de las operaciones llevadas a cabo por el promotor dependerá de que su actuación se realice en nombre propio o ajeno. En el primer caso, se entenderá que el promotor adquiere los servicios del propietario y se los pres-

[15] M. Arribas León: *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, cit., pág. 48.

[16] Núm. 1119-02.

ta al adquirente del derecho (art. 7.2.15º). Por tanto, soportará la repercusión del primero y repercutirá el impuesto en el segundo. Si actúa en nombre del propietario, la cesión del derecho a favor del particular se entenderá realizada por este último, de manera que el promotor habrá prestado al propietario un servicio de mediación, agencia o comisión, por el que deberá repercutir el tributo en él (art. 7.2.15º).

Esta última solución es la que debe adoptarse en caso de que existan otros profesionales que intervengan en la comercialización de los derechos prestando servicios de mediación en nombre ajeno, tales como empresas especializadas o agencias de la propiedad inmobiliaria.

c) La transmisión o cesión posterior de los derechos por los adquirentes

Como sabemos, el art. 15.1 de la LDATBI dispone que "el titular de un derecho de aprovechamiento por turno puede libremente disponer de su derecho sin más limitaciones que las que resultan de las leyes y sin que la transmisión del mismo afecte a las obligaciones derivadas del régimen". Por tanto, es posible que el titular de uno o varios derechos de aprovechamiento por turnos proceda a su transmisión. Dicha operación, en principio, no se entiende realizada por un empresario o profesional a efectos del IGIC, al faltar la nota de la habitualidad, por lo que quedará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), al tipo del 4 por 100 [17]. Además, tampoco resulta aplicable, en este caso, el art. 5.4 de la LREFC, que declara empresarios a los que transmiten derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles. Ello ya que dicha previsión debe entenderse en su contexto, como una especificación de la regla que convierte en empresarios a quienes realizan una o varias prestaciones de servicios "con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo". Y dicha finalidad no se da en estos supuestos en los que se transmiten uno o varios turnos a cambio de un único precio.

No obstante, como también hemos visto, sucede que los adquirentes de los derechos no sólo efectúan transmisiones de los mismos, sino también cesiones temporales, que se instrumentalizan mediante arrendamientos, subarrendamientos y constitución de derechos de usufructo. En tal caso, si las cesiones se realizan a cambio de una renta periódica, como es frecuente, el particular cedente se convierte en empresario a efectos del IGIC, por aplicación de lo dispuesto en el tan citado art. 5.4 de la LRFEC.

Por último, tenemos que ocuparnos, también, del régimen tributario de los intercambios de turno. Siguiendo el mismo esquema que perfilamos al describir este

[17] De conformidad con el art. 20 de la LDATBI, "a las transmisiones entre particulares no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido o al Impuesto General Indirecto Canario de los derechos contemplados en la presente Ley, cualquiera que sea su naturaleza, les será aplicable el tipo de gravamen del 4 por ciento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados".

tipo de operaciones, la operación puede sintetizarse del siguiente modo:

– Constituye una prestación de servicios la afiliación del particular a la sociedad de intercambio. Dicha prestación de servicios consiste en permitir al consumidor el acceso a los intercambios y proporcionarle información acerca de los turnos a los que puede acceder. Su contraprestación es el pago de la cuota de afiliación. En consecuencia, la sociedad de intercambio deberá repercutir el impuesto en el afiliado.

– La cesión del turno al solicitante por parte de la sociedad de intercambio constituye, en todo caso, una prestación de servicios sujeta al impuesto, ya que no puede ponerse en duda que aquélla desarrolla una actividad empresarial. Su contraprestación está constituida, en parte, por la cesión del turno propio que efectúa el solicitante y, en otra parte, por la entrega de metálico.

– Por último, la cesión del turno propio por parte del sujeto que solicita el intercambio no puede considerarse sujeta al IGIC, sino al TPO.

d) La prestación de los servicios propios de la hostelería

Para finalizar con esta primera aproximación al hecho imponible, sólo nos queda definir cuál es el régimen aplicable a la prestación de los servicios de hostelería, aunque lo cierto es que no existe ninguna duda acerca de que nos encontramos ante una operación sujeta al tributo en concepto de prestación de servicios.

No obstante, la situación difiere dependiendo de que el propietario asuma directamente la prestación de tales servicios o los contrate con una empresa especializada. En el primer caso, existirá una sola prestación de servicios efectuada por el propietario a favor de los adquirentes del derecho. En el segundo, entendemos que el propietario siempre actúa en nombre propio, ya que la empresa especializada no lo desplaza de la relación jurídica. Así, el precio por el que el propietario efectúa la transmisión del derecho comprende la prestación de estos servicios y el cliente siempre puede dirigirse a él reclamando su cumplimiento. Todo ello, con independencia de que, como hemos visto, también disponga de acciones frente a la empresa especializada. Así las cosas, existen dos prestaciones de servicios: de un lado, la que efectúa aquélla a favor del propietario y, de otro, la realizada por éste en beneficio de los adquirentes de los derechos.

3. La posible aplicación de exenciones

Una vez aclarada la sujeción al impuesto, es el momento de analizar la posible aplicación de exenciones. En particular, puede sostenerse la aplicación de la regulada en el art. 10.1.23º.b) de la LREFC, relativa al arrendamiento, constitución o transmisión de derechos reales de goce y disfrute de edificios destinados exclusivamente a viviendas [18]. A juicio de Arribas León, dicha

[18] *Vid.* F. Casana Merino y M.T. Mories Jiménez: *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Madrid, Marcial Pons, 1997, pág. 23.

exención - esta autora se refiere a la correlativa existente en el IVA - no puede aplicarse nunca, ya que, del análisis de los arts. 2 y 3 de la LAU, debe concluirse que "esos derechos no tienen como destino primordial el que su titular satisfaga una necesidad de vivienda, sino que se trata más bien de satisfacer una necesidad recreativa (disponer de un lugar de veraneo) de tales sujetos"[19].

Es cierto que el art. 3.2 de la LAU califica, como arrendamientos para uso distinto del de vivienda, los "de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra". Pero ello no significa que, a efectos del IGIC, no nos encontremos ante una vivienda. Así, analizando esta misma exención pero en el IVA, la STS de 30 de noviembre de 1990[20] señala que "la palabra "vivienda" designa un concepto jurídico indeterminado y se define en su principal acepción por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como habitación o morada.... Esa imagen subyace en nuestro ordenamiento jurídico y muy especialmente en la Constitución Española, donde se reconoce el derecho de todos a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47) y es el soporte de la noción de domicilio con su especial e intensa protección también constitucional, su inviolabilidad (art. 48), definido a su vez en el Código Civil como el lugar de la residencia habitual (art. 40)". Como puede observarse, nuestra jurisprudencia interpreta el término de forma usual, como sitio destinado a morada o habitación. Y ello con independencia del régimen jurídico que siga su arrendamiento.

La razón que lleva a la autora citada a mantener la interpretación aquí criticada es la de permitir la sujeción sin exención de estas operaciones, en todo caso. En efecto, si sostenemos que la cesión de estos derechos no puede entrar en el ámbito del art. 10.1.23º.b) de la LREFC, nunca van a estar exentos. En caso contrario, la verdad es que, con carácter general, tampoco lo estarán, ya que a dichas transmisiones les será de aplicación la excepción a la exención regulada en la letra e') de aquel precepto, que se refiere a "los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos". Y, como sabemos, el art. 4.1.c) de la LDATBI establece, como requisito para constituir el régimen de aprovechamiento por turnos, que se haya celebrado un contrato con la empresa que prestará los servicios de hostelería, salvo que el propietario del inmueble haya decidido asumirlos directamente.

Sin embargo, el art. 16 de la misma Ley sólo hace responsable de la efectiva prestación de tales servicios, frente al titular del derecho, al propietario o promotor. Por tanto, puede suceder que la persona que cede o transmite el derecho, incluso si es un

[19] *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, cit, pág. 54.

[20] *RJ* 1990, 3442.

profesional dedicado a la actividad, no asuma dicha obligación frente al adquirente del mismo. Ello lleva a Arribas León a afirmar que, en caso de acogerse nuestra posición, estas cesiones o transmisiones sí se encontrarían exentas. Así, señala que "de mantener la interpretación errónea del artículo 20.1.23 de la LIVA... podríamos llegar a la conclusión de que, en ciertos supuestos, sí sería posible la exención; si consideramos las letras e') y h') de ese precepto como normas autónomas, obtendríamos ese resultado, ya que cuando el arrendador o el titular del derecho que cede o transmite no se obligara a la prestación de los servicios accesorios propios de la industria hotelera, la operación estaría sujeta aunque se declararía exenta del IVA"[21].

A nuestro juicio, la afirmación anterior también constituye un error. Lo determinante para la aplicación de esta excepción a la exención es que el arrendador –si se trata de un arrendamiento– o el que constituyó originariamente el derecho real se encuentre obligado a prestar los servicios de hostelería. Y eso sucede según lo dispuesto en el art. 16 de la LDATBI. Por tanto, resulta indiferente, a nuestro entender, que la empresa que efectúe la cesión o transmisión no se obligue a la prestación de aquéllos, entre otras cosas, porque al realizar dichas operaciones, cede el aprovechamiento temporal del inmueble, incluidos los servicios de hostelería accesorios. Así, el art. 15.2 de la LDATBI dispone, de forma expresa, que "los adquirentes de estos derechos quedarán subrogados en los que correspondan al titular del derecho de aprovechamiento por turno con arreglo a esta Ley y, en especial, los que le corresponden frente al propietario del inmueble". Es decir, en todo caso, el propietario o promotor va a quedar obligado a la prestación de los servicios de hostelería. Por tanto, entendemos que estas cesiones o transmisiones tampoco estarán exentas. Esta conclusión se refuerza si tenemos en cuenta que, como veremos más adelante, existe un deseo expreso de equiparar la cesión de estos derechos a los servicios de hostelería "convencionales", lo que se refleja en la aplicación de idéntico tipo de gravamen. Por tanto, también debe existir una intención de equiparar la sujeción de ambas clases de operaciones. En definitiva, creemos que, con la interpretación del término "vivienda" que sostenemos, la solución es idéntica a la propugnada por la autora antes citada: la transmisión de los derechos de aprovechamiento por turno, cuando se encuentre sujeta, nunca estará exenta.

4. Regímenes anteriores

Como ya hemos señalado, es posible que durante un prolongado período de tiempo subsistan regímenes de aprovechamiento por turno constituidos con arreglo a la LADTBI, junto con otros anteriores con distinta configuración.

[21] M. Arribas León: *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la "multipropiedad"*, cit., pág.95.

Puede suceder que, como también indicamos, pervivan auténticos sistemas de multipropiedad, donde el disfrute de los apartamentos se articula mediante una situación de propiedad de cuotas indivisas. En estos casos, las transmisiones efectuadas tienen la consideración de entrega de bienes, ya que, como señala la STSJ de Cataluña de 8 de mayo de 2001 [22], "la anteriormente denominada "multipropiedad" operaba jurídicamente como una comunidad civil –arts. 392 y siguientes del Código Civil– (...) siendo la prestación principal la entrega de bienes, enajenándose una cuota de la propiedad indivisa de una vivienda". Ello determina, según esta misma resolución, la posible aplicación de la exención prevista en el IVA para las segundas o ulteriores entregas de edificaciones. Dicha exención también aparece regulada para el IGIC en el art. 10.1.22º de la LREFC, por lo que también resulta aplicable en el impuesto que nos interesa.

Por otra parte, también seguirán subsistiendo regímenes de "time-sharing" basados en sistemas accionariales y de tipo club. Precisamente, el art. 10.1.18.g) y l) de la LREFC contiene una previsión pensada, principalmente, para estas modalidades de aprovechamiento de los bienes inmuebles. Dicha norma, después de declarar exentas las transmisiones de valores, exceptúa de dicha exención a aquéllos "cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de un bien inmueble".

Por tanto, en el sistema club resulta evidente que la transmisión del título da lugar a una prestación de servicios sujeta al impuesto y no exenta. Como señala la DGT, en contestación a la consulta de 14 de noviembre de 1997 [23] –referida al IVA– "el supuesto a que se refiere el escrito de consulta es semejante al de la "multipropiedad tipo club", que supone la creación por el promotor de un inmueble, de un club, emitiéndose títulos de pertenencia al club, que son los que permiten a los usuarios disfrutar del inmueble y de los servicios del club. De esta forma, la transmisión de las participaciones a que se refiere el escrito de consulta implica la cesión del derecho a usar y disfrutar el inmueble e instalaciones del club social, lo cual constituye, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, una prestación de servicios sujeta y no exenta de tal tributo".

En los sistemas accionariales, por el contrario, la situación es algo más compleja. Aquí se puede observar una discordancia entre la normativa reguladora del IVA y del IGIC. Así, la transmisión de acciones siempre resulta exenta en el primero de los tributos citados, ya que excluye a esta clase de valores de la excepción de la exención, no existiendo la misma previsión en el IGIC. Por ello, puede pensarse que la transmisión de la acción en estos sistemas se encuentra exenta del IVA. Sin embargo, la

[22] *JUR* 2001, 244483.
[23] Núm. 2361-97.

DGT entiende, en contestación a la consulta de 5 de junio de 1995, que, en los casos de acciones o participaciones que garantizan el uso de edificaciones, pueden distinguirse dos hechos imponibles: de un lado, la transmisión de la acción, exenta según hemos visto, de otro, la cesión del uso del inmueble, que constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto. En el IGIC, la solución es más simple, ya que la propia transmisión de las acciones debe considerarse una operación sujeta y no exenta.

B) LA LOCALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE "TIME-SHARING" A EFECTOS DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A la hora de resolver el problema de la localización de las operaciones de "time-sharing" debemos partir, ante todo, de su consideración como prestación de servicios. Ello determina, de conformidad con el art. 17 de la LREFC, que, como regla general, debamos acudir al criterio de la sede del empresario prestador del servicio o, en su caso, al del establecimiento permanente desde el que tiene lugar dicha prestación.

Teniendo en cuenta que los edificios tienen la consideración de establecimientos permanentes, debemos concluir que, sea cual sea la sede de la actividad del empresario, la operación se localizará en Canarias, siempre que el inmueble esté situado dentro de su territorio [24].

Esta conclusión también se obtiene, más correctamente, aplicando la regla prevista en el art. 17.2.1º, que considera prestados los servicios directamente relacionados con inmuebles en el lugar donde éstos radiquen. Así lo entiende la resolución del TEAC de 28 de abril de 1999 [25] en un supuesto de permuta de turnos, donde cada una de las prestaciones de servicios puede estar localizada en un territorio distinto, dependiendo de dónde esté radicado el inmueble cuyo turno se permuta.

Resumiendo, podemos afirmar que todas las prestaciones de servicios que se producen durante el proceso de comercialización de los derechos de aprovechamiento por turno se entenderán realizadas en Canarias –y, por tanto, quedarán sujetas al IGIC– cuando los inmuebles sobre los que recaen aquéllos estén situados en el Archipiélago. Ello, con independencia del lugar en que se encuentre el prestador del servicio. En sentido contrario, no se exigirá el IGIC en relación con las transmisiones o cesiones de derechos constituidos sobre inmuebles situados fuera de Canarias, aunque el prestador del servicio tenga aquí su sede.

[24] *Vid.* P. Fernández: *Multipropiedad y aprovechamiento por turno. Comentarios sistemáticos a la Ley sobre derechos de aprovechamiento por turno,* cit., pág. 472.

[25] *JT* 1999, 1458.

C) EL DEVENGO DE LAS OPERACIONES DE "TIME-SHARING" A EFECTOS DEL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

En las prestaciones de servicios, el impuesto se devengará cuando se presten, ejecuten o efectúen éstas(art. 18.1.b) de la LREFC). No obstante, en los casos en los que el servicio recaiga sobre bienes que deban entregarse con el servicio incorporado –ejecuciones de obra con aportación de materiales que no supere el 20 por 100 de la base imponible– se establece que el devengo se produce cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaiga el servicio.

No obstante, cuando nos encontremos ante prestaciones de servicios continuadas –por ejemplo, arrendamientos de bienes, cesiones de derechos de autor a través de un contrato editorial sobre ventas efectivamente realizadas, arrendamiento de servicios de asesoramiento permanente, o cualquier otra operación de tracto sucesivo– el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción (art. 18.1.e) de la LREFC).

La aplicación de las reglas anteriores exige distinguir dos supuestos, dependiendo de que el derecho se haya configurado como un derecho real o como un arrendamiento. En el primer caso, el problema se centra en determinar cuándo se entiende prestado el servicio, pudiendo sostenerse dos posturas: de un lado, puede pensarse que ello tiene lugar en el momento de la transmisión, aunque el uso del apartamento tenga lugar con posterioridad, de otro, puede atenderse al momento de disfrute efectivo del inmueble. Incluso, también es posible entender que, dada la asimilación que efectúa la normativa del IGIC entre derechos reales de goce y disfrute y arrendamientos, el devengo se produce con arreglo a la norma especial de estos últimos, es decir, en función de la exigibilidad del precio.

La Administración Tributaria se inclina por la última de las posibilidades indicadas en relación con el derecho real de superficie, pero con una doctrina que entendemos extensible a los que ahora nos ocupan. Así, la DGT, en contestación a la consulta de 21 de diciembre de 2000, afirma que "en la medida en que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles se asimila (...) a las operaciones de arrendamiento, las cuales a su vez son operaciones de tracto sucesivo por antonomasia, se deduce que el tratamiento como operación de tracto sucesivo es el procedente"[26].

De acuerdo con lo anterior, el devengo dependerá de la exigibilidad del precio. Si se trata de una transmisión por precio único, el devengo se producirá en el momento en que éste pueda exigirse. En caso de que el precio se fraccione total o parcialmente, el tributo también se devengará de esta manera.

[26] En el mismo sentido, cabe citar las contestaciones a las consultas de 10 de enero y 24 de mayo de 2001.

Todo cuanto llevamos dicho es trasladable al segundo de los supuestos que pueden plantearse, es decir, en la comercialización de derechos configurados como arrendamientos. No obstante, es preciso tener en cuenta que estos arrendamientos especiales implican, necesariamente, el adelanto de todas o parte de las rentas. Por tanto, el tributo se devengará por esta parte del precio en el momento en que se exija, normalmente, a la celebración del contrato.

Por último, debemos preguntarnos qué sucede en las permutas de turnos entre un adquirente y la sociedad de intercambio. En estos casos, cada prestación de servicios constituye la contraprestación de la otra, por lo que el devengo tiene lugar en el mismo momento en que se produce la entrada del derecho –y salida simultánea del entregado– en el patrimonio de la compañía de intercambio, que deberá repercutir el tributo sobre el adquirente.

D) EL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

Normalmente, el sujeto pasivo será el empresario o profesional que presta el servicio. No obstante, existirán supuestos de inversión del sujeto pasivo, designando como tal al adquirente del derecho, siempre que éste sea empresario o profesional y el transmitente no esté establecido en las Islas Canarias (art. 19.1.2º.a) de la LREFC).

E) LA CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO EN LAS OPERACIONES DE "TIME-SHARING"

1. La base imponible

La única particularidad en cuanto a la base imponible se produce en las operaciones de intercambio de derechos. En estos casos, resulta de aplicación la regla especial contenida en el art. 23.1 de la LREFC para las operaciones sin contraprestación dineraria.

Si toda la contraprestación es no dineraria, se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. En definitiva, se viene a considerar como tal el valor de mercado del servicio que se entrega.

En los casos en que la contraprestación esté formada por dinero y por otra clase de bienes, como suele suceder en los intercambios entre el consumidor y la empresa especializada, la base imponible está constituida por la mayor de las dos siguientes cantidades:

– La que se derive de aplicar la regla prevista para los casos en que la contraprestación no es dineraria.

– El resultado de añadir al valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación, el importe de la parte di-

neraria de la misma. Obsérvese que, en este caso, el valor de mercado no es el del servicio que se entrega, sino el de aquél que se recibe.

2. El tipo de gravamen

De conformidad con el art. 19.2 de la LDATBI, se aplicará el tipo general del IGIC –5 por ciento– a la cesión de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, así como a cualquier otra forma de utilización de los bienes inmuebles por un período determinado o determinable del año con prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera. De esta forma, se equipara el tratamiento tributario de esta forma de utilización de los inmuebles al que reciben los servicios de hostelería "convencionales", también sometidos al tipo general. Como señala la propia Exposición de Motivos de la LDATBI, la regulación tributaria contenida en esta Ley tiene por finalidad "no discriminar en el plano fiscal a los titulares de los derechos reales de aprovechamiento por turno en relación con los titulares de otras posibles fórmulas de utilización de inmuebles a tipo parcial".

Por tanto, ya no puede sostenerse el criterio administrativo recogido en la contestación a consulta de 31 de marzo de 1995, que afirma que "la operación se encontraría plenamente sujeta al IVA, no exenta, resultando de aplicación en consecuencia el tipo impositivo general". Por ello, la DGT reconoce ahora, en la contestación a consulta de 5 de diciembre de 2001 [27], la aplicación del tipo reducido del IVA a la transmisión de los derechos. No obstante, se exige que el régimen de aprovechamiento por turnos se adapte a las exigencias de la LADTBI, razón por la que no puede aplicarse el tipo reducido si, por ejemplo, el número de apartamentos es inferior a diez [28].

Para finalizar, es preciso aclarar que el tipo general del IGIC no sólo se aplica a las operaciones de comercialización de derechos, sino también a la prestación de los servicios propios de la hostelería, con independencia de quién sea su destinatario, es decir, tanto a los servicios que preste el propietario a los adquirentes de los derechos, como a los que pueda recibir aquél de la sociedad especializada en los casos de subcontratación [29].

IV. CONCLUSIONES

De todo cuanto llevamos dicho, puede extraerse una conclusión general, que expresa la voluntad última del legislador, y diferentes conclusiones particulares, que constituyen los mecanismos técnicos a través de los que se sirve a dicho objetivo. A saber:

[27] *JUR* 2002, 77381.

[28] *Vid*. contestación a la consulta de 30 de abril de 2002 (núm. 0649-02).

[29] En este sentido, la contestación a la consulta de 22 de septiembre de 1999 (núm. 1638-99).

1. La voluntad del legislador español, expresada a través de la LADTBI y de las normas reguladoras del IVA y del IGIC, es la de asimilar, en la medida de lo posible, el gravamen indirecto que recae sobre el "time-sharing" al que reciben otras fórmulas propias de la industria hotelera, más tradicionales, de utilización de inmuebles con fines vacacionales.

2. El objetivo anterior se consigue mediante la articulación de diferentes medidas. La primera es, sin duda, de carácter civil, consistente en atribuir a los derechos de aprovechamiento por turno la naturaleza jurídica de un derecho real o de un arrendamiento. En el plano tributario, se descarta así la existencia de una entrega de bienes, de manera que las operaciones de comercialización de los derechos tienen la consideración de prestaciones de servicios a efectos del IGIC. Es decir, lo mismo que sucede en otros servicios de hostelería.

3. La asimilación que venimos comentando, también, se observa en la regulación de las exenciones en el IGIC. Así, las transmisiones o cesiones de derechos de aprovechamiento por turno nunca pueden verse afectadas por las exenciones relativas a los arrendamientos de vivienda.

4. El último eslabón en este proceso de asimilación del "time-sharing" al resto de fórmulas propias de la industria hotelera está constituido por la aplicación, al primero, del tipo general de gravamen, tal y como sucede con estas últimas.

5. No obstante todo cuanto llevamos dicho, el "time-sharing" presenta ciertas peculiaridades que presentan incidencia en su régimen tributario. La primera es la multitud de sujetos que intervienen profesionalmente en su comercialización, prestándose servicios entre sí y a los consumidores finales, lo que determina la exigencia del IGIC en cada una de dichas fases.

6. La fijación del devengo del impuesto en estas operaciones tampoco es fácil, ya que, en muchas ocasiones, nos encontramos ante supuestos en los que, primero, se transmite un derecho de goce y disfrute de un inmueble y, sólo transcurrido determinado tiempo, tiene lugar el uso efectivo de éste. La solución pasa, a nuestro juicio, por tener presente la identidad del régimen tributario en el IGIC entre los arrendamientos y esta clase de derechos reales. Por tanto, el devengo debe solventarse con arreglo a las normas de las operaciones de tracto sucesivo.

7. También debe tenerse en cuenta que la existencia de operaciones de intercambio de turnos introduce cierta complejidad en algunos aspectos del IGIC, como es la determinación de la base imponible, donde debe acudirse a las reglas especiales de las operaciones sin contraprestación dineraria, en todo o en parte.

8. Por último, no puede olvidarse que van a seguir subsistiendo, durante un plazo dilatado, sistemas antiguos de "time-sharing", sobre todo, los basados en situaciones de copropiedad. En estos casos, el régimen tributario difiere del aplicado a otros servicios de la hostelería, ya que la comercialización de estas cuotas da lugar a entregas de bienes gravadas a efectos del IGIC.