CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1580 (03/06/2013)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 22.2.a) Ley 20/1991 Art. 23.2 Ley 20/1991 Art. 54.2.c) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene como actividad principal la prestación de servicio de transporte y distribución terrestre de mercancías dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) 1.722 Transporte de mercancías por carretera.

Tiene suscrito un contrato con un fabricante de bebidas por el que distribuye y suministra a los clientes del fabricante los productos solicitados por éstos. El transporte se efectúa desde la delegación o almacén del fabricante hasta la sede del cliente.

La entrega del producto a los clientes ha de efectuarse en el mismo día en que el pedido sea entregado por el fabricante a la entidad consultante y en los horarios que se le indiquen en cada caso.

El fabricante facilita a la entidad consultante una PDA para la emisión de albaranes de entrega de las bebidas y de devolución de envases, emisión de facturas, y en su caso rectificación de las mismas, pudiendo cobrar el precio de la venta.

Se pacta una retribución por colaboración publicitaria y una retribución en función del número de cajas entregadas y recogidas o por pallet entregado.

La entidad consultante no dispone de los medios materiales y humanos para cumplir las obligaciones contractuales, por lo que subcontrata la totalidad de los servicios con un tercero.

Se consulta:

- Naturaleza o calificación de los servicios prestados por la entidad consultante al fabricante.

- Si resulta aplicable la regla general de la base imponible prevista en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 o la regla especial de la base imponible prevista en el artículo 23.2 del mismo cuerpo legal.

- Tipo impositivo aplicable.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º La entidad mercantil presta dos servicios distintos: servicio de publicidad y servicio de transporte terrestre de mercancías.

El servicio de transporte terrestre de mercancías que presta la entidad mercantil

consultante no puede calificarse de mensajería, recadería y reparto, por lo que tributa al tipo reducido del 3 por 100.

2º Las actividades de emisión y rectificación de albaranes y facturas y la operación de recogida de envases que realiza la entidad mercantil consultante son accesorias a la actividad de transporte terrestre de mercancías, por lo que debe seguir su régimen de tributación.

Por ello, no resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, sino, en su caso, la regla general contenida en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991.

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.- La entidad consultante tiene como actividad principal la prestación de servicio de transporte y distribución terrestre de mercancías dada de alta en el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) 1.722 Transporte de mercancías por carretera.

Tiene suscrito un contrato con un fabricante de bebidas por el que distribuye y suministra a los clientes del fabricante los productos solicitados por éstos. El transporte se efectúa desde la delegación o almacén del fabricante hasta la sede del cliente.

La entrega del producto a los clientes ha de efectuarse en el mismo día en que el pedido sea entregado por el fabricante a la entidad consultante y en los horarios que se le indiquen en cada caso.

El fabricante facilita a la entidad consultante una PDA para la emisión de albaranes de entrega de las bebidas y de devolución de envases, emisión de facturas, y en su caso rectificación de las mismas, pudiendo cobrar el precio de la venta.

Se pacta una retribución por colaboración publicitaria y una retribución en función del número de cajas entregadas y recogidas o por pallet entregado.

La entidad consultante no dispone de los medios materiales y humanos para cumplir las obligaciones contractuales, por lo que subcontrata la totalidad de los servicios con un tercero.

Se consulta:

- Naturaleza o calificación de los servicios prestados por la entidad consultante al fabricante.

- Si resulta aplicable la regla general de la base imponible prevista en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 o la regla especial de la base imponible prevista en el artículo 23.2 del mismo cuerpo legal.

- Tipo impositivo aplicable.

SEGUNDO.- De acuerdo con la precisa descripción que se efectúa en el escrito de petición de consulta, podemos señalar que la entidad mercantil consultante realiza dos operaciones distintas a favor del fabricante:

- Transporte terrestre de mercancías, con independencia de que subcontrate a un tercero este servicio.
- Publicidad.

Ambas operaciones tienen la naturaleza, a efectos del IGIC, de prestaciones de servicios de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.1 y 2.8º de la Ley 20/1991, que dispone:

"1. A los efectos de este Impuesto se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al mismo que no tenga la consideración de entrega de bienes ni de importación de bienes.

2. En particular, se consideran prestaciones de servicios:
(...)
8º.- Los transportes."

Tendrán la consideración de servicios accesorios a la operación principal de transporte terrestre de mercancías, por conllevar a su realización, las operaciones de emisión y rectificación de albaranes y facturas y la operación de recogida de envases. Ello implica que el régimen fiscal, a efectos del IGIC, de estos servicios accesorios será el mismo que el de la operación principal: servicio de transporte terrestre de mercancías.

Esta misma fiscalidad se manifiesta, sobre todo, en dos aspectos concretos: en la determinación de la base imponible y en el tipo impositivo.

Puesto que el servicio de prestación de servicio de transporte terrestre de mercancías engloba tanto el propio servicio principal de distribución y suministro de bebidas, como los accesorios de emisión y rectificación de albaranes y facturas y de recogida de envases, no resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, puesto que no nos encontramos ante una misma operación que por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza. Por ello, resulta plenamente aplicable la regla general de determinación de la base imponible prevista en el artículo 22.2.a) de la Ley 20/1991 que dispone:

"2. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

a) Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no se incluirán en la contraprestación los intereses por el aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios.

A efectos de lo previsto en el párrafo anterior sólo tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras de aplazamiento o demora en el pago del precio, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 50.uno.18.º, letra c), de la Ley de la Comunidad Autónoma de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas

administrativas y fiscales, que se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo.

En ningún caso se considerará interés la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones."

En cuanto al tipo impositivo aplicable al servicio de transporte terrestre de mercancías, 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 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."

Teniendo en cuenta esta doctrina de la Dirección General de Tributos estatal, el servicio que presta la entidad consultante no puede calificarse de mensajería, recadería y reparto.

TERCERO.- Conforme a lo expresado, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º La entidad mercantil presta dos servicios distintos: servicio de publicidad y servicio de transporte terrestre de mercancías.

El servicio de transporte terrestre de mercancías que presta la entidad mercantil consultante no puede calificarse de mensajería, recadería y reparto, por lo que tributa al tipo reducido del 3 por 100.

2º Las actividades de emisión y rectificación de albaranes y facturas y la operación de recogida de envases que realiza la entidad mercantil consultante son accesorias a la actividad de transporte terrestre de mercancías, por lo que debe seguir su régimen de tributación.

Por ello, no resulta aplicable la regla especial de determinación de la base imponible prevista en el artículo 23.2 de la Ley 20/1991, sino, en su caso, la regla general contenida en el artículo 22.2.a) 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, 3 de junio de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván