

TRIBUTACIÓN	IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: TIPO APLICABLE AL «ALQUILER DE VEHÍCULOS CON CONDUCTOR»	Núm. 35/2001
--------------------	---	-------------------------

FERNANDO GALLANGO DONAMARÍA

Economista

Asesor Fiscal y Mercantil

Profesor Asociado de la Universidad de Sevilla

Extracto:

El planteamiento del presente trabajo es de orden estrictamente jurídico tributario, tendente a demostrar que el «alquiler de vehículos con conductor» constituye una de las diferentes modalidades del «transporte terrestre de viajeros y sus equipajes» por lo que, y a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el tipo de gravamen a aplicar a los mismos es el reducido y no el general como sostiene la Administración.

Dentro de lo que, tradicional y coloquialmente, conocemos como «**alquiler de vehículos**» de turismo se encuentran dos actividades total y absolutamente diferenciadas: el alquiler de vehículos **sin** conductor y el transporte de viajeros mediante vehículos de alquiler **con** conductor. Ambas actividades suelen ser realizadas por las mismas empresas pero mientras que la primera de ellas es un mero arrendamiento de bienes, con entrega y puesta a disposición de los vehículos, la segunda no se configura como tal arrendamiento sino como la prestación de un servicio de transporte de viajeros.

Desde la entrada en vigor del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) se ha planteado, reiteradamente, la problemática del tipo del impuesto aplicable a los arrendamientos de vehículos con conductor existiendo una total divergencia entre la realidad jurídica del hecho imponible en cuestión y la doctrina de la Dirección General de Tributos. La práctica totalidad de las empresas del sector de alquiler de vehículos repercute en sus operaciones de alquiler con conductor el tipo reducido al entender que **la naturaleza jurídica del hecho imponible** es la de un transporte terrestre de viajeros y sus equipajes mientras que la Administración sostiene que, al prestarse el servicio mediante el arrendamiento de los vehículos, le corresponde el tipo general como arrendamiento de bienes al cual lo asimila.

Para comenzar, y necesariamente por lo que luego se verá, hagamos un poco de historia. Mucho antes de la invención del taxímetro existían en los núcleos de población vehículos ligeros, con conductor, dedicados al transporte de personas y equipajes de forma discrecional y que se situaban en lugares céntricos y estratégicos de dichas poblaciones. Eran los denominados «**coches de punto**» y al acto de contratar sus servicios se le denominó, semántica y tradicionalmente, «**alquilar un coche de punto**». La contraprestación de cada servicio era pactada, individualmente para cada servicio, directamente con el propietario o conductor y se calculaba en función de la distancia, horario, personas o bultos a transportar.

Con la implantación del taxímetro en algunos de estos vehículos, sobre todo en los de las grandes capitales, a fin de objetivizar y facilitar el cálculo de las tarifas, se introdujo para los vehículos dotados del mismo la denominación popular de «**taxi**» cuyos servicios podían contratarse en paradas concretas o, directamente, deteniéndolos en la vía pública. Los vehículos de alquiler de las pequeñas poblaciones, no equipados con taxímetro, siguieron manteniendo la denominación de «coches de punto», con su sistema de paradas y facturación, pasando posterior y paulatinamente a denominarse «**autoturismos**» y aunque administrativamente, en la actualidad, siguen manteniéndose las dos denominaciones, popularmente está más extendida ya la de taxi para ambos tipos de vehículos en todas las poblaciones.

Finalmente, y debido a la necesidad por parte de algunos usuarios de disponer de un tipo de transporte individualizado en vehículos especiales o de mayor categoría y dedicación, incluso con conductores específicamente preparados, surgió una tercera modalidad de servicio a la que se denominó «**especiales o de abono**» aunque, popular y equivocadamente, siempre se la ha conocido como «alquiler de vehículos con conductor». Precisamente la confusión administrativa que pretendemos desentrañar proviene de la pretensión de usar, exclusivamente, el concepto de «alquiler» a esta modalidad cuando, en realidad, las tres actividades son distintas modalidades del citado «alquiler con conductor».

Hasta aquí, someramente, **la tradición, el uso y la costumbre**. Pero éstas, al ser fuentes del Derecho, son las que han inspirado toda la normativa jurídica que ha regulado estas actividades desde la promulgación de la primera norma hasta nuestros días. Para seguir con nuestro razonamiento partiremos del **Real Decreto 763/1979, de 16 de marzo, CIRCULACIÓN URBANA E INTERURBANA. Reglamento Nacional de los Servicios Urbanos e Interurbanos de Transportes en Automóviles Ligeros** que derogó el anterior, aprobado por Orden de 4 de noviembre de 1964. Entre su articulado podemos destacar:

«**Artículo 1.º** ... Es objeto de este Reglamento la regulación, con carácter general, del servicio de transporte urbano de viajeros en automóviles ligeros de alquiler con conductor».

«**Artículo 2.º** ... Los servicios a que se refiere este Reglamento podrán establecerse bajo las siguientes modalidades: Clase A) Autotaxis,... Clase B) Autoturismos... Clase C) Especiales o de Abono...».

Como se deduce de lo transcrito, el Real Decreto 763/1979 incorporó el uso y la costumbre al elevar a norma escrita la denominación de estos servicios de transporte de viajeros y definir a todos ellos como «alquiler de vehículos con conductor» como, también, mantener la clasificación popular de los distintos tipos o modalidades bajo las cuales se prestarán estos servicios y que no son otras que las que la tradición fue incorporando paulatinamente al acervo común expuestas anteriormente.

Como resumen podemos matizar que la norma expresa, claramente, que todas las modalidades de alquiler de vehículos con conductor son realmente eso, distintas formas de prestar un servicio de transporte de viajeros y que, por mor de la costumbre, han terminado denominándose, posiblemente con desacierto, como «alquiler». Precisamente la citada norma, en sus disposiciones derogatorias, deja expresamente en vigor la regulación contenida en la citada Orden de 4 de noviembre de 1964 referente al «alquiler de vehículos **sin** conductor» porque éste, naturalmente, no constituye ninguna prestación de servicio de transporte sino, precisamente eso, un alquiler o mero arrendamiento de bienes aunque por sus específicas características precisa de una serie de requisitos administrativos de distinto y menor porte.

Este Real Decreto 763/1979 se mantuvo en vigor hasta la promulgación de las normas que regulan en la actualidad los transportes terrestres de viajeros y sus equipajes, ya que no ha existido modificación alguna entre ambas. Nos referimos a la **Ley 16/1987, de 30 de julio, de ORDENA-**

CIÓN DEL TRANSPORTE TERRESTRE y, principalmente, a su desarrollo reglamentario mediante el **Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, Reglamento de Ordenación del Transporte Terrestre** (en adelante, **ROTT**). En su preámbulo, el **ROTT** explica la reordenación de las denominaciones anteriores de las tres modalidades de alquiler con conductor:

«Por otra parte, y en cuanto a los servicios de taxi, se unifican las licencias anteriormente existentes [Clase A) y Clase B)] en una categoría única, la de autotaxi, previniéndose que las actuales licencias de Clase C) se transformen en autorizaciones de arrendamiento de vehículos con conductor».

Con ello separa las modalidades de taxi y autoturismo, refundiéndolas, de las especiales o de abono que pasan, directamente, a denominarse de «arrendamiento de vehículos con conductor». Para ello, dedica la Sección 2ª del Capítulo IV al «ARRENDAMIENTO CON CONDUCTOR» donde, y por otros motivos, para diferenciarla totalmente del arrendamiento sin conductor tratado en la Sección 1ª, comienza regulando, expresamente, en el artículo 180:

«... únicamente podrán arrendarse con conductor los vehículos de turismo. Dicho arrendamiento tendrá a todos los efectos administrativos la consideración de actividad de transporte».

Llegados aquí pensamos que sería reiterativo continuar desglosando más preceptos legales y reglamentarios, así como argumentos lógicos, para concluir, irrefutablemente, con que el arrendamiento o alquiler de vehículos con conductor consiste en una actividad de transporte terrestre de viajeros y sus equipajes.

Pero dejemos la normativa específica de la actividad del transporte y adentrémonos en la normativa tributaria. El artículo 91.uno.2.1.º de la **Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido** dispone que las prestaciones de servicios consistentes en el «transporte de viajeros y sus equipajes» tributarán al **tipo reducido del impuesto**.

Mientras que la Administración considera a los servicios de taxi como transporte, a los que son de aplicación el tipo reducido, no considera como tal a los «alquileres de vehículos con conductor» del artículo 180 del ROTT, a los que tilda como meros arrendamientos de bienes haciendo, impropriamente, una extensión del hecho imponible al manifestar en sus Resoluciones que «el arrendamiento de vehículos, **con y sin** conductor, ...» en el intento de que sea de aplicación a los mismos el tipo general del tributo. Ambos, «autotaxi» y «alquiler con conductor», son servicios de transporte diferenciándose, solamente, en la forma y en la denominación, que no en la esencia y en sus naturalezas jurídica y administrativa.

No existía, pues, por parte del legislador, intención alguna de diferenciar tributariamente a efectos del IVA a nuestro hecho imponible concreto ya que nada hubiera obstado a aquél a excluir, expresamente, de tributar al tipo reducido a los «arrendamientos de vehículos con conductor» tanto en la

norma originaria como en cualquier otra modificativa de la misma. Por otra parte, y caso de que su tributación fuera al tipo general, no existiría inconveniente en que las empresas repercutieran, cobraran e ingresaran en el Tesoro las cuotas correspondientes a dicho tipo salvando su seguridad jurídica y económica pero, y dado que los sujetos pasivos del impuesto entienden que, efectivamente, el tipo a aplicar es el reducido, mantienen la incertidumbre del riesgo que conlleva la inseguridad jurídica de estar aplicando el tipo impositivo que dichas empresas entienden que es el correcto.

A efecto de lo expuesto en los párrafos anteriores bastaría para despejar cualquier duda de la intención del legislador la lectura del octavo párrafo de la Exposición de Motivos del **Real Decreto-Ley 14/1997**, de 29 de agosto, en que, textualmente, se dice:

«La conveniencia de suprimir cualquier diferencia o discriminación entre las distintas clases de transporte de viajeros... y que todos los transportes de viajeros, sean terrestres, marítimos o aéreos, tributen al mismo tipo impositivo, el reducido del 7 por 100...».

A fin de interpretar o definir el hecho imponible en cuestión habría que acudir a la **Ley 230/1963, Ley General Tributaria**, en su redacción dada por la Ley 25/1995 (en adelante, LGT), que dispone:

«**Artículo 25.**

1. El impuesto se exigirá de acuerdo con la verdadera naturaleza jurídica y económica del hecho imponible.
2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los efectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez...».

La norma jurídica que instituye un tributo se basa en un presupuesto de hecho al que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico que, en este caso, se resumen en la imposición del tributo. Del **hecho imponible** se deriva toda la disciplina del tributo obteniéndose, a partir de él, desde los supuestos gravados hasta la cuantificación de la deuda tributaria mediante la aplicación del tipo impositivo que le corresponda. La exigencia, por ende, del artículo 25 de la LGT es que la interpretación de una norma tributaria no sólo debe hacerse según el tenor literal de las palabras sino, también, en función de una labor hermenéutica que tenga en cuenta el contexto general en que se encuentra en relación con otras normas de contenido y finalidad similar.

Igualmente, la misma LGT, en su artículo 9.º señala que los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, se regirán por:

«... 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho Común».

Por lo que, y dado que la normativa propia del IVA no tipifica expresamente la actividad de «alquiler de vehículos con conductor» como hecho imponible concreto, habrá que estar a lo que las normas de otra área del ordenamiento jurídico puedan aportar al efecto. Y, precisamente, este carácter supletorio nos lo ofrece la normativa sobre el transporte terrestre antes analizada, precisamente, como parte del Derecho Administrativo. En este caso el establecimiento de la verdadera naturaleza jurídica nos viene definida e impuesta en el analizado artículo 180 del ROTT al disponer que el «alquiler de vehículos con conductor» «...tendrá a todos los efectos la naturaleza jurídica de transporte». Es más, y abundando en el artículo 25 de la LGT, la denominación que se le da a este tipo de transporte no es la que, arbitraria o interesadamente, hayan utilizado los interesados sino la que, no sólo el uso y la costumbre, sino la propia norma jurídica (**ROTT**) obliga a darle.

Ítem más, y si nos atenemos al propio ámbito tributario, no podemos obviar la **Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales**, la cual estableció el **Impuesto de Actividades Económicas** (en adelante, **IAE**), ni el **Real Decreto-Legislativo 1175/1990**, de 28 de septiembre, que aprobó la Instrucción del IAE junto con sus tarifas y que en su regla 1.^a dispone: «Las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas comprenden: a) la descripción y contenido de las distintas actividades económicas...». Pues bien, el epígrafe y el contenido que corresponden a esta actividad están descritos como:

721.2 **Transporte por autotaxis**: «Este epígrafe comprende el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor» (taxis, gran turismo, coches de punto).

No puede quedar duda de que, siendo el alquiler de vehículos con conductor una actividad de transporte definida como tal, expresamente, por el artículo 180 del Reglamento de los Transportes Terrestres, contenida en el epígrafe 721.2, descrito como transporte, del IAE y, por otra parte, no estando excluida expresamente de los supuestos de transportes a efectos de aplicación del tipo del IVA, el tipo aplicable será, pues, el reducido. Conviene, igualmente, hacer observar que la actividad de «alquiler de vehículos sin conductor», como verdadero arrendamiento, está contenida en el epígrafe 854 correspondiente a la Agrupación 854. Arrendamiento de bienes muebles.

Pues bien, a pesar de todo este razonamiento basado en normas jurídicas aplicables al efecto, la Administración sigue defendiendo que, al ser un arrendamiento o prestarse el servicio mediante el «arrendamiento de los medios de transporte», el tipo aplicable será el general. En todas sus resoluciones no arguye ni esgrime fundamento jurídico alguno sino que se limita a «jugar» semánticamente con el término «**arrendamiento**». Su línea resolutive temporal es, además, totalmente errática comenzando en una dirección para girar a continuación a la contraria y, finalmente, caer en la utilización del citado juego de palabras, manteniendo su, creemos, primera y errónea postura. Veamos.

La primera Resolución de la Dirección General de Tributos analizada data de 24 de enero de 1986. La cuestión planteada consistía en «el tipo aplicable a los transportes de viajeros en vehículos automóviles de turismo que no tienen la categoría de autotaxis con arreglo a la legislación vigen-

te por no ir provistos de contador taxímetro». Pues bien, tras resolver en su punto 1.º que «...será de aplicación el tipo del 6 por 100 a los transportes de viajeros por vía terrestre, cualquiera que sea el vehículo en que dichas operaciones se realicen», resuelve en su punto 2.º que, sin embargo, «El tipo aplicable a las operaciones de alquiler de vehículos de turismo, **con o sin** conductor, será del 33 por 100». Se le está preguntando por un determinado tipo de transporte y tras manifestar que todos los transportes terrestres tributarán al 6 por 100, y bien desconociendo o inaplicando el Real Decreto 763/1979, hace una extensión del hecho imponible del arrendamiento de bienes y resuelve su tributación al tipo general (entonces el incrementado).

Ya en una Resolución inmediatamente posterior, la de 5 de mayo de 1986, comienza a cambiar, tímidamente, su criterio y manifiesta que: «Tratándose de servicios de naturaleza distinta a la del transporte terrestre de viajeros, como el arrendamiento de medios de transporte, el tipo impositivo aplicable será el general del 12 por 100». Ya, al menos, no hace la extensión del hecho imponible anterior, con o sin conductor, dejando la puerta abierta pero sin manifestarse expresamente en contra de la anterior resolución, no contestando, exclusivamente, al arrendamiento con conductor y manteniendo la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos.

El 14 de mayo de 1986, nueve días después de la resolución anterior, la Dirección General de Tributos dicta otra en la que ya, basándose en el precitado Real Decreto 763/1979 artículo 2.º, admite que:

«El tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a los transportes terrestres de viajeros es del 6 por 100, cualquiera que sea la naturaleza del vehículo utilizado al efecto. Por consiguiente se aplicará el tipo impositivo del 6 por 100 a las operaciones de transporte de viajeros efectuadas por empresarios dedicados habitualmente al ejercicio de dicha actividad, en vehículos denominados como autotaxis, autoturismos y especiales o de abono».

Pero obsérvese que, curiosamente, en ningún lugar de la consulta ni de la resolución se cita que estos vehículos son los considerados por la norma jurídica que los define, en su artículo 1º, como «vehículos de alquiler con conductor». La consulta está inteligentemente planteada sin hacer mención expresa al término «alquiler con conductor» y la resolución está, a propósito, incompletamente contestada a fin de no desmentirse de la doctrina mantenida hasta ese momento dejando, latente, la extensión del hecho imponible y soslayando, improcedentemente, el darse por enterada de que dichos servicios son, jurídicamente, todos ellos «alquiler de vehículos con conductor».

En posteriores Resoluciones de 23 de septiembre de 1986, 14 de julio de 1995 y 8 de marzo de 1996, la Dirección General de Tributos mantiene la misma tónica cuando afirma, genéricamente, que aunque los transportes terrestres de viajeros tributen al tipo reducido, «...dicho tipo no es de aplicación a los arrendamientos de medios de transporte, con y sin conductor» renunciando, pues, a pronunciarse expresa, clara y concisamente, por el hecho imponible real cual es el transporte en la modalidad de «alquiler de vehículos con conductor», inobserva o desconoce la Ley y el Reglamento de los Transportes Terrestres, ya promulgados en las dos últimas fechas, mantiene un inexistente

negocio jurídico que pretende denominar «arrendamiento de medios de transporte con conductor», continúa haciendo extensión del hecho imponible y, en fin, trata de sostener un criterio inicial erróneo e ilícito a todas luces.

Curiosamente, el supuesto hecho imponible de «arrendamiento de medios de transporte con conductor» como asimilación al arrendamiento de bienes (para poder gravarlo al tipo general) llegaría a ser, no ya ilícito, sino ilegal por entrar en colisión, frontalmente, con el Derecho del Trabajo. Estaríamos ante la figura prohibida de la cesión o arrendamiento de trabajadores del artículo 43 del Estatuto de los Trabajadores, ya que podemos alquilar el medio pero no arrendar al conductor el cual, por imperativo de la Ley de Ordenación de Transporte Terrestre, debe pertenecer a la plantilla de la propia empresa que presta el servicio, amén de reunir determinados requisitos. Podríamos hacer una comparación con otros tipos de servicios: si en vez de un alquiler de maquinaria pesada contratamos ésta con un operario estaríamos ante la prestación de un servicio de movimiento de tierras, no de alquiler. Igualmente la contratación de un avión o de una embarcación, con piloto o patrón, no daría lugar a un alquiler de medios de transporte sino a un vuelo chárter o a un crucero privados respectivamente. Jurídicamente serían servicios de transporte aéreo o marítimo, no arrendamiento de bienes, aunque «coloquialmente» utilicemos el término «alquiler».

Tras investigaciones y consultas solamente se han encontrado antecedentes en dos actuaciones de la Inspección de los Tributos en las que al haber sido seguida la doctrina de la Administración, emanada de las Resoluciones de la Dirección General de Tributos, se han incoado actas por aplicación del tipo general a estas operaciones. La primera data del año 1988, a una empresa de Cataluña. Ésta recurrió ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de dicha Comunidad cometiendo el error de confundir expedientes en el trámite de alegaciones por lo que dicho Tribunal no pudo entrar en el fondo de la cuestión y desestimó el recurso.

Recurrido, sin errores de tramitación esta vez, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, ésta dictó Sentencia (442/1996) mediante la que estimó el recurso y anuló el acta. Entre sus Fundamentos de Derecho esgrime que:

«Primero ... la empresa demandante se dedica al transporte de viajeros en la modalidad de arrendamiento de los medios de transporte.

Segundo. La determinación del tipo de gravamen en el transporte de viajeros, en la modalidad indicada anteriormente, ... determina la aplicación del 6 por 100... Por ello, los criterios admitidos en Derecho son los que se especifican en el artículo 3.1 del Código Civil teniendo en cuenta, además, que el artículo 57.2 del texto reglamentario ya indicado debe interpretarse también de forma restrictiva con el fin de no hacer más onerosa la carga al contribuyente en el sentido de que no se puede llevar a cabo una labor hermenéutica de forma extensiva si el resultado le es más perjudicial... En este caso, la norma jurídica aplicable se limita a especificar que los transportes terrestres de viajeros y sus equipajes, en general, tributarán al tipo de gravamen del 6 por 100, sin que sea procedente la exclusión del supuesto de arrendamiento de los medios de transporte, tal como se lleva a cabo en la resolución administrativa impugnada...».

En el año 1998, por partida doble y simultáneamente, se incoaron actas de inspección a sendas empresas de Andalucía. Ambas fueron recurridas, en primera instancia una de ellas, por cuantía y en única instancia la otra, ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía. Tras las pertinentes alegaciones, en el fondo prácticas reiteraciones ampliadas de las expuestas ante los Servicios de Inspección, el Tribunal emitió sus fallos estimando los recursos y anulando las actas impugnadas de forma inapelable y contundente.

Su planteamiento se basó en que la cuestión a resolver es «qué tipo corresponde aplicar a los arrendamientos de vehículos con conductor» para lo que, tras dejar sentado que todos los transportes terrestres de viajeros tributan al tipo reducido «... cabe ahora determinar si el arrendamiento de medios de transporte con conductor constituye una de las diferentes modalidades del transporte de viajeros y sus equipajes». Sus Fundamentos de Derecho, en los que basa el fallo, hacen un resumen de los esgrimidos por las reclamantes en sus alegaciones y pasa a analizarlos y ampliarlos, escrupulosamente y con todo lujo de detalles, uno por uno y que, en resumen, son todos los expuestos en el presente trabajo. Finalmente, concluye que:

«... este Tribunal considera que el arrendamiento de vehículos con conductor tiene la consideración de prestación de servicio de transporte de viajeros...».

Paradójicamente, el fallo estimatorio del recurso planteado en única instancia ha sido firme en vía administrativa por lo que se ha procedido a su ejecución (devolución de avales, cuotas de IVA a favor, intereses, etc.), mientras que el interpuesto en primera instancia, por cuantía, ha sido recurrido en alzada por la Dirección General de Tributos aunque esta dirección también ha recurrido el primero de ellos para unificación de criterio. En las alegaciones evacuadas por dicha Dirección General de Tributos no solo no se rebaten los Fundamentos de Derecho esgrimidos por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y por los propios contribuyentes sino que no aporta fundamento jurídico alguno para demostrar lo que reclama. Sólo sigue argumentando lo reiterado en sus resoluciones y que resume en que «...lo que se presta es un servicio de arrendamiento de medios de transporte».

Es de esperar, por el bien de los sujetos pasivos y de su seguridad jurídica en este caso, por cuanto puede suponer un acta por importe del 9 por 100 de toda la base imponible no cobrada además a los clientes, que el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncie sobre la cuestión planteada, no solamente confirmando la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía recurrida en alzada, de lo cual no dudamos, sino manteniendo la unidad de criterio seguida por éste tras lo cual sería deseable que la propia Dirección General de Tributos revisara y corrigiera su doctrina o instara la aprobación legislativa de la aplicación del tipo general a este servicio de transporte como excepción al artículo 91 de la Ley del IVA.