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

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 2.278 (03/10/2025)**

| **PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE** | **DOMICILIO** |
|---|---|
| | |
| **CONCEPTO**<br><br>Impuesto General Indirecto Canario | **NORMATIVA APLICABLE**<br>Art. 19.1.2º.a) y 3 Ley 20/1991<br>Art. 109.1 y 111.g) Ley 4/2012<br>Art. 57.8, 132 y 140.5.b) Reglamento de gestión<br>Art. 6.1.m) Reglamento de facturación |

**CUESTIÓN PLANTEADA**

La persona física consultante tiene domicilio fiscal en la Península y es propietaria de un inmueble situado en un complejo turístico de Canarias, únicamente susceptible de ser explotada en régimen de unidad de explotación para uso turístico por una sociedad mercantil.

Entre dicha sociedad y la consultante existe un contrato de cesión de explotación de dicho inmueble donde se incluye la delegación en el operador turístico la adopción de decisiones referentes a la administración, gestión y mantenimiento de usos comunes. En contraprestación a la cesión del bien inmueble, la consulante percibe una retribución dineraria fija mensual.

Consulta sus obligaciones formales respecto a la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, de presentar el modelo 400 de declaración censal, el modelo 425 de declaración-resumen anual, el modelo 415 de declaración de oepraciones económicas con terceras personas y la obligación de emitir factura.

**CONTESTACIÓN VINCULANTE**

- No se encuentra establecida en Canarias, no pudiendo acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional, realizando prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la sociedad mercantil cesionaria.

- No tiene obligación de presentar el modelo 400 de declaración censal, ni obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, ni presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económicas con terceras personas.

- Está obligada a emitir factura sin repercusión de cuota del IGIC alguna con inclusión de la expresión “inversión del sujeto pasivo”.

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

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

**PRIMERO.-** La persona física consultante tiene domicilio fiscal en la Península y es propietaria de un inmueble situado en un complejo turístico de Canarias, únicamente susceptible de ser explotada en régimen de unidad de explotación para uso turístico por una sociedad mercantil.

Entre dicha sociedad y la consultante existe un contrato de cesión de explotación de dicho inmueble donde se incluye la delegación en el operador turístico la adopción de decisiones referentes a la administración, gestión y mantenimiento de usos comunes. En contraprestación a la cesión del bien inmueble, la consulante percibe una retribución dineraria fija mensual.

Consulta sus obligaciones formales respecto a la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, de presentar el modelo 400 de declaración censal, el modelo 425 de declaración-resumen anual, el modelo 415 de declaración de oepraciones económicas con terceras personas y la obligación de emitir factura.

**SEGUNDO.-** El mero hecho de la cesión onerosa del inmueble, del cual la persona física consultante es propietaria, a un operador turístico para su uso en régimen de unidad de explotación, implica su consideración como empresario o profesional a efectos del IGIC conforme al artículo 5.4.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"*4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:*

*a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.*

*En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.*"

La cesión onerosa del bien inmueble situado en Canarias se configura como una prestación de servicios sujeta al IGIC conforme a los artículos 4.1, 7.2.3º y 17.Tres.Uno.1 de la Ley 20/1991, que disponen:

- *"Artículo 4º.- Hecho imponible.*

*1. Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional."*

*- "Artículo 7. Concepto de prestación de servicios.*

*(...)*

*2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:*

*(...)*

*3º.- Las cesiones de uso o disfrute de bienes.*

*(...)"*

*- "Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.*

*(...)*

*Tres. Reglas especiales.*

*Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:*

*1. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.*

*Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:*

*a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*

*(...)"*

Señala la persona física consultante que no reside en Canarias, por lo que la siguiente cuestión que debe ser objeto de análisis es si por ser titular de un bien inmueble en un complejo turístico que cede a un operador para su uso en régimen de unidad de explotación, implica disponer o no de establecimiento permanente en Canarias y, en consecuencia, estar o no establecido en el territorio de aplicación 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.

La persona física consultante tiene domicilio fiscal en Península, por lo que la única posibilidad de estar establecida en el territorio de aplicación del IGIC es disponer de un establecimiento permanente y que dicho establecimiento permanente intervenga en las prestaciones de servicios de cesión de uso de bien inmueble.

Dado que pretende ceder el bien inmueble para su explotación en régimen de unidad de explotación con el resto de los apartamentos que conforman el complejo turístico, es obvio que el bien inmueble es un elemento básico para el desarrollo efectivo de la actividad empresarial de cesión de uso, por lo que de constituir tal bien inmueble un establecimiento permanente, es evidente que intervendría en la operación que efectuaría el empresario.

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) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.*

*(...)"*

Fue constante la posición de este centro directivo de considerar establecimiento permanente cualquier bien inmueble en Canarias objeto de arrendamiento; y, por tanto, considerar establecido en el territorio de aplicación del IGIC, en cualquier caso, al empresario arrendador (por todas, consulta 2092 de 14 de diciembre de 2021). No obstante, esta posición doctrinal ha sido superada 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, 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.

Lo expresado anteriormente, aunque referido al arrendamiento de bienes y al arrendador, resultan plenamente trasladables *mutatis mutandis* a la operación de cesión de uso objeto de consulta y al cedente.

Llegados a este punto, la cuestión es determinar sí con los datos aportados, la persona física consultante se encuentra o no establecida en el territorio de aplicación del IGIC.

Se expone en la solicitud de emisión de consulta que se delegaría en el operador turístico la adopción de todas las decisiones referentes a la administración, gestión, mantenimiento y uso de las zonas comunes donde se encuentra el bien inmueble.

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 permanent*e."

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, según se deduce de la información contenida en la petición de emisión de consulta, la persona física consultante que ha cedido el uso del bien inmueble 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 del inmueble a un operador turístico, por lo que debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondría en dicho territorio de un establecimiento permanente y, en consecuencia, no se encontraría establecida en Canarias.

La siguiente cuestión que debe ser objeto de examen es si la persona física consultante puede estar acogida al régimen especial del pequeño empresario o profesional, o estaría excluida.

El artículo 109.1 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone (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 régimen especial del pequeño empresario o profesional requiere que se den 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).

Puesto que ya hemos concluido que no se encuentra establecida en Canarias, la persona física consultante no podría estar incluida en el régimen especial del pequeño empresario o profesional, debiendo tributar en el régimen general.

Desde el día 1 de enero de 2023 y conforme al 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, el artículo 19.1.2º.a) de la Ley 20/1991 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."*

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 sujeto pasivo en el operador turístico cesionario.

**TERCERO.-** Síntesis de lo expuesto hasta ahora y conforme con lo manifestado en el escrito de petición de emisión de consulta vinculante, nos encontramos ante una persona física que tiene la consideración de empresario o profesional no establecida en el territorio de aplicación del IGIC, que realiza una cesión de uso de un bien inmueble situado en Canarias sujeta y no exenta del IGIC por estar excluida del régimen especial del pequeño empresario o profesional, tributando en el régimen general del Impuesto, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en el operador turístico cesionario.

Partiendo de este resumen, entramos a analizar el verdadero objetivo de la consulta que es el cumplimiento de los requisitos formales.

Empezando por si tiene o no obligación de presentar declaración censal (modelo 400), el 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), dispone (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 Canaria, 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.*

*Quedarán excluidas de la obligación de presentar declaraciones censales las personas físicas y las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando todos sus socios, herederos, comuneros o partícipes sean personas físicas, siempre que en uno u otro caso, realicen exclusivamente arrendamientos de vivienda exentos en virtud del número 23.º, letra b), del citado artículo 50.Uno, y siempre que los rendimientos por dichos arrendamientos tengan la condición de rendimientos de capital inmobiliario a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*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."*

Puesto que la persona física consultante, no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, no es sujeto pasivo por la operación de prestación de servicios de cesión de uso de un bien inmueble, dado que se invierte la condición de sujeto pasivo en la sociedad mercantil operadora en régimen de unidad de explotación, no está obligada a presentar declaración censal modelo 400.

Tampoco está obligada la persona física consultante a presentar el modelo 425 de resumen

anual por dos motivos:

(i) porque no está obligada la presentar autoliquidaciones periódicas, dado, se reitera, se invierte la condición de sujeto pasivo en la sociedad mercantil operadora.

El artículo 57.8 del Reglamento de gestión liga la obligación de presentar la declaración-resumen anual a la obligación de presentar autoliquidaciones periódicas.

(ii) porque está excluida del régimen especial del pequeño empresario o profesional.

El artículo 111.g) de la Ley 4/2012 somete a los sujetos pasivos acogidos al citado régimen especial a presentar una declaración informativa sobre el volumen de operaciones, que conforme al artículo 47 nonies.2 del Reglamento de gestión se debe efectuar a través de la declaración-resumen anual.

En cuanto a la obligación de presentar el modelo 415 de operaciones económicas con terceras personas, el artículo 140.5.b) del Reglamento de gestión, dispone:

*"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.*

Puesto que no se encuentra establecida en el territorio de aplicación del Impuesto y no tiene obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, no está obligada a presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económicas con terceras personas.

Por último, en cuanto a la obligación de emisión de factura el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"*1. Los sujetos pasivos estarán obligados a:*

*(...)*

*b) Expedir y entregar facturas de las operaciones en que intervienen, adaptados a las normas generales que regulan el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales. "*

Las normas generales a que se refiere este precepto legal están contenidas en la actualidad en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, debiéndose tener en cuenta lo dispuesto en su disposición adicional segunda.

"*En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. Asimismo, en cuanto a las operaciones sujetas al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la*

*Importación, las referencias se entenderán hechas al citado tributo y a las autoridades locales de las Ciudades de Ceuta y Melilla. Lo anterior se entenderá sin perjuicio de la coordinación que resulte necesaria entre las citadas Administraciones.*

*(...)*"

El artículo 6 del Reglamento de facturación regula el contenido de las facturas, disponiendo la letra m) de su apartado 1 lo siguiente:

"*1. Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:*

*(...)*

*m) En el caso de que el sujeto pasivo del Impuesto sea el adquirente o destinatario de la operación, la mención "inversión de sujeto pasivo".*

*(...)"*

Por tanto, la persona física consultante está obligada a emitir factura sin repercusión de cuota del IGIC alguna con inclusión de la expresión "inversión del sujeto pasivo".

**CUARTO.-** Conforme a todo lo expuesto y de acuerdo con lo manifestado por la persona física consultante, es criterio de este centro directivo que:

- No se encuentra establecida en Canarias, no pudiendo acogerse al régimen especial del pequeño empresario o profesional, realizando prestaciones de servicios sujetas y no exentas al IGIC, invirtiéndose la condición de sujeto pasivo en la sociedad mercantil cesionaria.

- No tiene obligación de presentar el modelo 400 de declaración censal, ni obligación de presentar autoliquidaciones periódicas, ni presentar el modelo 415 de declaración de operaciones económicas con terceras personas.

- Está obligada a emitir factura sin repercusión de cuota del IGIC alguna con inclusión de la expresión "inversión del sujeto pasivo".

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, 3 de octubre de 2025

**EL VICECONSEJERO DE HACIENDA**

**Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA**

Gabriel Andrés Megías Martínez