Gobierno de Canarias
Consejería de Hacienda
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1796 (11/10/16)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 29.3 Ley 20/1991 Art. 60.3 Real Decreto 2538/1994 Art. 6 y 7 Reglamento de facturación Art. 48 Reglamento de gestión

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta qué requisitos deben hacer constar los comerciantes minoristas en las facturas y facturas simplificadas que emiten.

Expresa la persona física consultante que los comerciantes minoristas se niegan a consignar los datos que permita ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de bienes, indicando que en la facturas emitidas se consigna únicamente las expresiones "Comerciantes minoristas" o "Comerciantes minoristas IGIC incluido".

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas y realicen entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial, están obligados a emitir sus facturas o facturas simplificadas con los datos y requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación, con el requisito añadido que deben consignar la expresión "comerciante minorista". Teniendo en cuenta que se trata de entregas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, no cabe consignar ni el tipo impositivo aplicado ni la cuota tributaria. No caben consignar las expresiones "IGIC incluido" o "comerciante minorista IGIC incluido".

- Aunque no es obligatorio, 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 y cuando el adquirente sea otro empresario o profesional, 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 o profesional 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.

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

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 el artículo 21.3.C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 86/2016, de 11 de julio, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta qué requisitos deben hacer constar los comerciantes minoristas en las facturas y facturas simplificadas que emiten.

Expresa la persona física consultante que los comerciantes minoristas se niegan a consignar los datos que permita ejercer el derecho a la deducción de la cuota del IGIC soportada en la adquisición de bienes, indicando que en la facturas emitidas se consigna únicamente las expresiones "Comerciantes minoristas" o "Comerciantes minoristas IGIC incluido".

SEGUNDO.- Para la resolución de la presente consulta debe partirse de un hecho esencial: las entregas de bienes realizadas en el desarrollo de una actividad comercial por los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas, están exentas del IGIC de acuerdo con lo dispuesto 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 lo que no cabe, obviamente, repercutir cuota tributaria alguna en la factura que está obligado a emitir.

El artículo 59 de la Ley 20/1991, regulador de las obligaciones de los sujetos pasivos del IGIC, dispone lo siguiente 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 y profesionales. "

Las normas generales a que se refiere este precepto están contenidas en las actualidad en 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).

Los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación regulan, respectivamente, el contenido de las facturas y de las facturas simplificadas. El artículo 6 del Reglamento de facturación regula los datos o requisitos que deben contener las facturas, entre los que se encuentran el tipo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones y la cuota tributaria que se repercuta. Puesto que, como hemos indicado anteriormente, estamos ante una entrega exenta no cabe consignar tales datos en la factura que emita un comerciante minorista por la entrega en el desarrollo de su actividad comercial.

Si acudimos al artículo 7 del Reglamento de facturación, regulador del contenido de las facturas simplificadas, se expresa que deberán incluir, entre otros datos o requisitos, el tipo

impositivo aplicado y, opcionalmente, también la expresión "IVA incluido". Debe tenerse en cuenta que, conforme a la disposición adicional segunda del Reglamento de facturación, en las operaciones sujetas al IGIC las referencias al Impuesto sobre el Valor Añadido efectuadas deben ser hechas, en su caso, al IGIC.

Dado que las entregas que un comerciante minorista realice en el desarrollo de su actividad comercial están exentas, no cabe consignar en la factura ni el tipo impositivo aplicado ni la expresión "IGIC incluido" o "Comerciantes minoristas IGIC incluido".

Por otra parte, y tratándose de cualquier operación exenta, el artículo 6.1.j) del Reglamento de facturación exige que se haga constar una referencia a la disposición comunitaria o de la regulación nacional que ampare la exención, o simplemente la indicación de que la operación está exenta. Esta exigencia también resulta trasladable a las facturas simplificadas de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1.i) del Reglamento de facturación. Pues bien, este requisito tratándose de una operación exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, se cumple consignando obligatoriamente la expresión "comerciante minorista", de acuerdo con lo establecido en el segundo párrafo de la Disposición adicional segunda del Reglamento de facturación y el artículo 48 del Reglamento de facturación que 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:*

(...)

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". (...)"

Derivado de lo todo lo expuesto, es evidente que no cabe hablar en una operación exenta del IGIC de cuota soportada, por lo que tampoco cabe discernir sobre documento justificativo del derecho a la deducción de cuota soportada.

Llegados a este punto y teniendo en cuenta lo reseñado en el escrito de petición de emisión de consulta, debe señalarse que cuestión distinta es el derecho a la deducción de la carga impositiva implícita 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."

De estos preceptos se desprende que los sujetos pasivos que hayan realizado adquisiciones de bienes a sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes

minoristas (entregas exentas del IGIC por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012) tienen derecho a la deducción de la denominada carga impositiva implícita, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ejercer el derecho a la deducción. Dicha carga se calcula de acuerdo con la fórmula prevista en el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994.

En el primer párrafo del apartado 1 del citado artículo 6 del Reglamento de facturación 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, pero no es obligatorio, que un comerciante minorista, además de la expresión "comerciante minorista", haga constar el importe de la carga impositiva implícita calculada conforme a la fórmula prevista en el artículo 60.3 del Real Decreto 2538/1994.

Ahora bien, en este último caso 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 cabría interponer reclamación económico-administrativa cuando se estimase 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:

- Los sujetos pasivos que tengan la consideración de comerciantes minoristas y realicen entregas de bienes en el desarrollo de su actividad comercial, están obligados a emitir sus facturas o facturas simplificadas con los datos y requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 del Reglamento de facturación, con el requisito añadido que deben consignar la expresión "comerciante minorista". Teniendo en cuenta que se trata de entregas exentas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012, no cabe consignar ni el tipo impositivo aplicado ni la cuota tributaria. No caben consignar las expresiones "IGIC incluido" o "comerciante minorista IGIC incluido".

- Aunque no es obligatorio, 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 y cuando el adquirente sea otro empresario o profesional, 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 o profesional 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, 11 de octubre de 2016

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

Luís Guillermo Padilla Macabeo