Gobierno de Canarias
Consejería de Economía, Hacienda y Seguridad
Viceconsejería de Hacienda y Planificación

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 1734 (25/06/15)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad mercantil consultante, dedicada al servicio de transporte regular terrestre, pretende poner en funcionamiento un nuevo sistema de billetaje sin contacto.

Existirán dos tipos de soporte con las siguientes características:

- Flexible: cartón y dirigido a usuarios anónimos y poco frecuentes. Puede reutilizarse varias veces sin tener que adquirir uno nuevo.

- Rígido: tarjeta de plástico y dirigido a colectivos con tarifas especiales o a usuarios frecuentes. Su uso puede ser de varios años y depende de la caducidad que se le asigne al soporte y de la conservación del mismo por parte del usuario.

Los soportes serán fabricados por un tercero previo encargo de la entidad mercantil consultante y tendrán unas características específicas que permitirán su uso únicamente en medios públicos de transporte terrestre. Asimismo, dispondrán de una serigrafía que los identificará como soportes para ese tipo de transporte en Tenerife.

Tales soportes se entregarán previo pago de la correspondiente contraprestación por parte del usuario y, una vez adquiridos, se recargarán (de manera simultánea en el tiempo) con la compra de los distintos títulos de transporte que es lo que le permite al usuario utilizar el servicio. Los soportes tendrán como única utilidad incorporar títulos de transporte, no siendo posible su utilización para ningún otro fin.

En la factura simplificada que se emitiría se podría distinguir la parte del precio que corresponde al soporte y la que corresponde al título de transporte.

Con base en lo expuesto, se consulta:

a) Si la venta de los soportes podría considerarse una prestación accesoria al servicio principal de transporte terrestre y no una entrega de bienes.

b) De darse una respuesta positiva a la consulta anterior, se expresa que aunque en un principio no se tiene previsto que se pueda adquirir un soporte sin recargarlo con un título de transporte, se consulta si el hecho de que la compra del soporte no vaya acompañada en ese momento de la compra de un título de transporte, sino que se tenga el soporte "vacío", desvirtuaría

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

lo expuesto anteriormente.

c) Caso de considerarse la venta del soporte "vacío" como una operación independiente de entrega de bien, se consulta si pudiera disponer la entidad mercantil consultante de la consideración de comerciante minorista y, por tanto, la entrega encontrarse exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

La venta de un soporte con recarga simultánea de los títulos de transporte se configura como una prestación de servicio de transporte terrestre que tributa al tipo reducido del 3 por ciento, constituyendo la venta del soporte una prestación accesoria a la operación principal. La base imponible de la prestación de servicio de transporte incluye el importe del soporte.

Igual criterio debe aplicarse cuando se vende un soporte "vacío", es decir sin recarga simultánea de los títulos de transporte.

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con la letra q) de la Disposición adicional segunda del Decreto 170/2011, de 12 de julio, por la que se determina la estructura central y periférica, así como las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias, añadida por el apartado Dos de la Disposición final cuarta del Decreto 125/2014, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria Canaria, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- La entidad mercantil consultante, dedicada al servicio de transporte regular terrestre, pretende poner en funcionamiento un nuevo sistema de billetaje sin contacto.

Existirán dos tipos de soporte con las siguientes características:

- Flexible: cartón y dirigido a usuarios anónimos y poco frecuentes. Puede reutilizarse varias veces sin tener que adquirir uno nuevo.

- Rígido: tarjeta de plástico y dirigido a colectivos con tarifas especiales o a usuarios frecuentes. Su uso puede ser de varios años y depende de la caducidad que se le asigne al soporte y de la conservación del mismo por parte del usuario.

Los soportes serán fabricados por un tercero previo encargo de la entidad mercantil consultante y tendrán unas características específicas que permitirán su uso únicamente en medios públicos de transporte terrestre. Asimismo, dispondrán de una serigrafía que los identificará como soportes para ese tipo de transporte en Tenerife.

Tales soportes se entregarán previo pago de la correspondiente contraprestación por parte del usuario y, una vez adquiridos, se recargarán (de manera simultánea en el tiempo) con la compra de los distintos títulos de transporte que es lo que le permite al usuario utilizar el servicio. Los soportes tendrán como única utilidad incorporar títulos de transporte, no siendo posible su utilización para ningún otro fin.

En la factura simplificada que se emitiría se podría distinguir la parte del precio que corresponde al soporte y la que corresponde al título de transporte.

Con base en lo expuesto, se consulta:

a) Si la venta de los soportes podría considerarse una prestación accesoria al servicio principal de transporte terrestre y no una entrega de bienes.

b) De darse una respuesta positiva a la consulta anterior, se expresa que aunque en un principio no se tiene previsto que se pueda adquirir un soporte sin recargarlo con un título de transporte, se consulta si el hecho de que la compra del soporte no vaya acompañada en ese

Avda. Tres de Mayo nº 2-6ª Planta
38003 Santa Cruz de Tenerife
Tfno: 922 47 66 38 – Fax: 922 47 66 73

momento de la compra de un título de transporte, sino que se tenga el soporte "vacío", desvirtuaría lo expuesto anteriormente.

c) Caso de considerarse la venta del soporte "vacío" como una operación independiente de entrega de bien, se consulta si pudiera disponer la entidad mercantil consultante de la consideración de comerciante minorista y, por tanto, la entrega encontrarse exenta por aplicación de lo dispuesto en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012.

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea es determinar si nos encontramos ante dos operaciones independientes (entrega de soporte por un lado y prestación de servicio de transporte por otro), o una operación única de servicio de transporte donde la entrega del soporte es una prestación accesoria a la citada operación principal.

Existe una operación única cuando dos o más elementos o actos que el empresario o profesional efectúa para el destinatario se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial, de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarlas a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

En el supuesto objeto de consulta se observa de manera clara que la entrega del soporte no constituye un fin en sí mismo y que los usuarios entienden adquirir, única y exclusivamente, un servicio de transporte. Ello implica que la entrega del soporte no se configura como una operación independiente sino como prestación accesoria a la operación principal de prestación de servicio de transporte terrestre.

Las prestaciones accesorias siguen el mismo régimen tributario que la operación principal, en este sentido el artículo 22 de la Ley 20/1991, regulador de la regla general de la base imponible, dispone en la letra a) de su número 2 lo siguiente:

"*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. (...)"

La base imponible de la prestación de servicio de transporte comprenderá, por tanto, el importe del soporte; tributando el servicio de transporte terrestre al tipo impositivo reducido del 3 por ciento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 54.2.c) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012) que dispone:

"*2. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las prestaciones de los servicios que se indican a continuación:*

(...)

c) Los transportes terrestres de viajeros y mercancías, incluso los servicios de mudanza.

En ningún caso se incluye:

- El servicio de mensajería, recadería y reparto.

- Los transportes terrestres turísticos en los términos establecidos en la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias.

- Los transportes marítimos de pasajeros de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción al que se refiere el artículo 20 de la Ley 12/2007, de 24 de abril, de Ordenación del Transporte Marítimo de Canarias.

- Los transportes aéreos de carácter turístico, recreativo o de ocio, educativo o de instrucción."

La entidad mercantil consultante no tiene obligación de desglosar los importes que corresponde a la operación principal y actividad accesoria, bastando la descripción de la operación en la que se consignará todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible, tal y como dispone el artículo 6.1.f) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. Debe tenerse en cuenta que, conforme a la Disposición adicional segunda de este Reglamento, la mención a los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto prevista en el citado artículo 6.1.f) deben entenderse realizada a los artículos 22 y 23 de la Ley 20/1991.

En el supuesto de encontrarnos ante una prestación de servicio única, plantea la entidad mercantil consultante que aunque en un principio no se tiene previsto que se pueda adquirir un soporte sin recargarlo con un título de transporte, si el hecho de que la compra del soporte no vaya acompañada en ese momento de la compra de un título de transporte, sino que se tenga el soporte "vacío", supondría que estar ante una operación independiente de entrega de bienes.

A juicio de este centro directivo, esta circunstancia no implica la modificación del criterio de estimar que nos encontramos ante una operación principal de transporte y la venta del soporte "vacío" se configura como una prestación accesoria a la operación principal. En efecto, la única utilidad del soporte es la de incorporar en cualquier instante títulos de transporte con su recarga. Como se ha expresado anteriormente, la venta del soporte no

constituye un fin en sí mismo y los usuarios entienden adquirir, única y exclusivamente, un servicio de transporte.

Puesto que no nos encontramos ante una operación independiente de entrega de bien, no cabe hablar sobre la aplicación de la exención prevista en el artículo 50.Uno.27º de la Ley 4/2012 relativa a la entrega de bienes efectuada por sujetos pasivos que dispongan de la consideración de comerciante minorista.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que la venta de un soporte con recarga simultánea de los títulos de transporte se configura como una prestación de servicio de transporte terrestre que tributa al tipo reducido del 3 por ciento, constituyendo la venta del soporte una prestación accesoria a la operación principal. La base imponible de la prestación de servicio de transporte incluye el importe del soporte.

Igual criterio debe aplicarse cuando se vende un soporte "vacío", es decir sin recarga simultánea de los títulos de transporte.

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, 25 de junio de 2015

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y PLANIFICACIÓN

P.S. EL VICECONSEJERO DE ECONOMÍA Y ASUNTOS ECONÓMICOS CON LA UNIÓN EUROPEA (ORDEN Nº 175 DE 31/03/2015)

Ildefonso Socorro Quevedo