Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea
Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2214 (15/04/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 109.1 Ley 4/2012 Arts. 57.1.c), 132.3 y 140.5.b) Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

En relación a la modificación del régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), con efectos desde el día 1 de enero de 2024, que supone la inaplicación del citado régimen especial a las personas físicas no establecidas en Canarias, se plantean las siguientes cuestiones respecto a personas físicas que realizan la actividad de cesión de uso de viviendas vacacionales de bienes inmuebles situados en Canarias:

- Si resulta de aplicación esta modificación a las personas físicas no residentes en España propietarios de viviendas situadas en Canarias que los explota como viviendas vacacionales.

- ¿Deben tales personas físicas no residentes en España presentar la declaración censal (modelo 400)?

- Si la respuesta es positiva ¿pueden acogerse al REPEP o deben darse de alta en el régimen general?

- ¿Deben presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económicas con terceras personas?

Las personas físicas titulares de las viviendas vacacionales no disponen en Canarias de medios humanos y materiales propios para la gestión de la actividad, contratando a empresarios o profesionales establecidos en Canarias dicha labor.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Desde el día 1 de enero de 2024 y con independencia de su volumen de operaciones, están excluidos del REPEP los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, que vinieran desarrollando actividades empresariales o profesionales en Canarias, debiendo comunicar esta circunstancia a la Agencia Tributaria Canaria través de la correspondiente declaración censal, dándose de alta en el régimen general con fecha de efectos desde el día 1 de enero de 2024.

- Desde 1 de enero de 2024 no podrán incluirse en el REPEP los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC.

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

- Desde el día 1 de enero de 2024, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, están obligados a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de una autoliquidación periódica.

- Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, están obligados a presentar declaración censal de comienzo, modificación o cese.

- Desde el día 1 de enero de 2024, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, también están obligadas a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas, siempre y cuando, y conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión, hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto a otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. Está obligación tiene efectos desde la declaración informativa correspondiente al año 2024.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- En relación a la modificación del régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP), con efectos desde el día 1 de enero de 2024, que supone la inaplicación del citado régimen especial a las personas físicas no establecidas en Canarias, se plantean las siguientes cuestiones respecto a personas físicas que realizan la actividad de cesión de uso de viviendas vacacionales de bienes inmuebles situados en Canarias:

- Si resulta de aplicación esta modificación a las personas físicas no residentes en España propietarios de viviendas situadas en Canarias que los explota como viviendas vacacionales.

- ¿Deben tales personas físicas no residentes en España presentar la declaración censal (modelo 400)?

- Si la respuesta es positiva ¿pueden acogerse al REPEP o deben darse de alta en el régimen general?

- ¿Deben presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económicas con terceras personas?

Las personas físicas titulares de las viviendas vacacionales no disponen en Canarias de medios humanos y materiales propios para la gestión de la actividad, contratando a empresarios o profesionales establecidos en Canarias dicha labor.

SEGUNDO.- La consultante hace mención en las cuestiones objeto de consulta a "personas físicas no residentes en España", cuando en realidad debe referirse a "personas físicas no establecidas en Canarias", dado que perfectamente pueden ser residentes en España y no establecidos en Canarias (por ejemplo una persona física con domicilio fiscal en la Península y que cede en uso turístico (vivienda vacacional) un bien inmueble en Canarias y que éste no constituya un establecimiento permanente). Por tanto, cuando la persona consultante hace mención a "no residentes en España" debe entenderse a "no establecidos en Canarias".

La normativa del IGIC regula quién no está establecido en Canarias de forma inversa; es decir, regula quién está establecido, concretamente en el artículo 19.3 de la Ley 20/1991 que dispone:

"*3. A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.*

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas."

Del contenido de 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.

La cuestión previa que debe resolverse es si por el mero hecho de que el objeto central de la actividad económica que desarrolla una persona física sin domicilio fiscal en Canarias - cesión de uso turístico de vivienda (vivienda vacacional) – está situada en este territorio, ya supone estar establecido en Canarias por disponer dicha vivienda de la condición de establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente, a efectos del IGIC, se encuentra recogido en el artículo 17.Dos de la Ley 20/1991, con el siguiente contenido (el subrayado es nuestro):

"*Dos. A efectos de esta Ley, se entenderá por:*

– Sede de la actividad económica: lugar en el que los sujetos pasivos centralicen la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

– Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los sujetos pasivos realicen actividades empresariales o profesionales. En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

(...)

g) <u>Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título</u>.

(...)"

Fue constante la posición de este centro directivo de considerar establecimiento permanente cualquier bien inmueble en Canarias objeto de arrendamiento o por cualquier otro título; y, por tanto, considerar establecido en el territorio de aplicación del IGIC, en cualquier caso, al empresario arrendador o cedente (por todas, consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021). En esta consulta se planteó la siguiente cuestión:

"Una persona física con residencia habitual en un país tercero arrienda un inmueble situado en Canarias a un empresario o profesional, sin que haya encargado la gestión del arrendamiento a ninguna entidad establecida.

Entiende la persona física consultante que en el supuesto planteado no cabe considerar que dispone de establecimiento permanente, con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los requisitos que debe cumplir un inmueble para ser considerado establecimiento permanente, su transposición a la normativa comunitaria de dicha jurisprudencia a través del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, los principios de primacía y efecto directo del derecho comunitario sobre el derecho nacional y su manifestación en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central y consultas de la Dirección General de Tributos.

Solicita que se proceda a dar respuesta sobre la consulta planteada sobre la calificación de establecimiento permanente de un inmueble alquilado en territorio de aplicación del IGIC por un no residente que gestiona directamente el arrendamiento."

y, sin que se reproduzcan los fundamentos contenidos en la respuesta a la consulta, se fijó el criterio que se expone a continuación:

"*El inmueble ubicado en Canarias que es objeto de arrendamiento con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por parte de una persona física no residente en Canarias, constituye un establecimiento permanente, con independencia de que la gestión del arrendamiento lo lleve directamente o lo encargue a otro empresario o profesional. La disposición de establecimiento permanente implica estar establecido en Canarias, por lo que en ningún caso, se invierte la condición de sujeto pasivo*."

Esta posición doctrinal ha decaído como consecuencia de la modificación, con efectos desde el día 1 de enero de 2023, del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, por el apartado tres de la disposición final sexta de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, que quedó redactado como sigue (se subraya lo añadido):

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

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

Lo establecido en el párrafo anterior no será de aplicación:

– Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

– Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles."

Parece evidente que esta modificación legal implica que el propio legislador contempla que puedan existir arrendadores de bienes inmuebles que no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del IGIC; lo que supone que los criterios administrativos contenidos en consultas suscritas hasta el día 31 de diciembre de 2022 (como la consulta citada anteriormente 2092 de 14 de diciembre de 2021), no resultan aplicables desde el día 1 de enero de 2023.

Idéntica modificación a la realizada en la Ley 20/1991 se ha producido en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), concretamente con la adición de las letras d´) y e´)

al artículo 84.Uno.1º.a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022.

En puridad, la modificación de la regulación del IGIC es consecuencia de la reforma del IVA, para alinear ambas regulaciones como se encarga de recordar la Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 (el subrayado es nuestro):

"*En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario, se introducen varias de las modificaciones ya citadas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular, las referidas a la adecuación a la normativa aduanera, al lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios y al régimen general de deducciones, para alinear la regulación de ambos tributos."*

La Exposición de Motivos de la Ley 31/2022 justifica esta modificación en el IVA en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

"*(..) se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto. De esta forma, se facilita que puedan acogerse al régimen general de deducción y devolución establecido en la Ley del Impuesto, dado que en determinadas circunstancias habían quedado excluidos del régimen de devolución a no establecidos. Así, se garantiza la neutralidad del Impuesto y se reducen las cargas administrativas para la obtención de la devolución.*

Además, para evitar situaciones de elusión fiscal, se excluye también de la aplicación de dicha regla a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por empresarios o profesionales no establecidos. En particular, cuando el arrendador presta servicios de arrendamiento exentos del IVA, se garantiza la recaudación del Impuesto correspondiente a los servicios de mediación y se reducen las cargas administrativas derivadas de la declaración e ingreso del IVA por estos arrendadores que, con carácter general, no deben presentar declaraciones-liquidaciones del Impuesto."

De lo expuesto se desprende que la idéntica reforma de la regulación de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y en IGIC, hacen que sean plenamente trasladables a este último tributo las razones contempladas en la Exposición de Motivos para ejecutar la modificación, que parte de la posibilidad de tener la consideración de no establecido del empresario arrendador. Por tanto, se reitera que el propio legislador reconoce la posibilidad de que un arrendador de bienes inmuebles sitos en Canarias pueda estar no establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Lo expresado anteriormente, aunque referido al arrendamiento de bienes y al arrendador, resultan plenamente trasladables *mutatis mutandis* a la operación de cesión de uso turística (vivienda vacacional) y al cedente.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del IVA, y por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios

humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg, señalan, para que exista establecimiento permanente, que es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Reglamento de Ejecución), que en su artículo dispone:

"1. A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

a) el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE;

b) a partir del 1 de enero de 2013, el artículo 56, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE;

c) hasta el 31 de diciembre de 2014, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE;

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.

3. El hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente."

Interpretando conjuntamente estos criterios, podemos diferenciar tres elementos: el objetivo, el subjetivo y el funcional:

-El elemento objetivo, está referido a que el lugar o los medios utilizados tengan cierta vocación de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto.

-El elemento subjetivo, se vincula con la existencia de medios humanos y técnicos para realizar las operaciones, y no uno de ellos solo, que constituyan una estructura adecuada respecto de los mismos, admitiéndose que los medios sean propios o subcontratados.

-Y el tercer elemento, es el elemento funcional, esto es, que los medios humanos y materiales han de ser capaces de realizar las operaciones de que se trate, entendiendo el término capacidad de funcionamiento como sinónimo de autonomía en el funcionamiento; la autonomía no debe interpretarse en el sentido de tener independencia, sino de tener capacidad para actuar pero de forma dependiente, bajo la autorización o con las instrucciones del mandante.

A lo señalado debemos añadir el pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en relación con un supuesto de sujetos no establecidos en un Estado miembro que disponen de uno o varios inmuebles en el mismo destinados al arrendamiento gestionando dichos arrendamientos a través de una entidad gestora de inmuebles, pero sin contar con medios materiales ni humanos propios para la gestión en dicho Estado miembro. Debe resaltarse que, al menos en la actividad de arrendamiento, se exige que los medios materiales y humanos deben ser propios y no subarrendados.

En este sentido, el TJUE manifiesta lo siguiente:

"*(...) Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112 y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112 modificada, en circunstancias en las que el propietario de dicho inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.*

41 Con carácter preliminar, procede señalar que el tribunal remitente no precisa si desea examinar si ese inmueble puede calificarse de establecimiento permanente de un sujeto pasivo que recibe o, por el contrario, presta servicios en relación con el arrendamiento de que es objeto. No obstante, es posible responder a la cuestión prejudicial teniendo en cuenta estos dos supuestos.

42 El concepto de «establecimiento permanente», en virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, exige una consistencia mínima, mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de determinados servicios. Por consiguiente, presupone un grado suficiente de permanencia y una estructura apta, desde el punto de vista del equipo humano y técnico, para hacer posibles, de forma autónoma, las prestaciones de servicios de que se trate (sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 54 y jurisprudencia citada). En particular, una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente» (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 1997, ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, apartado 19).

43 Esta jurisprudencia se ve corroborada por el artículo 11 del Reglamento de Ejecución 282/2011, a tenor del cual un establecimiento permanente se caracteriza, en particular, por una estructura adecuada «en términos de medios humanos y técnicos». Aun cuando es cierto que este Reglamento de Ejecución solo es aplicable, en virtud de su artículo 65, desde el 1 de julio de 2011 y que, por lo tanto, no se aplica ratione temporis al litigio principal, el considerando 14 del citado Reglamento de Ejecución expone que este tiene por objeto aclarar determinados conceptos, incluido el concepto de «establecimiento permanente» teniendo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

44 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que la recurrente en el litigio principal no dispone de personal propio en Austria y

que las personas encargadas de determinadas tareas de gestión fueron apoderadas mediante contrato por dicha sociedad, habiéndose reservado esta todas las decisiones importantes relativas al arrendamiento del inmueble de que se trata.

45 Pues bien, un inmueble que no dispone de ningún recurso humano que lo haga capaz de obrar de manera autónoma incumple de manera evidente los criterios establecidos por la jurisprudencia para ser calificado de establecimiento permanente, en el sentido tanto de la Directiva 2006/112 como de la Directiva 2006/112 modificada.

(...)"

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Décima) declara (el subrayado es nuestro):

"*No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento*."

Por lo tanto, en los supuestos de arrendamientos de bienes inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares no tengan la sede de su actividad económica o domicilio fiscal en el mismo, se considerará que dichos titulares no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

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

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta: personas físicas titulares de viviendas vacacionales que no tienen domicilio fiscal en Canarias, que no disponen en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad, y que contratan la gestión de la actividad a otros empresarios o profesionales, debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondrían en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontrarían establecidas en Canarias.

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

"*1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.*

(...)"

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

> *"1. Estarán incluidos en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, salvo renuncia, los sujetos pasivos personas físicas establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, cuyo volumen total de operaciones realizadas durante el año natural anterior, en el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, no hubiera excedido de 30.000 euros.*
>
> *(...)"*

La modificación implica que la inclusión en el REPEP requiere, desde 1 de enero de 2024, que concurran los siguientes requisitos:

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

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

- Que se encuentre establecido en Canarias.

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

Los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en Canarias que en el año 2023 hubieran estado acogido al REPEP, estarán excluidos de dicho régimen especial desde el día 1 de enero de 2024. Igualmente, los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en Canarias que comience su actividad empresarial o profesional con posterioridad al día 31 de diciembre de 2023 no podrán incluirse en el REPEP.

Trasladado lo citado a la consulta planteada, están excluidas o no pueden incluirse al REPEP las personas físicas sin domicilio fiscal en Canarias propietarias de viviendas situadas en Canarias que los explota como viviendas vacacionales, cuando no dispongan en este territorio de medios humanos y materiales propios para la gestión de la actividad, contratando a otros empresarios o profesionales dicha labor. Todo ello con independencia de su volumen de operaciones.

La exclusión o no inclusión al REPEP, supondría que tributasen en régimen general por esta actividad.

Respecto a la consulta de si los no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC están obligados a presentar declaración censal (modelo 400), los apartados 1, 2 y 3 del artículo 132 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión), en la redacción dada por el apartado veintisiete del artículo único del Decreto 51/2024, de 25 de marzo, dispone lo siguiente con efectos desde el día 1 de enero de 2024 (el subrayado es nuestro):

"*1. Las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en las Islas Canarias actividades empresariales o profesionales deberán comunicar a la Agencia Tributaria Ca-*

naria, a través de las correspondientes declaraciones censales, el desarrollo de tales actividades.

Sin perjuicio de las declaraciones censales específicas del régimen especial del grupo de entidades, las declaraciones censales reguladas en el Título III del presente Reglamento se clasifican en las siguientes clases:

a) Declaración censal de comienzo.

b) Declaración censal de modificación.

c) Declaración censal de cese.

Integrada en las declaraciones censales de comienzo y de modificación, se encuentra la declaración previa al inicio habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la actividad empresarial o profesional.

2. Están obligadas a presentar las declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente.

La obligación prevista en el párrafo anterior alcanza también a las personas o entidades que realicen exclusivamente operaciones exentas conforme al artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que la sustituya.

3. También están obligados a presentar las declaraciones censales los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que tengan la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo establecido en la letra c) del apartado 1 del artículo 57 del presente Reglamento."

Conforme al apartado 3 del artículo 132 del Reglamento de gestión, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias están obligados a presentar declaración censal cuando estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas de acuerdo con el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión.

Pues bien, las personas físicas no establecidas en Canarias que desarrollan la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (viviendas vacacionales), están obligadas a presentar autoliquidaciones periódicas, por lo que están obligadas a presentar la declaración censal en cualquiera de las clases que se mencionan en el apartado 1 del artículo 132 del Reglamento de gestión. En efecto, el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión presenta, con efectos desde el día 1 de enero de 2024 y conforme a la redacción dada por el apartado dieciocho del artículo único del Decreto 51/2024, de 25 de marzo, la siguiente redacción:

"*c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que realicen habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto, por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2.º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que la sustituya. En estas autoliquidaciones podrán deducir las cuotas devengadas y soportadas del Impuesto General Indirecto Canario en la adquisición o importación de bienes o servicios, siempre que se cumplan los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción.*"

En el supuesto planteado por la consultante se cumplen todos los requisitos para que las personas físicas no establecidas en Canarias que desarrollan la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional) estén obligadas a presentar autoliquidaciones periódicas (modelo 420), a saber:

- Realizan habitualmente prestaciones de servicios sujetas y no exentas, por lo que se devengan las correspondientes cuotas del IGIC que deben ser objeto de declaración.

- No se produce la inversión del sujeto pasivo, puesto que los destinatarios son particulares.

Sólo queda por responder a la cuestión sobre si deben los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas (modelo 415).

El apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión regula los que no están obligados a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas. La letra b) de este apartado 5 fue modificada por el apartado treinta y dos del artículo único del Decreto 51/2024, de 25 de marzo, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto, quedando redactado como sigue:

"*5. No están obligados a presentar esta declaración:*

(...)

b) Quienes realicen en Canarias actividades empresariales o profesionales sin tener en el Archipiélago la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o algún establecimiento permanente, salvo que estén obligados a presentar autoliquidaciones periódicas conforme a lo dispuesto en el artículo 57.1.c) del presente Reglamento."

Se desprende del artículo 140.5.b) del Reglamento de gestión, una regla general y una regla especial:

- Regla general: los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, no están obligados a presentar declaración de operaciones económicas con terceras personas.

- Regla especial: los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, que deban declarar las cuotas devengadas del IGIC a través de autoliquidaciones periódicas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 57.1.c) del Reglamento de gestión, que hemos analizado anteriormente, están obligados a presentar declaración de operaciones económicas con terceras personas.

Por tanto, las personas físicas no establecidas que desarrollan la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (viviendas vacacionales) sujeta y no exenta al IGIC y que están obligadas a presentar autoliquidaciones periódicas, también están obligadas a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas, siempre y cuando, y conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión, hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto a otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

La modificación de la letra b) del apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión tiene efectos desde la declaración informativa correspondiente al año 2024, conforme al apartado 5 de la disposición final única del Decreto 51/2024, de 25 de marzo.

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

- Desde el día 1 de enero de 2024 y con independencia de su volumen de operaciones, están excluidos del REPEP los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, que vinieran desarrollando actividades empresariales o profesionales en Canarias, debiendo comunicar esta circunstancia a la Agencia Tributaria Canaria través de la correspondiente declaración censal, dándose de alta en el régimen general con fecha de efectos desde el día 1 de enero de 2024.

- Desde 1 de enero de 2024 no podrán incluirse en el REPEP los empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC.

- Desde el día 1 de enero de 2024, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, están obligados a declarar las cuotas del IGIC devengadas a través de una autoliquidación periódica.

- Los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que realicen habitualmente operaciones sujetas y no exentas al IGIC por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo, están obligados a presentar declaración censal de comienzo, modificación o cese.

- Desde el día 1 de enero de 2024, los empresarios o profesionales no establecidos en Canarias que están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, también están obligadas a presentar la declaración de operaciones económicas con terceras personas, siempre y cuando, y conforme a lo dispuesto en la letra a) del apartado 5 del artículo 140 del Reglamento de gestión, hayan realizado operaciones que en su conjunto, respecto a otra persona o entidad, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente. Está obligación tiene efectos desde la declaración informativa correspondiente al año 2024.

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, 15 de abril de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez