Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	DOMICILIO:
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** Art. 10.1.27) Ley 20/1991 Art. 10.3 Ley 20/1991 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 Art. 29.1 Decreto 182/1992

CUESTIÓN PLANTEADA: La comunidad de bienes consultante manifiesta estar dada de alta en la matrícula del IAE en los siguientes epígrafes:

- Campo de golf (967.1)

- Alquiler de artículos deportivos en instalaciones deportivas (967.3)

- Venta menor de artículos deportivos (659.6)

- Máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros (647.5)

Se consulta si, a efectos de expedir facturas o documentos equivalentes por las distintas actividades que prestan a sus clientes, pueden expedir en un mismo tique (del cual adjunta copia): el alquiler del campo de golf y el alquiler y venta al menor de artículos deportivos. En estos tiques se especifica el nombre y NIF del sujeto pasivo, fecha de expedición, los conceptos de la prestación, la base imponible sujeta, el importe del IGIC repercutido, la "base imponible exenta" (sic) y el total. Y por otro lado, expedir facturas completas con número de serie específico por la actividad de suministro de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros (no consumidor final) y por otras que puedan realizar en el futuro.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: En cumplimiento de las obligaciones de facturación propias de los sujetos pasivos del IGIC, la consultante deberá cumplir, entre otros, los siguientes requisitos:

1º Emitir tique por sus actividades de utilización de instalaciones deportivas y venta al por menor de artículos deportivos, ya sea mediante series diferentes o en un mismo tique.

En el supuesto de que en sus operaciones de entrega de artículos deportivos sea de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, deberá hacer constar expresamente en el tique la expresión "comerciante minorista". En los tiques que documenten las prestaciones de servicio de utilización de instalaciones deportivas se deberá hacer constar la contraprestación total correspondiente a la prestación de servicios y el tipo impositivo de IGIC o la expresión "IGIC incluido", no siendo obligatorio incluir la cuota de IGIC correspondiente, y no deberá hacerse mención a la expresión "comerciante minorista". Cuando en un mismo tique se incluyen entregas de bienes exentas por realizarse en el ámbito de aplicación de la exención prevista para los comerciantes minoristas y prestaciones de servicio de utilización de instalaciones deportivas sujetas y no exentas, deberá hacerse constar la expresión "comerciante minorista" y la contraprestación correspondiente a la entrega exenta, debiéndose suprimir en el modelo propuesto de tique la expresión "base imponible exenta", así como la contraprestación

correspondiente a la prestación de servicios no exenta y el tipo impositivo correspondiente o la expresión “IGIC incluido”.

2º Emitir factura por las operaciones correspondientes al alquiler de artículos para deporte en instalaciones deportivas, sin perjuicio de que solicite autorización a la Administración Tributaria Canaria para emitir tique con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. En el supuesto de obtener autorización para emitir tiques, se tendrán en cuenta los requisitos mencionados en el punto anterior.

3º Emitir factura por la actividad correspondiente a la cesión de suelo para la instalación de máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros

Los requisitos anteriormente citados deberán cumplirse tanto para los tiques o facturas originales como para sus copias.

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas 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 adelante, Ley 20/1991), en relación con el articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La comunidad de bienes consultante manifiesta estar dada de alta en la matrícula del IAE en los siguientes epígrafes:

- Campo de golf (967.1)
- Alquiler de artículos deportivos en instalaciones deportivas (967.3)
- Venta menor de artículos deportivos (659.6)
- Máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros (647.5)

Se consulta si, a efectos de expedir facturas o documentos equivalentes por las distintas actividades que prestan a sus clientes, pueden expedir en un mismo tique (del cual adjunta copia): el alquiler del campo de golf y el alquiler y venta al menor de artículos deportivos. En estos tiques se especifica el nombre y NIF del sujeto pasivo, fecha de expedición, los conceptos de la prestación, la base imponible sujeta, el importe del IGIC repercutido, la "base imponible exenta" (sic) y el total. Y por otro lado, expedir facturas completas con número de serie específico por la actividad de suministro de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros (no consumidor final) y por otras que puedan realizar en el futuro.

SEGUNDA.- El artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 establece como una de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC el "*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 o profesionales*.".

Las normas generales de facturación a que se refiere el precepto mencionado están contenidas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. Conforme a la Disposición adicional segunda del citado Reglamento las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderán realizadas al Impuesto General Indirecto Canario en relación a las operaciones sujetas a este último tributo. Se reitera la misma sustitución de términos en el artículo 29.2 del Decreto 182/1992, de 15 de diciembre, por el que se aprueban las normas de gestión, liquidación, recaudación e inspección del Impuesto General Indirecto Canario y la revisión de los actos dictados en aplicación del mismo (en adelante, Decreto 182/1992).

El artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación señala lo siguiente:

"*1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste en las operaciones que se describen a continuación cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido:*

a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados.

A estos efectos, tendrán la consideración de ventas al por menor las entregas de bienes muebles corporales o semovientes en las que el destinatario de la operación no actúe como empresario o profesional, sino como consumidor final de aquéllos. No se reputarán ventas al por menor las que tengan por objeto bienes que por sus características objetivas, envasado, presentación o estado de conservación sean principalmente de utilización empresarial o profesional.

(...)

i) Utilización de instalaciones deportivas.

(...)

ñ) las que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

(...)

3. A los efectos de este reglamento, tendrá la condición de tique cualquier documento que se expida en los supuestos a los que se refiere el apartado 1 y cumpla los requisitos establecidos en el artículo 7, y será considerado como documento sustitutivo de una factura. En ningún caso estos documentos tendrán la consideración de factura a efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto."

La referencia al artículo 97.uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe entenderse referida al artículo 31.1 de la Ley 20/1991, que regula los documentos justificativos del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

El artículo 6.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, enumera los distintos datos o requisitos que deben contener las facturas (y sus copias), sin perjuicio de los que puedan ser obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones. Asimismo, el artículo 7 del citado Reglamento establece el contenido de los documentos sustitutivos en los siguientes términos:

"Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, todos los tiques y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de los tiques dentro de cada serie será correlativa.

Se podrán expedir tiques mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros, en los siguientes casos:

1º Cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que efectúe sus operaciones.

2º Cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.

3º Los expedidos por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.

4º Los rectificativos.

Cuando el empresario o profesional expida tiques y facturas para la documentación de las operaciones efectuadas en un mismo año natural, será obligatoria la expedición mediante series separadas de unos y otras.

b) Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.

c) Tipo impositivo aplicado o la expresión "IVA incluido".

d) Contraprestación total."

Por último, el artículo 29.1 del Decreto 182/1992 añade ciertas especificidades propias del IGIC respecto a las normas generales de facturación, cuyo tenor literal es la siguiente:

"a) En las facturas emitidas por comerciantes minoristas, ya sea respecto de entregas de bienes exentas según el artículo 10, número 1, apartado 27º de la Ley 20/1991, ya sea respecto de las entregas realizadas en el marco del régimen especial de comerciantes minoristas, deberá hacerse constar la expresión "Comerciante minorista".

b) En las facturas emitidas por empresarios que realicen entregas de bienes calificados de inversión para el adquirente que estén exentas según el artículo 25, apartado 2, de la Ley 19/1994, deberá hacerse constar la expresión "Exención artículo 25 Ley 19/1994"."

Respecto a las distintas actividades desarrolladas por la consultante, se asumirá a los efectos de la presente respuesta a consulta tributaria lo siguiente:

1º Que por la correspondiente a la "venta menor de artículos deportivos" la consultante tiene la consideración de comerciante minorista en el IGIC, de conformidad con los requisitos establecidos en el artículo 10.3 de la Ley 20/1991, en la medida en que razonablemente se puede presumir que la gran mayoría de sus ventas de artículos deportivos se realizan a clientes que no tienen la consideración de empresarios y profesionales actuando como tales (fundamento del requisito cuantitativo) y que los bienes entregados no se someten a proceso alguno de de fabricación, elaboración o manufactura por sí mismo o por terceros (fundamento del requisito cualitativo).

2º Que por la correspondiente a "máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros" se trata de la cesión remunerada del espacio en el establecimiento para la instalación de la maquina a favor del propietario de las mismas, por tanto, una operación

calificada como prestación de servicios a efectos del IGIC de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 20/1991.

Es posible – en realidad es el supuesto planteado por la consultante - que en una factura emitida por un sujeto pasivo que tenga la consideración de comerciantes minorista se efectúen operaciones exentas por tratarse de entregas de bienes realizadas en el ejercicio de dicha actividad comercial y otras – por ejemplo, prestaciones de servicio - al margen de la misma, que podrán estar exentas o no, y que constituirían un sector diferenciado de actividad. En este supuesto, si bien existe la posibilidad, no es obligatorio que el sujeto pasivo documente la operación en distintas facturas o que emplee series separadas de facturación, si bien en la factura en la que se incorporen tanto operaciones exentas como no exentas (o no sujetas, si fuera el caso) deberá especificarse por separado la parte de la base imponible correspondiente a la operación no exenta y el tipo y cuota impositiva correspondiente, así como el resto de la contraprestación exenta en aplicación de la exención prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, debiendo hacerse constar la expresión "comerciante minorista". No obstante, en el caso de facturas que documenten exclusivamente operaciones al margen de su actividad comercial, no deberá incluir la expresión "comerciante minorista".

La consultante manifiesta que, respecto a las actividades a las que facultan los epígrafes *967.1 Instalaciones deportivas* (campo de golf), *967.3 Alquiler de artículos para deporte en instalaciones deportivas* y 959.6 *Comercio al por menor de juguetes, artículos deporte, prendas deportivas de vestido calzado y tocado, armas, cartuchería y artículos de pirotecnia* (venta menor de artículos deportivos) de la matrícula del IAE emite tiques, mientras emite factura completa para la correspondiente al epígrafe 647.5 *Suministro de productos alimenticios y bebidas, excluido el tabaco, a través de máquinas expendedora*s. Tanto la utilización de instalaciones deportivas como la venta al por menor de artículos deportivos son actividades para las que el artículo 4.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, transcrito con anterioridad, son operaciones en las que la obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de tique y copia de éste, siempre conforme a los requisitos que dicho Reglamento exige. No ocurre lo mismo respecto a las operaciones de alquiler de artículos para el deporte, no excluida de la obligación de emitir factura, sin perjuicio de que el sujeto pasivo solicite la autorización para la dispensa de tal obligación.

Respecto al contenido de las facturas y, en su caso, tiques, se detallan, como se ha manifestado con anterioridad, en los artículos 6 y 7 respectivamente del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En lo que se refiere al modelo de tique del que se adjunta copia por la consultante, como se ha mencionado con anterioridad, sólo puede utilizarse respecto a las operaciones de utilización de instalaciones deportivas y la venta al por menor de artículos deportivos, pudiendo utilizarse un mismo tique en el supuesto de documentar ambas operaciones simultáneamente, o utilizar series independientes. Por tanto, es incorrecto – salvo que la consultante cuente con autorización para ello – utilizar tique en lugar de factura para documentar las operaciones propias de la actividad de Alquiler de artículos para deporte en instalaciones deportivas, como es el supuesto de la operación cuyo concepto se describe como "1 BUGGY 18 H".

En el supuesto de que en el tique se documente una operación efectuada en el marco de la actividad comercial por el que el sujeto pasivo tiene la consideración de comerciante minorista, deberá incluirse obligatoriamente la mención "comerciante minorista", que no aparece en el tique adjunto, sin que sea necesario incluir la expresión exenta. Por tanto, a juicio de esta Dirección General de Tributos, no supone incumplimiento de las obligaciones de facturación la falta de mención de la expresión exenta, ya que obligatoriamente el sujeto pasivo deberá incluir en el tique o factura emitida la mención "comerciante minorista", en tanto en cuanto que dicha mención deja constancia con carácter indubitado de la exención en el IGIC de la operación. En el supuesto de que en un mismo tique se documenten operaciones exentas al tratarse de entregas de bienes realizadas en el ejercicio de una actividad de comerciante minorista y otras operaciones no exentas de IGIC, deberá constar la expresión "comerciante minorista" y separadamente la contraprestación que corresponda a la aplicación de dicho beneficio fiscal, mientras que respecto a la operación no exenta, deberán cumplirse todos los requisitos previstos para la emisión de tique, entre otros, contraprestación de la operación no exenta y tipo impositivo aplicado o la expresión "IGIC incluido".

En la medida en que en el modelo de tique propuesto por la consultante se incluye un operación exenta de IGIC por tratarse de una entrega de bienes como comerciante minorista, debería incluirse en el tique la mención "comerciante minorista", así como la contraprestación de dicha operación. En dicho tique se menciona "Base imponible exenta" para dar a conocer la contraprestación de la operación exenta por aplicarse la exención del IGIC prevista en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, dicha expresión es técnicamente incorrecta, dado que lo que se encuentra exenta es la operación de entrega de bienes. Respecto a la prestación de servicios de utilización de instalaciones deportivas (1 GF 18 HOYOS), en el tique se deberá hacer mención de la contraprestación total de la operación y la mención de "IGIC incluido" o bien el tipo impositivo correspondiente, no siendo obligatorio, tal y como hace la consultante en el modelo de tique presentado, hacer constar la cuota tributaria correspondiente.

Por último, si bien la consulta efectuada se restringe a las obligaciones formales de facturación en el IGIC correspondientes a las distintas actividades desarrolladas por la consultante, del examen del modelo de tique adjunto con el escrito de consulta es posible observar que por la actividad de utilización de instalaciones deportivas en el tique se hace constar una cuota tributaria de IGIC que corresponde con la aplicación del tipo general del 5 por 100 y no el tipo reducido del 2 por 100 a que se refiere el Anexo I, número 2, apartado 3º de la Ley 20/1991.

En conclusión, es criterio de esta Dirección General de Tributos que, en cumplimiento de las obligaciones de facturación propias de los sujetos pasivos del IGIC, la consultante deberá cumplir, entre otros, los siguientes requisitos:

1º Emitir tique por sus actividades de utilización de instalaciones deportivas y venta al por menor de artículos deportivos, ya sea mediante series diferentes o en un mismo tique.

En el supuesto de que en sus operaciones de entrega de artículos deportivos sea de aplicación la exención del IGIC establecida en el artículo 10.1.27º de la Ley 20/1991, deberá hacer constar expresamente en el tique la expresión "comerciante minorista". En los tiques que documenten las prestaciones de servicio de utilización de instalaciones deportivas se deberá hacer

constar la contraprestación total correspondiente a la prestación de servicios y el tipo impositivo de IGIC o la expresión "IGIC incluido", no siendo obligatorio incluir la cuota de IGIC correspondiente, y no deberá hacerse mención a la expresión "comerciante minorista". Cuando en un mismo tique se incluyen entregas de bienes exentas por realizarse en el ámbito de aplicación de la exención prevista para los comerciantes minoristas y prestaciones de servicio de utilización de instalaciones deportivas sujetas y no exentas, deberá hacerse constar la expresión "comerciante minorista" y la contraprestación correspondiente a la entrega exenta, debiéndose suprimir en el modelo propuesto de tique la expresión "base imponible exenta", así como la contraprestación correspondiente a la prestación de servicios no exenta y el tipo impositivo correspondiente o la expresión "IGIC incluido".

2º Emitir factura por las operaciones correspondientes al alquiler de artículos para deporte en instalaciones deportivas, sin perjuicio de que solicite autorización a la Administración Tributaria Canaria para emitir tique con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales. En el supuesto de obtener autorización para emitir tiques, se tendrán en cuenta los requisitos mencionados en el punto anterior.

3º Emitir factura por la actividad correspondiente a la cesión de suelo para la instalación de máquinas expendedoras de productos alimenticios y bebidas por cuenta de terceros.

Los requisitos anteriormente citados deberán cumplirse tanto para los tiques o facturas originales como para sus copias.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, a 9 de junio de 2008
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández