Gobierno de Canarias

Consejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

Viceconsejería de Hacienda y
Relaciones con la Unión Europea

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2198 (15/12/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.2.b) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Un Ayuntamiento ha licitado la contratación del servicio de transporte discrecional en autobús y con conductor, para los usuarios de diversas actividades municipales. Los traslados tienen la temporalidad de dichas actividades que se desarrollan en momentos puntuales a lo largo del año y que están asociadas a necesidades o eventos de carácter institucional, cultural, educativo, deportivo o social organizados por esta corporación local, sin que obedezcan a una programación previamente establecida.

En el pliego de cláusulas económico administrativas particulares, se ha establecido el presupuesto base de licitación con el IGIC incluido del 3%, conforme al artículo 54 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, pero la empresa adjudicataria entiende que el tipo de gravamen ha de ser el general del 7%.

Teniendo en cuenta el pliego de prescripciones técnicas y de las cláusulas administrativas de este expediente de contratación, se consulta cuál es el tipo de gravamen aplicable en el IGIC.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

-El transporte discrecional de viajeros en autobús y con conductor, es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC, que, atendiendo a la finalidad descrita en la consulta, no se puede calificar como transporte terrestre turístico, ni como arrendamiento de vehículos con conductor (ni servicio de transporte en puertos o aeropuertos), ni arrendamiento de vehículos en caravana.

-El tipo de gravamen del IGIC aplicable a esta operación es el reducido del 3 por ciento, recogido en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, al no concurrir ningún supuesto de exclusión del mismo.

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto escrito presentado por , en el que se formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario, este centro directivo en uso de la atribución conferida por 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), y en relación con el artículo 22.3.C).k) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por el Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Un Ayuntamiento ha licitado la contratación del servicio de transporte discrecional en autobús y con conductor, para los usuarios de diversas actividades municipales. Los traslados tienen la temporalidad de dichas actividades que se desarrollan en momentos puntuales a lo largo del año y que están asociadas a necesidades o eventos de carácter institucional, cultural, educativo, deportivo o social organizados por esta corporación local, sin que obedezcan a una programación previamente establecida.

En el pliego de cláusulas económico administrativas particulares, se ha establecido el presupuesto base de licitación con el IGIC incluido del 3%, conforme al artículo 54 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, pero la empresa adjudicataria entiende que el tipo de gravamen ha de ser el general del 7%.

Teniendo en cuenta el pliego de prescripciones técnicas y de las cláusulas administrativas de este expediente de contratación, se consulta cuál es el tipo de gravamen aplicable en el IGIC.

SEGUNDO.- La respuesta a esta pregunta, conlleva determinar previamente la sujeción de esta operación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC). A estos efectos, el hecho imponible del IGIC se contiene en el artículo 4.1 de la Ley 20/1991:

> *"Están sujetas al Impuesto por el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios las efectuadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional".*

De su lectura se desprende que son varios los requisitos que deben concurrir para que haya hecho imponible, y, en este sentido, la Ley 20/1991 recoge la delimitación de cada uno de ellos:

En primer lugar, la definición de "*entrega de bienes*" se regula en su artículo 6, tanto con carácter general, como particular, sin que tengamos que entrar en esta última, por no concurrir ningún supuesto en nuestra consulta:

> *"Artículo 6.- Concepto de entrega de bienes*
>
> *1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales.*
> *(...).*
>
> *2. En particular, se consideran entregas de bienes:*

(...)".

En segundo lugar, el concepto de "*prestación de servicios*" se encuentra recogido en su artículo 7 también en un doble sentido, general y particular, destacando ahora los que podrían concurrir en la consulta realizada:

"Artículo 7.- Concepto de prestación de servicios.

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:
(...)

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

(...)

8.º Los transportes."

En tercer lugar, la consideración de "*empresarios o profesionales"*, está prevista en su artículo 5, igualmente en un sentido general y otro particular, de conformidad con lo establecido en los números 1, 2 y 4 de dicho precepto:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

1. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de actividades profesionales liberales y artísticas.

A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos, entre otros, a que se refiere la letra a) del número 4 de este artículo. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del IGIC.

2. A los efectos de este Impuesto se reputarán empresarios o profesionales:

1.° Las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en el apartado siguiente.

(...)

4. Se considerarán, en todo caso, empresarios o profesionales a quienes efectúen las siguientes operaciones:

a) La realización de una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes y quienes constituyan, amplíen o transmitan derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.

(...)".

En cuarto lugar, se exige que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean "*a título oneroso*", pero no se recoge su definición en la Ley 20/1991, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil, acudimos a su sentido propio; y, a estos efectos, el Diccionario Panhispánico del español jurídico entiende que la expresión "*a título oneroso*" significa *"En contrapartida patrimonial en las prestaciones u obligaciones que contrae una de las partes de un negocio jurídico*". Por tanto, es necesario que la entrega o la prestación realizada, sea retribuida, no gratuita.

En quinto lugar, se advierte que estas operaciones pueden ser habituales u ocasionales, por lo que, entendemos que, al ser indiferente el elemento temporal, no estamos realmente ante un requisito que haya de ser cumplido, sino ante una característica delimitadora del hecho imponible.

Y en sexto y último lugar, es necesario que estas operaciones, con las condiciones ya descritas, lo sean "*en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*". A estos efectos, el número 6 del artículo 5 de la Ley 20/1991 dispone:

"Artículo 5.- Concepto de actividades empresariales y profesionales.

(...)

6. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinen la sujeción al Impuesto."

TERCERO .- Aplicando todo lo expuesto anteriormente al supuesto de hecho planteado en la consulta, se concluye lo siguiente:

1.- Que la actividad que realizará la persona adjudicataria del contrato de transporte discrecional de viajeros, a efectos del IGIC, es una prestación de servicios -no entrega de bienes-, siendo imprescindible, tanto para la aplicación de las reglas de localización como del tipo de gravamen, determinar el tipo de servicio, como ahora analizaremos.

2.- Y que esta prestación de servicios se realiza por una entidad que, entendemos, tiene la condición de empresaria y que actúa en el ejercicio de su actividad empresarial con carácter oneroso, por lo que constituye hecho imponible del IGIC.

Procedamos a continuación a determinar el tipo de servicio que, a efectos del IGIC, va a prestar la entidad adjudicataria del contrato al Ayuntamiento consultante:

Si atendemos al contenido del contrato, parece claro que estamos ante un servicio de transporte terrestre de viajeros, que requiere llevar en autobús a unas personas a unos destinos, esperarlos y retornar al lugar de su recogida al inicio del trayecto.

Y si atendemos a la normativa reguladora del transporte terrestre veremos que también tienen la misma consideración, incluso si se calificara como servicio de arrendamiento de vehículo con conductor pues es una modalidad de transporte, tal y como se recoge en el artículo 79 bis de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (en adelante, Ley 13/2007):

"Artículo 79 bis. Definición y requisitos generales.

1. El arrendamiento de vehículos con conductor constituye una modalidad de transporte público discrecional de viajeros, y su ejercicio está condicionado a la obtención de la correspondiente autorización."

Esta referencia a los arrendamientos de vehículos con conductor es necesaria porque, como más adelante veremos, a ellos se remite junto, entre otros, a los transportes turísticos, el precepto que regula el tipo de gravamen aplicable a los transportes terrestres en el IGIC.

En este sentido, el Título III de esta Ley 13/2007 bajo la rúbrica "Servicios de transporte por carretera", regula en diversos Capítulos los transportes públicos (regulares y discrecionales) y los privados, dedicando el Capítulo VI a las "Disposiciones particulares sobre determinados tipos de transporte", entre los que nos interesa destacar dos tipos: por un lado, los transpor-

tes turísticos (Sección 2ª), y, por otro lado, el de arrendamiento de vehículos con conductor (Sección 9ª).

En relación con estos últimos, los artículos 102 y siguientes del Reglamento de desarrollo de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias, aprobado por el Decreto 72/2012, de 2 de agosto, (en adelante, Reglamento de la Ley 13/2007), exigen para la obtención de la autorización para el ejercicio del arrendamiento de vehículos con conductor, entre otros requisitos, un número mínimo de vehículos con una antigüedad máxima de un año contada desde la fecha de primera matriculación, tal y como se establece en sus artículos 105 y 106:

"Artículo 105. Número mínimo de vehículos.

1. Los solicitantes de las autorizaciones a que se refiere esta sección deberán acreditar estar en posesión mediante título jurídico suficiente del número mínimo de vehículos siguiente:

a) En el caso de arrendamiento de vehículos con conductor: diez vehículos

(...)

3. No obstante lo previsto en los apartados anteriores del presente artículo, los Cabildos Insulares de El Hierro y La Gomera podrán otorgar autorizaciones para el arrendamiento de vehículos con conductor de ámbito estrictamente insular con un mínimo de dos vehículos. En el caso de La Palma el mínimo será de tres vehículos."

Artículo 106. Antigüedad de los vehículos.

1. Los vehículos adscritos a la actividad de arrendamiento a que se refiere esta sección en el momento de solicitar la autorización no podrán tener una antigüedad superior a un año, contada desde la fecha de primera matriculación."

A lo que debemos añadir que esta calificación está restringida para vehículos de hasta nueve plazas, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 79 quinquies de la Ley 13/2007, ya que, según lo dispuesto en el artículo 64 del Reglamento de la Ley 13/2007, cuando se trate de vehículos de más de diez plazas (incluyendo la décima plaza) -y otros requisitos-, estaremos ante un transporte público discrecional de viajeros, no de un arrendamiento de vehículos con conductor.

En el mismo sentido, se regula este tipo de contratos en la normativa estatal -a la que nos remitimos con fines meramente aclaratorios, pues siendo normativa básica en muchos aspectos, no lo es en este-. Por un lado, la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, recoge en el apartado 4 de su artículo 99 este arrendamiento de vehículos con conductor como una modalidad de transporte de viajeros, y, por otro lado, el artículo 181 del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, reserva esta calificación para los vehículos con una capacidad no superior a nueve plazas, incluyendo al conductor:

"Artículo 99.

(...)

4. Fuera de los supuestos de colaboración previstos en esta ley, únicamente podrán arrendarse con conductor los vehículos de turismo.

El arrendamiento de vehículos de turismo con conductor constituye una modalidad de transporte de viajeros y su ejercicio estará condicionado a la obtención de la correspondiente autorización, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 42, 43.1, en este artículo y en lo que reglamentariamente se establezca con carácter específico en relación con dicha modalidad de transporte."

"Artículo 181

(...)

2.

(...)

Los vehículos a los que hayan de estar referidas las autorizaciones de arrendamiento con conductor, no tendrán una capacidad superior a 9 plazas, incluida la del conductor, y deberán reunir, sin perjuicio de cualesquiera otras que supongan una mejora de sus condiciones, las siguientes características:"

De la lectura de ambos preceptos estatales, observamos dos diferencias, o mejor dicho, dos matices importantes respecto a la normativa canaria: de un lado, que el contrato de arrendamiento de vehículos con conductor sólo está previsto para vehículos de turismo, y, de otro lado, que en el cómputo del número de plazas se prevé la inclusión del conductor.

Estos matices nos sirven para completar y aclarar la normativa autonómica, en un doble sentido:

-En primer lugar, que atendiendo al número de plazas de un vehículo, un arrendamiento con conductor, en la práctica, sólo concurre cuando se trate de un vehículo turismo.

-Y, en segundo, que para el cómputo de este número de plazas, con el que se deslinda el tipo de servicio se incluye al conductor -hasta nueve plazas para que sea un arrendamiento con conductor, y de diez en adelante para que no lo sea-.

De este modo veremos que hay coherencia con las definiciones recogidas en el Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/98, de 23 de diciembre, en su Anexo II apartados A, B, C y D, respecto, tanto del concepto de los vehículos turismo al vincularlo con un máximo de nueve plazas (incluyendo al conductor), como del concepto del alqui-

ler con conductor que está vinculado con un tipo de turismo (el autoturismo), que como tal tiene el mismo número de plazas pero que requiere licencia municipal:

"Anexo II

A. Definiciones

A efectos de este Reglamento, se considerarán las siguientes definiciones:

(...)

Turismo	Automóvil destinado al transporte de personas que tenga, por lo menos, cuatro ruedas y que tenga, además del asiento del conductor, ocho plazas como máximo.

(...)

B. Clasificación por criterios de construcción

(primer grupo de cifras)

(...)

10 Turismo	Automóvil distinto de la motocicleta, especialmente concebido y construido para el transporte de personas y con capacidad hasta 9 plazas, incluido el conductor.

(...)

C. Clasificación por criterios de utilización

(segundo grupo de cifras)

(...)

42 Autoturismo	Turismo destinado al servicio público de viajeros con licencia municipal, excluido el taxi.

(...)

D. Servicio al que se destinan los vehículos

A efectos del servicio al que se destinan los vehículos, que se anota en el permiso de circulación, los vehículos se clasifican con un código alfanumérico de tres caracteres, indicativo de dicho servicio, del siguiente modo:

Carácter primero, constituido por una letra:

A. Servicio público: El vehículo se adscribe a una actividad para cuyo ejercicio su titular necesita de autorización de la Administración.

B. Servicio particular: El vehículo se adscribe a una actividad privada de su titular.Caracteres segundo y tercero, constituidos por dos cifras:

00. Sin especificar: El vehículo no ejerce ninguno de los otros servicios relacionados a continuación.

01. Alquiler sin conductor: vehículo destinado a ser arrendado sin conductor.

02. Alquiler con conductor (autoturismo): vehículo destinado al transporte de personas y equipajes con conductor.

(...)".

De la aplicación de este conjunto normativo podemos sacar dos conclusiones, que son importantes, ya lo adelantamos, para responder a la consulta planteada respecto al tipo de gravamen aplicable en el IGIC:

-Que si la empresa adjudicataria del contrato municipal, tiene más de diez vehículos tipo turismo con menos de diez plazas y una antigüedad máxima de un año desde la primera matriculación, y obtiene la correspondiente autorización administrativa, el servicio que presta sería de arrendamiento de vehículo con conductor que, como hemos dicho, constituye una modalidad de un transporte público discrecional de viajeros.

-Que si la empresa adjudicataria del contrato municipal, no tiene vehículos tipo turismo, o teniéndolos no alcanza el número mínimo de vehículos o de plazas o aquéllos superan la antigüedad máxima requerida, o con independencia de estos límites cuantitativos y temporales, no obtiene la autorización administrativa, no estaríamos ante un arrendamiento de vehículo con conductor, sino ante un servicio de transporte de viajeros.

Entendemos que es en este segundo grupo en el que se encuadraría la empresa, puesto que los vehículos que va a tener que utilizar para poder atender el traslado de los viajeros no pueden ser turismos, pues, presumiblemente han de tener más de nueve plazas, por lo que se usarán autobuses, como señala el escrito de la consulta, cuya definición se encuentra en el mismo apartado A del Anexo II ya reproducido antes, del citado Reglamento General de Vehículos:

"Anexo II

A. Definiciones

A efectos de este Reglamento, se considerarán las siguientes definiciones:

(...)

Autobús o autocar	Automóvil que tenga más de 9 plazas incluida la del conductor, destinado, por su construcción y acondicionamiento, al transporte de personas y sus equipajes. Se incluye en este término el trolebús, es decir, el vehículo conectado a una línea eléctrica y que no circula por raíles.

(...)".

CUARTO.- Estando claro que, atendiendo a las características del contrato adjudicado, el servicio prestado es de transporte de viajeros, no de arrendamiento de vehículos con conductor, y que constituye hecho imponible del IGIC, en los términos contenidos en el apartado TERCERO de esta consulta, faltaría completar su estudio con tres elementos que determinarán la definitiva sujeción a dicho impuesto: la localización de la operación en el territorio de aplicación del impuesto, los supuestos de no sujeción, y los supuestos de exención.

De conformidad con lo previsto en el artículo 9 de la Ley 20/1991 y el artículo 50.Uno de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), no concurre ningún supuesto, respectivamente, de no sujeción ni de exención, por lo que nos centramos en la localización territorial de esta operación. A estos efectos el artículo 17 de la Ley 20/1991, recoge una regla general y varias reglas especiales, destacando entre estas últimas la prevista en el número Tres apartado Uno, punto 2, letra a) para los transportes de pasajeros:

"Artículo 17. Lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Uno. Reglas generales.

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

Tres. Reglas especiales.

Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

2. Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario."

Siendo de preferente aplicación la regla especial, y dado que es indiferente la condición empresarial o profesional del destinatario y que los distintos trayectos del transporte contratado discurrirán siempre en Tenerife, está claro que estos servicios se localizarán siempre en el territorio de aplicación del IGIC, estando sujetos al IGIC.

QUINTO.- Teniendo claro lo anterior, ya estamos en disposición de abordar el estudio del tipo de gravamen aplicable a esta prestación de servicios, dando así respuesta a la consulta presentada.

El artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, dispone en su redacción actual dada con efectos desde el 1 de enero de 2023 por la Ley 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023:

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

(...)

b) Los transportes terrestres de viajeros y mercancías.

En ningún caso se incluye:

- 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.

- El arrendamiento de vehículos con conductor, incluyendo el servicio de transporte en puertos o aeropuertos, y el arrendamiento de vehículos en caravanas."

De su lectura se desprende que el tipo de gravamen del 3 por ciento es de aplicación a todos los servicios de transporte terrestre de viajeros o mercancías, salvo a tres: los turísticos, los de arrendamiento de vehículos con conductor (incluyendo el servicio de transporte en puertos y aeropuertos) y los de arrendamiento de vehículos en caravanas.

Aunque pudiera parecer una incongruencia que dentro de los servicios de transporte terrestre, se incluyan los servicios de arrendamiento de vehículos con conductor para excluirlos de la aplicación del tipo de gravamen reducido -pues son servicios de diferente naturaleza-, recuérdese lo expuesto anteriormente; esto es, que el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, la Ley 13/2007, antes citada, igual que a nivel estatal, la Ley 16/1987, establecen respectivamente en sus artículos 79 bis y 99 que el arrendamiento de vehículos con conductor constituye una modalidad de transporte público discrecional de viajeros.

A estos efectos, de los tres tipos de operaciones excluidas del tipo de gravamen reducido del IGIC, sólo tenemos que estudiar el primero, pues tenemos claro que en el supuesto objeto de consulta no estamos ante un contrato de arrendamiento de vehículos con conductor (como hemos expuesto ampliamente en el anterior apartado TERCERO), y que, obviamente no estamos ante un arrendamiento de vehículos en caravana; en relación a este último mencionar que se regulan en los artículos 95 y 96 de la Ley 13/2007 como una actividad complementaria o auxiliar del arrendamiento de vehículos, describiéndolos como un *"arrendamiento de vehículos para circular en expediciones organizadas formando caravanas".*

Centrándonos en los transportes turísticos, el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012 se remite para su concepto a la Ley 13/2007, que recoge el concepto de transportes turísticos públicos, así como de los complementarios, tanto turísticos como de ocio y recreo, interesándonos ahora únicamente los primeros, no los complementarios, estando regulados en su artículo 69.1:

"Artículo 69. Transportes turísticos públicos.

1. Son transportes turísticos los transportes públicos realizados con finalidad turística, de ocio y recreo, ofertados y contratados para la satisfacción de necesidades de desplazamiento de personas que tengan la condición de usuarios turísticos conforme son definidos en la legislación sobre ordenación del turismo de Canarias."

Son tres las características que extraemos de esta definición:

-Que se trata de un transporte público.
-Que tiene una finalidad turística, de ocio o de recreo.
-Y que tiene por objeto la satisfacción de necesidades de desplazamiento de los usuarios turísticos.

Si analizamos cada una de estas notas delimitadoras del concepto de los transportes turísticos públicos, resulta lo siguiente:

En primer lugar, se entiende por transportes públicos, siguiendo lo previsto en el artículo 3.1 de la Ley 13/2007, "*aquellos que se llevan a cabo por cuenta ajena mediante retribución económica."*

En segundo lugar, no recoge la Ley 13/2007 una definición de finalidad turística, de ocio y recreo, ni tampoco la normativa tributaria, por lo que debemos acudir a lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT):

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual".

Y, siguiendo lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, *"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".*

A estos efectos, el Diccionario de la Real Academia Española contiene las siguientes definiciones:

-Turístico: perteneciente o relativo al turismo.
-Turismo: actividad o hecho de viajar por placer.
-Turista: persona que hace turismo.
-Ocio: total ausencia de actividad y tiempo libre para hacer cosas distintas a las de la actividad laboral habitual.
-Recreo: acción de recrearse (entretenerse) o distraerse.

Nuevamente acudimos a la Ley 16/1987, con fines complementarios a nuestra interpretación, para recordar el concepto de transportes turísticos recogido en el artículo 110:

"Artículo 110.

A efectos de esta ley, tendrán la consideración de transportes turísticos los que se realicen en el marco de la ejecución de un viaje combinado ofertado y contratado de conformidad con lo que se encuentre establecido en la legislación sobre defensa de los consumidores y usuarios en relación con esta clase de viajes.

Asimismo, tendrán la consideración de transporte turístico aquellos otros que, sin tener una duración superior a las 24 horas y sin incluir una pernoctación, se oferten a través de agencias de viajes, u otros intermediarios reconocidos por la legislación específica de turismo, y se presten conjuntamente con otros servicios complementarios de naturaleza turística, tales como los de manutención, guía turístico o similar."

Y, en tercer lugar, en lo que se refiere a la última característica de los transportes públicos turísticos extraída del artículo 69 de la Ley 13/2007, la relativa a que tienen por objeto la satisfacción de necesidades de desplazamiento de los usuarios turísticos, nos remitimos al concepto que de éstos contempla la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tanto en su preámbulo como en su artículo 15.1:

"Los turistas, a los que la Ley denomina usuarios turísticos, puesto que esta expresión es más amplia que la primera, ya que en el acervo popular por turista se entiende de manera fundamental al extranjero que visita nuestras islas, siendo así que también los

nacionales en general, e incluso los canarios en particular, son demandantes y receptores de los servicios turísticos".

"Artículo 15. Consideración general.

1. Se entiende por usuario turístico o turista a la persona que utiliza los establecimientos y bienes turísticos o recibe los servicios que le ofrezcan las empresas de esa naturaleza y que como cliente los demanda y disfruta".

Del análisis de todas estas definiciones podemos concluir que en el transporte público turístico, es el usuario del mismo el que demanda el servicio de forma directa y lo contrata como parte, principal o complementaria, de su visita, viaje, aventura o experiencia. Y esta es la clave para determinar el tipo de gravamen aplicable al supuesto de hecho planteado en la consulta.

Cuando el Ayuntamiento contrata el servicio de transporte discrecional en autobús, no lo hace para el disfrute de la propia Corporación, ni con un fin turístico o de ocio y recreo de los habitantes del municipio, sino que lo hace en el ejercicio de las competencias propias reconocidas en el artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local; concretamente en su apartado 1 con carácter general, y con carácter particular las de las letras l) y m) del apartado2:

"Artículo 25.

1. El Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover actividades y prestar los servicios públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal en los términos previstos en este artículo.

2. El Municipio ejercerá en todo caso como competencias propias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

(...)

l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre.

m) Promoción de la cultura y equipamientos culturales.

(...)".

Por todo ello, entendemos que el servicio de transporte discrecional de viajeros que contrata el Ayuntamiento consultante con la entidad adjudicataria, no es un transporte turístico.

SEXTO.- Conforme a todo lo expuesto es criterio vinculante de este centro directivo que:

-El transporte discrecional de viajeros en autobús y con conductor, es una prestación de servicios sujeta y no exenta de IGIC, que, atendiendo a la finalidad descrita en la consulta, no se puede calificar como transporte terrestre turístico, ni como arrendamiento de vehículos con conductor (ni servicio de transporte en puertos o aeropuertos), ni arrendamiento de vehículos en caravana.

-El tipo de gravamen del IGIC aplicable a esta operación es el reducido del 3 por ciento, recogido en el artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, al no concurrir ningún supuesto de exclusión del mismo.

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, 15 de diciembre de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez