CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1604 (30/09/13)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 52.a) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta sobre la aplicación o no del tipo impositivo reducido del 3 por 100 a los servicios de transportes terrestres de prensa, revistas, productos promocionales y comerciales ligados a la venta de prensa, material de oficinas, productos farmacéuticos y mercancía general.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Los servicios de transportes terrestres objetos de consulta tributan al tipo reducido del 3 por 100.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC) esta Dirección General de Tributos, 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta sobre la aplicación o no del tipo impositivo reducido del 3 por 100 a los servicios de transportes terrestres de prensa, revistas, productos promocionales y comerciales ligados a la venta de prensa, material de oficinas, productos farmacéuticos y mercancía general.

SEGUNDO.- La entidad consultante tiene como actividad el transporte terrestre de prensa, revistas, productos promocionales y comerciales ligados a la venta de prensa, material de oficinas, productos farmacéuticos y mercancía general. Para la realización de dicha actividad subcontrata a empresas de transporte.

Expresa que las características de las operaciones de transporte subcontratadas son las siguientes:

"Tipo de bienes o mercancías objeto de transporte:

- *Prensa diaria, revistas y productos promocionales y comerciales ligados a la venta de prensa.*
- *Suministro a entidades públicas y empresas de material de oficina, folletos publicitarios, productos farmacéuticos y mercancía general.*
- *No son objeto de transporte ni valijas, ni mensajería ni paquetería a particulares.*

Lugar de recogida:

- *Prensa, revistas y productos promocionales en las instalaciones de una empresa sita en el Polígono Industrial de Arinaga.*
- *Productos farmacéuticos: en las instalaciones de una empresa sita en el Parque Empresarial de Jinámar.*
- *Material de oficina, folletos publicitarios y mercancía general: en las instalaciones de una empresa sita en el Puerto de La Luz y de una empresa sita en el Polígono Industrial de Arinaga.*

Lugar de entrega:

- *Prensa, revistas y productos promocionales: en quioscos, librerías, bazares, bares, cafeterías y entidades públicas sitas en la totalidad de los municipios de la isla.*

- *Productor farmacéuticos: en las farmacias sitas en la totalidad de los municipios de la isla.*

- *Material de oficina, folletos publicitarios y mercancía general: en empresas privadas y entidades públicas de la isla.*

Rutas de transporte y frecuencia de las mismas:

- *Prensa, revistas y productos promocionales: rutas diarias de lunes a domingo que abarcan la totalidad de los municipios de la isla.*

- *Productor farmacéuticos: rutas diarias de lunes a sábado que abarcan la totalidad de los municipios de la isla.*

- *Material de oficina, folletos publicitarios y mercancía general: no hay rutas fijas, según necesidades de los clientes.*

Plazos y horarios de entrega:

- *Prensa, revistas y productos promocionales: entre las 5:30 y 8:30 horas de la mañana.*

- *Productor farmacéuticos: dos entregas diarias entre las 9:30 y 11:30 horas de la mañana y entre las 16:30 y 19 horas.*

- *Material de oficina, folletos publicitarios y mercancía general: en horario comercial, salvo entregas específicas que requieren de concertación previa de hora.*

Vehículos empleados:

Desde 2.000 kg de mma. hasta 40 tn. de mma. en función de la necesidad.

Cargas pesadas o ligeras:

De todo tipo, si bien la mayoría son ligeras, es decir, hasta 3.500 kg de carga útil.

Autorización administrativa (tarjeta de transporte):

Con carácter general, las operaciones de transporte subcontratadas requieren de autorización administrativa (tarjeta de transporte) por realizarse en vehículos de más de 2 tn. de mma. No obstante, en algunas ocasiones se subcontratan transportes que no requieren vehículos con tarjeta de transporte."

El artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante), establece la aplicación del tipo reducido del 3 por 100 del IGIC, entre otras, en las prestaciones de servicio de *"transportes terrestres de viajeros y mercancías, incluso los servicios de mudanza. En ningún caso se incluye el servicio de mensajería, recadería y reparto."*

La cuestión a determinar es si el servicio que presta la entidad consultante debe o no considerarse servicio de mensajería, recadería y reparto, puesto que de disponer de tal consideración la prestación de servicio tributaría al tipo impositivo general del 7 por 100 de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012.

La regulación del IGIC no define los conceptos de transportes terrestres de mercancías, de mudanzas, ni el servicio de mensajería, recadería y reparto.

El artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil. Este precepto indica que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Para analizar los conceptos de transportes terrestres de mercancías, de mudanzas, y de servicio de mensajería, recadería y reparto, podemos acudir a los criterios fijados en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, respecto a las facultades que corresponden a dichas actividades, la Regla 4.ª dedicada a las facultades, establece lo siguiente:

"1. Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa.

2. No obstante lo anterior:

...

G) El pago de las cuotas correspondientes a las actividades de transporte faculta para la prestación de servicios auxiliares, tales como reserva de plazas y venta anticipada de billetes, servicios combinados de enlaces, facturación y despacho de mercancías, servicios de reclamaciones, etc. ..."

Entre las actividades enumeradas en las Tarifas del IAE se encuentran las siguientes:

Dentro de la Agrupación 72, Otros transportes terrestres, el Grupo 722 de la sección primera clasifica la actividad de "*Transporte de mercancías por carretera*". Según la Nota Común 1ª a dicho grupo, el mismo comprende "*el transporte (regular o no, urbano o interurbano) de mercancías en camiones o vehículos similares, así como los servicios de mudanzas*".

Dentro de la Agrupación 84. Servicios prestados a las empresas, se clasifican, entre otros, el Grupo 849 *Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p.,* en el que se encuentra el epígrafe 849.5 *Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia.*

En relación a la actividad a la que faculta el epígrafe 849.5, la doctrina de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda (Subdirección General de Tributos Locales), en diversas consultas tributarias vinculantes (V2564-05, V1991-06, V0505-07, V0664-07, V1508-08, V0716-09, V2633-09) ha manifestado lo siguiente:

"..., se clasificará el transporte y reparto de una categoría limitada de artículos u objetos, como por ejemplo: documentos, pequeños objetos y paquetes, empleando vehículos apropiados a las características de los objetos a desplazar, teniendo lugar el traslado, en su mayor parte, en áreas urbanas y haciendo entregas, generalmente, en propia mano, lo que supone un tipo de servicio muy directo, rápido y personal con el destinatario del envío."

La consulta vinculante V2564-05 añade lo siguiente: "*En el desarrollo de dicha actividad será necesario prestar todos o la mayoría de los siguientes servicios: recogida y entrega de documentos, cartas y pequeña paquetería; reembolsos, cobros de facturas y acuses de recibo; gestiones en organismos oficiales; entregas y recogidas con rutas fijas con horario; valijas entre oficinas, etc."*

Llegados a este punto, la doctrina de la Subdirección General de Tributos Locales a que se ha acudido permite delimitar las actividades correspondientes a los grupos 722 y 849.5 del IAE, respecto a la primera dice lo siguiente (consultas vinculantes V2633-09; V0716-09: V0505-07; V1991-06):

"...en dicha rúbrica se clasificará el transporte de todo tipo de mercancías u objetos, sean del tamaño, forma o peso que sean, teniendo lugar su traslado, en su mayor parte, por carretera, y prestando un servicio menos directo, rápido y personal al destinatario del envío. Es decir, sin que se entreguen los objetos en propia mano, y con un compromiso en cuanto al plazo de entrega más dilatado que en el caso del Epígrafe 849.5."

La consulta vinculante V0664-07 añade ciertas precisiones:

"Por tanto, en dicha rúbrica (se refiere al grupo 722) *se clasificará el transporte de todo tipo de mercancías (sean del tamaño, forma o peso que sean), si bien normalmente el transporte se realiza con remesas o expediciones de cargas pesadas y largos trayectos, teniendo lugar su traslado, en su mayor parte, por carretera, empleando camiones o vehículos similares apropiados para el transporte de cosas.*

Este criterio para clasificar una actividad en el grupo 722, "Transporte de mercancías por carretera", en lugar de en otra rúbrica en la que intervengan vehículos y se entreguen objetos o mercancías, es evidente que se verá reforzado si, además de los aspectos señalados, existe la exigencia de una autorización administrativa para desarrollarla (tarjeta de transporte)."

La consulta V0664-07 también entra a discernir las diferencias entre el grupo 722 y 849.5 en los siguientes términos:

"3º) En resumen, y refiriéndonos al caso concreto planteado en la presente consulta, está claro que la exigencia de una autorización administrativa para desarrollar la actividad de transporte de mercancías (tarjeta de transporte) puede determinar que estamos ante una actividad encuadrada en el grupo 722, "Transporte de mercancías por carretera", si bien deben tenerse en cuenta los demás criterios y consideraciones, que aplicados de modo conjunto y no aislado a cada caso concreto, permitirán clasificar correctamente la inmensa mayoría de las actividades en cuestión.

En efecto, además de la naturaleza del vehículo empleado, el tipo de mercancía u objeto transportado, el modo y plazo de entrega, las rutas y frecuencias utilizadas son aspectos que, en su conjunto, nos han de dar pruebas suficientes para que sepamos en cada caso concreto si estamos ante una actividad dirigida a la prestación de un servicio de transporte por mercancías por carretera o ante una actividad dirigida a la prestación de otro tipo de servicio (como por ejemplo, un servicio de mensajería y recadería del epígrafe 849.5, "Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia").

4º) Por último, señalar que pueden darse situaciones en que un mismo sujeto pasivo realice dos actividades distintas: Transporte de mercancías por carretera del grupo 722 y servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia del epígrafe 849.5. En este caso, y en aplicación de lo dispuesto en la regla 4ª.1 de la Instrucción, se deberá clasificar en las dos rúbricas."

La consulta vinculante V0505-07 (con criterios ya expuestos en la consulta vinculante V191-06) señala también lo siguiente para delimitar ambos grupos:

"Si se trata efectivamente de una actividad en la que se realizan traslados y entregas en mano de periódicos, pequeños paquetes o documentos, en áreas urbanas en su mayor parte, utilizando vehículos apropiados y proporcionados (en cuanto a su capacidad de carga) a dichas entregas, con un servicio caracterizado por ser directo, tanto al remitente como al destinatario, rápido, personal y con un seguimiento individualizado de cada envío, estaremos, bajo estas condiciones, en una actividad propia del epígrafe 849.5 "Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia". Por el contrario, si se trata de una actividad de transporte de todo tipo de mercancías, sean del tamaño, forma y peso que sean, transcurriendo el traslado en su mayor parte por carretera, utilizando camiones o vehículos similares de gran capacidad de carga y con un servicio menos personalizado y directo que el señalado en el apartado anterior, estaremos ante una actividad propia del grupo 722 "Transporte de mercancías por carretera"."

B) No obstante, si bien siguen estando plenamente vigentes los criterios contenidos en la citada consulta (nº 1991-06) para distinguir la actividad del grupo 722, "Transporte de mercancías por carretera", de la actividad del epígrafe 849.5, "Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia", y sin perjuicio de las competencias propias de los órganos de gestión e inspección correspondientes para la calificación y clasificación concreta de la actividad a

que se refiere la presente consulta, este Centro Directivo, teniendo en cuenta los datos aportados en el escrito correspondiente, desea completar y concretar la respuesta anterior en los siguientes términos:

La actividad objeto de la presente consulta, según los datos e información aportados en el escrito de consulta, parece ser propia del epígrafe 849.5, "Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia", ya que en su ejercicio se dan, según se menciona expresamente en el citado escrito, los siguientes hechos y formas de operar:

Recogida de periódicos de difusión gratuita que se entregan por el consultante en bares y tiendas.

Recogida de publicidad y muestras gratuitas de productos que se entregan a los porteros de las comunidades de vecinos para que éstos las repartan, o se introducen en buzones, o se dejan en una cesta ubicada en la entrada de los inmuebles o se entregan en los semáforos a los automovilistas.

Prestación del servicio de entrega de los objetos de un modo impersonal con el destinatario, no directo, sin seguimiento individualizado de cada entrega, que no lleva dirección."

De la descripción efectuada por la entidad consultante, podemos afirmar que se trata de una actividad de transporte de una variedad de bienes que no van destinados a los consumidores finales, y esto resulta relevante. Se trata, por ejemplo, del transporte de periódicos y revistas, con sus productos promocionales (películas, libros, etc), que se recoge en las instalaciones de una empresa situada en un polígono industrial y el lugar de entrega son quioscos, librerías, bazares, bares, cafeterías y entidades públicas; es decir, desde un mayorista o desde su fabricante hasta un distribuidor que no es el consumidor final. Cierto es que varios de los destinatarios parecen que son los consumidores finales (bares, cafeterías y entidades públicas), sin embargo, parece evidente que el número de periódicos y revistas con dicho destino es muy inferior a los transportados a quioscos, librerías y bazares.

Lo mismo podemos afirmar de los productos farmacéuticos (donde existe un servicio de transporte desde un almacén a las farmacias, y posterior entrega de tales productos a los consumidores finales), y del material de oficina, folletos publicitarios y mercancías en general.

El servicio de mensajería, reparto y recadería requiere, a juicio de esta Dirección General de Tributos, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que se trate de pequeños paquetes o documentos (a título de ejemplo reparto de prensa a los suscriptores, reparto de pizzas, correspondencia, etc.)

- Que se trate de un servicio directo, rápido y personal entre el remitente y el destinatario final (entrega en mano).

TERCERO.- Conforme a lo expresado, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que los servicios de transportes terrestres objetos de consulta tributan al tipo reducido del 3 por 100.

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, 30 de septiembre de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván