Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA DE APLICACIÓN:** Art. 10.1.1º Ley 20/1991 Art. 11.5 Ley 20/1991 Art. 14.7 Ley 20/1991 Art. 18.1.b) y f) Ley 20/1991 Art. 31.1.1º Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.q) Ley 20/1991 Art. 59.1.b) Ley 20/1991 Anexo I.2.1.º Ley 20/1991 Disposición Adicional Cuarta Ley 20/1991 Art. 14.5 Real Decreto 2538/1994

CUESTIÓN PLANTEADA: La entidad consultante, operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, como consecuencia de la nueva redacción del supuesto de exención que respecto al IGIC establece el artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991, conforme a lo establecido en la disposición final primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, realiza diversas consultas relativas a la nueva redacción del precepto citado.

En primer lugar, consulta sobre la tributación en el IGIC de los servicios postales a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

En segundo lugar, se efectúa la siguiente consulta: "*Cuando el envío de un paquete postal esté exento porque tenga como destino a un territorio distinto de las Islas Canarias (servicio directamente relacionado con la exportación, artículo 11.5 de la Ley del IGIC), los únicos documentos que la entidad consultante exigirá a sus clientes, con el fin de acreditar la realidad de la exportación, son el formulario CP72 o el formulario EMS, que el cliente tiene que cumplimentar y adherir al paquete.*

La exigencia del formulario CP72 y sus características están reguladas en el Reglamento de la Unión Postal Universal (UPU) sobre paquetería (artículo 109 y anexos, BOE del 14 de marzo de 2005). Dicho formulario, un ejemplar del cual aportamos con este escrito, incluye dentro de sí una declaración de aduana (conocida como formulario CN23).

Cuando el envío del paquete es contratado bajo la modalidad "Postal Express Internacional", caracterizada por unos plazos de entrega más reducidos, el formulario utilizado será el denominado EMS (artículo 61 Convenio UPU, BOE del 14 de marzo de 2005). Este formulario, un ejemplar del cual aportamos con este escrito, incluye dentro de sí una declaración de aduana.". Se consulta si a efectos del IGIC son válidos dichos formularios como justificación de la exportación. También es objeto de consulta la tributación de los servicios postales que tengan por objeto envíos provenientes de territorios distintos a las Islas Canarias con destino a este archipiélago.

En tercer lugar, se realiza el siguiente planteamiento: "Hay supuestos en que la

entidad consultante no puede determinar con exactitud cuál es el IGIC devengado en los servicios que presta. Se trata de casos en lo que, a priori, no es posible saber si el servicio prestado es reservado o no. Este problema se da en las operaciones al contado con clientes sin contrato – pequeñas empresas, consumidores finales, usuarios de buzones – en las que se producen pagos al contado por la compra de sellos, estampillas o medios de franqueo equivalentes, y en las es imposible conocer a priori si esos clientes van a destinar esos sellos y estampillas a envíos postales reservados (exentos del IGIC) o no reservados (no exentos). Esta dificultad se explica porque, en el momento de vender estos productos, no es posible saber si el cliente va a utilizar posteriormente los sellos o estampillas para franquear una carta urbana o una carta interurbana, ni tampoco si la carta tendrá más de 50 o menos de 50 gramos de peso.

La entidad consultante se encuentra en disposición de poder salvar este problema, con carácter general y sin perjuicio para la Hacienda del Gobierno Canario, en base a los datos suministrados por la contabilidad analítica auditada que, de acuerdo con el artículo 29 de la Ley Postal, está obligada a llevar, y en donde registra por separado los ingresos correspondientes a los servicios reservados (exentos de IGIC) y los no reservados (no exentos de IGIC). Dicha contabilidad le permitirá hacer una estimación, a través de un forfait, del IGIC devengado en cada período de liquidación.

La entidad consultante estima que quienes utilizan los servicios postales sin contrato (es decir, pagando al contado, que es donde se da el problema que estamos exponiendo) es un porcentaje bajo, ya que lo normal es que, si el gasto tiene alguna importancia, estos clientes tengan suscrito un contrato con la entidad consultante gracias al cual presentan sus envíos postales con un albarán en el que se desglosan los destinos de la correspondencia, lo que permite a la entidad consultante facturarles detalladamente el impuesto cuando éste sea aplicable."

Se consulta si se considera correcta la utilización de la figura del forfait, así como el sistema de cálculo del mismo que propone la entidad consultante.

En cuarto lugar, la entidad consultante plantea la siguiente situación: "Algunos clientes de la entidad consultante utilizan las llamadas "Máquinas de franquear" para el franqueo de los envíos postales que depositan en la entidad consultante. Se trata de un sistema de pago permitido por el artículo 65 del Reglamento Postal.

Esos clientes cargan las máquinas, vía on-line o telefónica, con diversas cantidades a cuenta de los futuros servicios postales que encarguen a la entidad consultante. La cantidad que el cliente entrega a cuenta para cargar la máquina es genérica, puesto que no va referida a un servicio concreto, sino que el cliente, una vez que dispone de crédito en la máquina ordena periódicamente a la entidad consultante que la máquina franquee (consuma) determinados servicios postales, que pueden ser tanto exentos como no exentos. Los servicios prestados al cliente en ese momento, de acuerdo con las órdenes recibidas, son recogidos en los correspondientes albaranes.

En algunos casos, el saldo de la carga de la máquina que está pendiente de ser consumido le es devuelto al cliente si se producen determinadas causas objetivas (por ejemplo, cuando el cliente desea cambiar de máquina y hay un saldo pendiente de consumir en la que va a dejar; cuando el cliente se equivoca al ordenar el importe que desea que la máquina franquee; y cuando el cliente no quiere continuar utilizando ese sistema de franqueo).

Respecto de esta modalidad de clientes, la entidad consultante, de acuerdo con la información suministrada por los albaranes, emitirá mensualmente una factura detallada

que incluya los consumos franqueados por la máquina y el IGIC que, en su caso, se haya devengado. Los importes previamente entregados a cuenta por el cliente para cargar la máquina se consideran como un anticipo de fondos que no da lugar al devengo del IGIC por no haber todavía, en ese momento, ninguna operación sujeta al Impuesto."

Se consulta si se considera correcta esta forma de actuar.

Por último, la entidad consultante, considera necesario en los servicios afectados por el forfait- operaciones al contado con clientes sin contratos (pequeñas empresas, consumidores finales y usuarios de buzones), emitir facturas y tiques sin que en estos documentos conste alusión al IGIC, pero sí una mención al porcentaje (forfait) que los clientes que reciben estas facturas pueden deducir en concepto de IGIC soportado. El motivo de esta especialidad radica, según la entidad consultante, en la imposibilidad de conocer a priori si esos clientes van a destinar esos sellos y estampillas a envíos postales reservados (exentos del IGIC) o no reservados (no exentos), por lo que no puede reflejar en las facturas el eventual impuesto que se haya devengado.

Se consulta la posibilidad de esta autorización y en caso afirmativo si sería documento justificativo para la deducción.

CONTESTACIÓN VINCULANTE: A) El servicio postal a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, debe calificarse a efectos del IGIC de servicio de transporte; entendiéndose que el servicio será urbano cuando el término municipal de admisión del envío coincide con el término municipal de destino, caso contrario será interurbano. Por todo ello, tributarán del modo siguiente las citadas prestaciones efectuadas por el operador obligado a prestar el servicio postal universal:

- Está sujeta pero exenta la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, con independencia de su destino.

- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, resto de la Unión Europea y terceros países, con independencia de su peso. Estos servicios quedarán exentos por estar directamente relacionados con exportaciones. En el caso de envíos de paquetes postales o paquetes postal exprés será necesario justificar la exportación en la forma expuesta en el apartado Tercero de esta contestación.

- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a Canarias, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de la importación, con independencia de su peso, estará sujeto y exento del impuesto.

- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago

canario, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.

- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago canario, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.

- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales dentro de un misma isla, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.

- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales dentro de una misma isla, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.

- Esta sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales urbanos, con independencia de su peso.

B) La salida de los bienes fuera del territorio de aplicación del IGIC, para la aplicación de la exención de los servicios de transporte relativos a las exportaciones a terceros países o con envíos a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, en lo relativo a envíos postales, por paquete postal o postal exprés, se podrá justificar mediante la utilización de los formularios CP72 y EMS que se adjuntan al escrito de consulta, cumplimentados conforme a la legislación aduanera, puesto que en ambos formularios se incorpora la correspondiente declaración de aduana.

Igualmente, estarán exentas del IGIC las prestaciones de servicios de transporte que la consultante realice con motivo de la importación de los bienes a los que se refiere la consulta, en los términos previstos en el artículo 14.7 de la Ley 20/1991, trascrito en el apartado anterior.

C) Establecida para la entidad consultante la obligación legal de llevar una contabilidad analítica que le permita conocer el coste de los servicios postales reservados y no reservados, serán dichos datos los que sirvan para calcular el IGIC devengado, correspondiente a las prestaciones de servicios sujetas y no exentas de dicho Impuesto efectuadas para aquellos clientes respecto de los cuales no sea posible determinar en el momento de efectuar el pago de la contraprestación, por la naturaleza del procedimiento de pago efectuado (sellos, estampillas y otros medios equivalentes) su tributación por el referido Impuesto, cuya correspondencia, además, generalmente se deposita en los buzones y en las propias oficinas de correos.

En estos supuestos es preciso efectuar un cálculo que permita determinar un “forfait” o porcentaje de las cuotas del IGIC devengadas que deberán ser objeto de declaración en cada período de liquidación, conforme al siguiente procedimiento:

a) En cada ejercicio y tomando como base los datos de la contabilidad analítica de la entidad consultante presentados al órgano regulador postal del Ministerio de Fomento, se calculará el porcentaje que los servicios sujetos y no exentos del IGIC, cuya contraprestación se percibe a través del canal de pago al contado, representa respecto del importe total de los servicios cobrados a través de dicho canal.

b) La aplicación del porcentaje que se ha señalado en la letra a) sobre el importe total de los servicios cobrados a través del canal de pago indicará el importe total de ingresos percibidos de los servicios sujetos y no exentos que se prestan por la entidad consultante a través de dicho canal.

c) El importe total de ingresos percibidos por las operaciones sujetas y no exentas a que se refiere la letra b) anterior debe minorarse en el importe de las operaciones sujetas y no exentas que tributan a tipo cero; para ello en cada ejercicio, y tomando como base los datos de la contabilidad analítica de la entidad consultante, se calculará el porcentaje que del total del importe de operaciones sujetas y no exentas, percibidas a través del canal de pago al contado**,** tributan al tipo impositivo reducido del 2 por 100; este porcentaje se multiplicará por el importe de las operaciones sujetas y no exentas efectuadas a través del canal de pago al contado a que se refiere la letra b); el resultado es el importe minorado.

d) Para calcular la base imponible de cada período de liquidación será preciso dividir el importe minorado a que se refiere la letra c) entre 1,02, cuyo resultado se corresponde con la base imponible del Impuesto para dicho período.

e) La cuota de IGIC que tendrá que declarar la entidad consultante será el resultado de aplicar a la base imponible determinada conforme se establece en la letra d) anterior el tipo impositivo reducido del 2 por 100.

En el supuesto de autorización a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, habrá de mencionarse expresamente en las facturas a emitir el porcentaje que representa la cuota a que se refiere la letra e) respecto del importe total de los ingresos a través del canal de pago al contado. El resultado de aplicar dicho porcentaje sobre el importe total de la contraprestación que figura en la factura es la cuota soportada de IGIC que constituirá la cuota deducible si se cumplen los requisitos para el ejercicio de la deducción.

El porcentaje minorado que representa el importe de las operaciones sujetas y no exentas al tipo impositivo reducido del 2 por 100 respecto del total del importe de las operaciones sujetas y no exentas, se determina conforme a los datos proporcionados por la contabilidad analítica para el año natural anterior. Este porcentaje es el que habrá de utilizarse durante el año natural en curso, sin que quepa regularización alguna en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año, por las posibles desviaciones que se puedan producir en dicho porcentaje conforme a los datos de la contabilidad analítica del año en curso.

D) La aplicación de la regla del devengo prevista en el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 (pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible) será viable cuando en el momento del cobro del pago anticipado estén plenamente identificados los elementos conformadores de la tributación de la futura entrega del bien o prestación de

servicio. Por ello, los pagos anticipados que la entidad consultante percibe de sus clientes a cuenta de futuros servicios postales, a través del sistema de franqueo previsto en el artículo 65 del Real Decreto 1829/1999, no tienen la consideración de pagos anticipados a efectos del IGIC, por lo no se devengará el IGIC, dado que en el momento del cobro anticipado no existe una plena identificación de los elementos configuradores de la tributación de la futura prestación de servicio postal. En este caso, el IGIC se devengará de acuerdo a la regla general del devengo en las prestaciones de servicio, es decir cuando se presten ejecuten o efectúen.

E) En el ámbito del IGIC corresponde a este Centro Directivo la competencia de autorización a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Las facturas expedidas conforme a la autorización que pueda efectuar esta Dirección General de Tributos al amparo de lo establecido en el citado artículo 6.7, son documentos justificativos para la deducción de las cuotas soportadas.

Visto el escrito presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda, por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (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), en relación con el articulo 23.2.t) del Decreto 12/2004 de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad consultante, operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, como consecuencia de la nueva redacción del supuesto de exención que respecto al IGIC establece el artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991, conforme a lo establecido en la disposición final primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, realiza diversas consultas relativas a la nueva redacción del precepto citado.

En primer lugar, consulta sobre la tributación en el IGIC de los servicios postales a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales.

En segundo lugar, se efectúa la siguiente consulta: "*Cuando el envío de un paquete postal esté exento porque tenga como destino a un territorio distinto de las Islas Canarias (servicio directamente relacionado con la exportación, artículo 11.5 de la Ley del IGIC), los únicos documentos que la entidad consultante exigirá a sus clientes, con el fin de acreditar la realidad de la exportación, son el formulario CP72 o el formulario EMS, que el cliente tiene que cumplimentar y adherir al paquete.*

La exigencia del formulario CP72 y sus características están reguladas en el Reglamento de la Unión Postal Universal (UPU) sobre paquetería (artículo 109 y anexos, BOE del 14 de marzo de 2005). Dicho formulario, un ejemplar del cual aportamos con este escrito, incluye dentro de sí una declaración de aduana (conocida como formulario CN23).

Cuando el envío del paquete es contratado bajo la modalidad "Postal Express Internacional", caracterizada por unos plazos de entrega más reducidos, el formulario utilizado será el denominado EMS (artículo 61 Convenio UPU, BOE del 14 de marzo de 2005). Este formulario, un ejemplar del cual aportamos con este escrito, incluye dentro de sí una declaración de aduana.". Se consulta si a efectos del IGIC son válidos dichos formularios como justificación de la exportación. También es objeto de consulta la tributación de los servicios postales que tengan por objeto envíos provenientes de territorios distintos a las Islas Canarias con destino a este archipiélago.

En tercer lugar, se realiza el siguiente planteamiento: "*Hay supuestos en que la entidad consultante no puede determinar con exactitud cuál es el IGIC devengado en los servicios que presta. Se trata de casos en lo que, a priori, no es posible saber si el servicio prestado es reservado o no. Este problema se da en las operaciones al contado con clientes sin contrato – pequeñas empresas, consumidores finales, usuarios de buzones – en las que se producen pagos al contado por la compra de sellos, estampillas o medios de franqueo equivalentes, y en las es imposible conocer a priori si esos clientes van a destinar esos sellos y estampillas a envíos postales reservados (exentos*

del IGIC) o no reservados (no exentos). Esta dificultad se explica porque, en el momento de vender estos productos, no es posible saber si el cliente va a utilizar posteriormente los sellos o estampillas para franquear una carta urbana o una carta interurbana, ni tampoco si la carta tendrá más de 50 o menos de 50 gramos de peso.

La entidad consultante se encuentra en disposición de poder salvar este problema, con carácter general y sin perjuicio para la Hacienda del Gobierno Canario, en base a los datos suministrados por la contabilidad analítica auditada que, de acuerdo con el artículo 29 de la Ley Postal, está obligada a llevar, y en donde registra por separado los ingresos correspondientes a los servicios reservados (exentos de IGIC) y los no reservados (no exentos de IGIC). Dicha contabilidad le permitirá hacer una estimación, a través de un forfait, del IGIC devengado en cada período de liquidación.

La entidad consultante estima que quienes utilizan los servicios postales sin contrato (es decir, pagando al contado, que es donde se da el problema que estamos exponiendo) es un porcentaje bajo, ya que lo normal es que, si el gasto tiene alguna importancia, estos clientes tengan suscrito un contrato con la entidad consultante gracias al cual presentan sus envíos postales con un albarán en el que se desglosan los destinos de la correspondencia, lo que permite a la entidad consultante facturarles detalladamente el impuesto cuando éste sea aplicable."

Se consulta si se considera correcta la utilización de la figura del forfait, así como el sistema de cálculo del mismo que propone la entidad consultante.

En cuarto lugar, la entidad consultante plantea la siguiente situación: "*Algunos clientes de la entidad consultante utilizan las llamadas "Máquinas de franquear" para el franqueo de los envíos postales que depositan en la entidad consultante. Se trata de un sistema de pago permitido por el artículo 65 del Reglamento Postal.*

Esos clientes cargan las máquinas, vía on-line o telefónica, con diversas cantidades a cuenta de los futuros servicios postales que encarguen a la entidad consultante. La cantidad que el cliente entrega a cuenta para cargar la máquina es genérica, puesto que no va referida a un servicio concreto, sino que el cliente, una vez que dispone de crédito en la máquina ordena periódicamente a la entidad consultante que la máquina franquee (consuma) determinados servicios postales, que pueden ser tanto exentos como no exentos. Los servicios prestados al cliente en ese momento, de acuerdo con las órdenes recibidas, son recogidos en los correspondientes albaranes.

En algunos casos, el saldo de la carga de la máquina que está pendiente de ser consumido le es devuelto al cliente si se producen determinadas causas objetivas (por ejemplo, cuando el cliente desea cambiar de máquina y hay un saldo pendiente de consumir en la que va a dejar; cuando el cliente se equivoca al ordenar el importe que desea que la máquina franquee; y cuando el cliente no quiere continuar utilizando ese sistema de franqueo).

Respecto de esta modalidad de clientes, la entidad consultante, de acuerdo con la información suministrada por los albaranes, emitirá mensualmente una factura detallada que incluya los consumos franqueados por la máquina y el IGIC que, en su caso, se haya devengado. Los importes previamente entregados a cuenta por el cliente para cargar la máquina se consideran como un anticipo de fondos que no da lugar al devengo del IGIC por no haber todavía, en ese momento, ninguna operación sujeta al Impuesto."

Se consulta si se considera correcta esta forma de actuar.

Por último, la entidad consultante, considera necesario en los servicios afectados por el forfait- operaciones al contado con clientes sin contratos (pequeñas empresas, consumidores finales y usuarios de buzones), emitir facturas y tiques sin que en estos documentos conste alusión al IGIC, pero sí una mención al porcentaje (forfait) que los clientes que reciben estas facturas pueden deducir en concepto de IGIC soportado. El motivo de esta especialidad radica, según la entidad consultante, en la imposibilidad de conocer a priori si esos clientes van a destinar esos sellos y estampillas a envíos postales reservados (exentos del IGIC) o no reservados (no exentos), por lo que no puede reflejar en las facturas el eventual impuesto que se haya devengado.

Se consulta la posibilidad de esta autorización y en caso afirmativo si sería documento justificativo para la deducción.

SEGUNDO.- Respecto a la primera consulta, el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de 13 de julio, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, presenta el siguiente tenor:

"*1. Se regirán por lo dispuesto en esta Ley los siguientes servicios postales:*

a) Los de recogida, admisión, clasificación, tratamiento, curso, transporte, distribución y entrega de los envíos postales. Son envíos postales aquellos que incluyan objetos cuyas especificaciones físicas y técnicas permitan su tráfico, al menos, a través de la red postal pública."

El artículo 10.1.1º de la Ley 20/1991, conforme a la nueva redacción dada por la disposición final primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, presenta la siguiente redacción:

"*1. Están exentas de este Impuesto.*

1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas, que constituyan el servicio postal universal y estén reservados al operador al que se encomienda su prestación, de acuerdo con la Ley 24/1998, de 13 de julio, del servicio postal universal y de liberalización de los servicios postales."

Del contenido de dicho precepto se desprende dos requisitos objetivos necesarios para la efectividad de la exención; en primer lugar que se traten de prestaciones de servicios, y las entregas de bienes accesorias a ellas, incluidas en el servicio postal universal y, en segundo lugar, que se traten de servicios reservados al operador del servicio postal universal.

La disposición adicional primera de la citada Ley 24/1998, atribuye la obligación de prestar el servicio postal universal a la Entidad pública empresarial Correos y Telégrafos.

El artículo 15 de la Ley 24/1998, regula el concepto y ámbito del servicio postal universal en los siguientes términos:

"1. *Se entiende por servicio universal el conjunto de servicios postales de calidad determinada en la Ley y sus Reglamentos de desarrollo, prestados de forma permanente en todo el territorio nacional y a precio asequible para todos los usuarios.*

2. Se incluyen en el ámbito del servicio postal universal los siguientes servicios, cuya prestación deberá garantizarse en la forma que se determina reglamentariamente:

A) Servicio de giro.

B) La prestación ordinaria de servicios postales nacionales y transfronterizos para envíos postales que incorporen una dirección indicada por el remitente sobre el propio objeto o sobre su embalaje, pudiendo tratarse de:

a) Cartas y tarjetas postales que contengan comunicaciones escritas en cualquier tipo de soporte, de hasta 2 kg de peso.

b) Paquetes postales, con o sin valor comercial, de hasta 10 kg de peso.

3. Los envíos nacionales y transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos, de publicaciones periódicas y los restantes cuya circulación no esté prohibida, serán admitidos para su remisión en régimen de servicio postal universal, siempre que ésta se lleve a cabo con arreglo a alguna de las modalidades previstas en el apartado anterior.

Se entiende por envío de publicidad directa, a efectos de esta Ley, aquel en el que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que esté formado por cualquier comunicación que consista únicamente en anuncios, estudios de mercado o publicidad,

b) Que contenga un mensaje similar, aunque el nombre, la dirección y el número de identificación que se asigne a sus destinatarios sean distintos en cada caso.

c) Que se remita a un número significativo de destinatarios.

d) Que se dirija a las señas indicadas por el remitente en el objeto mismo o en su envoltura.

e) Que su distribución se efectúe en sobre abierto, para facilitar la inspección postal.

Los recibos, las facturas, los estados financieros y otros mensajes no idénticos no tendrán la consideración de publicidad directa. Tampoco tendrán este carácter las comunicaciones que acompañen la publicidad directa con otros objetos, dentro de la misma envoltura.

4. El servicio postal universal incluirá, igualmente, la prestación de los servicios accesorios de certificado y de valor declarado. Los servicios de certificado y de valor declarado permiten, en los envíos postales a que se refiere el apartado 2 del presente artículo otorgar una mayor protección al usuario frente a los riesgos de deterioro, robo o pérdida, mediante el pago al operador de una cantidad predeterminada a tanto alzado, en el primer caso, o de una cantidad proporcional al valor que unilateralmente les atribuya el remitente, en el segundo.

5. Cada servicio integrado en el servicio postal universal, incluirá, por lo menos, las siguientes prestaciones:

a) La recogida, admisión, clasificación, tratamientos, curso, transporte, distribución y entrega de cartas y tarjetas postales de hasta 2 kg de peso.

b) La recogida, admisión, clasificación, tratamiento, curso, transporte, distribución y entrega de los paquetes postales cuyo peso no exceda de 10 Kg.

c) Los servicios de envío certificado y los envíos con valor declarado, accesorios de los establecidos en las letras a) y b) de este apartado.

6. El Gobierno, mediante Real Decreto, podrá modificar, previo informe del Consejo Asesor Postal, la delimitación del servicio postal universal, en función de la

evolución tecnológica, de la demanda de servicios en el mercado, de las necesidades de los usuarios o por consideraciones de política social, de acuerdo con los límites fijados en la normativa comunitaria que sea de aplicación."

El artículo 18 de la Ley 24/1998, conforme con la modificación efectuada a través del artículo 106.Ocho de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, regula los servicios reservados al operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, del modo siguiente:

"1. Quedarán reservados, con carácter exclusivo, al operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal, al amparo del artículo 128.2 de la Constitución y en los términos establecidos en el capítulo siguiente, los siguientes servicios incluidos en el ámbito de aquél:

A) El servicio de giro.

B) La recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y la distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 100 gramos. A partir del 1 de enero de 2006, el límite de peso se fija en 50 gramos.

Para que cualquier otro operador pueda realizar este tipo de actividades, respecto a los envíos interurbanos, el precio que habrá de percibir de los usuarios deberá ser, al menos, tres veces superior al correspondiente a los envíos ordinarios de la primera escala de peso de la categoría normalizada más rápida, fijado para el operador encargado de la prestación del servicio postal universal. A partir del 1 de enero de 2006, el precio será, al menos, dos veces y media superior.

Los envíos nacionales o transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos y de publicaciones periódicas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 15.3, no formarán parte de los servicios reservados.

El intercambio de documentos no podrá reservarse.

C) El servicio postal transfronterizo de entrada y de salida de cartas y tarjetas postales, en los mismos términos de precio, peso y fecha establecidos en el apartado B). Se entiende por servicio postal transfronterizo, a los efectos de esta Ley, el procedente de otros Estados o el destinado a éstos.

D) La recepción, como servicio postal, de las solicitudes, de los escritos y de las comunicaciones que los ciudadanos dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas, conforme al artículo 38.4. c) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

2. La relación de servicios reservados, determinada en el apartado anterior, podrá ser revisada por el Gobierno, mediante Real Decreto, en el marco de las previsiones contenidas en las normas comunitarias."

A efectos del IGIC, a los servicios de envíos postales a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998 les resulta de aplicación la regla especial de localización de las prestaciones de servicios contenida en el artículo 17.2.2º de la Ley 37/1992, relativa a los servicios de transporte, que presenta el siguiente tenor:

"2º *Los transportes se entenderán efectuados en las Islas Canarias o en otros territorios por la parte de trayecto realizada en cada uno de ellos, incluidos el espacio aéreo y aguas jurisdiccionales*."

Por otra parte, el artículo 11.5 de la Ley 20/1991 establece una exención relativa a las exportaciones en los siguientes términos:

"*Están exentas:*

(…)

5. Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo anterior de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la CEE."

El artículo 14.7 de la Ley 20/1991 regula las exenciones en importaciones definitivas de bienes del modo siguiente:

"*Están exentas del Impuesto las importaciones de bienes en las Islas Canarias y las prestaciones de servicios que a continuación se especifican, siempre que se cumplan las condiciones y requisitos exigidos por las normas de desarrollo de esta Ley y los demás establecidos en las disposiciones que les sean de aplicación.*

(…)

7. Las prestaciones de servicios, distintas de las declaradas exentas en el artículo 10 de esta Ley, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de las importaciones de bienes que se refieran, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2º del artículo 25º de esta Ley."

El citado apartado 2º del artículo 25 expresa que:

"En las importaciones la base imponible resultará de adicionar al "Valor en Aduana" los conceptos siguientes en cuanto que no estén comprendidos en el mismo:

(…)

2º.- Los gastos accesorios y complementarios, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes y seguros que se produzcan desde la entrada en las Islas Canarias hasta el primer lugar de destino en el interior de dichos territorios.

A estos efectos se considerará como primer lugar de destino el que figure en el documento de transporte al amparo del cual los bienes son introducidos en las Islas Canarias. De no existir esta indicación, se considerará que el primer lugar de destino es aquel en que se produce la primera desagregración o separación del cargamento en el interior de dichos territorios. No obstante, cuando el primer lugar de destino estuviera emplazado en cualquier isla y la entrada se efectuara por isla diferente de la de destino, no se adicionarán al "Valor en Aduana" los gastos pormenorizados en el párrafo anterior, cuando tuvieran como objeto permitir el traslado de los bienes a la isla de destino."

El artículo 27.1.1º.q) de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo cero a la prestación de servicios de:

"*Transporte de viajeros y mercancías por vía marítima o aérea entre las islas del archipiélago canario.*"

El Anexo I.2.1º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo reducido del 2 por 100 a las prestaciones de servicios de transportes terrestre.

Conforme con todo ello, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que el servicio postal a que se refiere el artículo 2.1.a) de la Ley 24/1998, de Regulación del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, debe calificarse a efectos del IGIC de servicio de transporte; entendiéndose que el servicio será urbano cuando el término municipal de admisión del envío coincide con el término municipal de destino, caso contrario será interurbano. Por todo ello, tributarán del modo siguiente las citadas prestaciones efectuadas por el operador obligado a prestar el servicio postal universal:

- Está sujeta pero exenta la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales, siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, con independencia de su destino.

- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla, resto de la Unión Europea y terceros países, con independencia de su peso. Estos servicios quedarán exentos por estar directamente relacionados con exportaciones. En el caso de envíos de paquetes postales o paquetes postal exprés será necesario justificar la exportación en la forma expuesta en el apartado Tercero de esta contestación.

- Por la parte de trayecto que transcurra en el ámbito de aplicación del IGIC, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales con destino a Canarias, cuya contraprestación esté incluida en la base imponible de la importación, con independencia de su peso, estará sujeta y exenta del impuesto.

- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago canario, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.

- Está sujeta al tipo cero la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales de una isla con destino a otra isla del archipiélago canario, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.

- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100, la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos interurbanos, certificados o no, de las cartas y de las tarjetas postales dentro de un misma isla, siempre que su peso sea superior a 50 gramos.

- Está sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los

envíos postales dentro de una misma isla, salvo que se traten de las cartas y de las tarjetas postales, certificados o no, y siempre que su peso sea igual o inferior a 50 gramos, que se encontrarán exentas.

- Esta sujeta al tipo impositivo reducido del 2 por 100 la recogida, la admisión, la clasificación, la entrega, el tratamiento, el curso, el transporte y distribución de los envíos postales urbanos, con independencia de su peso.

TERCERO.- Respecto a la segunda consulta, el artículo 11.5 de la Ley 20/1991 establece una exención relativa a las exportaciones en los siguientes términos:

"Están exentas:
(…)
5. Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo anterior de esta Ley, cuando estén directamente relacionadas con las exportaciones o con los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la CEE."

El desarrollo reglamentario de este precepto se encuentra en el artículo 14.5 del Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan normas de desarrollo relativas al Impuesto General Indirecto Canario, que expresa lo siguiente:

"5. Las prestaciones de servicios, incluidas las de transporte y operaciones accesorias, distintas de las que gocen de exención conforme al artículo 11 de este Reglamento, cuando estén directamente relacionadas con las siguientes operaciones:
1º. Las exportaciones de bienes a Países terceros, tanto si tienen carácter definitivo como temporal.
2º. Los envíos de bienes a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea, igualmente de carácter definitivo o temporal.
El destinatario de los servicios deberá entregar a quien haya de prestarlos un escrito en el que declare que los bienes a que se refieren los mismos serán objeto de exportación a Países terceros o envío al territorio peninsular español, Islas Baleares o cualquier otro Estado miembro de la Comunidad Europea.
La salida de dichos bienes del territorio de la Comunidad autónoma de Canarias habrá de efectuarse dentro de los tres meses siguientes a la fecha de realización del servicio. Dicha circunstancia se acreditará mediante copia del documento correspondiente a la salida de los bienes, que deberá remitirse por el destinatario de los servicios a quien los preste en los 10 días siguientes a la salida.
Transcurridos los plazos indicados anteriormente sin haberse recibido el documento indicado por el sujeto pasivo que preste el servicio deberá éste liquidar el Impuesto que corresponda.
Se considerarán comprendidos entre los servicios exentos de este número 5, los de transporte; carga, descarga y conservación; custodia, almacenaje y embalaje; alquiler de los medios de transporte, contenedores y materiales de protección de las mercancías; los prestados por Agentes de Aduanas y otros análogos."

El artículo 39, incluida en el Capítulo I "Despacho de Exportación" del Título II "Gestión de las Exportaciones" del Reglamento de gestión aplicable a las operaciones de importación y exportación relativas a los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 145/2006, de 24 de octubre, expresa lo siguiente:

"*Artículo 39. Obligación de presentar declaración.*

1. La salida de bienes fuera del territorio de las Islas Canarias quedará sometida a la presentación de despacho de los mismos ante la Administración Tributaria Canaria, así como a la formulación de una declaración de exportación ante la oficina de dicha Administración correspondiente al lugar de salida de aquéllos.

2. Asimismo, la persona responsable de la salida de los bienes está obligada a la presentación, con carácter previo a la citada salida, de una declaración de carga, sujeta al modelo aprobado por el Director General de Tributos.

3. La declaración de despacho se presentará y admitirá en la forma y con los requisitos que se fijan en el presente Decreto para la presentación de la declaración de despacho de importación con las adaptaciones correspondientes en razón de la naturaleza de la operación de exportación, admitiéndose igualmente el reconocimiento y la extracción de muestras previas y la rectificación y anulación de las declaraciones, debiendo observarse las normas específicas que se contienen en los artículos siguientes.

4. Sin perjuicio de los envíos por carta y paquetes postales, que se regirán por sus disposiciones específicas, no serán objeto de declaración de despacho escrita los bienes exportadas con fines no comerciales, así como las de poco valor."

La Disposición Adicional Cuarta de la Ley 20/1991, presenta el siguiente tenor:

"Para todo lo no previsto en esta Ley, y en especial en lo relativo a materias aduaneras, se estará a lo que dispongan las disposiciones vigentes en el resto del territorio nacional en cuanto no se opongan a lo establecido en la misma."

El artículo 237.1.B del Reglamento (CEE) Nº 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993, por el que se fijan determinadas disposiciones de aplicación del Reglamento (CEE) nº 2913/92 del Consejo por el que se establece el Código Aduanero Comunitario, dispone lo siguiente:

"*1. Dentro de los envíos por correo, las mercancías que se enumeran a continuación se considerarán como declaradas en aduana: (…)*

B. Para la exportación:

a) en el momento de la aceptación por la administración de correos, los envíos por correos de cartas y paquetes postales no sujetos a derechos de exportación, estén o no acompañados de una declaración "CN22" y/o "CN23";

b) en el momento de su presentación en aduana, los envíos por correo y los paquetes postales sujetos a derechos de exportación a condición de que vayan acompañados de la declaración "CN22" y/o "CN23"."

Por otra parte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 238 del Reglamento (CEE) Nº 2454/93, el artículo 237 no se aplicará:

"- a los envíos o paquetes que contengan mercancías destinadas a fines comerciales cuyo valor global sea superior al umbral estadístico previsto para las

disposiciones comunitarias vigentes; las autoridades aduaneras podrán prever umbrales más elevados;

- a los envíos o paquetes que contengan mercancías destinadas a fines comerciales que formen parte de una serie regular de operaciones semejantes;

- cuando se efectúe una declaración escrita, verbal o mediante procedimiento informático;

- a los envíos o paquetes que contengan mercancías contempladas en el artículo 235."

Según el escrito de consulta, en los servicios de envíos postales que tienen como destino a un territorio distinto de las Islas Canarias y que, por tanto, constituyen una exportación, la entidad consultante los documenta, según el tipo de servicio, normal o postal exprés, mediante los formularios CP72 y EMS contemplados ambos en el Reglamento General de la Unión Postal Universal, incorporados a la legislación española mediante el Instrumento de Ratificación de las Actas aprobadas por el XXII Congreso de la Unión Postal Universal (UPU), hecho en Beijing el 15 de septiembre de 1999 (BOE del 14 de marzo de 2005).

Ambos formularios, tanto el que se utiliza en los envíos de paquetes postales por el sistema normal (formulario CP72), como en el caso de los envíos de paquetes postales por el sistema postal exprés (formulario EMS), que se adjuntan al escrito de consulta, incorporan una declaración de aduana.

De acuerdo con lo expuesto es criterio de esta Dirección General de Tributos que la salida de los bienes fuera del territorio de aplicación del IGIC, para la aplicación de la exención de los servicios de transporte relativos a las exportaciones a terceros países o con envíos a la Península, Islas Baleares, Ceuta, Melilla o cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, en lo relativo a envíos postales, por paquete postal o postal exprés, se podrá justificar mediante la utilización de los formularios CP72 y EMS que se adjuntan al escrito de consulta, cumplimentados conforme a la legislación aduanera, puesto que en ambos formularios se incorpora la correspondiente declaración de aduana.

Igualmente, estarán exentas del IGIC las prestaciones de servicios de transporte que la consultante realice con motivo de la importación de los bienes a los que se refiere la consulta, en los términos previstos en el artículo 14.7 de la Ley 20/1991, trascrito en el apartado anterior.

CUARTO.- En cuanto a la tercera consulta, es necesario acudir a la regulación de determinadas obligaciones contables para el cálculo de los costes del servicio postal en sus diversas modalidades, reservado y no reservado establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, así como a su normativa de desarrollo en esta materia, constituida por la Orden FOM/2447/2004, de 12 de julio, sobre la contabilidad analítica y la separación de cuentas de los operadores postales.

El artículo 29 de la Ley 24/1998, dispone lo siguiente:

"Artículo 29. Obligación de separación de cuentas.

El operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal deberá llevar una contabilidad analítica, debidamente auditada. Existirán cuentas

separadas como mínimo, para cada servicio reservado y para los servicios no reservados. Las cuentas relativas a los servicios no reservados deberán establecer una distinción clara entre los servicios que forman parte del servicio universal y los que no están incluidos dentro de éste.

Por Orden del Ministerio de Fomento se establecerán los términos, el alcance y las condiciones en que deba producirse la separación de cuentas y los supuestos en que aquél podrá requerir a los titulares de autorizaciones administrativas singulares información sobre su actividad financiera, incluidas auditorias. Se fijarán, también, la forma los supuestos en los que podrán suministrarse a terceros, incluida la Comisión de la Unión Europea, garantizando la confidencialidad de los datos y el secreto comercial e industrial."

Los párrafos segundo y tercero del preámbulo de la citada Orden FOM/2447/2004, expresan:

"Para el mantenimiento del servicio postal universal, la Ley 24/1998 otorga al operador responsable del mismo, una serie contraprestaciones por la carga financiera derivada de las obligaciones de prestación de dicho servicio que se concretan en el establecimiento de unos derechos especiales y exclusivos, de un régimen de reserva de servicios y de la financiación, mediante el fondo de compensación del servicio postal universal, de las cargas financieras derivadas de la prestación de éste. Asimismo, prevé un sistema de dotación complementaria por el Estado para el supuesto de que la prestación del servicio postal universal suponga una carga para el operador al que se encomienda la misma, no compensada a través de los servicios reservados y del fondo de compensación.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo 29 de la Ley 24/1998 establece la obligatoriedad, para el mencionado operador, de llevar una contabilidad analítica debidamente auditada, existiendo cuentas separadas, como mínimo, para cada servicio reservado y para los servicios no reservados. Las cuentas relativas a los servicios no reservados deberán establecer una distinción clara entre los servicios que forman parte del servicio universal y los que no están incluidos dentro de éste, debiendo disponer de dicha contabilidad en el plazo de dos años a partir de la entrada en vigor de la citada ley, según lo establecido en el apartado primero de la disposición transitoria segunda de la misma, que exige, a su vez, que la contabilidad analítica que implante el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal permita conocer el coste de éste y, en su caso, el de los servicios obligatorios que pueda prestar. Todo ello, en aras a garantizar la transparencia de los costes reales de los diversos servicios y la adecuada utilización, por parte del operador responsable del servicio postal universal de las contraprestaciones por la carga financiera derivada de las obligaciones de prestación de dicho servicio que la Ley 24/1998 establece."

Los artículos 2 y 3 de la Orden FOM/2447/2004, establecen lo siguiente:

"Artículo 2. Fines de la contabilidad analítica.

El operador al que se encomiende la prestación del servicio postal universal llevará una contabilidad analítica que cumpla con los siguientes fines:

a) Conocer el coste real de los servicios para el adecuado establecimiento de los precios de los servicios incluidos en el ámbito universal.

b) Conocer el coste neto de la prestación del servicio postal universal a efectos de la contribución al fondo de compensación de dicho servicio y de la fijación de la cuantía, en su caso, de la aportación del Estado para su mantenimiento.

c) Conocer el adecuado destino de las subvenciones y contraprestaciones que pudiera recibir el operador para la prestación del servicio postal universal.

Artículo 3. Obligatoriedad de llevar la contabilidad analítica.

1. El operador al que se encomiende la prestación del servicio postal universal llevará una contabilidad analítica que contemplará cuentas separadas, como mínimo, para cada servicio reservado y para los servicios no reservados, de conformidad con lo establecido en el artículo 29 de la Ley 24/1998.

2. Con respecto a los servicios no reservados se establecerá la adecuada distinción entre servicios que forman parte del servicio postal universal y los que no están incluidos dentro de este último.

3. La contabilidad analítica que adopte el operador al que se encomiende la prestación del servicio postal universal se realizará conforme a los contenidos definidos en el anexo 1."

De acuerdo con todo lo anterior, y establecida para la entidad consultante la obligación legal de llevar una contabilidad analítica que le permita conocer el coste de los servicios postales reservados y no reservados, serán dichos datos los que sirvan para calcular el IGIC devengado, correspondiente a las prestaciones de servicios sujetas y no exentas de dicho Impuesto efectuadas para aquellos clientes respecto de los cuales no sea posible determinar en el momento de efectuar el pago de la contraprestación, por la naturaleza del procedimiento de pago efectuado (sellos, estampillas y otros medios equivalentes) su tributación por el referido Impuesto, cuya correspondencia, además, generalmente se deposita en los buzones y en las propias oficinas de correos.

En estos supuestos es preciso efectuar un cálculo que permita determinar un "forfait" o porcentaje de las cuotas del IGIC devengadas que deberán ser objeto de declaración en cada período de liquidación, conforme al siguiente procedimiento:

a) En cada ejercicio y tomando como base los datos de la contabilidad analítica de la entidad consultante presentados al órgano regulador postal del Ministerio de Fomento, se calculará el porcentaje que los servicios sujetos y no exentos del IGIC, cuya contraprestación se percibe a través del canal de pago al contado, representa respecto del importe total de los servicios cobrados a través de dicho canal.

b) La aplicación del porcentaje que se ha señalado en la letra a) sobre el importe total de los servicios cobrados a través del canal de pago indicará el importe total de ingresos percibidos de los servicios sujetos y no exentos que se prestan por la entidad consultante a través de dicho canal.

c) El importe total de ingresos percibidos por las operaciones sujetas y no exentas a que se refiere la letra b) anterior debe minorarse en el importe de las operaciones sujetas y no exentas que tributan a tipo cero; para ello en cada ejercicio, y tomando como base los datos de la contabilidad analítica de la entidad consultante, se calculará el porcentaje que del total del importe de operaciones sujetas y no exentas, percibidas a través del canal de

pago al contado**,** tributan al tipo impositivo reducido del 2 por 100; este porcentaje se multiplicará por el importe de las operaciones sujetas y no exentas efectuadas a través del canal de pago al contado a que se refiere la letra b); el resultado es el importe minorado.

d) Para calcular la base imponible de cada período de liquidación será preciso dividir el importe minorado a que se refiere la letra c) entre 1,02, cuyo resultado se corresponde con la base imponible del Impuesto para dicho período.

e) La cuota de IGIC que tendrá que declarar la entidad consultante será el resultado de aplicar a la base imponible determinada conforme se establece en la letra d) anterior el tipo impositivo reducido del 2 por 100.

En el supuesto de autorización a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, habrá de mencionarse expresamente en las facturas a emitir el porcentaje que representa la cuota a que se refiere la letra e) respecto del importe total de los ingresos a través del canal de pago al contado. El resultado de aplicar dicho porcentaje sobre el importe total de la contraprestación que figura en la factura es la cuota soportada de IGIC que constituirá la cuota deducible si se cumplen los requisitos para el ejercicio de la deducción.

El porcentaje minorado que representa el importe de las operaciones sujetas y no exentas al tipo impositivo reducido del 2 por 100 respecto del total del importe de las operaciones sujetas y no exentas, se determina conforme a los datos proporcionados por la contabilidad analítica para el año natural anterior. Este porcentaje es el que habrá de utilizarse durante el año natural en curso, sin que quepa regularización alguna en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año, por las posibles desviaciones que se puedan producir en dicho porcentaje conforme a los datos de la contabilidad analítica del año en curso.

QUINTO.- En relación a la cuarta consulta**,** el artículo 18.1.b) de la Ley 20/1991 establece la regla general del devengo de las prestaciones de servicios en los siguientes términos:

"1. Se devengará el Impuesto en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios:

(...)

b) En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen o, en su caso, cuando tenga lugar la puesta a disposición de los bienes sobre los que recaigan."

El artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 establece una regla especial de devengo:

"f*) En las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos."*

Esta Dirección General de Tributos en consulta vinculante de 9 de septiembre de 2005 expresó lo siguiente respecto a los pagos anticipados:

"*En el momento de cobro material de un pago anticipado se devenga el IGIC y supone el nacimiento de una obligación tributaria. El problema es configurar materialmente esta obligación tributaria. En efecto, el segundo párrafo del artículo 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, expresa que "La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa". En el IGIC es un elemento vital para configurar la obligación tributaria que nace con el devengo determinar si estamos ante una entrega o prestación de servicios, sencillamente para establecer, por ejemplo, el tipo impositivo aplicable o, en su caso, la regla de localización que debe aplicarse. Por tanto es absolutamente necesario en un supuesto de pago anticipado configurar la obligación tributaria trasladando el futuro hecho imponible al instante del cobro anticipado, y de acuerdo a ello establecer su tributación.*

De esta forma si, por ejemplo, se trata de pagos anticipados a una promotora por la entrega futura de una edificación, la promotora estará obligada a emitir una factura repercutiendo sobre el importe cobrado aplicando no el tipo impositivo que se presume que será aplicable en el momento del devengo de la futura entrega de la edificación, sino el tipo impositivo aplicable en el momento del cobro anticipado en la presunción o hipótesis de que en dicho momento se produce la entrega.

Perfectamente puede existir una operación de entrega de un único bien con aplicación de distintos tipos impositivos, si en el momento del pago anticipado de parte del precio el tipo vigente es diferente al tipo vigente en el momento del devengo de la cuota de IGIC derivada de la entrega del bien o de la prestación de servicio. Incluso pueden existir entregas de bienes o prestaciones de servicios que estén parcialmente exentas. Imaginemos un sujeto pasivo persona física que comienza su actividad empresarial o profesional. El primer año de actividad se encuentran exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones que se realicen dicho año por aplicación de la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991. Los pagos anticipados que se cobren en dicho año no supondrán el devengo del IGIC porque de realizarse la entrega del bien o prestación de servicio en dicho año estarían exentos del IGIC. Si supera el importe de la franquicia fiscal, los pagos anticipados realizados al siguiente año respecto a la misma operación futura no se encontrarán exentos. En definitiva de los pagos anticipados derivan obligaciones tributarias plenamente autónomas.

La tributación de los pagos anticipados también dependen de las circunstancias futuras, de este modo, por ejemplo, en el supuesto de que por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto la operación gravada, también afectará a los devengos del IGIC como consecuencia de los pagos anticipados. No obstante, si en el momento de efectuarse la operación no cabe repercusión del IGIC por estar la operación exenta, ello no implica necesariamente modificar la tributación que tuvo los pagos anticipados, dado que en el momento del devengo del IGIC como consecuencia de tales pagos la tributación de la operación estaba sujeta y no exenta de efectuarse en dicho instante la operación. Ejemplo de ello sería los pagos anticipados realizados a un sujeto pasivo persona física

en un año donde no era de aplicación la franquicia fiscal prevista en el artículo 10.1.28º de la Ley 20/1991, sin embargo en el momento de efectuarse la operación no se devengaría el IGIC por ser aplicable la exención derivada de la franquicia fiscal. Otro ejemplo sería la realización de pagos anticipados a un sujeto pasivo que no tiene la consideración de comerciante minorista y por lo que se ha devengado el IGIC correspondiente y sin embargo cuando se produce la entrega del bien el sujeto pasivo transmitente tiene la consideración a efectos del IGIC de comerciante minorista."

Se constata en el texto de la consulta que se ha transcrito un conocimiento previo de la entrega del bien o prestación de servicio que permite el devengo del IGIC, con independencia que en el momento del devengo de la entrega del bien o de la prestación de servicios se apliquen tipos impositivos diferentes a los vigentes en el momento del cobro del pago anticipado, o que en el momento del devengo de la entrega del bien o de la prestación de servicios éstas se encuentren exentas, sin embargo en el momento del pago anticipado se haya devengado el IGIC o viceversa.

Por tanto, es necesario que para que el impuesto pueda ser exigible en una situación de pago anticipado, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación de servicios. Procede recordar que están sujetas al IGIC las entregas de bienes y las prestaciones de servicios y no los pagos efectuados como contraprestación de éstas, por lo que no pueden estar sujetos al IGIC los pagos anticipados por entregas de bienes o prestaciones de servicios que todavía no estén claramente identificados.

El supuesto planteado por la entidad consultante, sistema de franqueo previsto en el artículo 65 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, presenta la peculiaridad que si bien se sabe perfectamente que se trata de un cobro anticipado relativo a una futura prestación de servicios (servicio postal catalogado a efectos del IGIC como transporte), no se puede determinar a priori si se trata de un servicio reservado o no al operador al que se le ha encomendado la prestación del servicio postal universal, si el peso del envío es igual, inferior o superior a 50 gramos, si se trata de un envío postal al exterior o si se trata de un envío local o interurbano, con todas las consecuencia que de ello derivan y que se ha analizado en un apartado anterior de esta resolución a consulta tributaria.

En definitiva, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que la aplicación de la regla del devengo prevista en el artículo 18.1.f) de la Ley 20/1991 (pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible) será viable cuando en el momento del cobro del pago anticipado estén plenamente identificados los elementos conformadores de la tributación de la futura entrega del bien o prestación de servicio. Por ello, los pagos anticipados que la entidad consultante percibe de sus clientes a cuenta de futuros servicios postales, a través del sistema de franqueo previsto en el artículo 65 del Real Decreto 1829/1999, no tienen la consideración de pagos anticipados a efectos del IGIC, por lo no se devengará el IGIC, dado que en el momento del cobro anticipado no existe una plena identificación de los elementos configuradores de la tributación de la futura prestación de servicio postal. En este caso, el IGIC se devengará de acuerdo a la regla general del devengo en las prestaciones de servicio, es decir cuando se presten ejecuten o efectúen.

SEXTO.- Respecto a la última consulta efectuada por la entidad consultante, el artículo 59.1.b) de la Ley 20/1991 dispone lo siguiente:

"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 que regulan el deber de expedir y entregar facturas se encuentran recogidas con en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre. La Disposición Adicional Segunda de este Reglamento expresa que:

"*En relación con las operaciones sujetas al Impuesto General Indirecto Canario, las referencias hechas al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a esta última deben entenderse hechas, en su caso, al Impuesto General Indirecto Canario y a la Administración tributaria canaria. (…)*"

El artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación expresa lo siguiente:

"*Cuando el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.*

Dichas facturas deberán contener, en todo caso, las siguientes menciones:

a) La fecha de su expedición.

b) La identidad del obligado a su expedición.

c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.

d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla."

El artículo 23.4.j) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, atribuye a la Dirección General de Tributos las autorizaciones relacionadas con las obligaciones formales del Impuesto General Indirecto Canario.

El artículo 31.1.1º de la Ley 20/1991 expresa lo siguiente:

"1. Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los sujetos pasivos que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.

A estos efectos, únicamente se consideran documentos justificativos del derecho a la deducción:

1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente."

El artículo 6.9 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación establece que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 97.uno de la Ley del Impuesto, únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de este artículo."

La referencia al artículo 97.uno debe entenderse efectuada al artículo 31.1 de la Ley 20/1991.

Por todo ello, es criterio de esta Dirección General de Tributos que en el ámbito del IGIC corresponde a este Centro Directivo la competencia de autorización a que se refiere el artículo 6.7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. Las facturas expedidas conforme a la autorización que pueda efectuar esta Dirección General de Tributos al amparo de lo establecido en el citado artículo 6.7, son documentos justificativos para la deducción de las cuotas soportadas.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, advirtiendo que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación, lo que le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, 29 de diciembre de 2006

El DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván