

**CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA N° 2176 (23/06/2023)**

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	NORMATIVA APLICABLE Art. 19 Ley 20/1991
CUESTIÓN PLANTEADA <p>La persona física consultante, sin domicilio fiscal en Canarias, adquirió en 2022 por transmisión <i>mortis causa</i> una vivienda y un local en Canarias. Afectó en dicho año la vivienda a la actividad de cesión de uso temporal con fines turísticos (vivienda vacacional), y contrató a una empresa en Canarias para que le prestase servicios de limpieza y resolución de incidencias en la vivienda, y a otra empresa en Canarias la consecución de clientes sin que pudieran contratar en su nombre. Igualmente arrendó el local de negocios siendo el arrendatario otro empresario o profesional actuando como tal.</p> <p>El consultante durante el año 2022 consideró que se encontraba establecido en el territorio de aplicación del IGIC y se incluyó en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, estando sus operaciones sujetas pero exentas al IGIC.</p> <p>Teniendo en cuenta la modificación, con efectos desde el día 1 de enero de 2023, operada en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, el consultante plantea si desde dicha fecha se encuentra establecido o no en Canarias, y si puede o no seguir incluido en el régimen especial del pequeño empresario o profesional dado que su volumen de operaciones durante 2022 fue inferior a 30.000 €.</p>	
CONTESTACIÓN VINCULANTE <ul style="list-style-type: none">- La cesión temporal de uso de viviendas con fines turísticos (viviendas vacacionales) dispone jurídicamente de la condición de arrendamiento de inmuebles.- Teniendo en cuenta la redacción vigente desde el día 1 de enero de 2023 del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, el mero hecho de ser arrendador de un bien inmueble situado en Canarias no implica estar establecido en Canarias, debiendo para estar establecido disponer en el territorio de aplicación del Impuesto, de forma permanente, de medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de arrendamiento.- Conforme a los datos aportados, la persona física consultante no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer para la gestión de su actividad de arrendamiento de medios materiales y humanos propios.- Tratándose de empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, únicamente podrán estar incluido en el REPEP cuando estén obligados a darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.- Tratándose el consultante de un empresario persona física no establecido que desarrolla la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional), y los destinatarios son personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales o, siéndolo, el servicio no está relacionado con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo, podrá estar incluido en el REPEP dado que tiene obligación de darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.	

- Si el consultante renuncia o está excluido del REPEP, por lo que la prestación de servicios de arrendamiento de locales de negocios pasaría a estar sujeta y no exenta del IGIC, desde el día 1 de enero de 2023 no se invertiría la condición de sujeto pasivo, estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional, siendo el período de liquidación mensual y debiendo presentarla en el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual en el que se devengó el Impuesto

Respecto a la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional), dado que los destinatarios son particulares, o siendo empresarios o profesionales no actúan como tales, en ningún caso sería aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo, ni tampoco la excepción relativa al arrendamiento de bienes inmuebles, previsto en el artículo 19.1.2.a) de la Ley 20/1991. Las cuotas devengadas del IGIC deben declararse a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional.

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).1) 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.- La persona física consultante, sin domicilio fiscal en Canarias, adquirió en 2022 por transmisión *mortis causa* una vivienda y un local en Canarias. Afectó en dicho año la vivienda a la actividad de cesión de uso temporal con fines turísticos (vivienda vacacional), y contrató a una empresa en Canarias para que le prestase servicios de limpieza y resolución de incidencias en la vivienda, y a otra empresa en Canarias la consecución de clientes sin que pudieran contratar en su nombre. Igualmente arrendó el local de negocios siendo el arrendatario otro empresario o profesional actuando como tal.

El consultante durante el año 2022 consideró que se encontraba establecido en el territorio de aplicación del IGIC y se incluyó en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, estando sus operaciones sujetas pero exentas al IGIC.

Teniendo en cuenta la modificación, con efectos desde el día 1 de enero de 2023, operada en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, el consultante plantea si desde dicha fecha se encuentra establecido o no en Canarias, y si puede o no seguir incluido en el régimen especial del pequeño empresario o profesional dado que su volumen de operaciones durante 2022 fue inferior a 30.000 €.

SEGUNDO.- La actividad de arrendamiento de locales de negocios y de cesión de uso temporal de viviendas con fines turísticos (en adelante, vivienda vacacional), confiere a la persona física consultante, en todo caso y por mandato de los artículos 4.1, 5.4. a) y 5.6.b) de la Ley 20/1991, la consideración de empresario que desarrolla una actividad empresarial a efectos del IGIC.

El artículo 19.3 de la Ley 20/1991, regulador de cuándo un empresario o profesional se considera establecido en el territorio de aplicación del IGIC, 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 factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.”

Se desprende de este precepto que si un empresario o profesional tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, se encuentra, en todo caso, establecido. Si no tiene en el territorio de aplicación del IGIC la sede de su actividad económica o su domicilio fiscal, pero dispone de establecimiento permanente, se encontraría establecido siempre y cuando dicho establecimiento permanente interviene en la concreta entrega de bien o en la prestación de servicios.

Manifiesta el consultante que tiene domicilio fiscal fuera de Canarias, por lo que la única posibilidad de estar establecido en el territorio de aplicación del IGIC es disponer de un establecimiento permanente y que dicho establecimiento permanente intervenga en las prestaciones de servicios que pretende efectuar.

Dado que ejercita la actividad de arrendamiento y de cesión de uso de vivienda vacacional, es obvio que los bienes inmuebles son los elementos básicos para el desarrollo efectivo de la actividad que realiza, por lo que de constituir tales bienes inmuebles establecimientos permanentes, es evidente que intervienen en la operación que efectúa el empresario.

La primera cuestión planteada es si desde el día 1 de enero de 2023, y teniendo en cuenta la modificación en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, se considera que el consultante se encuentra establecido o no en Canarias.

Para la resolución de esta cuestión, es necesario con carácter previo determinar si la cesión temporal de uso de una vivienda vacacional jurídicamente dispone o no de la condición de arrendamiento de inmueble.

El artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, tiene como rúbrica “Arrendamientos excluidos”, relaciona un conjunto de operaciones que aún teniendo la consideración jurídica de arrendamiento se regulan en sus normas específicas y no por las disposiciones contenidas en la Ley 29/1994; a título de ejemplo las siguientes:

- El uso de las viviendas que los porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios, tengan asignadas por razón del cargo que desempeñen o del servicio que presten.

- El uso de las viviendas militares.

- Los contratos en que, arrendándose una finca con casa-habitación, sea el aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal del predio la finalidad primordial del arrendamiento.

- El uso de las viviendas universitarias.

Pues bien, en la letra e) del citado artículo 5 se contempla como un supuesto de arrendamiento excluido, el de las viviendas vacacionales:

“e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística.”

Esta letra e) fue introducida por el artículo 1.2 de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, que en su exposición de motivos señala: *“Por último, en los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluya específicamente para que queden regulados por la normativa sectorial específica o,*

en su defecto, se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación.”

En definitiva, la cesión de uso de una vivienda vacacional es un arrendamiento con una regulación específica extramuros de la regulación general de los arrendamientos contemplada en la mencionada Ley 29/1994. Respecto a la cesión de uso de un local de negocios, no existe ningún tipo de duda de que también estamos ante un arrendamiento al que le resulta de aplicación la citada Ley 29/1994.

Determinado que la persona física consultante realiza en su conjunto una actividad de arrendamiento, debemos diferenciar dos ámbitos temporales:

- Hasta el día el día 31 de diciembre de 2022.

Este centro directivo tiene fijada una posición doctrinal sobre la consideración de establecido, en todo caso, en el territorio de aplicación del IGIC, del empresario arrendador de un bien inmueble situado en Canarias; de este modo, en la consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021 se fijó la siguiente doctrina administrativa: *“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.”*

Por razones de simplicidad en el contenido de la presente contestación, nos remitimos al contenido de la citada consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021, sin que se reproduzcan los fundamentos en los que se basó la fijación del criterio administrativo que se ha expuesto en el párrafo anterior.

Por tanto, el consultante estaba establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

- Desde el día 1 de enero de 2023.

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, modifica el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 quedando 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 el criterio administrativo contenido en la consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021 tiene como límite temporal el día 31 de diciembre de 2022.

Idéntica modificación a la citada en la Ley 20/1991 se ha producido en la regulación del 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, hace 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.

Llegados a este punto, la cuestión es determinar sí con los datos aportados, el consultante se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC.

Expone en su escrito de consulta que contrató a una empresa en Canarias para que le prestase servicios de limpieza y resolución de incidencias en la vivienda, y que así mismo contrató a otra empresa en Canarias para la consecución de clientes sin que pudieran

contratar en su nombre. Se desprende de todo ello que no dispone ni de medios materiales y humanos propios para la gestión de los arrendamientos.

Para analizar los requisitos que determinan la existencia de un establecimiento, queremos recordar que son idénticos a los contenidos en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), y, por esta razón, a pesar de su carácter no vinculante en nuestro territorio, consideramos oportuno tener en cuenta los criterios dispuestos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y que se resumen en: presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y, fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A lo señalado debemos añadir el reciente 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.

Este pronunciamiento, ya lo adelantamos, presenta la gran novedad, que por ahora parece circunscribirse a la actividad de arrendamiento, 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 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 los mismos no dispongan de medios materiales ni humanos propios para gestionar dichos arrendamientos.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, la persona física consultante (arrendador) no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de arrendamiento, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecida en Canarias.

TERCERO.- La siguiente cuestión a examinar es si un empresario o profesional no establecido puede estar incluido en el régimen especial del pequeño empresario o profesional (en adelante, REPEP).

El artículo 110 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), regulador del contenido del REPEP, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

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

El artículo 109 de la Ley 4/2012, regulador del ámbito de aplicación del régimen especial del pequeño empresario o profesional, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

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

La consecuencia inmediata de la inclusión en el REPEP viene determinada en el artículo 110.1 de la Ley 4/2012:

“1. Las entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de pequeño empresario o profesional estarán exentas de impuesto general indirecto canario.”

No cabe ningún tipo de duda de que un empresario o profesional persona física establecido en Canarias puede estar acogido al REPEP; por tanto, el consultante podía en el año 2022 estar incluido en el REPEP.

La cuestión es si un empresario o profesional no establecido en Canarias puede estar incluido en el REPEP.

Este centro directivo ha tenido la oportunidad de pronunciarse al respecto en la consulta 1927 de 6 de febrero de 2019. En esta consulta se exponía la siguiente situación: *“La persona física consultante, que no desarrolla actividad económica alguna, ha contratado los servicios de un arquitecto, persona física y no establecido en Canarias, de preparación y coordinación de ejecución de obra inmobiliaria respecto de un solar radicado en Canarias. El arquitecto tuvo un volumen de operaciones en el año natural anterior inferior a 30.000 €. Consulta si, dado que la operación descrita está sujeta al IGIC, podría considerarse que el arquitecto no establecido está acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional y el servicio que presta estaría exento, por lo que no tendría que soportar Impuesto alguno.”*

La contestación a la consulta planteada señalaba:

“El último párrafo del artículo 109.1 de la Ley 4/2012 dispone:

“Será requisito necesario para la inclusión en el régimen especial de pequeños empresarios o profesionales que el sujeto pasivo se encuentre dado de alta en el censo de empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 129 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto. En el caso de que con ocasión de una comprobación de su situación tributaria, mediante el procedimiento de gestión o de inspección correspondiente, se detectase que el sujeto no figura dado de alta, se regularizará su situación tributaria considerando que no resulta de aplicación el presente régimen especial. (...)”

La inclusión en el REPEP requiere no solo que se trate de una persona física con un volumen de operaciones en el año natural anterior inferior a 30.000 €, sino que se encuentre dado de alta en el censo de empresarios o profesionales a que se refiere el artículo 129 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

El artículo 132 del Reglamento de gestión, regulador de los obligados a presentar las declaraciones censales, dispone lo siguiente en su apartado 2:

"2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias su domicilio fiscal o actúen en este ámbito territorial por medio de un establecimiento permanente.

Igualmente están obligados a presentar estas declaraciones censales los empresarios o profesionales a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 57 del presente Reglamento."

La mencionada letra c) del apartado 1 del artículo 57 dispone:

"c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.

Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

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"

La consideración de un empresario o profesional como gran empresa viene determinado en el artículo 57.5.a) del Reglamento de gestión en los siguientes términos:

"Tendrán la condición de gran empresa aquellos sujetos pasivos, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, cuyo volumen de operaciones para el conjunto de sus actividades económicas, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, o norma que lo sustituya, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros.

A estos efectos, y respecto a los sujetos pasivos establecidos, deberán entenderse incluidas en el volumen de operaciones las realizadas desde los establecimientos situados en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, aunque, por aplicación de las reglas de localización del hecho imponible, pudieran resultar no sujetas al Impuesto, y aquellas en las que se invierte la condición de sujeto pasivo en el destinatario.

Respecto a los sujetos pasivos no establecidos, se incluirán en el volumen de operaciones todas las operaciones sujetas al Impuesto en las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo en el destinatario.”

Comprobamos que el arquitecto no establecido, con un volumen de operaciones en el año natural anterior inferior a 30.000 €, no está obligado a darse de alta en el censo de empresarios o profesionales.”

Conforme a lo que se expuso en la contestación y que se ha reproducido, se fijó la siguiente doctrina: *“en ningún caso un empresario o profesional no establecido puede estar incluido en el régimen especial del pequeño empresario o profesional. Derivado de todo ello, está sujeta al IGIC y no exenta la prestación de servicio de preparación y coordinación de ejecución de obra inmobiliaria respecto de un solar radicado en Canarias, realizado por un arquitecto, persona física y no establecido en Canarias, aunque su volumen de operaciones en el año natural anterior fuera inferior a 30.000 €.”*

El fundamento para adoptar este criterio parte de la no obligación de darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales. Pues bien, este criterio sigue teniendo validez pero con una matización: debe circunscribirse a aquellas personas físicas no establecidas en el ámbito territorial de aplicación del IGIC, que teniendo un volumen de operaciones en el año natural anterior inferior a 30.000 €, realicen **ocasionalmente** entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC.

En efecto, el artículo 27.2 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, dispone (el subrayado es nuestro) :

“2. Están obligadas a presentar estas declaraciones censales las personas o entidades que, teniendo la condición de empresarios o profesionales, tengan situado en las Islas Canarias su domicilio fiscal o actúen en este ámbito territorial por medio de un establecimiento permanente.

También deberán presentar dichas declaraciones, las personas o entidades no establecidas en las Islas Canarias cuando realicen habitualmente operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, y los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresarios o profesionales a efectos de este tributo o, siéndolo, la adquisición del bien o servicio no esté relacionada con el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del mismo.

A los efectos de lo dispuesto en el presente artículo, los conceptos de empresarios o profesionales, de actividades empresariales o profesionales y de establecimiento permanente serán los definidos en la normativa del Impuesto General Indirecto Canario.”

La persona física consultante realiza de forma habitual la cesión de uso de una vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional); dicha prestación de servicios estará sujeta al IGIC por la regla especial de localización de los servicios directamente relacionados con bienes inmuebles (artículo 17.Tres.Uno de la Ley 20/1991) y los destinatarios serán particulares o empresarios o profesionales no actuando como tales. Se cumplirían todas las condiciones que contempla el artículo 27.2 de la Ley 9/2006 para estar obligado a presentar la declaración censal. En definitiva, la persona física consultante estaría incluida en el REPEP salvo renuncia o exclusión (reguladas, respectivamente, en los apartados 2 y 3 del artículo 109 de la Ley 4/2012).

La inclusión en el REPEP extiende sus efectos a todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios que realice la persona física, tanto en el desarrollo de la actividad de arrendamiento de local de negocio, como en la cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional).

CUARTO.- Partiendo de que desde 1 de enero de 2023 el consultante no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC, se cuestiona quién sería el obligado a declarar la cuota devengada del IGIC en el supuesto de renuncia o exclusión del REPEP, partiendo que tanto la cesión de uso de local de negocios como la cesión de uso de vivienda con fines turísticos tienen la consideración jurídica de arrendamiento de bien inmueble, y que están sujetos y no exentos del IGIC por no resultar de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.23º de la Ley 4/2012.

Volvemos a reproducir la nueva redacción del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, vigente desde el día 1 de enero de 2023 (el subrayado es nuestro):

“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.”

Diferenciamos entre arrendamiento de local de negocios y cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional):

- Arrendamiento de local de negocios

Teniendo en cuenta que el arrendatario es un empresario o profesional y que el arrendador no se encuentra establecido y que la prestación de servicios se encuentra sujeta y no exenta del IGIC, desde el día 1 de enero de 2023 no se invierte la condición de sujeto pasivo, estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada el arrendador no establecido.

- Cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional),

Dado que los destinatarios son particulares, o siendo empresarios o profesional no actúan como tales, en ningún caso sería de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo, por lo que no cabe acudir a la excepción de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo.

En definitiva, el obligado a declarar las cuotas del IGIC devengadas será, en todo caso, el consultante, tanto por el arrendamiento del local como de la cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional).

QUINTO.- Aunque no ha sido objeto de consulta, la siguiente cuestión a determinar es cómo declararían la persona física consultante las cuotas del IGIC devengadas.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone en la letra f) de su número 1 y en el número 3, lo siguiente:

“1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:

(...)

f) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada período de liquidación, así como una declaración-resumen anual, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente. En ningún caso esta obligación incumbirá a los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de comerciantes minoristas por las actividades comprendidas en dicho régimen.

(...)

3. Los sujetos pasivos que no están obligados a presentar declaraciones-liquidaciones periódicas deberán presentar una declaración-liquidación ocasional en el caso de estar obligados a declarar, en la forma y plazos que se establezcan reglamentariamente.”

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentar autoliquidaciones, periódicas u ocasionales, está contenido, respectivamente, en los artículos 57 y 58 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto (en adelante, Reglamento de gestión).

El artículo 57 del Reglamento de gestión dispone:

“1. Están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:

(...)

c) Aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario que presten servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión sujetos al citado tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, siempre y cuando el importe total, excluido el Impuesto, de dichas prestaciones de servicios haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 100.000 euros. Este importe puede ser modificado por la persona titular de la Consejería competente en materia tributaria.

Igualmente están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, que realizando operaciones sujetas a este tributo por las que no se produzca la inversión del sujeto pasivo a que se refiere el artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, o norma que lo sustituya, tenga la consideración de gran empresa.

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.

2. *No están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas:*

(...)

d) Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo establecido en la letra c) del apartado 1 anterior.”

Dado que nos encontramos ante un empresario o profesional no establecido, que no prestaría servicios por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, y que no tiene la consideración de gran empresa; no estaría obligado a presentar autoliquidaciones periódicas.

Por otra parte, el artículo 58.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

“1. Están obligados a presentar la autoliquidación ocasional a que se refiere el artículo 59.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias:

a) Los empresarios o profesionales que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas, cuando tengan la obligación de declarar una cuota devengada del Impuesto General Indirecto Canario.”

Derivado de este precepto, la persona física consultante declararía las cuotas del IGIC devengadas a través de una autoliquidación ocasional (modelo 412). Conforme al apartado 3 del citado artículo 58, el periodo de liquidación coincidiría con el mes natural y la autoliquidación ocasional debería presentarse el mes natural siguiente a la finalización del periodo de liquidación mensual en el que se devengó el Impuesto.

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

- La cesión temporal de uso de viviendas con fines turísticos (viviendas vacacionales) dispone jurídicamente de la condición de arrendamiento de inmuebles.

- Teniendo en cuenta la redacción vigente desde el día 1 de enero de 2023 del artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991, el mero hecho de ser arrendador de un bien inmueble situado en Canarias no implica estar establecido en Canarias, debiendo para estar establecido disponer en el territorio de aplicación del Impuesto, de forma permanente, de medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de arrendamiento.

- Conforme a los datos aportados, la persona física consultante no se encuentra establecida en Canarias, por no disponer para la gestión de su actividad de arrendamiento de medios materiales y humanos propios.

- Tratándose de empresarios o profesionales personas físicas no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, únicamente podrán estar incluido en el REPEP cuando estén obligados a darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.

- Tratándose el consultante de un empresario persona física no establecido que desarrolla la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional), y los destinatarios son personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales o, siéndolo, el servicio no está relacionado con el ejercicio de la actividad

empresarial o profesional del mismo, podrá estar incluido en el REPEP dado que tiene obligación de darse de alta en el Censo de Empresarios o Profesionales.

- Si el consultante renuncia o está excluido del REPEP, por lo que la prestación de servicios de arrendamiento de locales de negocios pasaría a estar sujeta y no exenta del IGIC, desde el día 1 de enero de 2023 no se invertiría la condición de sujeto pasivo, estando obligado a declarar la cuota del IGIC devengada a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional, siendo el período de liquidación mensual y debiendo presentarla en el mes natural siguiente a la finalización del período de liquidación mensual en el que se devengó el Impuesto

Respecto a la actividad de cesión de uso de vivienda con fines turísticos (vivienda vacacional), dado que los destinatarios son particulares, o siendo empresarios o profesionales no actúan como tales, en ningún caso sería aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo, ni tampoco la excepción relativa al arrendamiento de bienes inmuebles, previsto en el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991. Las cuotas devengadas del IGIC deben declararse a través del modelo 412 de autoliquidación ocasional.

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, 23 de junio de 2023

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA, PLANIFICACIÓN
Y ASUNTOS EUROPEOS**

Fermín Delgado García