CONSULTA TRIBUTOS REF

CONSULTA NÚM. 1512 (27/07/2012)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 50.Uno.1º Ley 4/2012 Art. 51.1.d) Ley 4/2012 Art. 54.2 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

VER TEXTO DE LA CONSULTA

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal realizadas por la entidad consultante, si bien la exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

En las prestaciones de servicio no exentas del IGIC conforme a lo manifestado en el párrafo anterior y que se realicen por la entidad consultante en el ejercicio de la actividad a que faculta el grupo 847. *Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones* de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, 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, será de aplicación el tipo general del IGIC del 7 por 100, al no tener la consideración de prestaciones de servicio de transporte terrestre de mercancías a efectos del IGIC.

Visto dos escritos presentados por en los que se formulan consultas tributarias acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), consultas en las que se aprecia íntima conexión y son objeto de acumulación en la presente respuesta a consulta tributaria vinculante, en aplicación del artículo 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, 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), 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, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La sociedad estatal consultante, en un primer escrito, se refiere al artículo 20.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención del IVA de las prestaciones de servicio postales por parte de Correos. Dicha exención fue modificada por el artículo 79 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011. La modificación consistió en que la exención ha pasado, de referirse a los servicios postales universales reservados a Correos, a hacer alusión a un concepto más amplio, como es el servicio postal universal prestado por la misma entidad.

Esta reforma, entiende el consultante, es fruto de la necesidad de adaptar el contenido de la exención a la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia, en concreto a la sentencia de 23 de abril de 2009. Dicha sentencia parte de la consideración del servicio postal universal como una actividad de interés general que permite ofrecer, a un coste reducido, servicios postales que responden a las necesidades esenciales de la población. Esta consideración es la que justifica la exención en el IVA de la prestación del servicio postal universal cuando éste es llevado a cabo por el operador designado para ello.

La necesidad de llevar a cabo la modificación comentada ya había sido puesta de manifiesto por la Dirección General de Tributos estatal en respuesta a consulta vinculante de fecha 5 de abril de 2010 (número de consulta: 2128/10).

La modificación comentada en el IVA es directamente aplicable, además, en el IPSI debido a que la Ley reguladora de este tributo se remite a la del IVA en materia de exenciones.

En lo relativo a la tributación en el IGIC de la prestación de servicios postales por parte de Correos, el consultante reproduce el texto del artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991, tras lo cual expone que dicha redacción, que deja exentas las prestaciones de servicios postales incluidos dentro de los conocidos como “servicios reservados”, coincide con la que tenía la Ley reguladora del IVA hasta su reciente modificación por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2011. Su aplicación por Correos fue objeto de una consulta tributaria que fue respondida por ese Centro Directivo el 29 de diciembre dé 2006.

Sin embargo, la exención de la Ley del IGIC es hoy, a juicio del consultante, inaplicable en los términos que se recogen en la Ley del impuesto debido a dos razones:

1. En primer lugar, los servicios postales reservados ya no existen. Este era un concepto recogido en el artículo 18 de la anterior Ley Postal, que ha sido suprimido en la nueva Ley Postal, la cual tan solo distingue los servicios postales en función de si están o no incluidos dentro del servicio postal universal.

2. En segundo lugar, aunque la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA no vincule a la Comunidad Autónoma de Canarias, cree el consultante que la regulación contenida en el IGIC en lo relativo a la exención aplicable a la prestación de servicios postales debe coincidir con la establecida en la Ley del IVA, siquiera sea por mantener la coherencia interna del sistema fiscal español.

Esta situación genera, a juicio del consultante, un vacío legal en la Ley reguladora del IGIC en lo referente a la posible exención de la prestación de servicios postales por parte de Correos.

Como se apunta al inicio del escrito de consulta, el BOE de 31 de diciembre de 2010 ha publicado la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal. Dicha Ley, a la que en adelante se mencnionará "Ley Postal", ha entrado en vigor el 1 de enero de 2011, y deroga la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de liberalización de los Servicios Postales, a la que en lo sucesivo se aludirá como "anterior Ley Postal".

La Ley Postal contiene en su artículo 22.2, in fine, una exención tributaria del siguiente tenor:

"El operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal quedará exento de los tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto el impuesto sobre Sociedades ".

El beneficiario de la mencionada exención es Correos, puesto que esta sociedad es el operador designado por el Estado para la prestación del servicio postal universal, según se infiere de la disposición adicional primera de la propia Ley Postal.

La nueva redacción de este beneficio fiscal se diferencia de la precedente, contenida en el artículo 19.1.b) de la anterior Ley Postal, en que ahora la exención alude al "servicio postal universal", mientras que la anterior Ley Postal se refería a los "servicios reservados", que no eran sino una parte del servicio postal universal.

La exención de la nueva Ley Postal mantiene, en beneficio de los usuarios de los servicios postales a los que se califica de interés económico general, el mismo ámbito objetivo de aplicación que ya tenía con la anterior Ley Postal; ámbito que permite a Correos, por el carácter genérico de este beneficio, según entiende la consultante, aplicar la exención a diversos tributos tales como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y sobre las diversas tasas que son exigidas a Correos tanto a nivel estatal como autonómico y local. Ello redundará en unos mejores servicios postales y a un mas bajo precio.

Se aporta copia de una muestra representativa de las diversas resoluciones judiciales y administrativas dictadas sobre este extremo.

Tras realizar las anteriores consideraciones, el consultante recalca la circunstancia de que, en virtud de las reformas legales que hemos expuesto, el ámbito objetivo de la exención de los servicios postales en la Ley del IVA coincide con el ámbito objetivo de la exención contenida en la Ley Postal. En ambos casos se toma como referencia al servicio postal universal.

La aplicación de la exención contenida en el artículo 22.2, in fine, de la Ley Postal a los tributos exigidos en las Islas Canarias y que graven el servicio postal universal no ofrece, a juicio

del consultante, ninguna duda, y es perfectamente compatible con el especial Régimen Económico y Fiscal de Canarias debido a dos razones:

1. La primera es que la Ley Postal es una norma dictada al amparo de la competencia exclusiva que, en materia de servicios de correo, le confiere al Estado el artículo 149.1.2ª de la Constitución (disposición final cuarta de la Ley Postal, y disposición final primera de la anterior Ley Postal).

2. Y la segunda es que diversos órganos administrativos del territorio de esa Comunidad Autónoma ya han aplicado esta exención sin hacer ningún cuestionamiento sobre la procedencia de su aplicación en las Islas Canarias. Se adjunta copia de algunas de estas resoluciones.

Por lo tanto, y en opinión del consultante, la exención comentada es perfectamente aplicable a los diversos tributos que puedan ser exigidos en el territorio de las Islas Canarias, tales como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, o las diversas tasas que puedan ser exigidas a Correos por la Administración.

Esta misma conclusión permite, a juicio del consultante, aplicar también la tan citada exención en el IGIC con motivo de la prestación del servicio postal universal por parte de Correos.

En conclusión, se consulta si la exención tributaria contenida en el artículo 22.2 in fine de la Ley Postal, es aplicable a los distintos tributos exigidos en el territorio de las Islas Canarias por al Administración Pública y, en consecuencia, si es correcta la exención del IGIC de las prestaciones de servicio postales vinculadas a la prestación del servicio postal universal.

El segundo de los escritos presentados por el consultante comienza mencionando el artículo 50.uno.1º de la Ley 4/2012, que establece la siguiente exención del IGIC directamente aplicable a Correos:

"Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente."

Correos es el operador designado para la prestación obligatoria del servicio postal universal, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional primera de la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal ("Ley Postal").

La exención comentada, prevista para la prestación por parte de Correos del servicio postal universal, manifiesta el consultante que no le plantea dudas de interpretación, entre otras razones porque coincide con la prevista en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido ("IVA").

Respecto a la aplicación del tipo de gravamen reducido del 3% a los servicios postales no exentos ni sujetos a un tipo de gravamen específico, la duda interpretativa que motiva la presente consulta tributaria deriva del contenido del artículo 54 de la citada Ley 4/2012.

Este precepto regula los casos en los que es de aplicación en el IGIC el tipo de gravamen reducido del 3%.

El apartado 2.c) de dicho artículo señala que este tipo reducido es de aplicación a los transportes terrestres de viajeros y mercancías, incluso los servicios de mudanza.

De acuerdo con esta norma, Correos aplicaría el tipo de gravamen del 3% a las prestaciones de servicios postales que no disfrutaran de la exención prevista en el artículo 50 para el servicio postal universal ni de ningún otro beneficio fiscal o tipo de gravamen específico.

Ahora bien, el citado artículo 54.2.c) contiene una excepción a la aplicación de este tipo reducido, ya que en su segundo párrafo aclara que, entre los servicios de transporte a los que se les aplica el tipo del 3%, no se incluye el servicio de mensajería, recadería y reparto.

Dado que Correos presta servicios postales que no se incluyen en el ámbito del servicio postal universal (y que no disfrutan, por tanto, de la exención antes comentada) y a los cuales tampoco se les aplica ningún otro beneficio fiscal ni tipo de gravamen específico (como sí ocurre, por ejemplo, con los transportes entre las islas del archipiélago canario, que se benefician del tipo de gravamen del cero por ciento), se plantea la duda interpretativa de si a estos concretos servicios postales les es de aplicación en el IGIC el tipo de gravamen reducido del 3%, o si, por el contrario, de acuerdo con lo previsto para los servicios de mensajería, recadería y reparto, quedarían fuera de la aplicación de este tipo reducido, y estarían gravados al tipo general del 7%. »

Esta duda interpretativa es la que motiva la presente consulta tributaria.

Planteada la presente consulta tributaria en los términos señalados en el párrafo precedente, el consultante expone su opinión sobre la cuestión formulada.

La naturaleza de los servicios postales que presta Correos es, a efectos del IGIC y del IVA, la de un servicio de transporte.

Esta calificación queda puesta de manifiesto en las siguientes consultas tributarias:

- En lo relativo al IVA, consulta vinculante V1274-06, de 30 de junio de 2006 (de la Dirección General de Tributos estatal).

- En lo referido al IGIC, consulta 1107, de 29 de diciembre de 2006 (de la Administración tributaria canaria).

A nuestro juicio, el tipo de gravamen aplicable en el IGIC a este concreto servicio de transporte que constituyen los servicios postales prestados por Correos, cuando no se beneficia de ninguna exención o tipo de gravamen más beneficioso, es el reducido del 3% al que antes hemos hecho alusión. Es decir, en este caso no se aplicaría la exclusión de este tipo reducido que afecta a los servicios de “mensajería”, “recadería” y “reparto”.

Las razones de esta postura son las siguientes:

1. Los términos “mensajería”, “recadería” y “reparto” no se corresponden, afirma la consultante, con la actividad que realiza.

Los servicios, postales están regulados en la Ley Postal a la que antes se ha hecho referencia. Los artículos 1, 2 y 3 de dicha Ley contienen la definición y el contenido de lo que es un servicio postal (“recogida, admisión, clasificación, transporte, distribución y entrega de envíos postales”). Cree la consultante que de la lectura de esos preceptos se deduce con claridad que los servicios postales que presta Correos son algo más que un servicio de “mensajería”, “recadería” o “reparto”.

Como muestra de que se trata de actividades distintas, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (“IAE”), aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, prevén epígrafes separados y específicos para cada una de ellas: el grupo 847 de la

Sección 1 para los servicios postales prestados por Correos, y el epígrafe 849.5 de la Sección 1 para la mensajería, recadería y reparto.

2. La consulta 1107, de 29 de diciembre de 2006, de la Administración tributaria canaria, que antes se ha citado, fue emitida a raíz de que una parte de los servicios postales que entonces prestaba Correos empezara a estar gravada por el IGIC.

Si bien dicha consulta fue respondida bajo la vigencia de una Ley Postal anterior a la actualmente vigente (en concreto, la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal) y de una exención en el IGIC referida a los servicios postales distinta de la que ahora está en vigor (pues entonces la exención se refería a una categoría de servicios postales denominada "servicios reservados", que con la nueva Ley Postal ha desaparecido), lo cierto es que en dicha consulta se hacía alusión a la aplicación del tipo reducido del IGIC del 2% (que es el predecesor del 3% al que ahora nos referimos) a los servicios postales que no se encontraran exentos o que no disfrutaran del tipo de gravamen del cero por ciento.

El apartado A) de dicha consulta, cuando analiza la aplicación de ese tipo reducido, alude continuamente a la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales. Nunca alude a mensajería, recadería ni reparto, lo que muestra claramente, a juicio de la consultante, que no hay confusión ni equivalencia entre esos dos tipos de actividades.

3. La Ley 4/2012, de 25 de junio, ha regulado ex novo en su artículo 50.uno.1° la exención aplicable a la prestación del servicio postal universal por parte de Correos. Esto significa que al elaborar dicha Ley el Legislador canario ha tenido en cuenta la normativa aplicable y la realidad de los servicios postales prestados por Correos. Por lo tanto, cree el consultante que si ese mismo Legislador hubiera querido dejar fuera del ámbito de aplicación del tipo reducido del 3%, previsto en esa misma Ley, a los servicios postales no universales prestados por Correos, lo hubiera manifestado expresamente, en vez de usar términos que no se refieren tan dudosos de referirse a los servicios que presta la consultante como "mensajería", "recadería"y "reparto".

4. La relación de servicios contenida en el artículo 54 a los cuales se les aplica el tipo reducido del 3% recoge una serie de actividades de evidente interés público para los habitantes de las Islas Canarias. Ello es lo que, en nuestra opinión, justifica este tratamiento fiscal más beneficioso. En esta línea es procedente recordar que los servicios postales son servicios de interés económico general, tal como establece el artículo 2 de la Ley Postal, lo que permite concluir que, como tales, merecen el mismo tratamiento fiscal beneficioso que los demás servicios previstos en el citado artículo 54.

Conforme a lo manifestado, se consulta si el tipo de gravamen reducido del 3 por 100 previsto en el artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012 es aplicable a la prestación de servicios postales por parte de la consultante cuando no disfruten de ninguna exención ni de ningún otro tipo de gravamen más beneficioso.

SEGUNDO.- El artículo 50.Uno.1º de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), en vigor desde el 1 de julio de 2012, establece la siguiente exención del IGIC:

"*1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.*

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente."

Conforme a esta nueva redacción de la exención del IGIC de determinados servicios postales queda ahora claro su alcance respecto al contenido de la Ley 43/2012, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, por lo que puede entenderse que existe una identidad plena entre el servicio exento en el IGIC (el servicio postal universal) y el concepto y el ámbito del servicio postal universal definidos en los artículos 20 y 21, respectivamente, de la citada Ley 43/2012.

En sentido contrario, no se encuentran exentas de IGIC las prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por el consultante que no constituyan el servicio postal universal.

TERCERO.- El artículo 54.2 de la Ley 4/2012 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."*

El artículo 51.1.d) de la Ley 4/2012 establece la aplicación del tipo general del 7 por 100 del IGIC a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos impositivos previstos en el citado artículo.

Ni la Ley 20/1991 ni la Ley 4/2012 definen los conceptos de transportes terrestres de mercancías, de mudanzas, ni el servicio de mensajería, recadería y reparto.

Si acudimos 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, los siguientes grupos:

Grupo 847. *Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones.*

"Notas:

1.ª Este grupo comprende la prestación de servicios postales, consistentes en la recogida, admisión, clasificación, tratamiento, curso, transporte, distribución y entrega de envíos de correspondencia y envíos postales en todas su modalidades; los servicios de telegramas, télex, giro postal y telegráfico, así como cualquier otro de naturaleza análoga a los anteriores.

2.ª Podrá realizarse, sin pago de cuota adicional alguna, la actividad relativa a la emisión y distribución de sellos de correos y demás signos de franqueo.

3.ª La entidad pública empresarial Correos y Telégrafos satisfará el 50 por 100 de la cuota señalada, por la totalidad de los servicios a que se refiere este grupo."

Grupo 849. *Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p.*

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 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."

En definitiva, las Tarifas del IAE permiten apreciar la existencia de dos actividades distintas, el transporte de mercancías (y en concreto, transporte de mercancías por carretera), incluida en la Agrupación 72, *Otros transportes terrestres*, y otra correspondiente a los Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia, incluida en otra Agrupación diferente, Agrupación 84. *Servicios prestados a las empresas*.

Si bien el legislador ha querido excluir expresamente los servicios de mensajería, recadería y reparto de los servicios de transporte terrestre de mercancías a los que es de aplicación el tipo reducido del 3 por 100 del IGIC, ello no quiere decir necesariamente que otros servicios, que no puedan calificarse como transporte terrestre de mercancías, sí puedan acogerse a dicho tipo reducido.

En efecto, en primer lugar, realizando una delimitación positiva de la norma, sólo pueden acogerse al tipo reducido del 3 por 100 los servicios de transporte terrestre de mercancías, incluidos los servicios de mudanza. En sentido contrario, no pueden acogerse a dicho tipo los servicios de mensajería, recadería y reparto (por exclusión expresa de la Ley) ni otros servicios que no consistan en el transporte terrestre de mercancías.

La consultante manifiesta que su actividad corresponde a la que, en las Tarifas del IAE, faculta el Grupo 847. *Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones*, incluido, al igual que el Grupo 849. *Otros servicios prestados a las empresas n.c.o.p.*, en el que se incluye el Epígrafe 849.5 *Servicios de mensajería, recadería y reparto y manipulación de correspondencia*, en la Agrupación 84. *Servicios prestados a las empresas*. Por tanto, no se trata de una actividad de transporte terrestre de mercancías y, en consecuencia, y con la salvedad de aplicar la exención del IGIC que corresponda, las prestaciones de servicio no amparadas por la exención no se pueden considerar como de transporte terrestre de mercancías.

CUARTO.- En definitiva, es criterio vinculante de este Centro Directivo que se encuentran exentas del IGIC las prestaciones de servicio y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal realizadas por la entidad consultante, si bien la exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

En las prestaciones de servicio no exentas del IGIC conforme a lo manifestado en el párrafo anterior y que se realicen por la entidad consultante en el ejercicio de la actividad a que faculta el grupo 847. *Servicios integrales de Correos y Telecomunicaciones* de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, 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, será de aplicación el tipo general del IGIC del 7 por 100, al no tener la consideración de prestaciones de servicio de transporte terrestre de mercancías a efectos del IGIC.

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, 27 de julio de 2012

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván