Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

CONSULTA Nº 2.255 (08/05/2025)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Arts. 51.1.d), 109 y 110.1 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona física no residente en Canarias es propietaria de un apartamento en un complejo turístico, y ha cedido el mismo a una entidad operadora turística en unidad de explotación, mediante un contrato de cesión onerosa del derecho de explotación.

Teniendo en cuenta la consulta 2209 de 18 de marzo de 2024, plantea lo siguiente:

¿Es obligatorio que se produzca la inversión del sujeto pasivo? ¿Puede el propietario renunciar a esta inversión, pudiendo así darse de alta en el censo de empresarios o profesionales y realizar sus autoliquidaciones periódicas (Mod. 420 y 425)?

¿Se sigue el mismo criterio tanto para personas físicas no establecidas que residan en el extranjero, como para las personas físicas no establecidas que residan en la Península? (residentes en España, pero en la Península, no en las Islas Canarias).

En caso de que sea obligatoria la inversión del sujeto pasivo ¿cómo puede deducirse el no establecido el IGIC soportado? ¿Qué modelo? ¿Qué requisitos? ¿Qué documentación hay que aportar? ¿En qué plazo?

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La inversión del sujeto pasivo como consecuencia de que el empresario o profesional que realiza la entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC, y el destinatario es un empresario o profesional con la sede de la actividad económica en Canarias, o no teniendo la sede de la actividad económica en este territorio, el bien entregado o el servicio prestado tiene como destino dicho establecimiento permanente, es de aplicación obligatoria aunque el empresario o profesional se encuentre establecido en la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla.

- No cabe renunciar a la inversión del sujeto pasivo, de tal manera que el obligado a cumplir con la obligación principal de ingresar la cuota del IGIC devengada no sea el empresario o profesional establecido, sino el empresario o profesional no establecido.

- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC, en la que se invierte la condición de sujeto pasivo, podrán recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización en las operaciones reseñadas, a través del régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y del artículo 12 del Reglamento de gestión.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de

cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas de las que solicita su devolución.

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, no serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural.

La solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

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).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea aprobado por Decreto 107/2024, de 31 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Una persona física no residente en Canarias es propietaria de un apartamento en un complejo turístico, y ha cedido el mismo a una entidad operadora turística en unidad de explotación, mediante un contrato de cesión onerosa del derecho de explotación.

Teniendo en cuenta la consulta 2209 de 18 de marzo de 2024, plantea lo siguiente:

¿Es obligatorio que se produzca la inversión del sujeto pasivo? ¿Puede el propietario renunciar a esta inversión, pudiendo así darse de alta en el censo de empresarios o profesionales y realizar sus autoliquidaciones periódicas (Mod. 420 y 425)?

¿Se sigue el mismo criterio tanto para personas físicas no establecidas que residan en el extranjero, como para las personas físicas no establecidas que residan en la Península? (residentes en España, pero en la Península, no en las Islas Canarias).

En caso de que sea obligatoria la inversión del sujeto pasivo ¿cómo puede deducirse el no establecido el IGIC soportado? ¿Qué modelo? ¿Qué requisitos? ¿Qué documentación hay que aportar? ¿En qué plazo?

SEGUNDO.- La consulta vinculante 2209 de 18 de marzo de 2024 que cita la persona física consultante fijó las siguientes conclusiones, que se resumen a continuación:

- La cesión de uso temporal y onerosa de un apartamento a una entidad operadora turístico para su uso turístico en unidad de explotación con el resto de apartamentos que conforman el complejo turístico, supone para el cedente (la persona física consultante) disponer, en todo caso, de la consideración de empresario a efectos del IGIC, conforme a lo dispuesto en los apartados 1, 4.a) y 6.b), todos, del artículo 5 de la Ley 20/1991.

- La cesión de uso onerosa del apartamento situado en Canarias, constituye una prestación de servicios sujeta al IGIC, de conformidad con los artículos 4.1, 7.2.3º y 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991.

- 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 lo referido al arrendamiento de bienes y al arrendador, resultan plenamente trasladables a la operación de cesión de uso y al cedente. En consecuencia el empresario que ha cedido el uso del apartamento al operador turístico no mantendría en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos propios para el ejercicio de la actividad de cesión de uso de un apartamento a un operador turístico, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y no se encontraría establecido en Canarias.

- Se invierte la condición de sujeto pasivo en el operador turístico cesionario, dado que no se dan los requisitos para que resulte aplicable alguna de las dos excepciones a la inversión del sujeto pasivo recogidas en los dos guiones de la letra a) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991.

- La condición de no establecido de la persona física cedente impide que esté acogido al régimen especial del pequeño empresario o profesional (REPEP).

El consultante, en relación con el contenido de la citada consulta 2209 de 18 de marzo de 2024, solicita que se aclaren las siguientes cuestiones:

¿Es obligatorio que se produzca la inversión del sujeto pasivo? ¿Puede el propietario renunciar a esta inversión, pudiendo así darse de alta en el censo de empresarios o profesionales y realizar sus autoliquidaciones periódicas (Mod. 420 y 425)?

Dispone el artículo 19.1.2º. a) de la Ley 20/1991:

La excepción a la regla de la inversión del sujeto pasivo recogida en el primer guion de la letra a) requiere que nos encontremos ante un arrendamiento de bienes inmuebles; pues bien, en sentencia 263 de 27 de marzo de 2003 de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, señala que el contrato de cesión de derechos de explotación de un inmueble es un contrato atípico que se asemeja al contrato de gestión de negocios; no se rige por las disposiciones de la Ley de Arrendamientos Urbanos ni el cesionario es un arrendatario del inmueble. No siendo de aplicación la excepción recogida en el primer guion de la letra a) del artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991, **se invierte la condición de pasivo en el operador turístico cesionario.**

Asimismo, la normativa no contempla ningún supuesto de renuncia a la inversión del sujeto pasivo por lo que el propietario no residente en Canarias y cedente del apartamento, no es sujeto pasivo del impuesto y no tendrá obligación de presentar ni autoliquidaciones periódicas (modelo 420), ni declaración resumen anual (modelo 425).

En este sentido, dispone el artículo 57.2.d) 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), que no están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas

; la citada letra c) del apartado 1 dispone que están obligados a presentar autoliquidaciones periódicas aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC 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. En el caso objeto de consulta ya hemos señalado que se produce la inversión del sujeto pasivo.

En cuanto a la declaración-resumen anual (modelo 425), puesto que no está obligado a presentar autoliquidaciones periódicas, no tiene obligación de presentar dicha declaración-resumen.

La siguiente cuestión que plantea es la siguiente: ¿Se sigue el mismo criterio tanto para personas físicas no establecidas que residan en el extranjero, como para las personas físicas no establecidas que residan en la Península? (residentes en España, pero en la Península, no en las Islas Canarias).

El artículo 19.1.2º de la Ley 20/1991 determina con claridad que el supuesto de inversión del sujeto pasivo se produce 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.

Si el propietario del apartamento que se cede no está establecido en Canarias, es independiente que esté establecido en la Península o en cualquier otro territorio tercero.

La última cuestión planteada es la siguiente: En caso de que sea obligatoria la inversión del sujeto pasivo ¿cómo puede deducirse el no establecido el IGIC soportado? ¿Qué modelo? ¿Qué requisitos? ¿Qué documentación hay que aportar? ¿En qué plazo?

La contestación que debe darse ha de partir de los siguientes hechos:

- La persona física cedente no se encuentra establecida en Canarias.

- Realiza operaciones sujetas al IGIC con inversión del sujeto pasivo.

- Los bienes o servicios adquiridos por la persona física cedente se utilizarían en la prestación de servicios de cesión de bien inmueble sujeta y no exenta del IGIC.

El artículo 48 de la Ley 20/1991, regulador de la devolución a personas no establecidas en Canarias, dispone lo siguiente:

“



”

Entre otros requisitos, se exige que durante el período a que se refiere la solicitud, los interesados no hayan realizado en las Islas Canarias entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IGIC distintas de las que a continuación se relacionan:

a) Las operaciones en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean las personas para las que se realicen las mismas, según el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en esta Ley.

b) Las de transporte y prestaciones de servicios accesorias a las mismas, exentas en virtud de lo dispuesto en esta Ley en el artículo 11, excepto su número 2, en el artículo 12, en los números 1 y 2 del artículo 13, en el número 7 del artículo 14 y en el artículo 15.

Con este requisito se pretende asegurar que el procedimiento de devolución a empresarios y profesionales no establecidos no sustituya al derecho a la deducción de los sujetos pasivos en el IGIC. Si la persona física cedente del apartamento a la explotadora turística realizara operaciones sujetas al IGIC en las que no se produce la inversión del sujeto pasivo, tendría la obligación de declarar la cuota devengada a través de una autoliquidación periódica y a través de dicha autoliquidación ejercer el derecho a la deducción, en los términos previstos en el régimen general de deducción de los sujetos pasivos en el IGIC.

Si por el contrario, realizara operaciones sujetas al Impuesto pero, por ser un empresario o profesional no establecido, se produjera la inversión del sujeto pasivo, no estaría sujeto a las obligaciones correspondientes a los sujetos pasivos del IGIC, entre ellas la presentación de autoliquidaciones periódicas que es vehículo normal para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IGIC soportadas. Para mantener la neutralidad del Impuesto en el tratamiento de éste tipo de empresarios o profesionales, el artículo 48 de la Ley 20/1991 establece el mecanismo de la devolución.

El desarrollo reglamentario del artículo 48 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 12 del Reglamento de gestión, que dispone respecto a la solicitud lo siguiente:

“



Respecto al plazo y período de la solicitud de devolución por parte de empresarios o profesionales no establecidos, el artículo segundo de la Ley 6/2008, de 23 de diciembre, de medidas incentivadoras de la actividad económica, dispone:

Por otra parte, el artículo 12.1.c) del Reglamento de gestión, dispone:

“

.”

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, el artículo 12.1.a) del Reglamento de gestión dispone:

“a

”

Por último, siendo la persona física cedente un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea (España), la solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que esté establecido, en este caso a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

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

- La inversión del sujeto pasivo como consecuencia de que el empresario o profesional que realiza la entrega de bien o prestación de servicio sujeta al IGIC no se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IGIC, y el destinatario es un empresario o profesional con la sede de la actividad económica en Canarias, o no teniendo la sede de la actividad económica en este territorio, el bien entregado o el servicio prestado tiene como destino dicho establecimiento permanente, es de aplicación obligatoria aunque el empresario o profesional se encuentre establecido en la Península, Islas Baleares, Ceuta y Melilla.

- No cabe renunciar a la inversión del sujeto pasivo, de tal manera que el obligado a cumplir con la obligación principal de ingresar la cuota del IGIC devengada no sea el empresario o profesional establecido, sino el empresario o profesional no establecido.

- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IGIC, que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IGIC, en la que se invierte la condición de sujeto pasivo, podrán recuperar las cuotas del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilicen en la realización en las operaciones reseñadas, a través del régimen de devolución previsto en el artículo 48 de la Ley 20/1991 y del artículo 12 del Reglamento de gestión.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas de las que solicita su devolución.

En cuanto al límite cuantitativo de la solicitud, no serán admisibles las solicitudes de devolución por un importe global inferior a 400 euros. No obstante, podrán admitirse las solicitudes de devolución por un importe superior a 50 euros cuando el período de referencia sea el año natural.

La solicitud deberá presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

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, 8 de mayo de 2025

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez