CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2180 (31/07/2023)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 54.2.b) Ley 4/2012 Art. 59.Seis Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta el tipo impositivo en el IGIC aplicable al arrendamiento, con conductor y sin conductor, de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y propulsados por gas licuado.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Tributa al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y los propulsados por gas licuado.

- Tributa al tipo cero el arrendamiento sin conductor de vehículos eléctricos y los propulsados por gas licuado.

- Tributa al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos siguientes:

a) Aquellos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido.

b) Aquellos cuyas emisiones excedan excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, y su entrega tributa al tipo reducido de acuerdo con la regulación del artículo 59.Dos de la Ley 4/2012, o al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con la regulación del artículo 59.Tres de la Ley 4/2012.

- Tributa al tipo incrementado del 15 por ciento el arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos cuya entrega tributa a los tipos del 9,5 por ciento o del 15 por ciento, de acuerdo con el artículo 59.Cuatro y Cinco de la Ley 4/2012.

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 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta el tipo impositivo en el IGIC aplicable al arrendamiento, con conductor y sin conductor, de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y propulsado por gas licuado.

SEGUNDO.- La resolución de la presente consulta requiere primeramente determinar la naturaleza del arrendamiento con conductor y del arrendamiento sin conductor.

El arrendamiento con conductor consiste en la cesión temporal de un vehículo a motor, así como la persona habilitada para su conducción, constituyendo una modalidad de transporte público discrecional de viajeros de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 79 bis de la Ley 13/2007, de 17 de mayo, de Ordenación del Transporte por Carretera de Canarias (en adelante, Ley del Transportes), integrado en la sección 9ª Arrendamiento de vehículos con conductor, del Capítulo VI Disposiciones particulares sobre determinados tipos de transportes, del Título III Servicios de transporte por carretera.

El arrendamiento de vehículos sin conductor consiste en la cesión temporal de un vehículo a motor. La Ley del Transporte regula aspectos del mismo, pero en el ámbito de actividades complementarias y auxiliares al transporte, no calificándolo como un servicio de transporte.

Por tanto, tratándose de arrendamiento de vehículos con conductor nos encontramos ante una prestación de servicios de transporte público discrecional de viajeros; y, en el arrendamiento sin conductor ante un servicio de cesión de uso de un vehículo por tiempo determinado. Esta circunstancia se manifiesta en la regulación de los tipos impositivos del IGIC, que diferencia entre servicio de transporte y servicio de arrendamiento de vehículos.

Teniendo en cuenta lo señalado hasta ahora, realizaremos el análisis de la consulta efectuada diferenciando entre servicio de arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y propulsado por gas licuado, conceptuado como servicio de transporte público discrecional de viajeros, y servicio de arrendamiento sin conductor de los citados vehículos, calificado de cesión de uso de un vehículo por tiempo determinado.

A) Arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y propulsados por gas licuado.

El artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone (el subrayado es nuestro):

"*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."

El artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012 contiene la regulación específica del tipo de gravamen reducido del 3 por ciento aplicable al transporte terrestre de viajeros y mercancías. El legislador atiende a la naturaleza de servicio discrecional público de transporte de viajeros del arrendamiento de vehículos con conductor; pero excluyendo expresamente del tipo reducido de 3 por ciento al servicio de transporte público discrecional de arrendamiento de vehículos con conductor, siendo indiferente de que se traten de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos o propulsados por gas licuado.

Dado que respecto al servicio de transporte terrestre la única regulación relativa al tipo impositivo exigible es la prevista en el citado artículo 54.2.b) de la Ley 4/2012, resulta aplicable el tipo de gravamen general del 7 por ciento, en virtud de lo establecido en el artículo 51.1.c) de la Ley 4/2012, a la prestación de servicio de arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y de gas licuado

El mencionado artículo 51.1.c) dispone que el tipo general del 7 por ciento será aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que no se encuentren sometidos a ninguno de los otros tipos exigibles en el IGIC.

En definitiva, tributa al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y los propulsados por gas licuado.

B) Arrendamiento sin conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y propulsados por gas licuado.

La regulación del tipo impositivo aplicable al arrendamiento sin conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y los propulsados por gas licuado, que se conceptúa, reiteramos, como una cesión de bien por tiempo determinado, se encuentra exclusivamente en el artículo 59.Seis de la Ley 4/2012 que dispone:

"*Seis.- 1. Tributará en el impuesto general indirecto canario al tipo de gravamen incrementado del 15 por ciento el arrendamiento de los vehículos cuya entrega tribute al tipo incrementado del 9,5 y el 15 por ciento.*

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el número siguiente, tributará en el impuesto general indirecto canario al tipo de gravamen general del 7 por ciento el arrendamiento de los vehículos cuya entrega tribute al tipo cero, al tipo reducido o al tipo general.

3. Tributará al tipo cero el arrendamiento de vehículos eléctricos, ciclos, bicicletas y bicicletas con pedaleo asistido y los vehículos destinados al transporte público propulsados por gas licuado del petróleo (GLP), conforme a la definición contenida en el artículo 12 bis, apartado 7, de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, y por gas natural vehicular. Queda excluido el arrendamiento de vehículos eléctricos que marchen por raíles instalados en la vía."

El apartado 3 del artículo 59.Seis recoge la aplicación del tipo cero al arrendamiento sin conductor de determinados vehículos cuya entrega tributa al tipo cero (en los que aquí nos interesa, los vehículos eléctricos y los vehículos propulsados por gas licuado destinados al transporte público, sea regular o discrecional); sin embargo y aunque su entrega está sujeta al tipo cero (artículo 59.Uno.1 y 5, primer guión, de la Ley 4/2012), no incluye a los vehículos híbridos eléctricos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido.

Derivado de todo ello, podemos concluir que tributa al tipo cero el arrendamiento sin conductor de los vehículos eléctricos y de los vehículos propulsados por gas licuado.

Falta analizar el tipo impositivo exigible al arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos.

Conforme al artículo 59.Uno.1 de la Ley 4/2012, tributa al tipo cero las entregas de los vehículos híbridos eléctricos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, teniendo en cuenta los valores de dióxido de carbono derivados del Ciclo de Ensayo de Vehículos Ligeros Armonizado a nivel mundial (protocolo WLTP).

El número 5 del citado artículo 59.Uno define, a los efectos de la Ley 4/2012, al vehículo híbrido eléctrico el que combine como fuente de energía un motor de combustión interna de alta eficiencia y un motor eléctrico, llegando en determinadas ocasiones a funcionar solo con el motor eléctrico que utiliza como fuente de alimentación volantes de inercia, ultracondensadores o baterías eléctricas.

Cierto es que el apartado ocho del artículo 59 de la Ley 4/2012 dispone que a los efectos de lo establecido en dicho artículo 59, se tomarán en consideración las definiciones contenidas en el anexo II, "*Definiciones y categorías de los vehículos*" del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. El Reglamento General de Vehículos define a los vehículos híbridos eléctricos como "*vehículo propulsado por una combinación de motores de combustión y eléctricos*".

Pues bien, esta dualidad de definiciones debe resolverse bajo el criterio de que resultan aplicables las definiciones contenidas en el Reglamento General de Vehículos, salvo las que específicamente contenga el artículo 59 de la Ley 4/2012.

Por tanto, a los efectos del IGIC, por vehículo híbrido eléctrico hay que entender que es el definido en el artículo 59.Uno.1 de la Ley 4/2012. Ahora bien para que la entrega de un vehículo híbrido eléctrico tribute al tipo cero, los valores de emisión de dióxido de carbono no deben exceder los 110 gramos por kilómetro recorrido, conforme al artículo 59.5, primer guión, de la Ley 4/2012.

Conforme a lo expuesto, es aplicable, de acuerdo con el artículo 59.Seis.2 de la Ley 4/2012, el tipo general del 7 por ciento al arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos siguientes:

a) Aquellos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido.

b) Aquellos cuyas emisiones excedan excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, y su entrega tributa al tipo reducido de acuerdo con la regulación del artículo 59.Dos de la Ley 4/2012, o al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con la regulación del artículo 59.Tres de la Ley 4/2012.

Por último, tributa al tipo incrementado del 15 por ciento el arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos cuyas emisiones excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, siempre que su entrega tributase al tipo de gravamen del 9,5 por ciento, conforme al artículo 59.Cuatro de la Ley 4/2012, o al tipo incrementado del 15 por ciento de acuerdo con el artículo 59.Cinco de la Ley 4/2012.

Los citados apartados Cuatro y Cinco de la Ley 4/2012, disponen:

"*Cuatro.- Tributarán en el impuesto general indirecto canario al tipo de gravamen incrementado del 9,5 por ciento, las entregas o importaciones de los vehículos de motor con potencia igual o inferior a 11 CV fiscales y demás vehículos, que no tributen ni al tipo cero ni al tipo reducido ni al tipo general ni al tipo incrementado del 15 por ciento.*

Cinco.- Tributarán en el impuesto general indirecto canario al tipo de gravamen incrementado del 15 por ciento las entregas de:

1. Los vehículos de motor con potencia superior a 11 CV fiscales que no tributen ni al tipo cero ni al tipo reducido ni al tipo general.

2. Los vehículos QUAD/ATV, con independencia de su potencia.

3. Las caravanas.

4. Los remolques y semirremolques, salvo los que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

5. Las autocaravanas, salvo las que objetivamente consideradas sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica."

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

- Tributa al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento con conductor de vehículos eléctricos, híbridos eléctricos y los propulsados por gas licuado.

- Tributa al tipo cero el arrendamiento sin conductor de vehículos eléctricos y los propulsados por gas licuado.

- Tributa al tipo general del 7 por ciento el arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos siguientes:

a) Aquellos cuyas emisiones no excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido.

b) Aquellos cuyas emisiones excedan excedan los 110 gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido, y su entrega tributa al tipo reducido de acuerdo con la regulación del artículo 59.Dos de la Ley 4/2012, o al tipo general del 7 por ciento de acuerdo con la regulación del artículo 59.Tres de la Ley 4/2012.

- Tributa al tipo incrementado del 15 por ciento el arrendamiento sin conductor de los vehículos híbridos eléctricos cuya entrega tributa a los tipos del 9,5 por ciento o del 15 por ciento, de acuerdo con el artículo 59.Cuatro y Cinco de la Ley 4/2012.

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, 31 de julio de 2023

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez