CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1775 (25/04/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.27º Ley 4/2012 Art. 50.Tres Ley 4/2012 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 Art. 48 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de comercio al menor de neumáticos teniendo la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, pudiendo entregar los neumáticos con instalación de los mismos.

Entrega neumáticos con destino fuera de Canarias e igualmente pretende adquirir neumáticos fuera de Canarias y venderlos en el mismo territorio de adquisición. Todas las operaciones que realiza se ordenan desde la sede de su domicilio fiscal en Canarias, no disponiendo de establecimientos permanentes en otros territorios.

Por último, se plantea incluir en la factura que documente entregas a otros empresarios o profesionales, exentas por su consideración de comerciante minorista, el importe de la carga impositiva implícita con el fin de facilitar su deducción.

Consulta:

a) Si el servicio de instalación es accesoria a la entrega del neumático constituyendo una sola operación de entrega exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27 de la Ley 4/2012, o debe considerarse la realización independiente de dos operaciones: la entrega del neumático exenta por una parte y, por otra parte, el servicio de instalación sujeto y no exento.

b) Si las entregas con destino fuera de Canarias o las entregas realizadas fuera de Canarias deben tenerse en cuenta para determinar si dispone o no de la consideración de comerciante minorista.

c) Si existe algún impedimento para que en la factura que emita a otros empresarios o profesionales, además de consignar la expresión "comerciante minorista", pueda consignar el importe de la carga impositiva implícita.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- La entidad mercantil consultante realiza una única operación de entrega de neumático, siendo accesoria a esta entrega el servicio de instalación. A esta operación única de entrega de bien, dada la consideración de comerciante minorista de la entidad mercantil consultante, le resultaría de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- Para el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012 debe computarse todas las entregas de bienes que en el desarrollo de la actividad comercial realice la entidad mercantil consultante, con independencia de su sujeción o no al IGIC, siempre y cuando tales entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias. Por todo ello, deben

Avda. José Manuel Guimerá, nº 10
Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: (922) 47 66 38 / FAX (922) 47 60 00

computarse las entregas de bienes que, en el desarrollo de la actividad comercial, son enviados o exportados fuera de Canarias o son entregadas fuera de Canarias, siempre y cuando dichas entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias.

- Nada evita que un empresario que tiene la consideración de comerciante minorista haga constar en la factura que documente una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27 de la Ley 4/2012, el importe de la carga impositiva implícita. Ahora bien, la carga impositiva implícita que se consigne en la factura no tiene la consideración de cuota repercutida, ni tiene naturaleza tributaria por lo que no cabe interponer reclamación económico-administrativa cuando se estime incorrecta su determinación. Por último, el empresario adquirente podrá ejercer la deducción de la carga impositiva implícita en cuantía superior a la que conste en la factura, sin que sea aplicable lo dispuesto en el artículo 31.4 de la Ley 20/1991.

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 adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante desarrolla la actividad de comercio al menor de neumáticos teniendo la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC, pudiendo entregar los neumáticos con instalación de los mismos.

Entrega neumáticos con destino fuera de Canarias e igualmente pretende adquirir neumáticos fuera de Canarias y venderlos en el mismo territorio de adquisición. Todas las operaciones que realiza se ordenan desde la sede de su domicilio fiscal en Canarias, no disponiendo de establecimientos permanentes en otros territorios.

Por último, se plantea incluir en la factura que documente entregas a otros empresarios o profesionales, exentas por su consideración de comerciante minorista, el importe de la carga impositiva implícita con el fin de facilitar su deducción.

Consulta:

a) Si el servicio de instalación es accesoria a la entrega del neumático constituyendo una sola operación de entrega exenta del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27 de la Ley 4/2012, o debe considerarse la realización independiente de dos operaciones: la entrega del neumático exenta por una parte y, por otra parte, el servicio de instalación sujeto y no exento.

b) Si las entregas con destino fuera de Canarias o las entregas realizadas fuera de Canarias deben tenerse en cuenta para determinar si dispone o no de la consideración de comerciante minorista.

c) Si existe algún impedimento para que en la factura que emita a otros empresarios o profesionales, además de consignar la expresión “comerciante minorista”, pueda consignar el importe de la carga impositiva implícita.

SEGUNDO.- Analizaremos en primer lugar si la entidad mercantil consultante cuando entrega neumáticos con instalación realiza una sola operación de entrega o efectúa, por una parte, una operación de entrega de neumático y, por otra parte, una prestación de servicio de instalación.

Se entiende con carácter general que existe una operación única cuando dos o varios elementos o actos que un empresario o profesional realiza para su cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación

de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí que objetivamente forman una prestación económica indisociable.

En el supuesto objeto de consulta nos encontramos ante una operación compleja compuesta por una pluralidad de elementos que están íntimamente ligados, y en estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el neumático y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación.

Por tanto, nos encontramos ante una operación única de entrega de neumático, siendo accesoria a esta entrega el servicio de instalación. A esta operación única de entrega le resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), por tratarse de una entrega de bien efectuada por un comerciante minorista en el desarrollo de su actividad comercial.

A continuación examinaremos la consulta relativa a si las entregas efectuadas en Canarias con destino fuera de este territorio (envíos o exportaciones) y las entregas realizadas fuera de Canarias, se computan en el cálculo del requisito cuantitativo para determinar si la entidad mercantil consultante dispone o no de la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC.

El concepto de comerciante minorista se encuentra recogido en el artículo 50.Tres de la Ley 4/2012 en los siguientes términos:

> "*Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:*
>
> *1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.*
>
> *2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas.*
>
> *A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, las entregas de bienes a las personas jurídicas se consideran en todo caso realizadas a empresarios o profesionales, salvo las entregas de bienes a la Seguridad Social y a sus entidades gestoras o colaboradoras. (...)*"

Para la resolución de la cuestión planteada por la entidad mercantil consultante únicamente nos interesa el requisito cuantitativo contenido en el número 2º y concretamente qué debe entenderse por "*entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias*".

Se ha tenido oportunidad de contestar a diversas consultas en esta materia y que resulta necesario citar su contenido para la resolución de la consulta planteada.

En la consulta 1695 de 1 de diciembre de 2014 se formuló la siguiente cuestión:

"*La entidad mercantil consultante, con domicilio fiscal en la Península, tiene como actividad la venta de prendas de vestir, calzados y artículos de cuero exclusivamente a través de Internet, estando dado de alta en los epígrafes correspondientes del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de comercio al por menor, siendo sus clientes particulares en su totalidad. Pretende contratar con una empresa logística establecida en Canarias el servicio de almacenamiento y distribución de las mercancías; de esta manera la entidad mercantil consultante importa directamente los bienes para disponer de determinada existencia en el almacén propiedad de la empresa de logística, siendo por tanto sujeto pasivo del IGIC; una vez recibido el pedido vía Internet, encarga a la empresa logística el transporte y puesta a disposición del bien vendido, siendo el sujeto pasivo de la entrega la entidad mercantil consultante.*

La entidad mercantil consultante no es propietaria o arrendataria de ningún local, ni cuenta con medios humanos en Canarias. La empresa logística no está autorizada a contratar en su nombre.

Conforme con lo expuesto consulta si tiene o no la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y las consecuencias tributarias que de tal consideración o no deriva."

Debe destacarse en la contestación a la consulta planteada el siguiente párrafo:

"*Puesto que la entidad mercantil consultante no se encuentra establecida en Canarias, no puede cumplir el requisito cuantitativo. Cierto es que el tercer párrafo del citado número 2º establece una presunción legal en el caso de que no pueda calcular dicho porcentaje por no desarrollar durante el año precedente actividades comerciales; sin embargo, esta presunción no resulta aplicable cuando se trata de empresarios no establecidos en Canarias, dado que en ningún caso podrá calcular el porcentaje establecido en el primer párrafo."*

Conforme a ello, se sentó la siguiente doctrina:

"*- No podrá tener la consideración de comerciante minorista un empresario que realiza todas las entregas sujetas al IGIC desde un establecimiento no situado en Canarias.*

- Las importaciones de bienes que realice la entidad mercantil consultante no devengan el recargo del régimen especial de comerciantes minoristas.

- Las entregas de bienes que realice la entidad mercantil consultante están sujetas y no exentas al IGIC.

- La entidad mercantil consultante estará obligada a declarar las cuotas devengadas a través de la autoliquidación ocasional, pudiendo ejercer a través de dicha autoliquidación la deducción de las del IGIC soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios que utilice en la realización de las entregas de bienes sujetas y no exentas del IGIC."

En otra consulta, concretamente la 1723 de 13 de mayo de 2015, se planteó la siguiente cuestión:

"*La entidad mercantil consultante, que tiene la consideración de comerciante minorista, actúa en Canarias a través de varias tiendas que constituyen establecimientos permanentes. Se plantea comenzar la actividad de comercio electrónico con clientes particulares establecidos en Canarias contratando con una empresa logística establecida en Canarias el servicio de almacenamiento y distribución de las mercancías, importando directamente los bienes para disponer de determinada existencia en el almacén propiedad de la empresa de logística, siendo sujeto pasivo del IGIC por la importación; una vez recibida la petición de venta vía internet encarga a la empresa logística el transporte y puesta a disposición del bien vendido. El comercio electrónico con clientes situados en Canarias se organiza desde el domicilio fiscal de la entidad mercantil consultante en la Península, sin que intervenga en ningún momento los establecimientos permanentes. Teniendo en cuenta la doctrina contenida en la consulta 1695 de 1 de diciembre de 2014, se consulta:*

- Si tiene la consideración de comerciante minorista respecto a las entregas efectuadas desde los establecimientos permanente sitos en Canarias y no tiene tal consideración respecto a las entregas ordenadas desde el domicilio fiscal en la Península.

- Si debe abonar el recargo minorista por las importaciones de bienes que van a ser objeto de entrega por los establecimientos permanentes y no por las importaciones de bienes en el marco del comercio electrónico."

Destacamos de la contestación a la consulta planteada los siguientes párrafos:

"*De este precepto* [se refiere al artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012] *se desprende que la exención aplicable a las entregas de bienes en Canarias efectuadas por un empresario que tenga la consideración de comerciante minorista a efectos del IGIC y en el ámbito de su actividad comercial, no se condiciona a que sean realizadas desde la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del empresario en Canarias. Por tanto, todas las entregas efectuadas en Canarias por la entidad mercantil consultante en el ámbito de su actividad comercial, y por disponer de la consideración de comerciante minorista, se encuentran sujetas pero exentas con independencia de que intervengan o no en las entregas los establecimientos permanentes. En otras palabras, la consideración de comerciante minorista abarca a todas las entregas que derivadas de la actividad comercial realice la entidad mercantil consultante en Canarias.*
Respecto al recargo minorista exigible en la importación, el artículo 58 bis.1 de la Ley 20/1991 dispone:
"1. Las importaciones de bienes sujetas y no exentas que realicen los comerciantes minoristas para su actividad comercial estarán sometidas a un recargo por el margen mayorista que se incorpore en la venta posterior de tales bienes, cuya exacción se realizará de acuerdo con lo dispuesto en los apartados siguientes.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las importaciones de bienes de cualquier naturaleza que no sean objeto de comercio por el referido minorista."

También de la redacción de este precepto se desprende que la exigencia del recargo minorista no está condicionada a que en la posterior entrega del bien en el desarrollo de la actividad comercial intervenga la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del comerciante minorista en Canarias, sino solo a que el importador tenga la condición de comerciante minorista y que el bien importado tenga como destino su entrega en el desarrollo de su actividad comercial.
Asunto distinto, y entramos en la segunda cuestión, es si las entregas de bienes que realizará la entidad mercantil consultante en las que no intervienen los establecimientos permanentes se computan en el cálculo del porcentaje previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, que dispone:
"Tres.- A los efectos de este Impuesto se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran los siguientes requisitos:
1º.- Que realicen con habitualidad ventas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.
2º Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales o a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras, efectuadas durante el año precedente, hubiera excedido del 70 por ciento del total de las realizadas. (...)"
Comprobamos que para la determinación del porcentaje recogido en el número 2º únicamente se computan las contraprestaciones de las entregas realizadas en los establecimientos de la entidad mercantil consultante situados en Canarias, por lo que las contraprestaciones de las entregas ordenadas desde el domicilio fiscal en la Península no se tienen en cuenta para el cálculo del citado porcentaje."

Conforme a ello, se sentó la siguiente doctrina:

"- El ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 acoge a todas las entregas de bienes efectuadas en Canarias por un empresario establecido en Canarias que tenga la consideración de comerciante minorista y siempre que la entrega se realice en el desarrollo de su actividad comercial, con independencia de que intervenga o no en la entrega los establecimientos permanentes de la entidad mercantil consultante en Canarias. Por tanto, todas las entregas que desarrolle la entidad mercantil consultante en Canarias, en el desarrollo de su actividad comercial, están sujetas y exentas del IGIC.
- Todas las importaciones de bienes efectuadas por la entidad mercantil consultante, como comerciante minorista y con destino a su actividad comercial, estarán sometidas al recargo minorista previsto en el artículo 58 bis de la Ley 20/1991 con independencia de que en su entrega interior intervenga o no los establecimientos permanentes.
- A los efectos del cálculo del porcentaje contemplado en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012, no se incluirán las contraprestaciones de las entregas de bienes sujetas al IGIC efectuadas en el desarrollo de una actividad comercial cuando no intervengan en dichas entregas los establecimiento permanentes en Canarias de la entidad mercantil consultante."

Señalábamos anteriormente que para la resolución de la segunda cuestión planteada por la entidad mercantil consultante, debíamos dar respuesta a qué se entiende por "*entregas de dichos bienes en establecimientos situados en Canarias*" que dispone el número 2º del artículo 50.Tres de la Ley 4/2012. Pues bien y teniendo en cuenta la doctrina administrativa expuesta, entendemos que acoge a todas las entregas ordenadas desde la sede o establecimiento situadas en Canarias, con independencia de que la entrega tribute o no por el IGIC.

En efecto, conforme a la doctrina administrativa citada con anterioridad, debemos distinguir dos ámbitos: por una parte el ámbito objetivo de la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, que abarca a todas las entregas de bienes sujetas al IGIC con independencia de que sean ordenadas desde establecimientos situados en Canarias o fuera de este territorio (con la excepción de entregas de bienes efectuadas en Canarias en el desarrollo de la actividad comercial por empresarios no establecidos en Canarias); y, por otra parte, el ámbito objetivo de las entregas de bienes a computar en el cálculo del requisito cuantitativo para determinar la consideración o no de comerciante minorista del empresario que desarrolla una actividad comercial (artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012), que abarca todas las entregas de bienes en el desarrollo de la actividad comercial que se ordenen desde establecimientos en Canarias estén o no sujetas al IGIC.

Analizaremos en último lugar la consulta relativa a si existe algún impedimento para que en la factura que emita a otros empresarios o profesionales, además de consignar la expresión "comerciante minorista", pueda consignar el importe de la carga impositiva implícita.

La carga impositiva implícita se encuentra regulada en el artículo 29.3 de la Ley 20/1991 que dispone:

> "*3. Asimismo, los sujetos pasivos que hayan efectuado adquisiciones a comerciantes minoristas que se encuentren exentas en virtud del apartado 27) del número 1 del artículo 10º de esta Ley, podrán deducir el Impuesto General Indirecto Canario que se encuentre implícito en la contraprestación de esas operaciones, siempre que los comerciantes minoristas hayan hecho constar en su factura la condición de tales. Reglamentariamente se regulará un procedimiento simplificado que permita determinar con facilidad la carga impositiva implícita reseñada*."

La referencia al apartado 27º del número 1 del artículo 10, debe entenderse, desde el día 1 de julio de 2012, al número 27º del apartado uno del artículo 50 de la Ley 4/2012)

Por otra parte, el artículo 90.Tres de la Ley 4/2012 dispone:

> "*Tres. Los empresarios o profesionales que hayan efectuados adquisiciones de bienes a sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas y que se encuentren exentas en virtud de lo establecido en el número 27º del apartado uno del artículo 50 de 1a presente ley, podrán deducir la carga impositiva implícita en los términos establecidos en el artículo 29.3 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.*"

El desarrollo reglamentario del citado artículo 29.3 de la Ley 20/1991 se encuentra recogido en el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dicta normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación en las islas Canarias, creados por la Ley 20/1991, de 7 de junio (en adelante, Real Decreto 2538/1994), que dispone

"*3. Asimismo, los sujetos pasivos que hayan efectuado adquisiciones a comerciantes minoristas, que se encuentren exentas en virtud del apartado 27º, del número 1 del artículo 11 de este Reglamento, podrán deducir el Impuesto General Indirecto Canario que se encuentre implícito en la contraprestación de esas operaciones siempre que los comerciantes minoristas hayan hecho constar en su factura la condición de tales. El importe de dicha carga impositiva implícita se determinará aplicando un coeficiente sobre la cuantía de la contraprestación de la operación realizada. El valor del referido coeficiente se obtendrá multiplicando 0,7 por el tipo de gravamen, expresado en tanto por uno, que se aplicaría a las entregas de bienes correspondientes en el supuesto de no estar exentas.*

Es decir, la fórmula aplicable sería la siguiente:

$$K = \frac{0{,}7 \times T}{100}$$

en la que K es el coeficiente a aplicar y T el tipo impositivo que corresponda."

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos, dispone en la letra b) de su número 1:

"*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 o profesionales"

El artículo 48 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el artículo único del Decreto 268/2011, de 4 de agosto (Reglamento de gestión), dispone:

"*1. Sin perjuicio de las obligaciones formales específicas establecidas en la Sección 5ª anterior y en los Títulos III y IV de este Reglamento, los empresarios o profesionales estarán obligados a:*

a) Presentar declaraciones censales relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto General Indirecto Canario, en los

términos establecidos en la Sección 5ª anterior y en el Título III, todos, del presente Reglamento.

b) Expedir y entregar facturas por sus operaciones y conservar copia de las mismas. (...)

2. Lo dispuesto en las letras b) y c) del apartado 1 del presente artículo se ajustará al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Las referencias que en el citado Reglamento se hacen al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última, deben entenderse hechas al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración Tributaria Canaria.

(...)

Sin perjuicio de lo establecido en el Reglamento citado en el primer párrafo de este apartado y en el presente Capítulo, se establecen las siguientes singularidades en materia de facturación:

a) En las facturas emitidas por los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas por las entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial, deberán hacer constar la expresión "Comerciante minorista". (...)"

Por tanto, las facturas emitidas por los comerciantes minoristas respecto a las entregas que realicen en el desarrollo de su actividad comercial deben adaptarse a los requisitos exigidos por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (en adelante, Reglamento de facturación), con la obligación de consignar en las facturas emitidas la expresión "comerciantes minoristas", pero no existe la obligación de consignar el importe de carga impositiva implícita a que se refiere el artículo 29.3 de la Ley 20/1991.

En los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación se regula, respectivamente, el contenido de la factura y de las facturas simplificada.

En el primer párrafo del apartado 1 del citado artículo 6 se señala (el subrayado es nuestro):

"*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:"*

Igualmente, el primer párrafo del apartado 1 del artículo 7 del Reglamento de facturación dispone (el subrayado es nuestro):

"*1. Sin perjuicio de los datos o requisitos que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones, las facturas simplificadas y sus copias contendrán los siguientes datos o requisitos:"*

Nada impide, por tanto, que la entidad mercantil consultante pueda hacer constar en la factura el importe de la carga impositiva implícita calculado conforme a la fórmula prevista en el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994.

Ahora bien, debe efectuarse diversas matizaciones:

- La consignación de la carga impositiva implícita no tiene la consideración de cuota repercutida.

- La consignación del importe de la carga impositiva implícita no tiene naturaleza tributaria, por lo que no cabe interponer reclamación económico-administrativa cuando se estime incorrecta su determinación.

- El empresario o profesional que pretenda deducir la carga impositiva implícita no está condicionado por el importe de la misma que conste en la factura, pudiendo deducir en mayor cuantía o en menor cuantía cuando estime que su importe está determinado incorrectamente. Hay que recordar que tratándose de una cuota repercutida por una operación sujeta y no exenta, no cabe deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada en factura, conforme a lo establecido en el artículo 31.4 de la Ley 20/1991.

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

- La entidad mercantil consultante realiza una única operación de entrega de neumático, siendo accesoria a esta entrega el servicio de instalación. A esta operación única de entrega de bien, dada la consideración de comerciante minorista de la entidad mercantil consultante, le resultaría de aplicación el supuesto de exención previsto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

- Para el cálculo del requisito cuantitativo previsto en el artículo 50.Tres.2º de la Ley 4/2012 debe computarse todas las entregas de bienes que en el desarrollo de la actividad comercial realice la entidad mercantil consultante, con independencia de su sujeción o no al IGIC, siempre y cuando tales entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias. Por todo ello, deben computarse las entregas de bienes que, en el desarrollo de la actividad comercial, son enviados o exportados fuera de Canarias o son entregadas fuera de Canarias, siempre y cuando dichas entregas se ordenen desde un establecimiento situado en Canarias.

- Nada evita que un empresario que tiene la consideración de comerciante minorista haga constar en la factura que documente una entrega exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27 de la Ley 4/2012, el importe de la carga impositiva implícita. Ahora bien, la carga impositiva implícita que se consigne en la factura no tiene la consideración de cuota repercutida, ni tiene naturaleza tributaria por lo que no cabe interponer reclamación económico-administrativa cuando se estime incorrecta su determinación. Por último, el

empresario adquirente podrá ejercer la deducción de la carga impositiva implícita en cuantía superior a la que conste en la factura, sin que sea aplicable lo dispuesto en el artículo 31.4 de la Ley 20/1991.

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, 25 de abril de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

(P.S. LA SECRETARIA GENERAL TÉCNICA

Orden 136/2016 de 20 de abril de 2016)

Ana Isabel Solórzano Hernández