



Trabajo Fin de Grado

La fiscalidad del automóvil y la imposición medioambiental

Autor

José Ignacio Calleja Fabra

Directora

María Cristina Bueno Maluenda

Facultad de Derecho. 2014

ABREVIATURAS

ANFAC	Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOPZ	Boletín Oficial de la Provincia de Zaragoza
cc	Centímetros cúbicos
CEE	Comunidad Económica Europea
Cit.	Citado
CO ₂	Dióxido de carbono
Cvf	Caballos de vapor fiscales
DGT	Dirección General de Tráfico
g	Gramos
GANVAM	Asociación Nacional de Vendedores de Vehículos a Motor, Reparación y Recambios
IEDMT	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVMDH	Impuesto sobre la Venta Minorista de Determinados Hidrocarburos
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
km	Kilómetro
kW	Kilovatio
LOFCA	Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OIVTM	Ordenanza del Impuesto sobre Vehículo de Tracción Mecánica
PIB	Producto Interior Bruto
PIVE	Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente
ppm	Partículas por millón
RD	Real Decreto
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
Vid.	Véase

INDICE

ABREVIATURAS.....	3
INTRODUCCIÓN	7
I. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA.....	13
1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	13
2. RÉGIMEN JURÍDICO	15
3. COMPROMISO CON EL MEDIO AMBIENTE. LAS BONIFICACIONES MUNICIPALES EN EL IVTM. EL MODELO DE ZARAGOZA.....	19
4. EL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA. PLAN AIRE 2013 – 2016.....	23
II. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE	27
1. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN	27
2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.....	30
3. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE: FINALIDAD Y EVOLUCIÓN	33
3.1 Crítica a la naturaleza recaudatoria	33
3.2 Evolución hacia postulados medioambientales.....	34
4. EL IEDMT EN LAS COMUNIDADES AUTONOMAS. CARACTERISTICAS TERRITORIALES.....	36
III. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS.....	40
1. VINCULACIÓN CON EL AUTOMÓVIL Y ANTECEDENTES DEL IMPUESTO	40
2. RÉGIMEN JURÍDICO	44
3. COMPONENTE AMBIENTAL DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS ..	49

IV. PROTECCIÓN DEL MEDIOAMBIENTE POR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS	52
1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 27 DE ENERO DE 2014.....	52
V. IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS TRANSMISIONES ONEROSAS DEL AUTOMÓVIL.....	55
1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	56
2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS	57
3. AUSENCIA DE RASGOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LAS TRANSACCIONES DE AUTOMOVILES. POSIBLE SOLUCIÓN .	59
CONCLUSIONES.....	61
BIBLIOGRAFÍA	65
Legislación consultada	66
Jurisprudencia citada.....	68
Recursos de Internet utilizados.....	68

INTRODUCCIÓN

En el momento en que nos encontramos en la actualidad, es por todos conocido la necesidad, cada vez más importante, de desarrollar un modelo de vida sostenible desde todos y cada uno de los puntos de vista, la población mundial aumenta década tras década, es significativo que en 2000 la población era de alrededor de 6.000.000 de personas, mientras que en 2011 se llegó a la cifra de 7.000.000 de personas en el mundo. Todo esto hace que año tras año se demanden más recursos naturales, multitud de recursos de todo tipo pero todos ellos con un factor común, no son ilimitados. Otro frente que se abre con el gran consumo de recursos naturales es la alta contaminación que ello supone, y cuyos efectos son perniciosos cuando no letales tanto para los seres humanos como para otras especies. Cabe señalar, que la temperatura media del planeta desde la última glaciación, hace 18.000 años, hasta la actualidad ha crecido 4°C, de los cuales 0.7 °C han aumentado en los últimos cien años. Por otra parte, la presencia de CO₂ ha pasado de 280 ppm al inicio de la revolución industrial a las 350 ppm de hoy en día¹.

Es por todo ello necesario que se tome conciencia sobre estos factores, y así conseguir el planeta sea un lugar habitable que siga proporcionando lo necesario para continuar con la existencia del ser humano tal y como lo conocemos.

El esfuerzo que conlleva conseguir esta estabilidad se debe realizar a todos los niveles, pero centrándonos en el campo que recoge este trabajo, debemos analizar cómo el automóvil, uno de los más importantes focos de emisiones de productos contaminantes, tales como óxidos de carbono, óxidos de nitrógeno, óxidos de azufre, hidrocarburos, partículas, y algunos metales como el plomo, puede seguir siendo utilizado por la sociedad mundial al mismo tiempo que existe un equilibrio entre su uso, y el correcto estado de salud del medio ambiente. Los datos así lo ratifican ya que al tráfico se le imputan el 100 por 100 de las emisiones de CO₂ en las áreas urbanas.

Por todo ello, los sistemas de cada Estado están obligados a regular el coste de tipo medioambiental que los automóviles producen. No es casualidad que, como se

¹ DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*. Cedesc, Barcelona, 2002, p. 46.

demostrará en el trabajo, se tiende por parte del legislador a premiar a los consumidores que optan por vehículos que, por una parte, consumen menos recursos, en este caso combustibles, y por otra parte, contaminen menos reduciendo las emisiones de gases nocivos a la atmósfera. Debemos recordar que los automóviles constituyen un elemento cotidiano y en muchas ocasiones necesario. En España, por ejemplo, hay 482 automóviles por cada 1000 habitantes, lo que son más automóviles por habitante que en países de nuestro entorno como Reino Unido, Holanda, Portugal, o Suecia, entre otros, si bien es cierto que, las cifras de España en cuanto automóviles por habitante son menores que en Alemania, Francia, Italia, o Finlandia, entre otros países europeos. Datos que no hacen más que constatar el importante papel que juega el automóvil en la estabilidad medioambiental de nuestro planeta. Solo en España, hay un parque de 31.186.129 vehículos, de los cuales 22.227.173 son automóviles, turismos².

Existen diversos mecanismos a través de los cuales reducir la contaminación de los automóviles. Por una parte, se pueden adoptar medidas destinadas directamente a los potenciales contaminadores, como pueden ser las propias compañías automovilísticas, estableciendo unos límites³ con base en la ecología, salubridad, entre otros, por otro lado, las políticas medioambientales mediante instrumentos económicos y, dentro de ellos, los que vienen a ser objeto de este trabajo, los impuestos. De este modo, se pretende que desde la fabricación del automóvil se cuente con su impacto medioambiental, y una vez se matricule y circule, su responsable contribuya económicamente por los costes de distinto tipo que genere, entre ellos los ecológicos. O lo que es lo mismo, el cumplimiento del principio «quien contamina paga»⁴. Este tipo de fines extrafiscales de los impuestos están amparados por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, imprescindible en esta materia es su Sentencia 37/1987, de 26 de marzo, manifiesta en su fundamento jurídico decimotercero del siguiente modo,

² Datos DGT. Parque distribuido por tipo de vehículo, carburante y año de matriculación - Octubre 2013.

³ Límites como por ejemplo: El Reglamento (CE) n° 443/2009 fija objetivos para las emisiones de CO₂ de los turismos nuevos con vistas a alcanzar una media de 130 g de CO₂/km para 2015 en el parque de vehículos, con una aplicación gradual a partir de 2012, mediante mejoras de la tecnología de los motores de los vehículos. Además, se fijó un objetivo a largo plazo de emisiones medias de 95 g de CO₂/km para el nuevo parque de vehículos, cuyas modalidades fueron acordadas por el Parlamento y el Consejo en una nueva revisión realizada en noviembre de 2013.

⁴ Principio propiciado por la OCDE en 1972. Según HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, p. 158. : «El principio “quien contamina paga” constituye en su origen un criterio de eficiencia económica, pero su recepción jurídica exige contemplarlo como una manifestación del principio de solidaridad. En efecto, la solidaridad colectiva constituye el fundamento jurídico de la protección ambiental, tal y como reconocen diversos textos jurídicos (cfr. el art. 45 de la Constitución Española, el principio 27 de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, hecha en Río Janeiro el 5 junio de 1992, e implícitamente, el art. 2 Tratado CE)».

«tanto el sistema tributario en su conjunto, como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados». En esta misma línea también es célebre la Sentencia 186/1993, de 7 de junio, que en su fundamento jurídico cuarto proclama que: «Constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos puedan asignárseles una finalidad extrafiscal».

Esta evolución del sistema impositivo de los turismos con el fin de conseguir un uso del automóvil que sea respetuoso con la naturaleza debe ser complementada con ayudas de los Estados que incentiven la paulatina renovación del parque automovilístico español hacia automóviles que consuman menos carburantes a la vez que emiten menos gases contaminantes. En este sentido, las experiencias del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente «Plan PIVE» han resultado altamente satisfactorias, puesto que se han celebrado cinco convocatorias a lo largo de los últimos años⁵ y todas ellas con un notable éxito. Este programa consiste en potenciar una disminución del consumo energético nacional mediante la incentivación de la modernización del parque de vehículos turismo con modelos de alta eficiencia energética, con menor consumo de combustibles y emisiones de CO₂, todo ello en el marco del Plan de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020⁶.

Además de las ayudas al consumidor, también se debe estimular a los propios fabricantes de automóviles a que investiguen y desarrollen productos más eficientes, más sostenibles.

Esto se puede obtener tanto desde el punto de vista legal, instaurando condicionantes a los fabricantes, lo que teniendo en cuenta múltiples factores geopolíticos y económicos puede resultar más complicado. O bien, se pueden obtener esos automóviles más ecológicos, si la sociedad, es decir, los consumidores concienciados con la necesidad de

⁵ El último publicado ha sido el Real Decreto 35/2014, de 24 de enero, por el que se regula la concesión directa de subvenciones del «Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE-5)». Publicado en BOE 28 marzo de 2014.

⁶ El artículo 4 de la Directiva 2006/32/CE sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos fija un objetivo mínimo orientativo de ahorro energético del 9 por 100 en 2016; artículo aún en vigor, puesto que la directiva 2012/27/UE no lo deroga. Como consecuencia de estas obligaciones, el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, en colaboración con el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, elaboró el Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020. Este Plan de Acción de Ahorro y Eficiencia Energética 2011-2020 fue probado por Acuerdo de Consejo de Ministros de 29 de julio de 2011.

una sostenibilidad medioambiental, demandan masivamente solo los vehículos que cumplen con ciertos requisitos.

Tampoco se puede perder de vista, el peso recaudatorio sobre el total que resulta del gravamen sobre los automóviles mediante diversos impuestos. Impuestos que serán estudiados y analizados en este trabajo. Según la Asociación Española de Fabricantes de Automóviles y Camiones «ANFAC» en 2011, fueron 24.089 millones de euros los recaudados por el Estado bajo la cobranza de impuestos vinculados al automóvil, cifras muy similares a las pronosticadas para 2013 por el presidente de la Asociación Nacional de Vendedores de Vehículos a Motor, Reparación y Recambios «GANVAM».

Del mismo modo, a nadie se le pasa por alto la importancia de la industria del automóvil dentro de la economía, nuestro país no es una excepción, ya que es notoriamente conocido que la industria de producción de automóviles contribuye notablemente al Producto Interior Bruto, puesto que el sector del automóvil en España supone un 10 por 100 del PIB, generando puestos directos e indirectos de empleo. Además, el 80 por 100 de la producción se exporta, lo que permite que la balanza comercial nacional sea positiva y coloca a España como el segundo exportador de automóviles europeo, solo por detrás de Alemania⁷. Un claro ejemplo de lo que estamos señalando es el impacto económico que tiene la planta automovilística de Opel España⁸, dentro de General Motors, en una Comunidad Autónoma como la de Aragón.

Con todos estos factores la repercusión económica, social y medioambiental que pueden generar los cambios de legislación en materia impositiva pueden ser trascendentales en el devenir de un estado como el español, por eso todas las decisiones han de ser conscientes, y siempre teniendo en cuenta las repercusiones actuales además de las consecuencias que pueden conllevar en un futuro tanto a corto, medio y largo plazo. Por lo que su estudio y trabajo no puede ser baladí.

Dentro de la amplísima materia tributaria, como ya se ha mencionado anteriormente, este trabajo va a centrarse en la tributación del automóvil, pero siempre desde una perspectiva medioambiental. Los impuestos que más a fondo se van a estudiar son el

⁷ Datos de Marca España. “Marca España” es una política de Estado, su objetivo es mejorar la imagen de nuestro país, tanto en el interior como más allá de nuestras fronteras, en beneficio del bien común. *Vid.* www.marcaespana.com

⁸ Su impacto en la creación de empleo directo e indirecto se cuantifica en los 5.477 empleados de General Motors España, a los que hay que añadir los 4.018 trabajadores de 52 empresas proveedoras. *Vid.* www.opel.es

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, también conocido como «Impuesto de Matriculación»; el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, popularmente conocido como «Impuesto de Circulación»; el Impuesto sobre Hidrocarburos, además de los impuestos que gravan las transmisiones de los vehículos, tales, como el Impuesto sobre el Valor Añadido o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Son los medios con los que se pretende generalizar un uso del automóvil más respetuoso con el medioambiente desde el mismo momento en el que se adquiere el vehículo.

Si bien es cierto que sobre los tres primeros la política medioambiental ha hecho más hincapié y se está haciendo, no podemos olvidarnos de las posibilidades de tipo ecológico que se pueden dar sobre todos ellos, ya que, como veremos, el tema está en constante evolución. Antes de profundizar en cada uno de los impuestos, quiero aclarar que ninguno de ellos fue creado con fines medioambientales, sino con una casi exclusiva finalidad recaudatoria.

Sin embargo en la actualidad, como se puede comprobar de lo planteado anteriormente, es necesario que los tributos tengan una finalidad extrafiscal dirigida a solventar los costes medioambientales que producen los automóviles. Ello conlleva profundas reformas en los diversos tributos afectados que permitan incluir elementos ambientales, pero que también tengan como objetivo mantener un equilibrio recaudatorio. Puesto que es con estos impuestos renovados con elementos ecológicos con los que se consigue que el sistema de tributación del automóvil incluya de modo sostenible la finalidad medioambiental respecto de la finalidad recaudatoria.

Además, el legislador debe constantemente evolucionar los impuestos para ser acordes a las exigencias del momento en el que se apliquen, y no caer en la obsolescencia. En ocasiones, ya desde el nacimiento de un tributo hay voces críticas con el planteamiento que el legislador ha hecho del mismo, opiniones fundadas sobre los impuestos que en este trabajo se abordan, llegando en algún caso a proponer su eliminación. Por ello es vital que cada uno de los impuestos, más aun si cabe, los incluidos en este trabajo, evolucionen para cumplir con las finalidades que se le atribuyen, y que consecuentemente repercutan de forma positiva en la sociedad.

Por último, desde mi punto de vista, el tema sobre el que versa este trabajo es de una gran trascendencia. No cabe duda que la excesiva contaminación ante la cual estamos

expuestos es un problema que nos atañe a todos por igual, independientemente de la clase social, nacionalidad, sexo, etc. Ante esta delicada situación, este trabajo me brinda la oportunidad de estudiar detalladamente cómo los tributos que gravan a los automóviles contribuyen a la reducción de la contaminación.

Para ello se realizará una investigación sobre todos los impuestos, mencionados anteriormente, que van a ser expuestos en este estudio. La investigación se basará en el análisis de la doctrina, legislación y jurisprudencia de cada tributo, siempre desde un punto de vista crítico, con el fin de constatar la situación actual. En todos los tributos expuestos se van a mostrar sus características jurídicas propias, aquellas que provocan que cada uno de los impuestos estudiados tengan finalidades diferentes. Por supuesto, con una especial atención a los elementos ambientales que contienen el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Además, en este estudio se van a plantear las posibles alternativas de futuro que se presentan para cada tributo. Ya que esta materia se encuentra en una progresiva evolución, con la continua inclusión de elementos ambientales en los distintos impuestos que gravan a los vehículos. Todo ello con el fin único de revertir las emisiones de gases nocivos que producen los automóviles. Un hecho que, sin lugar a dudas, provoca que esta materia sea más interesante si cabe.

I. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Podemos encontrar los antecedentes del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en las distintas tasas que recaían sobre los mismos, tales como las de estacionamiento, aparcamiento, reserva de parada, entrada en edificios particulares, de rodaje o arrastre, así lo señaló el profesor ALBIÑANA⁹.

Aunque continuando con esta perspectiva histórica, es quizá la Patente Nacional de Circulación de Automóviles del año 1927, la que guarda más semejanza con el actual impuesto. Esta Patente Nacional de Circulación fue establecida por Calvo Sotelo¹⁰, con ella se pretendía una fiscalidad que favoreciese el pago de los contribuyentes, para conseguirlo se refundieron gravámenes como la contribución industrial, el impuesto de transportes, los arbitrios municipales y provinciales, y la tasa de rodaje. Mediante el Reglamento del mismo año, se establecieron cuatro categorías de patente: la clase A, para los automóviles de turismo; la B, para autobuses y automóviles de alquiler; la C, destinada a los camiones; y la clase D, para las motocicletas¹¹.

No obstante, el gravamen que soportan los vehículos en el ámbito municipal obtuvo una mayor importancia a partir de la década de los sesenta del siglo pasado, a raíz de la difusión que el automóvil tuvo en España¹². En este contexto, se debe citar la Ley de Barcelona, de 23 de mayo de 1960, por la cual se establecía una tasa por estacionamiento y parada en la vía pública de vehículos sin importar su categoría. Apenas tres años más tarde nacía la Ley Especial de Madrid, de 11 de julio de 1963, que regulaba la misma figura. Pocos años después, con la Ley 48/1966, de 23 de julio, de Reforma de las Haciendas Locales, se estableció para todos los municipios españoles, el Impuesto Municipal de Circulación de Vehículos por la vía pública, que constituye el antecedente más inmediato del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUITANA, C., *Sistema Tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 794.

¹⁰ José Calvo Sotelo (1893 – 1936) fue Ministro de Hacienda entre 1925 y 1929.

¹¹ POVEDA BLANCO, F., *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 640.

¹² PEREZ ROYO, F., «El Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, p. 917.

Unos años más tarde, la Ley 41/1975, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, que se desarrolló a través del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, en el que los supuestos de no sujeción pasan a ser exenciones y se actualizan la tarifa. La tarifa volvió a verse modificada, en sus tipos máximos a través de la Ley 40/1981 y considerando como tipos mínimos y obligatorios los del RD 3250/1976. En 1986, el Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por el Real Decreto 781/1986, del 18 de abril, recogió todas esas modificaciones que estuvieron en vigor hasta la implantación Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹³. Esta última, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales fue aprobada mediante la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y entró en vigor el uno de enero de 1990, incluyendo la regulación sobre el Impuesto de Vehículos de Tracción Mecánica que, junto al Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas, forman el triplete de los impuestos obligatorios en el ámbito municipal. Tras esta modificación de la regulación, el texto de 1988 dejaba muy poco espacio a las decisiones de los Ayuntamientos sobre este impuesto. Esta situación cambió de manera contundente con las reformas operadas por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. El margen de actuación se amplió a favor de los Ayuntamientos. Por último llegamos al año 2004, cuando el legislador presenta el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹⁴, en adelante TRLRHL, que actualmente regula en sus artículos 92 a 99 el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

No obstante, como se expondrá más adelante, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica se encuentra bajo la atenta mirada del legislador, quien tiene previsto sumar a este tributo elementos de carácter medio ambiental con fines ecológicos, tales como mejorar la calidad del aire¹⁵. Por lo que no sería de extrañar que durante el presente año, 2014, vea la luz un renovado Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica que posiblemente escriba la página más «medio ambiental» de la historia de este tributo.

¹³ Vid. DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma ecológica... cit.*, p. 180.

¹⁴ Publicado en BOE núm. 59 de 9 de marzo de 2004.

¹⁵ Uno de los objetivos recogidos en el Plan Aire 2013 – 2016.

2. RÉGIMEN JURÍDICO

Del examen de los artículos en los que se enuncia este Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en adelante IVTM, en primer lugar conviene señalar la naturaleza del mismo. Se trata de un impuesto «directo» que grava la titularidad de los automóviles dentro de los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría, además es un impuesto «obligatorio», así viene estipulado en el artículo 59.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004.

En lo que se refiere al hecho imponible, lo que se grava son los vehículos de tracción mecánica aptos para circular por las vías públicas, dentro de lo cual se encuentran los turismos o automóviles, en el segundo punto del artículo 92 del Real Decreto Legislativo 2/2004, se explica lo que se considera como «apto», siéndolo el automóvil que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística. Por registro público correspondiente se refiere concretamente al Registro de Vehículos¹⁶ llevado a cabo por la Jefatura Central de Tráfico, en el que se contienen los datos de todos los automóviles matriculados, en cuanto a la baja en los registros públicos se produce cuando sus titulares o terceras personas que acrediten suficientemente su propiedad manifiesten expresamente la voluntad de retirarlos permanentemente de la circulación, del mismo modo puede ser una baja temporal en vez de permanente¹⁷.

La delimitación del hecho imponible termina con dos supuestos de no sujeción, tercer punto del artículo 92, es decir están fuera del ámbito del IVTM, los vehículos que habiendo sido dados de baja en los registros por antigüedad de su modelo, puedan ser autorizados para circular excepcionalmente con ocasión de exhibiciones, certámenes o carreras limitadas a los de esta naturaleza, y además de los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil no sea superior a 750 kilogramos.

¹⁶ Artículo 2 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. Publicado en BOE de 26 de enero de 1999.

¹⁷ *Vid.* Artículos 35 y 36 del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.

En el artículo 93 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, están enunciados todos los vehículos exentos de este impuesto, más concretamente están exentos los automóviles turismos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana, junto con los de las representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. Asimismo, los automóviles, por encontrarse dentro del concepto de vehículo, de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático. A lo que hay que sumar, los vehículos turismo respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales. La exención también alcanza a los coches para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado a) del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Debe apuntarse que existen más supuestos exentos, pero los nombrados son los que recaen sobre el concepto de automóvil turismo¹⁸.

El sujeto pasivo es la persona física o jurídica, y en su caso, las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación. Por lo que se puede dar que el propietario del vehículo y el usuario del mismo no coincida con la persona que figura en el permiso de circulación y realiza el hecho imponible. Al hilo del sujeto pasivo, el impuesto se devenga el primer día del período impositivo, el período impositivo coincide con el año natural, excepto en el caso de la primera matriculación que se devenga con la adquisición, y en el momento de la baja del automóvil que se prorratea la cuota.

Quizá el elemento más importante dentro del impuesto es su cuantificación. La cuantía del IVTM se obtiene aplicando a la base imponible la tarifa correspondiente, sin perjuicio de las posibles bonificaciones a las que pueda estar afecto el automóvil.

¹⁸ Anexo II, Real Decreto 2822/1998. Definición de 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.

La base imponible no se evalúa en términos monetarios, sino dependiendo del tipo de vehículo se toman diferentes parámetros, potencia fiscal, cilindrada, carga útil, número de plazas.

En cuanto a las bonificaciones, el legislador nacional permite a los Ayuntamientos fijar bonificaciones sobre la cuota de hasta el 75 por 100 en función de la incidencia medioambiental del motor y del combustible del vehículo, y del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años.

Por otra parte, el cuadro base de tarifas se encuentra en el artículo 95 del TRLRHL y observando exclusivamente el apartado referido a vehículos turismos comprobamos que dependiendo de los caballos fiscales, potencia del automóvil, se le asigna una cuota, en euros. El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Local establece la siguiente tarifa los para turismos; de menos de ocho caballos fiscales, una cuota de 12,62 euros; los de 8 hasta 11,99 caballos fiscales, una cuota 34,08 euros; de 12 hasta 15,99 caballos fiscales, la cuota asciende a 71,94 euros; en el caso de que el turismo tenga una potencia de 16 hasta 19,99 caballos fiscales, la cuota será de 89,61 euros; y por último para aquellos con 20 caballos fiscales en adelante, una cuota de 112 euros. Estas cuotas fijadas a nivel nacional permanecen invariables desde 1994, lo que se ha modificado ha sido la estructura de la propia tarifa, cambiándose la definición de los tramos¹⁹. No se puede pasar por alto el hecho de que, a pesar de la inamovilidad de las tarifas a nivel nacional, los Ayuntamientos puedan modificar estas cuotas en sus Ordenanzas fiscales, llegando a aplicarles un cociente que no podrá ser superior a 2, de igual modo que pueden fijar bonificaciones en función de la incidencia en el medio ambiente del combustible y del motor del vehículo, circunstancias que sin lugar a dudas fomentan el aspecto ecológico de este impuesto, si bien este gesto no es suficiente como se expondrá más adelante.

Desde un punto de vista más técnico, para determinar finalmente la cuota del IVTM es necesario conocer los caballos de vapor fiscales que tiene el vehículo, estos se obtendrán mediante una fórmula matemática²⁰, que dependiendo del motor podrá ser:

- Para los motores de explosión o de combustión interna de cuatro tiempos:

¹⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A.L., *Tributación del Automóvil y Otros Medios de Transporte*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 267.

²⁰ Anexo V del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. Publicado en BOE de 26 de enero de 1999.

$$CVF = 0,08 \cdot (0,785 \cdot D^2 \cdot R)^{0,6} \cdot N$$

- Para los motores de explosión o de combustión interna de dos tiempos²¹:

$$CVF = 0,11 \cdot (0,785 D^2 \cdot R)^{0,6} \cdot N$$

- Para los motores de explosión rotativos:

$$CVF = Pe / 5,152$$

- Para los motores eléctricos²²:

$$CVF = Pe / 5,152$$

El devengo del impuesto se produce, con carácter general, el primer día del periodo impositivo. Este período coincide con el año natural, salvo en el caso de primera adquisición de los vehículos o, que exista baja del vehículo. En el supuesto de primera adquisición del automóvil, el inicio del período impositivo tiene lugar el día en que se produzca dicha adquisición. Además, en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, el importe de la cuota del impuesto se prorrateará por trimestres naturales. También procederá el prorrateo de la cuota en los mismos términos en los supuestos de baja temporal por sustracción o robo de vehículo, y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro Público correspondiente.

Respecto a la gestión, la liquidación, además de la inspección y recaudación de este impuesto, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria, corresponden al Ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo, así se enuncia en el artículo 97 del Real Decreto Legislativo 2/2004. El Ayuntamiento exaccionante será, en todo caso, el que resulte del permiso de conducción, es indiferente por lo tanto que la residencia efectiva del sujeto pasivo se sitúe en otro término municipal. Ante esta situación, el propio Ayuntamiento será el responsable de gestionar el impuesto, si bien se halla en una situación de dependencia respecto de las actuaciones que pueda emprender la respectiva Jefatura Provincial de

²¹ Para los motores de explosión o de combustión interna de dos y cuatro tiempos: D = el diámetro del cilindro en centímetros. R = el recorrido del pistón en centímetros. N = el número de cilindros de que consta el motor.

²² Para los motores de explosión rotativos y eléctricos: Pe = Potencia efectiva expresada en kilovatios (kW), por el Laboratorio Oficial que el Ministerio de Industria y Energía.

Tráfico de la Administración Central²³. El artículo 98 del Real Decreto Legislativo 2/2004 señala que los Ayuntamientos también pueden exigir el impuesto en régimen de autoliquidación, a resultas de ello, las respectivas Ordenanzas fiscales de los Ayuntamientos dispondrán la clase de instrumento acreditativo del pago del impuesto.

Por último, una importante garantía del crédito tributario para los Ayuntamientos²⁴ es la que se encuentra en el artículo 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004 que dispone que, quienes soliciten ante la Jefatura Provincial de Tráfico la matriculación o la certificación de aptitud para circular de un vehículo deberán acreditar previamente el pago del impuesto. Del mismo modo, tampoco se tramita por la Jefatura Provincial de Tráfico el cambio de titularidad administrativa de un vehículo en tanto su titular registral no haya acreditado el pago del impuesto correspondiente al período impositivo del año anterior a aquel en que se realiza el trámite.

3. COMPROMISO CON EL MEDIO AMBIENTE. LAS BONIFICACIONES MUNICIPALES EN EL IVTM. EL MODELO DE ZARAGOZA

Del mismo modo que otros impuestos, el IVTM nació con una finalidad claramente recaudatoria que carecía de elementos ambientales. Según HERRERA MOLINA, es la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la que marca un cambio de tendencia en el impuesto incluyendo factores ambientales, ya que permitía que las Ordenanzas fiscales regulasen una bonificación de hasta el 50 por 100 de la cuota, incrementada o no en función de la clase de carburante que consuma el vehículo, y en razón a la incidencia de la combustión en el medio ambiente, así como de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente²⁵, estas bonificaciones fueron recogidas en el artículo 96.6 de Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988²⁶. Años más tarde, con la entrada en vigor de la actual Ley Reguladora de las Haciendas Locales, Real Decreto Legislativo 2/2004, el legislador, de igual manera que en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 1988, recogió las bonificaciones para la vigente normativa, concretamente en el artículo

²³ DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil... cit.*, p. 197.

²⁴ PLAZA VÁZQUEZ, A.L., *Tributación del Automóvil...cit.*, p. 284.

²⁵ HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario...cit.*, p. 325.

²⁶ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Publicado en BOE de 30 de diciembre de 1988.

95.6 del Real Decreto Legislativo 2/2004. Pero, con una variación sustancial en la cuantía de la bonificación que, consistió en el aumento de la misma hasta el 75 por 100 de la cuota, incrementada o no en función de la clase de carburante que consume el vehículo, en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente y, de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente, lo que permite que las Ordenanzas fiscales regulen una mayor bonificación. Para los supuestos de Ceuta y Melilla, el artículo 159.2 del TRLRHL contempla una bonificación obligatoria del 50 por 100 de las cuotas municipales reguladas en esa misma Ley. Continuando con el apartado c) del artículo 95.6 del TRLRHL, en él se incluye la bonificación del 100 por 100 para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar.

Este último punto, desde mi punto de vista, podría resultar contradictorio con la política de introducción de elementos ambientales en tributos ordinarios como el IVTM, ya que los automóviles más antiguos son más contaminantes y ofrecen menos medidas de seguridad que los actuales²⁷, por lo que con medidas como estas se puede entorpecer el rejuvenecimiento del parque automovilístico español. Sin embargo esta bonificación para vehículos históricos o de una antigüedad mínima de veinticinco años fomenta la conservación de automóviles que enriquecen el Patrimonio Histórico Español. Muy posiblemente, el legislador se verá obligado a aumentar esos veinticinco años como antigüedad mínima, puesto que la antigüedad del parque automovilístico en la actualidad es de nueve años y medio²⁸, lo que supone que España tenga un parque bastante envejecido, y ese dato finalmente se traduce en una alta cantidad de vehículos históricos potenciales que se benefician de las bonificaciones disminuyendo el volumen de recaudación de este impuesto, además del perjuicio medio ambiental y para la seguridad vial que generan los automóviles más antiguos.

Una vez planteadas estas bonificaciones resulta interesante analizar cómo las Ordenanzas fiscales de los distintos Ayuntamientos las regulan, además de poder

²⁷ LÓPEZ, M., «¡Están para jubilarse!», en *Tráfico y Seguridad Vial*, nº 211, 2011, p. 18.

²⁸ Declaraciones de Susana Gómez, subdirectora de Normativa de Vehículos de la Dirección General de Tráfico, en el XII Ciclo de Conferencias Cátedra CESVIMAP de la Universidad Católica de Ávila. Todo ello recogido por la Agencia EFE el 8 abril de 2014.

incrementar las cuotas aplicables del artículo 95 del TRLRHL hasta un máximo del 100 por 100. El estudio realizado en este trabajo va a centrarse en la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Zaragoza, ya que contiene variedad de elementos medio ambientales que se irán enunciando, aunque como crítica PLAZA VÁZQUEZ ²⁹: «Ni qué decir tiene que las cuestiones relacionadas con la fiscalidad “ambiental” están de moda y lucen sobremanera o adornan muy convenientemente los textos legales. Otra cosa será tanto la efectiva aplicación práctica –que los Ayuntamientos se decidan o no a implementar esta previsión- como, mucho más dudoso todavía, su efectiva incidencia medioambiental».

La vigente Ordenanza fiscal Número 6 aprobada por el Ayuntamiento de Zaragoza³⁰, Ordenanza del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, en adelante OIVTM, contiene en su artículo 4.1 la bonificación amparada por el TRLRHL en función de las características de los motores, la clase de combustible que consuma el vehículo y la incidencia de la combustión en el medio ambiente, de este modo se recoge una bonificación del 50 por 100 para vehículos híbridos homologados de fábrica, incorporando dispositivos catalizadores, adecuados a su clase y modelo, que minimicen las emisiones contaminantes, durante un periodo de cuatro años naturales desde su primera matriculación. La otra bonificación que se incluye afecta a los vehículos de motor eléctrico y/o de emisiones nulas, los cuales gozan de una bonificación del 60 por 100 durante un tiempo indefinido, un 10 por 100 más de bonificación que con respecto al mismo supuesto recogido en la Ordenanza fiscal de 2013³¹. Es evidente que estos factores contribuyen al fomento y concienciación del respeto por el medio ambiente pero, del mismo modo, queda patente que el legislador municipal no ha querido llevar las bonificaciones hasta el máximo legal establecido, 75 por 100, posiblemente por la pérdida de poder recaudatorio para el Ayuntamiento que ello supondría.

También se incluyen medidas beneficiosas para los vehículos que quedan fuera de los supuestos ya mencionados. El artículo 4.2 de la OIVTM enuncia que los automóviles de la clase «turismos o asimilados», de nueva matriculación a partir de 2012, disfrutan de una bonificación en la cuota del impuesto en función del grado de emisiones de CO₂. En

²⁹ PLAZA VÁZQUEZ, A.L., *Tributación del Automóvil...cit.*, p. 252.

³⁰ Aprobada definitivamente por Ayuntamiento en Pleno el 26 de diciembre de 2013. Publicado en el BOPZ nº 295 de 26 de diciembre de 2013.

³¹ Artículo 4.1 de la Ordenanza fiscal Número 6 aprobada por el Ayuntamiento de Zaragoza para 2013. Publicado en BOPZ nº 296 de 27 de diciembre de 2012.

el año 2013 esta bonificación tenía una duración de 2 años³², aplicándose un porcentaje del 50 por 100 el primer año, y de un 15 por 100 el segundo, en 2014 ha sufrido una ampliación a 6 años de periodo de bonificación, estructurándose del siguiente modo:

Clase de vehículo	Emisiones de CO₂	Porcentaje	Periodo de bonificación
Turismo	Menos de 100 g/km de CO ₂	40 por 100	Primer año
		20 por 100	Segundo año
		10 por 100	Tercer año
		10 por 100	Cuarto año
		5 por 100	Quinto año
		5 por 100	Sexto año

Las bonificaciones del 75 por 100 de la cuota, las reserva la OIVTM para los vehículos que se encuentren en enmarcados dentro de los apartados 1 y 2 del artículo 4, y que además estén adscritos a los servicios públicos municipales.

Si el contribuyente desea que la bonificación surta efectos en el mismo período impositivo en que se produce la matriculación, la solicitud debe presentarse antes de efectuar dicha matriculación. Para el caso contrario, que la solicitud se presente con posterioridad a la matriculación, la bonificación surte efectos para el período impositivo siguiente a la fecha de presentación de dicha solicitud, no alcanzando a las cuotas devengadas con anterioridad a ésta. A estos efectos, los interesados que quieran gozar de esta ventaja fiscal, podrán solicitar la bonificación, bien por escrito en el Registro General de la Corporación, o bien mediante comparecencia verbal en la Unidad de Impuesto sobre Actividades Económicas e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica del Servicio de Gestión Tributaria.

Una vez conocidas las bonificaciones que se aplican por la OIVTM, es indispensable conocer sobre qué cuota se van aplicar. Y es que en Zaragoza, como en otros territorios, el legislador ha optado por hacer uso de facultad que le confiere el artículo 95.4 del TRLRHL, aumentando la cuota básicamente al doble de la que establece el legislador

³² Vid. Ordenanza fiscal Número 6 aprobada por el Ayuntamiento de Zaragoza para 2013. Publicado en BOPZ n° 296 de 27 de diciembre de 2012.

nacional para todos los vehículos recogidos en el RD 2/2004, incluyendo a los turismos. De este modo se aumenta la cuota establecida en la tarifa local de Zaragoza en todos los supuestos al máximo legal establecido en el propio artículo 95.4 del TRLRHL, así, la vigente OIVTM establece la siguiente tarifa los para turismos; de menos de ocho caballos fiscales, una cuota de 22,50 euros; los de 8 hasta 11,99 caballos fiscales, una cuota 62,30 euros; de 12 hasta 15,99 caballos fiscales, la cuota asciende a 137,30 euros; en el caso de que el turismo tenga una potencia de 16 hasta 19,99 caballos fiscales, la cuota será de 179,20 euros; y por último para aquellos con 20 caballos fiscales en adelante, una cuota de 224 euros.

Por último la vigente OIVTM no hace referencia a las bonificaciones para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar. Fue en 2012, el último año en que la Ordenanza fiscal Número 6 del Ayuntamiento de Zaragoza³³ enunció la bonificación del 100 por 100 para los automóviles con esas características. Este hecho, aunque podría haberse motivado en aras de la conservación medio ambiental, no fue así, y por parte del Ayuntamiento aseguraron³⁴ que esta medida se tomó de acuerdo a las especiales circunstancias económicas que se viven en la actualidad y para evitar abusos, ya que: «En los últimos años se habían disparado el número de solicitudes de exención del impuesto para coches que poco o nada tienen que ver con un vehículo histórico».

4. EL FUTURO DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA. PLAN AIRE 2013 – 2016

Desde tiempo atrás se ha venido contemplando la posibilidad de convertir en IVTM en un tributo autonómico, puesto que esta alternativa ya estaba recogida en la Disposición Adicional de la Ley 39/1988, Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y en la vigente Disposición Adicional Primera del TRLRHL, en la cual se enuncia que: «Conforme al artículo 6.3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las

³³ Artículo 4.1 de la Ordenanza fiscal Número 6 aprobada por el Ayuntamiento de Zaragoza para 2012. Publicado en BOPZ nº 293 de 23 de diciembre de 2011.

³⁴ Heraldo de Aragón, *Cientos de vehículos históricos 'huyen' de Zaragoza por las tasas*, 30 de mayo de 2013.

comunidades autónomas, éstas podrán establecer y exigir un impuesto sobre la materia imponible gravada por el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica». Si bien este tributo autonómico impondría la obligación de compensar económicamente a los Ayuntamientos para que el volumen de sus recaudaciones no se viera reducido, ni la merma en sus posibilidades de crecimiento futuro por dicho impuesto. Ante estos hechos, en palabras de YEBRA MARTUL-ORTEGA³⁵, «la creación de un impuesto económico solo tendría sentido si con el mismo se obtuviese un excedente recaudatorio digno de consideración [...] cuestión ésta que asociada a los costes de gestión del tributo, convierte en problemático dicho excedente recaudatorio, sobre todo cuando su cuantía se expresa en términos dinámicos. La única solución a tal dilema asociado con la suficiencia financiera, consistiría en aumentar significativamente la carga fiscal sobre los contribuyentes con importantes y variadas resistencias sociales debido a sus elevados costes políticos y tributarios». Por lo tanto, pese a las ventajas que puede suponer la creación de este impuesto autonómico, las Comunidades Autónomas no se han decidido a ejercer sus competencias sobre esta materia.

En la actualidad, el devenir de este impuesto está ligado a la inclusión de más elementos medio ambientales que sean eficaces en la reducción de la contaminación al tiempo que permitan que la población siga usando sus automóviles, puesto que así lo ha reflejado el Gobierno en el Plan Aire 2013-2016. Es más, este impuesto debe ser una herramienta para concienciar a la ciudadanía de la importancia de preservar el medio ambiente haciendo un uso responsable de los recursos que disponemos.

Este es el motivo por el cual se vaticina una modificación del IVTM como consecuencia de las disposiciones que se plantean dentro del Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016³⁶, conocido popularmente como Plan Aire 2013-2016. Este programa, dentro de la política ambiental del Ministerio de Agricultura, Alimentación y Medio Ambiente, tiene como principal objetivo prevenir y reducir la contaminación atmosférica y sus efectos transfronterizos, así como minimizar sus impactos negativos, es decir, mejorar la calidad del aire en España mediante actuaciones concretas. El Plan Aire nace con la pretensión de dar soluciones a las

³⁵ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 205.

³⁶ Resolución de 30 de abril de 2013, de la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 12 de abril de 2013, por el que se aprueba el Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016: Plan Aire. Publicado BOE núm. 123 de 23 de mayo de 2013.

obligaciones establecidas en la Ley 34/2007, de calidad del aire y protección de la atmósfera.

Para conseguir el cumplimiento de los objetivos, el Plan Aire 2013-2016 contempla una serie de medidas que pueden dividirse en dos grandes grupos: las medidas horizontales, relacionadas con la información, la concienciación ciudadana, la Administración, el I+D+I, y la fiscalidad, que deben servir para mejorar, en general, algunos aspectos relacionados con la calidad del aire, el otro grupo son las medidas sectoriales, dirigidas a sectores como la industria, la construcción, el transporte, la agricultura y ganadería, y el residencial-comercial-institucional, con el fin de reducir las emisiones contaminantes. Dentro de este marco, la reforma con tinte ecológico del IVTM se encuentra, como ya se ha enunciado, dentro de las medidas horizontales que ha preparado la Dirección General de Calidad y Evaluación Ambiental y Medio Natural. Mediante esta actuación que afecta directamente a la fiscalidad del automóvil se instaura la creación de un grupo de trabajo para la evaluación de la inclusión de criterios de calidad del aire en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, al objeto de que el gravamen tenga en cuenta el grado de contaminación de los vehículos en términos de emisiones de dióxido de carbono, óxidos de nitrógeno y partículas.

El propio texto del Plan Aire 2013-2016 justifica la futura reforma del IVTM argumentando que: «A pesar de las medidas medioambientales que se vienen adoptando en los últimos años, la calidad del aire, fundamentalmente en los centros urbanos más importantes, continúa incumpliendo en muchos casos los estándares regulados. Esta reflexión nos lleva a concluir que es preciso abordar este problema utilizando instrumentos hasta ahora no considerados. Por tanto, se hace urgente internalizar estos costes en aplicación del principio de "quien contamina paga" al objeto de cambiar el comportamiento de los productores de bienes y servicios y de los consumidores. Por otro lado, el problema de la calidad del aire tiene un claro componente local, y hay municipios donde beneficiar a vehículos menos contaminantes o gravar sobre los más contaminantes es más necesario que en otros. En este sentido, el impuesto que mejor se adapta es el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. Por todo lo anterior,

como medida para dar cumplimiento este objetivo se plantea la creación de un grupo de trabajo»³⁷.

El periodo para esta actuación se divide en dos grandes bloques, uno que transcurriría sobre 2013 de preparación, y la ejecución de las medidas adoptadas en cuanto a la inclusión de criterios de calidad del aire durante los siguientes años, es decir 2014, 2015 y 2016. Atendiendo al cronograma establecido, durante el presente año se debería presentar el IVTM modificado por las medidas de tipo medio ambiental que anuncia el Plan Aire 2013-2016.

Además de los beneficios reales de tipo ecológico que se pretenden con esta revisión del impuesto, con esta gran modificación se gravará al automóvil en función de lo que contamina, y no por su potencia fiscal, lo que se puede calificar como un sistema más justo de gravamen, ya que no siempre los automóviles de mayor potencia son más contaminantes que los que cuentan con menos caballos de vapor fiscales. Por ejemplo³⁸, el actual Audi A6 3.0 Multitronic tiene una potencia fiscal de 19,85 cvf (2967 centímetros cúbicos y 204 caballos de vapor), y unas emisiones de 133 g/km de CO₂, tendría una cuota del IVTM de 89,91 euros, mientras que el actual Lancia Delta 1.8T con una potencia de 12,26 cvf (1742 centímetros cúbicos y 200 caballos de vapor), y unas emisiones de CO₂ de 185 g/km recorrido, está sujeto a una cuota de 71,94 euros. Por lo tanto, con este renovado IVTM se pretenderá una disminución de emisiones nocivas que repercutan positivamente en la calidad del aire y del medio ambiente, a la que contribuyan con una mayor cuota quienes más contaminen.

Esta medida deberá actuar conjuntamente con otras como puede ser la suma de elementos medio ambientales a la imposición sobre los hidrocarburos, y que de este modo también se grave el uso desproporcionado³⁹ del automóvil. Puesto que un uso abusivo y desproporcionado de un automóvil que emite pocos gases contaminantes terminaría generando los mismos costes ecológicos a la sociedad que un automóvil más contaminante que se use de un modo más racional. La forma más directa de gravar la

³⁷ Descripción del Objetivo HOR 12, Inclusión de criterios de calidad del aire en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, dentro del Plan Nacional de Calidad del Aire y Protección de la Atmósfera 2013-2016.

³⁸ Datos de la Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Publicado en BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2013.

³⁹ Se debe entender como «uso desproporcionado del automóvil» utilizar el vehículo para recorrer distancias cortas, realizar una conducción poco eficiente, no usar el transporte público cuando sea posible, etc...

contaminación producida por la combustión de carburantes es a través la imposición sobre hidrocarburos.

En conclusión, el IVTM fomenta que España tenga un parque automovilístico menos contaminante, pero no es suficiente esta medida si, los automóviles «ecológicos» se usan de manera descontrolada. Por lo que es necesario un Impuesto sobre Hidrocarburos que incentive un menor uso del automóvil particular. Como resultado final se obtiene una menor emisión de gases contaminantes.

II. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

1. ANTECEDENTES Y EVOLUCIÓN

Probablemente se pueda considerar como antecedente de este tributo, el Impuesto Transitorio sobre Coches de Lujo con la denominación de carruajes, en su artículo 14 del Decreto del 2 de octubre de 1873⁴⁰.

Para llegar al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en adelante IEDMT, hay que remontarse al año 1992. Su introducción ese año mediante la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales⁴¹, en adelante Ley 38/1992, no es casual, ya que coincidió con el proceso de armonización del Impuesto sobre el Valor Añadido por el que se suprimió el tipo incrementado del mismo existente en España, y al cual estaban sometidos los automóviles en el momento de su adquisición. El tipo incrementado era del 28 por 100, pasando a ser el tipo general del 15 por 100, es entonces cuando surgió este impuesto especial con un tipo general del 13 por 100⁴².

Sin embargo, observando la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 se justifica la implantación de este impuesto argumentando que los automóviles generan unos gastos sociales, estos gastos pueden ser clasificados en costes producidos a nivel de infraestructuras, sanidad y medio ambiente. Lo que resultó contradictorio fue que, si bien todos los vehículos generaban un coste social, se le impusiese a todos los

⁴⁰ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad...cit.*, p. 60.

⁴¹ Publicado en BOE de 29 de Diciembre de 1992

⁴² AUTORES VARIOS, *Los Impuestos en España*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 734.

automóviles un tipo general del 13 por 100, independientemente de las emisiones de gases contaminantes que emitiesen y por lo tanto el impacto medioambiental que produjesen.

El tipo impositivo general se redujo de un 13 por 100, a un 12 por 100 en 1995⁴³, manteniéndose durante todo este periodo el tipo del 11 por 100 en Canarias y del 0 por 100 en Ceuta y Melilla.

Mayor cambio supuso la entrada del nuevo tipo el 1 de enero de 1996⁴⁴, que incluso llegó al Tribunal Constitucional⁴⁵ a través de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Gobierno de la Islas Canarias, por el cual los automóviles (turismos) con una cilindrada inferior a 1.600 centímetros cúbicos de motor de gasolina o de cilindrada inferior a 1.910 centímetros cúbicos con motor diésel tenían un tipo del 7 por 100, en el caso de Canarias un 6 por 100. Para los vehículos no incluidos en estos supuestos el tipo se mantuvo en un 12 por 100 y en 11 por 100 en Canarias. Por su parte, Ceuta y Melilla mantuvieron el tipo del 0 por 100.

El 25 de enero de ese mismo año se subió el límite para los motores diésel de 1910 centímetros cúbicos a 2000 centímetros cúbicos⁴⁶.

Otro cambio muy significativo fue el que conllevó la entrada en vigor de la Ley 21/2001, 27 diciembre, por la que se regulan las Medidas Fiscales y Administrativas del nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, más concretamente el artículo 62 de la Ley⁴⁷, por el cual se permitía a las Comunidades Autónomas fijar los tipos impositivos en sus territorios, entre unas bandas de máximos y mínimos recogidas en el artículo 43 de la

⁴³ Artículo 70 Ley 38/92 redactado por el apartado 1º del artículo 83 de la Ley 41/1994, 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1995. BOE 31 diciembre de 1992.

⁴⁴ Artículo 70 Ley 38/92 redactado por el apartado 1 del artículo 34 del Real Decreto-ley 12/1995, 28 diciembre, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. Publicado en BOE 30 diciembre de 1995.

⁴⁵ STC 137/2003, de 3 de julio de 2003: Inconstitucionalidad del artículo 34 del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera que modifica el tipo de gravamen del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte para las Islas Canarias.

⁴⁶ Cilindrada para vehículos automóviles de turismo equipados con motor diésel modificada por Real Decreto-ley 1/1996, de 19 enero, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementarios destinados a atender la actualización de retribuciones y otras obligaciones de personal activo, la financiación de la Sanidad Pública, el traspaso de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de Universidades, la participación en los ingresos del Estado de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales y determinadas actuaciones inversoras en la Cuenca del Guadalquivir. Publicado en BOE 24 enero de 1996.

⁴⁷ Publicado en BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 2001.

Ley 21/2001, mientras quedaban como supletorios los tipos estatales. Por su parte, Ceuta y Melilla mantenían su tipo del 0 por 100 al carecer las ciudades autónomas de esta competencia normativa.

Fue en 2008, cuando se instauró un tipo de gravamen menos discriminatorio para los vehículos con menos emisiones de dióxido de carbono⁴⁸, este cambio permitió que no se gravase a los automóviles por su cilindrada sino por lo que contaminaban. Este planteamiento, que aún continúa en la actualidad, está formado por cuatro escalas cada una con un tipo diferente dependiendo de los gramos de dióxido de carbono emitido por kilómetro. Para los vehículos turismos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, un tipo del 0 por 100 en todo el territorio nacional; en el caso de automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, el tipo general en la Península e Islas Baleares es de 4,75 por 100 y 3,75 por 100 en Canarias; para los vehículos turismo cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, el tipo general en la Península e Islas Baleares es de 9,75 por 100, y 8,75 por 100 en Canarias; por último para los automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, el tipo general en la Península e Islas Baleares es de 14,75 por 100 y 13,75 por 100 en Canarias. Todo ello sin perjuicio de lo que cada Comunidad Autónoma pueda establecer para su propio territorio, como ya se verá con detenimiento más adelante. Para Ceuta y Melilla, el tipo general es del 0 por 100 independientemente de los gramos por kilómetro que pueda emitir el automóvil en cuestión.

En este sentido, el cambio más reciente⁴⁹ es la nueva redacción del artículo 70 bis de la Ley 38/1992, en el que la cuota tributaria se fija por cada mes o fracción de mes que los medios de transporte se destinen a ser utilizados en el territorio nacional, cuando se trate de vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España, además de cumplir unos requisitos, y también cuando se trate de medios de transporte matriculados en otro Estado miembro y que sean alquilados a un proveedor de otro Estado miembro por personas o entidades

⁴⁸ Artículo 70 Ley 38/92 redactado por el número dos del apartado primero de la disposición adicional octava de la Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. Publicado en BOE de 16 noviembre de 2007. En la redacción dada al mismo por la disposición adicional sexagésima segunda de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008. Publicado en BOE 27 diciembre de 2007.

⁴⁹ Artículo 70 bis introducido en su actual redacción, con efectos de 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida, por el número dos del artículo 81 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Publicado en BOE de 26 diciembre de 2013.

residentes en España durante un periodo superior a tres meses. En ambos casos el gravamen es de un 3 por 100 durante los 12 primeros meses; del 2 por 100 entre los meses 13 y 24; y por último, un 1 por 100 de los 25 meses en adelante.

2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

Después de esta referencia a la evolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, resulta esencial conocer las características propias de este tributo, de entre las cuales cabe reseñar que se trata de un impuesto indirecto, cuyo ámbito de aplicación es la totalidad territorio nacional, sin perjuicio de las características propias de cada territorio. Este impuesto está recogido, dentro de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en los artículos el 65 a 74, todos ellos forman parte del Título II de la Ley. Mediante el IEDMT se grava la primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, esta actividad constituye el hecho imponible del impuesto. A mayor abundamiento, cabe mencionar que, no solo están sujetas las matriculaciones definitivas de los vehículos, de acuerdo con el artículo 65.a) de la Ley 38/1992, sino que también están sujetas las primeras matriculaciones de ciertas embarcaciones y buques de recreo, además de determinados aviones, aeronaves y avionetas.

Si bien es cierto que el hecho imponible alude a los vehículos en general, la Ley 38/1992 enuncia un amplio número de exenciones, entre las cuales caben señalar los taxis, autotaxis o autoturismos; los automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza de conductores mediante contraprestación; los vehículos automóviles que se afecten efectiva y exclusivamente al ejercicio de actividades de alquiler; los automóviles matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo, cuando cumplan unos requisitos; determinados vehículos automóviles matriculados en otro Estado miembro, puestos a disposición de una persona física residente en España por personas o entidades establecidas en otro Estado miembro y los vehículos, no necesariamente automóviles, que sean objeto de matriculación especial, en régimen de matrícula diplomática, dentro de los límites y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

Además hay que añadir una lista de supuestos no sujetos a este impuesto, así, los destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado, de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones Locales, así como por el Resguardo Aduanero, en funciones de defensa, vigilancia y seguridad y las ambulancias y los vehículos que, por sus características, no permitan otra finalidad o utilización que la relativa a la vigilancia y socorro en autopistas y carreteras, de acuerdo con el artículo 65.2. c) de la Ley 38/1992. La aplicación de los supuestos de exención y no sujeción está condicionada a su previo reconocimiento por la Administración tributaria.

Cabe reseñar que cuando el legislador se refiere a matriculación debemos entender que se grava la obtención del permiso de circulación y la correlativa matriculación, es decir el distintivo externo que lo compone, la placa de matrícula⁵⁰. Del mismo modo cabe añadir que, por definitiva, es toda aquella que queda al margen de matrícula provisional o temporal.

En cuanto al sujeto pasivo es la persona o entidad a cuyo nombre se efectúe la primera matriculación definitiva. Lo que el legislador no deja totalmente claro en la redacción literal de 1992, es cuando se refiere a «entidad» si se trata de los sujetos pasivos sin personalidad jurídica, incluyendo en el término «persona» tanto a personas físicas como jurídicas. El nombre de la persona a cuyo nombre se efectúa la matriculación, y que por ello es el sujeto pasivo, no tiene por qué ser el propietario del automóvil, aunque sí que pueden coincidir. En cuanto a los automóviles que circulan por el territorio nacional con matrícula extranjera, se debe diferenciar si su titular es un turista, o por el contrario, si se destinan a ser utilizados en el territorio nacional tanto por personas como por entidades que sean residentes en España o que sean titulares de establecimientos situados en España. En este último caso deberán ser objeto de matriculación en España, no obstante, la propia Ley menciona los supuestos en los que no será obligatoria esta matriculación.

En el concepto del IEDTM, se hace referencia tanto a los vehículos nuevos, como a los usados, esta diferenciación hace que para tomar el valor de la base imponible, enunciada en artículo 69 de la Ley 38/1992, nos dirijamos a unos valores distintos dependiendo de

⁵⁰ De conformidad con lo dispuesto en los artículos 59 a 62 del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. Publicado en BOE de 14 de marzo de 1990.

la antigüedad del vehículo. Si el automóvil es nuevo, el valor que se tomará como base imponible es el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para los vehículos nuevos.

Para los vehículos usados, la base imponible está constituida por el valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto. Para conocer del valor de mercado en esa fecha, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas aprueba periódicamente los precios medios de venta aprobados vigentes en la fecha de devengo del impuesto⁵¹. Para los supuestos en que el automóvil estuviera matriculado previamente en otro país, el valor de mercado se minora, en la medida en que esté incluido en el mismo, el importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos que son exigibles, sin ser deducibles, en el caso de que el medio de transporte haya sido objeto de primera matriculación definitiva en España hallándose en estado nuevo. A estos efectos, el citado importe residual se determinará aplicando sobre el valor de mercado del medio de transporte usado en el momento del devengo un porcentaje igual al que, en su día, hubieran representado las cuotas de tales impuestos en el precio de venta, impuestos incluidos, del indicado medio de transporte en estado nuevo.

Las infracciones en este impuesto se califican y sancionan conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y demás normas de general aplicación, según el artículo 72 de la Ley 38/1992, a lo que hay que añadir el cuarto párrafo de la Disposición Adicional Primera en la que se sanciona administrativamente con la inmovilización del automóvil por el incumplimiento fiscal, en los casos de los obligados a matricular su automóvil por residir en España o que sean titulares de establecimientos situados en España.

Por último, en materia de gestión del impuesto, el artículo 71.1 de la Ley de Impuestos Especiales contiene el sistema de autoliquidación. La declaración-liquidación deberá presentarse en el lugar, forma y plazos establecidos para su autoliquidación e ingreso por el sujeto pasivo. El punto segundo del mismo artículo establece una garantía

⁵¹ Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Publicado en BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2013.

tradicional en los tributos relacionados con el automóvil y otros medios de transporte, ya que para que se efectúe la matriculación del automóvil, primero se debe demostrar el pago del impuesto, excepto en los casos de no sujeción o exención, en lo que se deberá acreditar el reconocimiento de aquellos por la Administración tributaria.

3. EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE: FINALIDAD Y EVOLUCIÓN

3.1 Crítica a la naturaleza recaudatoria

Como ya se apuntó anteriormente el nacimiento en 1992 del IEDTM se produjo como consecuencia de la armonización que España tuvo que hacer de su sistema impositivo indirecto simultáneamente con su entrada en la CEE⁵² en 1986. A través de la Ley de Impuestos Especiales de 1992 se continuó el proceso de armonización que había marcado la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales. El resultado de esta operación se saldó con una reducción del tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, aplicable a los vehículos. De forma que, si el tipo antes de la armonización era del 28 por 100 se modificó a un 15 por 100, para equilibrar esta operación el legislador instauró el IEDTM con un tipo general de 13 por 100. Por lo que aplicándose ambos impuestos, el IVA y el IEDTM, sobre la misma base imponible, daba como resultado que el legislador, en realidad, había partido el IVA para cumplir con las necesidades de armonización, a la vez que se aseguraba no perder volumen de recaudación. Así se reconoce en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992: «para mantener la presión fiscal sobre estos medios de transporte en términos equivalentes a los actuales». Corrobora esta tesis el hecho de que la modificación sufrida por el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido en 1995 subiendo un punto el tipo general, del 15 por 100 al 16 por 100, supuso correlativamente la bajada de un punto del Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, del 13 por 100 al 12 por 100.

Por lo expuesto, parece difícil defender la finalidad ambiental que también se anunciaba en la Exposición de Motivos, más aún si se aprecia que no existe ninguna recompensa

⁵² El Gobierno español presentó el 26 de julio de 1977 la demanda de adhesión a la Comunidad Económica Europea (CEE, hoy Unión Europea), que culminó ocho años después, el 12 de junio de 1985, con la firma del Tratado de Adhesión en Madrid y la integración en la Comunidad Económica el 1 de enero de 1986.

fiscal para los automóviles que menos costes sociales generan, de modo que los fines extrafiscales quedan muy mermados.

Esta finalidad claramente recaudatoria le valió la crítica de muchos sectores, es interesante reproducir la realizada por el profesor YEBRA MARTUL-ORTEGA⁵³: «El Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte es un tributo interno –no identificable con los Impuestos Especiales sobre el consumo armonizados a nivel comunitario- que recae, no sobre el objeto imponible que representan determinados medios de transporte, principalmente el automóvil, por lo que la técnica jurídica empleada para configurar el hecho imponible del mismo no parece la más adecuada, siendo su finalidad claramente recaudatoria». Incluso se planteó su supresión, vaticinando que estaba condenado a desaparecer en 1997 con la implantación del gravamen de la imposición indirecta en origen⁵⁴.

3.2 Evolución hacia postulados medioambientales

Tras este desolador panorama, el IEDMT sufrió un giro en 1996. La reforma del artículo 70 en la que se fija un tipo reducido del 7 por 100 para vehículos de cilindrada inferior a 1600 cc en caso de los propulsados por gasolina, o 1910 cc para los gasoil, tenía el propósito ambiental que el legislador había enunciado en la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, pues es coherente que un motor con una mayor cilindrada produce un mayor volumen de emisiones nocivas que un motor con una menor cantidad de centímetros cúbicos. Esta modificación también se interpretó⁵⁵ como una medida que fomentaba, de una manera indirecta, la compra de automóviles de fabricación española, lo que iría en contra de la normativa europea. Independientemente del posible o no proteccionismo que producía esta nueva imposición, sí que es constatable el impulso que se le da a la protección medioambiental y a los fines extrafiscales de este impuesto.

Pese a ello, el legislador deja de lado a los vehículos con motor eléctrico, sin lugar a dudas muy respetuosos con el medio ambiente, a los que no se les aplica el tipo

⁵³ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad... cit.*, p. 114.

⁵⁴ DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma ecológica... cit.*, p. 174.

⁵⁵ Vid. DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma ecológica... cit.*, p. 177.: «La vulneración del principio enunciado en el artículo 95 del Tratado de la Unión Europea se produciría por la discriminación hacia los vehículos de fabricación extranjera de mayor cilindrada, superior a los 1600 o 1900 centímetros cúbicos, que resultarían gravados con una alícuota del 12%, que tendería desde un punto de vista económico a provocar la reducción potencial de su consumo, todo ello teniendo en cuenta que el grueso de la producción española de vehículos se halla por debajo de los enunciados límites».

reducido, sino el general del 12 por 100. Ahora bien, cabe decir en defensa del legislador por no haber tenido en cuenta a los automóviles eléctricos dentro del tipo reducido que, en los años 1995 y 1996, cuando se gesta esta reforma, la relevancia el automóvil de motor eléctrico tanto en la sociedad como en la industria del automóvil, no tiene equiparación a la que se vive en el momento actual⁵⁶, en la que existe una autentica carrera entre las firmas por conseguir la máxima eficiencia y competitividad en este tipo de vehículo.

Mucho más significativo, y totalmente con fines medioambientales, fue la reforma del IEDMT del 2008, en la que se grava el automóvil en función de sus emisiones de CO₂. Como ya adelantamos a comienzos de este mismo capítulo, los vehículos turismos cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km, tributarán a un tipo del 0 por 100 en todo el territorio nacional; en el caso de automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km y sean inferiores a 160 g/km, el tipo general es de 4,75 por 100; para los vehículos turismo cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean inferiores a 160 g/km y sean inferiores a 200 g/km, el tipo general es de 9,75 por 100; por último para los automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, el tipo general es de 14,75 por 100. Sin perjuicio de las singularidades que puedan aplicarse en algunas Comunidades Autónomas, y que serán estudiadas más adelante.

Con este sistema ya no se puede achacar al legislador la recaudatoria como única y fundamental finalidad del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, ya que el tipo impositivo orbita sobre las emisiones de dióxido de carbono, sin que fluctúe con las últimas, y ya casi habituales en estos tiempos, subidas del IVA, como sí que sucedió en los primeros años de la década de los noventa. Es más, con esta última gran reforma se ha visto mermada la capacidad recaudatoria de este impuesto, actualmente recauda unos 270 millones, pero llegó a recaudar casi 2.000 millones en 2007⁵⁷. Respecto de estos datos, el profesor CONDE-RUIZ matiza: «Podemos pensar que una caída tan elevada en la recaudación está relacionada con la drástica reducción en la matriculación de vehículos. No obstante, mientras las matriculaciones se han

⁵⁶ En 1995 y 1996 no se matriculo en España ningún automóvil turismo que no tuviera como combustible la gasolina o el gasóleo, en 2013 la cifra ha aumentado hasta los 1699 automóviles turismos que no usan gasolina o gasóleo para desplazarse. Datos Dirección General de Tráfico. Parque distribuido por tipo de vehículo, carburante y año de matriculación - Octubre 2013. www.dgt.es

⁵⁷ CONDE-RUIZ, J.I, en su artículo «La “Curiosa” Historia del Impuesto de Matriculación: Lecciones y Propuestas» publicado en el blog *Nada es Gratis*. www.fedeablogs.net/economia/?p=35379

reducido en un 53%, la caída en la recaudación ha sido de un 86%». Solo en Aragón durante 2013, el total de cuotas a ingresar por el impuesto ha sido 6.526.551 euros con una variación interanual del -25,7 por 100, colocando la cuota media a ingresar por cada vehículo automóvil en 452 euros⁵⁸. De los vehículos que han sido matriculados durante el 2013, el 62,22 por 100⁵⁹ tenían unas emisiones inferiores a 120 g/km, es decir 6 de cada 10 vehículos matriculados en España el año pasado se les aplicó un tipo del 0 por 100 en aplicación del IEDMT. Estos acontecimientos han impulsado a la industria del automóvil a desarrollar vehículos más eficientes y respetuosos con el ecosistema.

Todo este cambio en el seno de este tributo provoca que la batalla por las reducciones de dióxido de carbono emitidas por los automóviles se esté saldando positivamente y que ningún crédito tengan las palabras de aquellos que se aventuren a calificar la finalidad de este impuesto como recaudatoria por encima de la ecológica o medioambiental.

Ahora bien, llegados al actual momento cabe plantearse que el hecho de que un automóvil emita menos gramos de CO₂ por kilómetro recorrido no significa que, debido a su uso pueda contaminar más en un año que otro que emite más gramos de dióxido de carbono por kilómetro recorrido. Derivándose que, al primero se le gravó menos por este impuesto que al segundo y resultó ser más pernicioso para el medio ambiente. Por lo que puede concluirse que este sistema por escalones sirve para reducir la contaminación potencial, pero no tanto la contaminación real, puesto que ésta se grava por la imposición sobre los carburantes, sobra decir que quien más combustible gasta es quien más contamina. Así pues, se deberá complementar este impuesto con otros como el Impuesto sobre Hidrocarburos, para que de la suma de ellos se obtengan verdaderos resultados en la lucha por reducir las emisiones contaminantes.

4. EL IEDMT EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS. CARACTERÍSTICAS TERRITORIALES

Este impuesto está regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la cual es de aplicación a nivel nacional, no obstante el Impuesto sobre

⁵⁸ Datos estadísticos del Instituto Aragonés de Estadística. Comunicado del 28/2/2014 sobre Impuesto sobre matriculación de vehículos automóviles.

⁵⁹ Datos Agencia Tributaria. www.agenciatributaria.es

Determinado Medios de Transporte está cedido a las Comunidades Autónomas. Tras la reforma de la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, en adelante LOFCA, por la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, tal cesión se materializó por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre y las posteriores leyes de cesión de tributos a cada Comunidad Autónoma. Esto provoca que dependiendo del territorio este mismo impuesto pueda tener diferentes rasgos. Sin entrar en todas las Comunidades Autónomas que forman España, ni valorar si es más o menos correcto que no todos los españoles tributen por igual coincidiendo el mismo hecho y base imponible, es aconsejable que queden apuntados algunos supuestos. En la propia Ley 38/1992, tenemos en los enunciados de los artículos 73 y 74, las particularidades respecto a Ceuta, Melilla y Canarias, volviendo la vista atrás en este trabajo ya se ha mencionado los tipos especiales de gravamen que gozan en estos territorios.

Por otra parte, en la Comunidad Foral de Navarra el artículo 35.2 del Convenio Económico⁶⁰ recoge que será la propia Comunidad Foral de Navarra la que exija el impuesto cuando la matriculación sea definitiva en su territorio. Además el punto 4 del artículo antes mencionado permite a la Comunidad Foral de Navarra que pueda aprobar los modelos de declaración e ingreso, que deben incluir, al menos, los mismos datos que los del territorio común, así como señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Pareja a la situación de Navarra se encuentra la del País Vasco. El artículo 33.3 del Concierto Económico⁶¹ enuncia que serán las Diputaciones Forales las que exijan el tributo en el territorio del País Vasco cuando la matriculación sea definitiva. A esto se le añade la posibilidad por parte de los Territorios Históricos de aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, además de señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Al hilo de las situaciones de cada territorio, en los tipos de gravamen que se enuncian en el artículo 70 de la Ley de Impuestos Especiales, Ley 38/1992, también encontramos particularidades dependiendo de la Comunidad Autónoma, ya que los legisladores

⁶⁰ Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Publicado en BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 1990.

⁶¹ Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Publicado en BOE núm. 124 de 24 de mayo de 2002.

autonómicos haciendo uso de la potestad que se les confiere el artículo 51 de la Ley 22/2009 pueden incrementar los tipos de gravamen aplicables a los epígrafes del apartado 1 del artículo 70 de la Ley 38/1992, en un 15 por 100 como máximo.

Se han decantado por modificar ya estos tipos de gravamen las Comunidades Autónomas de Andalucía, Asturias, Baleares, Cantabria, Cataluña y Extremadura⁶².

En el caso de Andalucía, los tipos modificados han sido los de los epígrafes 4 y 9, aumentando el tipo de gravamen del 14,75 por 100 al 16,90 por 100, si bien antes estuvo al 16 por 100; y el tipo del epígrafe 5 del 12 por 100 al 13,80 por 100. Pero respecto del automóvil nos interesa el epígrafe 4 puesto que es el que grava a los turismos. En esta Comunidad Autónoma se ha aumentado el tipo impositivo exclusivamente a los automóviles que tienen unas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km.

ANDALUCÍA	<i>Epígrafes 4 y 9</i>	<i>Epígrafe 5</i>
<i>Tipo estatal</i>	14,75 por 100	12 por 100
<i>Tipo autonómico</i>	16,90 por 100	13,80 por 100

En Asturias, el legislador autonómico ha incrementado los tipos de los epígrafes 4 y 9, del 14,75 por 100, al 16 por 100. Mismo supuesto que el de Cataluña, es decir los automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km se ven gravados en 1,25 por 100 más que lo que marca la Ley 38/1992. Para las Islas Baleares el cambio lo ha sufrido el epígrafe 4, automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km, aumentándose del 14,75 por 100 al 16 por 100.

ASTURIAS	<i>Epígrafes 4 y 9</i>
<i>Tipo estatal</i>	14,75 por 100
<i>Tipo autonómico</i>	16 por 100

CATALUÑA	<i>Epígrafes 4 y 9</i>
<i>Tipo estatal</i>	14,75 por 100
<i>Tipo autonómico</i>	16 por 100

⁶² Datos Agencia Tributaria www.agenciatributaria.es

ISLAS BALEARES	<i>Epígrafe 4</i>
<i>Tipo estatal</i>	14,75 por 100
<i>Tipo autonómico</i>	16 por 100

El legislador en Cantabria, ha optado por modificar el epígrafe 3 aumentando el tipo del 9,75 por 100 al 11 por 100; los epígrafes 4 y 9, del 14,75 por 100 original a un 16 por 100; y el epígrafe 5 renovando el 12 por 100 original, al 13 por 100. Para el vehículo turismo esto se traduce en que los que emitan una cantidad de CO₂ superior a 160 g/km e inferior a 200 g/km se le aplicará en el territorio cántabro un tipo de gravamen del 11 por 100, que será del 16 por 100, para los casos en los que las emisiones de CO₂ sean iguales o superiores a 200 g/km.

CANTABRIA	<i>Epígrafe 3</i>	<i>Epígrafes 4 y 9</i>	<i>Epígrafe 5</i>
<i>Tipo estatal</i>	9,75 por 100	14,75 por 100	12 por 100
<i>Tipo autonómico</i>	11 por 100	16 por 100	13 por 100

A pesar de todo lo expuesto, posiblemente sea Extremadura el territorio de España que más ha cambiado los tipos de gravamen respecto a la Ley 38/1992, ya que se han modificado los epígrafes 2 y 7, de un original 4,75 por 100 al 5,20 por 100; los epígrafes 3 y 8; del 9,75 por 100 al 11 por 100; los epígrafes 4 y 9, del 14,75 por 100 al 16 por 100; y por último el epígrafe 5 de un 12 por 100 a un 13 por 100. Este hecho provoca que en la Comunidad Autónoma de Extremadura, todos los automóviles cuyas emisiones oficiales de CO₂ sean superiores a 120 g/km se verán gravados con un tipo superior al general.

EXTREMADURA	<i>Epígrafes 2 y 7</i>	<i>Epígrafes 3 y 8</i>	<i>Epígrafes 4 y 9</i>	<i>Epígrafe 5</i>
<i>Tipo estatal</i>	4,75 por 100	9,75 por 100	14,75 por 100	12 por 100
<i>T. autonómico</i>	5,20 por 100	11 por 100	16 por 100	13 por 100

No se puede obviar que el incremento de los tipos en algunos territorios respecto a los tipos generales sigue una finalidad recaudatoria, más aun teniendo en cuenta el contexto actual. Pero bien es cierto, que los distintos legisladores autonómicos se han guiado por un patrón común, cual es incrementar los tipos de gravamen que afectan a los automóviles que más contaminación emiten, respetando en todos los supuestos el 0 por

100 para los vehículos turismo cuyas emisiones oficiales de CO₂ no sean superiores a 120 g/km. Este hecho defiende la voluntad ecologista del legislador autonómico, rasgo identitario que comparte con su homólogo a nivel estatal. Puesto que solo de esta manera se pueden conseguir los fines perseguidos, esos fines medioambientales que se exponían en el punto anterior.

Por último, merece realizarse una pequeña reseña al caso de Aragón, aunque solo sea por cercanía, ya que no presenta ninguna particularidad que la diferencie del modelo general para todo el Estado. El IEDMT está cedido a la Comunidad Autónoma de Aragón al 100 por 100 de su recaudación líquida, de acuerdo a lo previsto en el artículo 43.1 de la Ley 22/2009⁶³ y el artículo 1 de la ley 24/2010⁶⁴. No obstante en la actualidad se encuentra gestionado por la Agencia Tributaria, en el futuro⁶⁵ se asumirá esta gestión por parte de Aragón.

III. IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

1. VINCULACIÓN CON EL AUTOMÓVIL Y ANTECEDENTES DEL IMPUESTO

Este tributo que grava los combustibles o carburantes, a diferencia del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, no tiene como objeto al automóvil de forma estricta como vehículo de cuatro ruedas propulsado por un motor, sino lo que se grava con este impuesto, y es objeto del mismo, es la fuente de energía necesaria para el uso de los automóviles, o al menos la gran mayoría. Lo que produce una casi inevitable vinculación del Impuesto sobre Hidrocarburos al automóvil, en esta línea se pronuncia YEBRA MARTUL-ORTEGA⁶⁶: «el gasto en la adquisición de un automóvil conlleva de forma correlativa a partir de ese momento el consumo de alguna clase energía para su funcionamiento. Si

⁶³ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Publicado en BOE núm. 305 de 19 de diciembre de 2009.

⁶⁴ Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Publicado en BOE núm. 173, de 17 de julio de 2010.

⁶⁵ El Gobierno de Aragón manifiesta esta intención en su portal de Internet. www.aragon.es

⁶⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad... cit.*, p. 85.

ésta se grava se están incorporando nuevos tributos a los inicialmente establecidos por el automóvil de tal forma que el automóvil se convierte en una fuente continua de flujo de ingresos públicos a las arcas de la Hacienda hasta la desaparición del bien. Pensar en la posible elusión impositiva de los Impuestos especiales conduce a planteamientos absurdos –guardarlo en casa- o poco razonables –utilizarlo poco-. Otra cosa sería la utilización de fuentes alternativas, supuestos en todo caso en este momento en fase experimental, automóviles que funcionan con motor eléctrico o con placas solares, o con aplicación reducida como el alcohol. Sin necesidad de ser pesimista, pienso qué tributos idearían los gobernantes del Ministerio de Hacienda para gravar la energía solar en el supuesto hipotético de que ésta llegase a hacer sombra a la gasolina.» Desde mi punto de vista, son duras las palabras que dirige YEBRA MARTUL-ORTEGA contra el legislador, al cual tacha de tener un interés recaudatorio⁶⁷ superior a cualquier otro como podría ser el interés medio ambiental.

Una vez que ha quedado patente la más que estrecha relación que guardan un impuesto como el de Hidrocarburos con el automóvil, entendiéndolo como medio de transporte, damos paso a la evolución histórica que ha venido desarrollando este tributo. El antecedente inmediato del Impuesto sobre Hidrocarburos se encuentra en la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, creadora de la Contribución de Usos y Consumos⁶⁸. Ya superada la mitad del siglo XX, surge el Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados, recogido en el apartado b) del artículo 1 del Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Especiales. Este Decreto venía a refundir, y derogar, a la Ley de 17 de marzo de 1932, además de la anteriormente citada Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, y el artículo 93, de los Decretos de 8 de febrero de 1946 y 19 de diciembre de 1951, en cuanto afectan al Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados⁶⁹. El análisis estos orígenes de la tributación de los carburantes y de los combustibles demuestra que no

⁶⁷ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad... cit.*, p. 86.: «Solo quisiera acertar que, a pesar de esos enfoques un tanto correctos desde la perspectiva jurídico-tributaria de intentar justificar estos Impuestos especiales sobre los carburantes [...] la realidad, a mi juicio, es mucho más simple, tienen una inmensa capacidad recaudatoria, *no se notan*, y no se defraudan. Convencido el Fisco de esto, ya se hará la justificación... ¡que convenga!».

⁶⁸ GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Los impuestos Especiales», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 67, 1967, p. 2030.

⁶⁹ Letra e) del primer apartado de las Disposiciones Finales del Decreto 511/1967, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de los Impuestos Especiales. Publicado en BOE núm. 68, de 21 de marzo de 1967.

existía ningún atisbo de la finalidad ecológica que en la actualidad se le quiere dar al Impuesto sobre los Hidrocarburos.

Para conocer cuándo apareció el Impuesto sobre Hidrocarburos hay que remontarse a la Ley 45/1985, de Impuestos Especiales, en la que se contemplaban figuras tributarias tales como el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, el Impuesto sobre la Cerveza, el Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. Esta Ley de Impuestos Especiales, inmediata antecesora de la Ley 38/1992, fue creada dentro del marco de armonización del sistema de imposición indirecta⁷⁰ que España tuvo que afrontar con motivo de su entrada en la Comunidad Económica Europea «CEE», actualmente Unión Europea. Mediante esta Ley, el impuesto sobre Hidrocarburos venía a sustituir al Impuestos sobre el Petróleo y sus Derivados y Similares, simplificando el objeto del mismo ya que, el crudo del petróleo, algunos hidrocarburos gaseosos, los alcoholes metílicos y propílicos, las vaselinas, las parafinas, los asfaltos, el coque de petróleo y otros productos más estaban sujetos exclusivamente al Impuesto sobre el Valor Añadido. Ya en la década de los años noventa, entra en vigor la actual Ley de Impuestos Especiales, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en la que se regula el Impuesto sobre Hidrocarburos, en esta misma Ley también se recoge el anteriormente expuesto Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A diferencia de este último, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 no enuncia ningún fin extrafiscal que favorezca la protección del medio ambiente en la tributación de los hidrocarburos.

No se puede perder de vista para entender la Ley 38/1992 que regula el Impuesto sobre Hidrocarburos, la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del Impuesto especial sobre los hidrocarburos, a través de la cual, los Estados miembros aplican a los hidrocarburos un impuesto especial armonizado, y se fijan unos tipos impositivos con arreglo a la Directiva 92/82/CEE⁷¹.

⁷⁰ «Así pues, nuestra imposición indirecta ha de configurarse, al igual que en el área comunitaria, sobre dos figuras básicas: El Impuesto sobre el Valor Añadido, como impuesto general sobre el consumo de bienes y prestaciones de servicios, y los Impuestos Especiales –conocidos como “accisas” en la CEE–, que gravan el consumo de determinados bienes, superponiéndose al IVA, esto es, no excluyéndolo...». Justificación de los Impuestos Especiales y de la necesidad de su reforma dentro de la Ley 45/1895, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales. Publicado en BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1985.

⁷¹ Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Más adelante, ya con la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en vigor, España estableció el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, en adelante IVMDH, al cual se le dedica un capítulo posteriormente. Este impuesto estaba destinado a financiar las nuevas competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia sanitaria, además de actuaciones medioambientales en su caso. El IVMDH estuvo en vigor en España entre el 1 de enero de 2002⁷² y el 1 de enero de 2013⁷³, fecha en la que se integró en el Impuesto sobre los Hidrocarburos. Respecto del IVMDH, es relevante la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-82/12⁷⁴, de 27 de febrero de 2014, por la que declara que este tributo, conocido popularmente como «céntimo sanitario» aplicado a los hidrocarburos, es contrario al Derecho de la Unión, todo ello en virtud del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

Desde el 1 de enero de 2013, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos se integró en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, mediante el establecimiento de dos nuevos tipos de gravamen, que afectan a gasolinas, gasóleos, fuelóleos y querosenos, y que sustituían al gravamen estatal y autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, vigente hasta entonces. Como consecuencia de la integración del IVMDH en el Impuesto sobre Hidrocarburos, el tramo estatal de aquel impuesto quedaba sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos y el tramo autonómico del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos queda sustituido por el tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos.

Antes de la integración, el Impuesto sobre Hidrocarburos ya tenía la consideración de impuesto estatal cedido a las Comunidades Autónomas, si bien sin competencias normativas sobre el mismo, pero tras la integración, las Comunidades Autónomas

⁷² Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Publicado en BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 2001.

⁷³ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Publicado en BOE núm. 103 de 30 de abril de 2012.

⁷⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014. En el asunto C-82/12, En el asunto C-82/12, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011, recibido en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2012, en el procedimiento entre Transportes Jordi Besora S.L. y la Generalitat de Catalunya.

pueden asumir competencias normativas sobre el tipo de gravamen autonómico que recaea sobre el consumo de gasolinas, gasóleos, fuelóleos y querosenos, así como fijar el tipo de devolución que afecta al gasóleo profesional.

2. RÉGIMEN JURÍDICO

Como ya se ha explicado en el punto anterior, este impuesto está recogido en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en el Capítulo VII del Título Primero, en los artículos 46 a 55, ambos inclusive.

Mediante este tributo se grava el volumen de productos objeto de gravamen, constituyéndose de este modo la base imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos, enunciada en el artículo 48 de la Ley 38/1992, el volumen se debe expresar en miles de litros a la temperatura de 15° C, y para determinarlo, dependiendo de la temperatura, se efectúa mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982⁷⁵.

A efectos de este impuesto hay que diferenciar el uso del término carburante, entendido como la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor, y el uso como combustible, que se refiere a la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante. Así viene determinado por el segundo punto del artículo 49 de la Ley 38/1992, en este mismo artículo se definen los conceptos de los distintos hidrocarburos como pueden ser el de gasolina sin plomo, gasolina con plomo, gasóleo, bioetanol, biometanol, biodiesel, entre otros.

En el siguiente artículo se establece un amplísimo listado de las tarifas para cada uno de los hidrocarburos, combustibles y carburantes, el tipo de gravamen aplicable para cada uno de ellos se forma, en su caso, mediante la suma de los tipos estatal y autonómico. Los tipos autonómicos son los que resulten aplicables conforme a lo establecido en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992. El tipo estatal a su vez está formado por la suma de un tipo general y otro especial. De esta larga lista cabe citar aquellos que guardan una

⁷⁵ Esta referencia ha sido revisada por la ISO 91-1:1992 «Tablas de medición de Petróleo - Parte 1: Tablas en base a las temperaturas de referencia de 15 grados Celsius y 60 grados Fahrenheit».

estrecha relación con el automóvil por constituir en la mayoría de los casos su fuente de energía:

- Epígrafe 1.1 Gasolinas con plomo: 433,79 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.2.1 Gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.2.2 Las demás gasolinas sin plomo: 400,69 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.3 Gasóleos para uso general: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.4 Gasóleos utilizables como carburantes en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16: 78,71 euros por 1.000 litros de tipo general y 6 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.6 GLP para uso general: 57,47 euros por tonelada.
- Epígrafe 1.13 Bioetanol y biometanol para uso como carburante:
 - a) Bioetanol y biometanol mezclado con gasolinas sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior: 431,92 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
 - b) Bioetanol y biometanol, mezclado con las demás gasolinas sin plomo o sin mezclar: 400,69 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.
- Epígrafe 1.14 Biodiesel para uso como carburante: 307 euros por 1.000 litros de tipo general y 24 euros por 1.000 litros de tipo especial.

Como se comprueba con un simple vistazo, se gravan del mismo modo los carburantes de origen fósil, los obtenidos a partir del petróleo, que los carburantes de origen alternativo, como es la biomasa. Este hecho no es comprensible si, lo que se pretende es la protección del medio ambiente, puesto que el uso de carburantes producidos a partir de biomasa, conocidos como biocarburantes, en lugar de los carburantes que provienen del petróleo supone una reducción en todo el ciclo de vida de las emisiones de gases de efecto invernadero⁷⁶. Quizá se deberían incluir elementos medioambientales en el tipo

⁷⁶ Así lo constata el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía en su página web www.idea.es. También matiza que, la reducción obtenida depende de cada proceso de producción y puede

impositivo de este tributo que apostasen más contundentemente por el uso de combustibles menos contaminantes, sobre esta idea, y otras relacionadas con el tipo impositivo se expondrán más ampliamente en el último punto del presente capítulo.

En el artículo 50 ter de la Ley 38/1992 se completa el tipo de gravamen de este impuesto, sumándole al tipo estatal ya visto, el tipo autonómico que cada Comunidad Autónoma establezca. Así, este artículo enuncia que «Las Comunidades Autónomas pueden establecer un tipo impositivo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos para gravar suplementariamente los productos a los que resulten de aplicación los tipos impositivos comprendidos en los epígrafes 1.1, 1.2.1, 1.2.2, 1.3, 1.4, 1.5, 1.11, 1.13, 1.14 y 1.15 del apartado 1 del artículo 50 que se consuman en sus respectivos territorios. La aplicación del tipo impositivo autonómico se efectuará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y con los límites y condiciones establecidos en la normativa reguladora de la financiación de las Comunidades Autónomas».

Los porcentajes del rendimiento cedido respecto del producido en el territorio de la Comunidad Autónoma para el Impuesto sobre Hidrocarburos, según el artículo 40.1 de la Ley 22/2009⁷⁷, es del 58 por 100 del rendimiento derivado del tipo estatal general y el 100 por 100 del rendimiento derivado del tipo estatal especial del Impuesto sobre Hidrocarburos producido en su territorio. Asimismo se cede la totalidad del rendimiento derivado del tipo autonómico de este impuesto, de acuerdo a los términos previstos en artículo 44 de la Ley 22/2009. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del Impuesto sobre Hidrocarburos derivado de la aplicación de los tipos estatales general y especial que corresponda al índice de las entregas de gasolinas, gasóleos y fuelóleos en el territorio de dicha Comunidad Autónoma, según datos del Ministerio de Industria, Energía y Turismo, ponderadas por los correspondientes tipos impositivos estatales.

Del mismo modo, conforme al artículo 44 de la Ley 22/2009, se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento cedido del tipo autonómico del Impuesto sobre Hidrocarburos cuando el consumo final de los productos gravados

calcularse utilizando la metodología establecida en la Directiva 28/2009, de Energías Renovables, y mediante herramientas de cálculo armonizadas como la Calculadora de Gases de Efecto Invernadero del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía «IDEA».

⁷⁷ Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Publicado en BOE núm. 305 de 19 de diciembre de 2009.

se produzca en su territorio, según lo dispuesto en el artículo 50 ter de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ya en el terreno de las exenciones relacionadas con el carburante de los automóviles, el apartado 3 del artículo 51 por el cual están exentos la fabricación o importación de biocarburantes, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, pero no así los otros productos con los que pudieran utilizarse mezclados. Este mismo artículo define «proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes» como, los proyectos de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados, podrá también considerarse acreditado el cumplimiento de estas condiciones respecto de los proyectos que afecten a una cantidad reducida de productos que no exceda de la que se determine reglamentariamente.

A su vez, cabe citar la exención recogida en el apartado 5 del artículo 51 de la Ley 38/1992, por el cual no se grava la posible importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de los automóviles de turismo, así como el contenido en depósitos portátiles hasta un máximo de 10 litros por vehículo, sin perjuicio de la aplicación de la normativa vigente en materia de tenencia y transporte de carburantes. De manera similar se regula la exención de importación de carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos automóviles comerciales y de contenedores especiales, con un máximo de 200 litros.

Por otra parte en los artículos 52, 52 bis y 52 ter de la Ley 38/1992 se regulan las devoluciones. Centrándonos en las que tienen un vínculo con el automóvil, se puede remarcar la que afecta a los taxis, entendiéndose por taxi el turismo destinado al servicio público de viajeros bajo licencia municipal y provisto de aparato taxímetro, estos automóviles tienen derecho a una devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos satisfecho o soportado respecto del gasóleo de uso general que haya sido utilizado como carburante en el motor de aquéllos.

Donde sí que se encuentra una pincelada medioambiental es en el apartado c) del artículo 52, por el que se reconoce el derecho a la devolución de las cuotas satisfechas por el impuesto, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, de la

utilización de productos objeto del impuesto en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, en particular, de los combustibles y carburantes obtenidos a partir de recursos renovables. Tiene la consideración de «proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes», como ya se ha expuesto antes, los proyectos de carácter experimental y limitados en el tiempo, relativos a la producción o utilización de los productos indicados y dirigidos a demostrar la viabilidad técnica o tecnológica de su producción o utilización, con exclusión de la ulterior explotación industrial de sus resultados. Podrá considerarse acreditado el cumplimiento de estas condiciones respecto de los proyectos que afecten a una cantidad reducida de productos que no exceda de la que se determine reglamentariamente.

En cuanto a las prohibiciones y limitaciones de uso enunciadas en el artículo 54 de la Ley 38/1992 debemos apuntar que, la utilización como carburante de los productos no comprendidos en esta Ley destinados a ser utilizados como carburante, como aditivos para carburantes o para aumentar el volumen final de determinados carburantes, está prohibida, salvo que haya sido expresamente autorizada por el Ministro de Economía y Hacienda. Del mismo modo, se limita el uso de gasóleo como carburante a los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que hayan sido autorizados para circular por vías y terrenos públicos, aun cuando se trate de vehículos especiales. Además se limitan los motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización, y los motores utilizados en la propulsión de buques y embarcaciones de recreo. También recae la limitación en los fuelóleos, ya que solo se permite uso para a los motores fijos y a los de embarcaciones y ferrocarriles.

La inobservancia de las prohibiciones y limitaciones de uso de los hidrocarburos para automóviles que se establecen en el artículo 54 de la Ley 38/1992 constituye una infracción grave. Serán considerados autores de la misma, los titulares de vehículos autopropulsados que utilicen o contengan en sus depósitos carburantes no autorizados expresamente para su funcionamiento, aun cuando los mismos no sean conducidos por el propio titular, salvo en los casos de sustracción, que no serán imputables a los titulares de los vehículos las infracciones descubiertas en el período que medie entre la

fecha de la denuncia y su recuperación. También se consideran autores, los arrendatarios de los vehículos, cuando medie contrato de alquiler sin conductor, si la infracción se descubriera en el período comprendido entre la fecha del contrato y la devolución del vehículo a su titular. Por último, se tienen como autores de una infracción, a los que utilicen gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica, o fuelóleos destinados a la producción de energía eléctrica en usos distintos a los regulados por la vigente Ley de Impuestos Especiales.

La sanción, de acuerdo al apartado cuarto artículo 55 de la Ley 38/1992, que se imponga al autor o a cada uno de los autores consistirá:

Potencia del motor del vehículo con el que ha cometido la infracción	Cuantía de la multa pecuniaria
Hasta 10 CV de potencia fiscal	1200 euros
Más de 10 CV a 25 CV de potencia fiscal	3600 euros
Más de 25 CV a 50 CV de potencia fiscal	7200 euros
Más de 50 CV de potencia fiscal	12000 euros

3. COMPONENTE AMBIENTAL DEL IMPUESTO SOBRE HIDROCARBUROS

Después de haber analizado el régimen jurídico de este tributo, se puede afirmar que el Impuesto sobre Hidrocarburos, pese a ser un tributo ambiental impuro en palabras de RODRÍGUEZ LUENGO⁷⁸, no contiene los elementos medioambientales suficientes para ser un instrumento eficiente en la reducción de la contaminación. Se entiende como tributo ambiental impuro porque grava los hidrocarburos pero no las emisiones de CO₂ que se derivan de su combustión. Diversos autores como HERRERA MOLINA⁷⁹ o

⁷⁸ RODRÍGUEZ LUENGO, J., *El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 14.

⁷⁹ HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario... cit.*, p. 323.: «Dado que el consumo de los productos sujetos a este impuesto no representa una especial capacidad económica la única justificación constitucional de este impuesto radica en su pretendida finalidad ambiental. Esto exigiría que el tributo se configurase en función de las potenciales emisiones contaminantes de los productos o de su contenido energético...».

ROSELLÓ MORENO⁸⁰ defienden la importantísima finalidad ecológica que puede, y debe, desempeñar este impuesto.

Dentro del propio tributo se encuentran contradicciones que no permiten que este tributo desempeñe sus funciones de protección medio ambiental al completo, es el caso del trato fiscal de los carburantes. Las gasolinas con plomo y sin plomo son gravadas con diferentes tipos, lo que ha tenido, a largo plazo, efectos ambientales positivos, al modificar el comportamiento de la sociedad, incentivando la demanda de aquellos vehículos que utilizan como carburante gasolina sin plomo, ya que resulta más económica y menos contaminante que la gasolina con plomo. Al contrario, ha sucedido con el trato diferenciado entre el gasóleo y la gasolina sin plomo ha tenido resultados ambientales negativos, debido a que el gasóleo está gravado con un tipo menor que el de la gasolina sin plomo, lo que produce que exista una mayor demanda de automóviles que tienen como carburante el gasóleo por resultar más económico, sin embargo el gasóleo resulta ser más contaminante⁸¹ que la gasolina sin plomo. Consecuentemente, el sistema impositivo fomenta un carburante más contaminante en detrimento de uno que lo es menos. Si bien hay que matizar que, dentro de la gasolina sin plomo hay dos tipos dependiendo del octanaje. La gasolina sin plomo de 98 I.O. o de octanaje superior que se obtiene sustituyendo el aditivo basado en el plomo por otros, como el benceno, de efectos cancerígenos, y demás gasolinas sin plomo que están gravadas a un tipo menor que el anterior⁸².

Otra variación de los tipos que se puede calificar como positiva desde el punto de vista medioambiental es la reducción del tipo para el gas licuado como carburante en vehículos de servicio de transporte público local, ya que la combustión de este hidrocarburo genera emisiones sensiblemente inferiores a las producidas por las gasolinas o el gasóleo.

⁸⁰ DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma...cit.*, p. 180.: «el impuesto sobre combustibles parece ser el instrumento individual de amplia base más eficiente para alcanzar una reducción de las emisiones de carbono, ya que no existe otro instrumento que se aproxime a igualar los costes marginales a través de tantos canales de reducción de las emisiones».

⁸¹ El valor calórico neto, el contenido energético (TJ/10³ toneladas), es mayor en la gasolina (44,80) que en el gasóleo (43,33). El factor de emisión de carbono, en el contenido carbónico (toneladas de C/TJ), es mayor en el gasóleo (20,2) que en la gasolina (18,9). El menor contenido energético del gasóleo se compensa con un mayor factor de emisión de carbono [Gasóleo: (43,33)*(20,2) = 875,27; Gasolina: (44,80)*(18,9) = 846,72].

⁸² *Vid.* HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario... cit.*, p. 325.

Ante estos hechos, BUÑUEL GONZÁLEZ⁸³ aboga por introducir un trato fiscal favorable sobre el diésel más limpio, y extender a cualquier otro tipo de vehículo la baja tributación del gas licuado del petróleo como carburante en vehículos de servicio de transporte público local.

En esta línea, como ya apunté brevemente a principios de este capítulo, también puede parecer contradictorio, que recaiga el mismo tipo de gravamen para el mismo carburante independientemente del origen del mismo. En primer lugar, porque los carburantes que provienen de la biomasa⁸⁴ son menos contaminantes que los de origen fósil, además a diferencia de estos últimos son renovables. En segundo lugar, ya al margen de temas ambientales, el hecho de que cada territorio pueda en parte, o totalmente, producir sus carburantes fomenta la seguridad energética de los estados. Por lo que el Impuesto de Hidrocarburos debería fomentar más este tipo de carburantes, si bien sería un error pensar que los carburantes que provienen de la biomasa solucionarían todos los problemas medioambientales, puesto que su combustión también genera emisiones contaminantes.

Siguiendo con las consideraciones medioambientales, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, en sus artículos 51 y 52, dentro de las exenciones y devoluciones, se regula la exención a la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles, en el campo de los proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes, mientras que cualquier otro producto distinto de los hidrocarburos utilizado con este mismo fin tiene derecho a devolución. Por su parte, se recoge la devolución de la cuota satisfecha del tributo para los supuestos de devolución a fábrica o depósito fiscal de productos objeto del impuesto que accidentalmente hayan resultado mezclados con otros o contaminados. De este modo se incentiva que no sean vertidos ilegalmente y se evita el desequilibrio ambiental que ello provocaría.

Según el profesor RODRÍGUEZ LUENGO⁸⁵: «mejorando el componente ambiental de la fiscalidad de los hidrocarburos en la Unión Europea es posible, con una estrategia a

⁸³ BUÑUEL GONZÁLEZ, M., «El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: Teoría, práctica y propuesta preliminar para España», en Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía 1/2002, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2002, p. 34.

⁸⁴ Se entiende por biomasa, según se indica en la Orden ITC/2877/2008, de 9 de octubre, la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos procedentes de la agricultura (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales.

⁸⁵ RODRÍGUEZ LUENGO, J., *El impuesto especial sobre los hidrocarburos...cit.*, p. 14.

largo plazo, modificar la conducta de los usuarios del transporte por carretera hacia prácticas más amigables con el medio ambiente, promover la eficiencia y el ahorro energético, así como la sustitución de los combustibles fósiles de mayor contenido carbónico por los de contenido menor y la sustitución de los combustibles fósiles por fuentes energéticas renovables».

IV. PROTECCIÓN DEL MEDIOAMBIENTE POR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS MINORISTAS DE DETERMINADOS HIDROCARBUROS

1. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 27 DE ENERO DE 2014

Como ya se ha expuesto en el primer punto, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos estuvo en vigor en España durante más de una década, entre los años 2001 a 2013, pero si por algo será recordado este impuesto será por la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014. En ella se declaró que este impuesto especial era contrario al Derecho de la Unión Europea, concretamente al apartado segundo del artículo 3, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.

En esta sentencia, que llegó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de unas cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, entre otros asuntos, se debatió sobre si este impuesto tenía una finalidad medioambiental. Puesto que el Alto Tribunal argumentó que la Directiva 92/12/CEE permite que los hidrocarburos puedan estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial armonizado establecido por dicha Directiva, aunque para ello son necesarios dos requisitos que no se han cumplido en el caso español.

Por un lado el gravamen debe perseguir una o varias finalidades específicas y, por otro, debe respetar las normas impositivas que se aplican al resto de impuestos especiales y del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a su aplicación, base imponible, liquidación y devengo.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea recordó que «el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica».

A su vez, el Gobierno de España mantenía que el IVMDH sí tenía finalidades específicas, tanto de tipo sanitario como medioambiental, «los ingresos del IVMDH no se atribuyen a las Comunidades Autónomas de manera genérica para cumplir el objetivo meramente presupuestario de reforzar su capacidad financiera, sino para atender los gastos que generan las competencias transferidas en materia de sanidad y de medioambiente».

La sentencia en cuanto a la finalidad específica argumenta que «para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición, es preciso que un impuesto como el IVMDH tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, como señaló esencialmente el Abogado General en los puntos 28 y 29 de sus conclusiones, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión. Sin embargo, en el litigio principal es pacífico que las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de impuestos. Además, se desprende de los elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que la norma nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH»⁸⁶.

Por todo lo anteriormente expuesto, el Tribunal manifiesta tajantemente en su Sentencia de 27 de febrero, que: «De ello se desprende que no puede considerarse que un impuesto como el IVMDH controvertido en el litigio principal, del que se deduce de los

⁸⁶ Puntos 19 a 33 de la Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, en el asunto C-82/12, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante auto de 29 de noviembre de 2011, recibido en el Tribunal de Justicia el 16 de febrero de 2012.

elementos obrantes en poder del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que actualmente está integrado en el tipo del impuesto indirecto armonizado, persiga una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. Por consiguiente, cabe concluir, sin que sea necesario examinar si se cumple el segundo requisito enunciado en dicho artículo 3, apartado 2, relativo al respeto de las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un impuesto, como el IVMDH, pueda considerarse conforme a los requisitos de dicho artículo. En consecuencia, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el IVMDH controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente»⁸⁷.

Pese a que la Generalitat de Cataluña y el Gobierno de España pidieron al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que limitara los efectos en el tiempo de la sentencia, es decir, que no tuviera carácter retroactivo y sus efectos empezaran a aplicarse a partir de la fecha en la que se dictó la sentencia, el fallo consideró que no puede aplicarse esta limitación excepcional porque «no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años», más aun si se tiene en cuenta que en ese periodo había habido varias resoluciones judiciales y dictámenes de la Comisión Europea advirtiendo de su ilegalidad⁸⁸. Por lo tanto, las Comunidades Autónomas están obligadas a devolver

⁸⁷ Vid. Puntos 34 a 36 de la Sentencia del TJUE, de 27 de febrero de 2014, en el asunto C 82/12.

⁸⁸ Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, en el asunto C-82/12: «No se desprende en modo alguno de los elementos aportados por la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español, contrariamente a lo que alegan, que la Comisión hubiera indicado en algún momento a estas autoridades que el IVMDH fuera conforme a dicha disposición [...] es preciso observar que el dictamen presentado por los servicios de la Comisión que esgrimen la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español concluyó claramente que la introducción de un impuesto sobre los hidrocarburos de importe variable según las Comunidades Autónomas, como proponían las autoridades españolas, era contraria al Derecho de la Unión. En particular, dichos servicios subrayaron que tal impuesto sólo podría considerarse conforme al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 si existiera un vínculo congruente entre el importe de dicho impuesto y los problemas sanitarios o de protección del medioambiente que tuviera por objeto remediar y estuviera

el dinero recaudado por el IVMDH, cuya suma asciende a unos 13.000 millones de euros. Hecho que puede generar repercusiones económicas graves teniendo en cuenta que, se trata de una cantidad de dinero muy elevada y que España no atraviesa en estos momentos la mejor situación económica posible⁸⁹.

V. IMPUESTOS QUE GRAVAN LAS TRANSMISIONES ONEROSAS DEL AUTOMÓVIL

A modo de introducción puedo avanzar que, en primer lugar, este capítulo va a exponer como se gravan las transmisiones onerosas de los automóviles, ya sea a través del Impuesto sobre el Valor Añadido, o mediante el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En cuanto a la aplicación de un tributo o de otro, dependerá de la cualidad de las personas que participen en el negocio jurídico⁹⁰. Se debe aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido en los casos de las transmisiones mercantiles, es decir cuando la operación haya sido realizada por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Por otra parte, se aplicará el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en los supuestos de transmisiones civiles, o lo que es lo mismo, las operaciones en las que el transmitente no tenga la condición de empresario o profesional.

Una vez expuesta la realidad actual y la falta de elementos ecológicos en estos impuestos, se propone incluir en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados características ambientales vinculadas con el automóvil que fomenten la protección del ecosistema.

sujeto a la condición de que no fuese exigible en el momento de despacho a consumo de los hidrocarburos. Además, debe observarse que, ya en 2003, a saber, el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH, la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra el Reino de España, en relación con dicho impuesto».

⁸⁹ El Estado español tiene una deuda pública de 960.676 millones de euros, lo que significa un 93,4 por 100 del Producto Interior Bruto «PIB». Datos Eurostat de 2 de junio de 2013.

⁹⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad...cit.*, p. 56.

1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La exigencia de la reforma del sistema impositivo indirecto español como consecuencia de la incorporación de España a la CEE, ya expuesta anteriormente, es el principal motivo del nacimiento de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así se recoge en la Exposición de Motivos de la misma. Esta Ley de 1985 fue sustituida posteriormente por la actual Ley en vigor, la Ley 37/1992⁹¹.

Mediante el Impuesto sobre el Valor Añadido, están sujetas al impuesto las operaciones de transmisiones de automóviles realizadas en el ámbito espacial⁹² del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. De acuerdo a la vigente Ley del IVA, la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. Dentro del concepto de contraprestación, se incluyen prestaciones accesorias como pueden ser comisiones, portes y transporte, seguros, etc⁹³.

El tipo de gravamen aplicable en las operaciones con automóviles es el tipo general del artículo 90.1 de la Ley 37/1992, es decir del 21 por 100⁹⁴. Salvo para los vehículos destinados a personas con movilidad reducida⁹⁵, que junto a los vehículos destinados a ser utilizados como autotaxis o autoturismos especiales para el transporte de personas con minusvalía en silla de ruedas, bien directamente o previa su adaptación, así como los vehículos a motor que, previa adaptación o no, deban transportar habitualmente a personas con minusvalía en silla de ruedas o con movilidad reducida, con independencia

⁹¹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en BOE núm. 312 de 29 de diciembre de 1992.

⁹² Incluyéndose de este modo las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos. Artículo 13.2º de la vigente Ley del IVA.

⁹³ PLAZA VÁZQUEZ, A.L., *Tributación del Automóvil...cit.*, p. 98.

⁹⁴ Número uno del artículo 90 redactado por el número dos del artículo 23 del Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Publicado en BOE núm. 168 de 14 julio de 2012.

⁹⁵ Los vehículos destinados a personas con movilidad reducida a que se refiere el número 20 del Anexo I del Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial, en la redacción dada por el Anexo II A del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos.

de quien sea el conductor de los mismos, están sujetos al tipo impositivo reducido del 4 por 100, según el artículo 91.Dos.1.4º de la vigente Ley del IVA.

Cabe señalar la exención para la importación de bienes personales por el traslado de residencia habitual, regulado en el artículo 28 de la Ley 37/1992, por el cual están exentos del impuesto los vehículos provistos de motor mecánico para circular por carretera, siempre y cuando el interesado haya tenido su residencia habitual fuera de la Comunidad al menos doce meses de manera consecutiva, respecto del automóvil importado, se debe destinar al mismo uso o finalidad que en la anterior residencia, y haber sido adquirido o importado en la condiciones normales de tributación del país de procedencia. En un similar supuesto de importación, pero por razón de matrimonio, la exención no alcanza a los vehículos provistos de motor mecánico para circular por carretera, así se recoge en el artículo 31.4º de la Ley 37/1992. Del mismo modo que, no están exentas las importaciones de vehículos de motor distintos de las ambulancias, en los supuestos de importaciones de bienes destinados a organismos caritativos del artículo 44 de la vigente Ley del IVA.

En el Título IV de la Ley 37/1992, se estipula que el devengo del tributo se produce en el momento de la puesta a disposición del automóvil al adquiriente.

2. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Las Transmisiones Patrimoniales Onerosas sometidas al TRITPyAJD, es decir, a la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁹⁶, tienen un carácter residual⁹⁷ que, se concreta en los supuestos donde existen transmisiones de automóviles entre particulares y también en transmisiones de particulares a empresas. El sujeto pasivo, artículo 8.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, será el adquiriente del automóvil.

⁹⁶ Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Publicado en BOE de 20 de octubre de 1993.

⁹⁷ DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma...cit.*, p. 150.

La base imponible para ambos tipos de transmisiones se encuentra en el artículo 10.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, y viene determinada por el valor real del automóvil, que podrá ser comprobado por la Administración en todo caso, según se expresa en el artículo 46.1 del TRITPyAJD. Para fijar el valor del automóvil, los interesados pueden acudir a la Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, en ella se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte para el año 2014. Se ha criticado⁹⁸ el escaso rango legislativo utilizado para regular esta cuestión tan importante como es la valoración de los automóviles.

Sobre este valor fiscal le será de aplicación, conforme a la letra a) del primer apartado de artículo 11 del Real Decreto Legislativo 1/1993, el tipo del 4 por 100 aplicable a la transmisión de bienes muebles. No obstante, como se fija en este mismo artículo, en virtud de la Ley de 21/2001, de 27 de diciembre, las Comunidades Autónomas tienen la potestad de fijar la cuota tributaria en su territorio. En el caso de Aragón, el legislador autonómico ha regulado, en el artículo 121.6 del Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos⁹⁹, que: «En la adquisición de automóviles turismo, todoterrenos, motocicletas y demás vehículos que, por sus características, estén sujetos al impuesto, la cuota tributaria será la siguiente:

a) Con más de 10 años de uso y cilindrada igual o inferior a 1.000 centímetros cúbicos: cuota de cero euros.

b) Con más de 10 años de uso y cilindrada superior a 1.000 centímetros cúbicos e inferior o igual a 1.500 centímetros cúbicos: cuota fija de 20 euros.

⁹⁸ YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad...cit.*, p. 57.: «Sobre esta Orden y su aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ya se ha hecho suficiente referencia sin que sea ahora necesaria su repetición, en todo caso observar el escaso rango legislativo – Orden ministerial- que se ha escogido para una cuestión básica del impuesto tan generalizado como el automóvil, mientras que a nivel de TR o de Real Decreto se han regulado otros pormenores que no alcanzan, ni con mucho, la trascendencia económica del automóvil».

⁹⁹ El Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de Tributos Cedidos figura como Anexo I en la Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Publicado en BOA de 31 de diciembre de 2005.

c) Con más de 10 años de uso y cilindrada superior a 1.500 centímetros cúbicos e inferior o igual a 2.000 centímetros cúbicos: cuota fija de 30 euros».

Para el resto de vehículos sujetos a este impuesto, el legislador autonómico se ciñe al tipo fijado a nivel estatal.

Estarán exentas del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las empresas de compraventa, que compren automóviles a particulares, con carácter provisional durante el plazo de un año a partir de la fecha de compraventa. Para elevarse a definitiva la exención, se deberá justificar la venta del vehículo adquirido dentro del año siguiente a la fecha de su adquisición. Todo ello de acuerdo al artículo 45.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993. Para obtenerse esta exención, el automóvil debe ser adquirido para su posterior venta, por un adquirente que sea un empresario, y cuya actividad habitual sea la de compraventa de automóviles.

El devengo del impuesto tendrá lugar en las Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el día que se realice el acto o contrato gravado, conforme al artículo 49.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993. Por su parte la gestión y liquidación de este tributo, artículo 56.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, corresponde a las Delegaciones y Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin perjuicio de las oficinas con análogas funciones de las Comunidades Autónomas que tengan cedida la gestión del impuesto, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Aragón.

3. AUSENCIA DE RASGOS MEDIOAMBIENTALES EN LOS TRIBUTOS QUE GRAVAN LAS TRANSACCIONES DE AUTOMOVILES. POSIBLE SOLUCIÓN

Concluida la exposición, y el análisis de cómo ambos tributos gravan las transmisiones del automóvil, se puede observar desde un punto de vista ambiental, la falta de elementos ecológicos que fomenten el respeto por el medio ambiente. No se recoge ni en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni tampoco en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ninguna ventaja fiscal que haga más atractiva la adquisición de vehículos sostenibles con el ecosistema.

Este hecho debería ser solventado por del legislador nacional, pero también por los legisladores autonómicos puesto que también son responsables. Desde mi punto de

vista, no incluir en un corto plazo elementos medioambientales en estos impuestos, pero sí en otros tributos, provocaría que España tuviera un sistema tributario incompleto.

Una posible solución sería aplicar un tipo reducido a los vehículos menos contaminantes en términos generales, es decir, recompensar con un tipo inferior no solo a los vehículos que menos contaminan, sino a los automóviles que menos gasto de energía, y menos contaminación, requiere su fabricación. Este apunte viene a raíz de que todos los impuestos que se han ido exponiendo gravan las emisiones contaminantes que producen los automóviles con su uso. Pero ninguno de ellos repara en la contaminación que se genera en la fabricación de los mismos, y que cómo no, generan un coste medioambiental. Por lo que mediante estos impuestos, más concretamente a través de IVA, se puede fomentar que el cliente compre un vehículo cuya fabricación haya sido menos dañina con el medioambiente. Este hecho, podría provocar que las empresas automovilísticas redefiniesen, desde un punto de vista ambiental, sus métodos de fabricación, ya no solo produciendo automóviles más ecológicos, sino produciéndolos de manera sostenible.

La importancia de fomentar vehículos respetuosos con el medio ambiente, pero que a la vez su fabricación sea lo menos contaminante posible, reside en el desconcertante dato que afirma que, producir un automóvil de motor eléctrico, produce más emisiones contaminantes que fabricar un vehículo de motor de combustión¹⁰⁰. Es por ello que, vuelvo a reiterar la idea de gravar con un tipo reducido las transmisiones de automóviles que, además producir unas emisiones reducidas durante su uso, fuese fabricado con un bajo coste medioambiental.

¹⁰⁰ ÁLVAREZ, C., «¿Qué contamina más un coche eléctrico o uno gasolina?», en el *Blog del País Semanal* del 31 de enero de 2014, en el que se analiza el estudio realizado en Francia por la Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie.

CONCLUSIONES

Una vez llegado a este punto, tras un extenso y minucioso estudio de los distintos impuestos con sus respectivas características me atrevo a constatar que, en líneas generales, la fiscalidad del automóvil en España, en la actualidad, se encuentra en un proceso de «evolución ambiental». Es decir, se está dando una progresiva tendencia a incluir elementos ambientales en los diversos impuestos que gravan al automóvil, con el objetivo último de reducir las emisiones de gases nocivos que producen los vehículos. Sin que suene desalentador, como ya dije en la introducción, esta «evolución ambiental» tiene que estar concertada a nivel mundial, de este modo tendrá realmente un efecto notorio en la salud del medio ambiente, es decir, nuestra salud.

Este cambio hacia una fiscalidad del automóvil ecológica se manifiesta, como hemos comprobado a lo largo de este estudio, en que la finalidad recaudatoria de los tributos ya no es lo única que persigue el legislador, ya que con el paso de los años se han ido incluyendo finalidades extrafiscales. Una de estas finalidades es la ambiental, que tiene como objetivo reducir los costes medioambientales que generan los automóviles con su uso. De hecho, es tanta la importancia que se le da a la finalidad ambiental de los tributos que, en el caso del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, prima por encima de la finalidad recaudatoria. Desde que se modificó la tarifa en función de las emisiones de CO₂ de los automóviles, el volumen de dinero recaudado por este impuesto ha disminuido notoriamente. En el año 2008, coincidiendo con la entrada en vigor de la actual tarifa de carácter medioambiental, la recaudación del IEDMT disminuyó un 44 por 100 respecto del año anterior. Estos datos muestran que, el legislador prioriza la finalidad medioambiental de este tributo por encima de la finalidad recaudatoria.

Desde mi punto de vista, el legislador ha sabido adaptar este impuesto al criterio ambiental que se le debe exigir a un impuesto de este calado. Solo se puede añadir que el CO₂ no es el único gas contaminante que emiten los automóviles, por lo que sería interesante tener en cuenta el volumen de emisiones otros gases nocivos a la hora de determinar la tarifa. Y no solo las emisiones de CO₂ que recoge la vigente normativa.

Dada la competencia del legislador autonómico para fijar tipos impositivos más elevados en su territorio ello puede provocar que el consumidor, pretendiendo ahorrarse

parte de la cuota, acuda a otra Comunidad Autónoma para adquirir el mismo automóvil. Este hecho puede afectar a los empresarios que se dedican a las ventas de vehículos dejándolos en una posición de desventaja respecto a los de otros territorios. Para evitar esta práctica se debería fijar un tipo de gravamen inamovible a nivel estatal.

No obstante, no se debe olvidar que no todos los tributos tienen una finalidad ambiental tan marcada como el IEDMT. Por lo que es necesario que el resto de tributos relacionados con el automóvil también tengan este tipo de finalidad. Ello se consigue mediante la inclusión de elementos medioambientales dentro de los textos legales que regulan estos impuestos. En el caso del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, como se expuso en correspondiente capítulo, el legislador está preparando una reforma de tintes ecológicos que provocará que este tributo tenga una finalidad ambiental aún más marcada que la que puede tener en la actualidad.

El IVTM otorga a los Ayuntamientos un gran margen a la hora de fijar la tarifa, puesto que se les permite aplicar bonificaciones de tipo ambiental que disminuyen la cuota, pero también llegar a duplicar el tipo impositivo fijado en la Ley nacional. Esta política de fijación del tipo conlleva que, en multitud de ocasiones, se produzca una actividad fraudulenta consistente en pagar el tributo en un Ayuntamiento con un tipo inferior al que establece el Ayuntamiento donde realmente le correspondería pagarlo. El legislador debería controlar severamente esta práctica, pero sin perder de vista el fomento de las bonificaciones por la tenencia de vehículos ecológicos.

Posiblemente sean los impuestos que afectan a la transmisión de los vehículos y el Impuesto sobre Hidrocarburos los que más rezagados se encuentren en esta materia. Este hecho debe ser advertido por el legislador para que lo remedie con una profunda revisión de los textos legales en los que están contenidos estos impuestos. Así pues, aún queda un largo camino por recorrer.

Como ya expuse en el capítulo correspondiente al IVA y al ITPyAJD, la posibilidad de incluir un tipo reducido en virtud de la sostenibilidad del proceso de fabricación sería un paso adelante en la «evolución ambiental» de estos tributos, como inmediata consecuencia tendría que los vehículos fabricados con un menor coste para la naturaleza serían más asequibles económicamente hablando. Y provocaría que la producción de automóviles eléctricos, los automóviles del futuro a mi modo de ver, no conllevase la

emisión de más gases contaminantes que la que conlleva fabricar un vehículo de motor de combustión interna.

La importancia de que estos impuestos tengan una finalidad ambiental reside en la protección del ecosistema. Los impuestos que incluyen elementos ambientales ayudan en gran medida a la reducción de la contaminación, ya que fomentan el uso y adquisición de automóviles que producen menos emisiones de gases contaminantes. Este fomento se produce mediante un mayor tipo de gravamen en los automóviles menos ecológicos, como sucede en el IEDTM y sucederá con el IVTM. Utilizo el futuro al referirme a la reforma del IVTM, ya que tendría que realizarse durante el presente año, esperemos que no sea otra «promesa» incumplida por el Ejecutivo. El paso del tiempo sin la toma de medidas que reviertan la actual contaminación provocada por el uso del automóvil repercute negativamente en el conjunto de la sociedad.

Por otra parte, el Impuesto sobre Hidrocarburos no grava más a los vehículos más contaminantes, sino que grava a quien más carburante consume, *ergo* quien más contamina independientemente del vehículo. Esta es la línea por la que, a mi modo de ver, debe continuar este tributo, o lo que es lo mismo, que se grave más a quien más carburante consuma. Sin perjuicio de promover políticas que fomenten el ahorro energético, por ejemplo, la sustitución de combustibles fósiles de mayor contenido carbónico por los de contenido menor, y la sustitución de los combustibles fósiles por fuentes energéticas renovables, reduciendo así las emisiones a la atmósfera de CO₂ y otros gases contaminantes.

En definitiva, estos tributos deben contribuir en la reeducación de los automovilistas. El efecto de la suma de los tributos expuestos en este trabajo, tiene que provocar que el sujeto que se vaya a comprar un automóvil tenga en cuenta, además de cuánta potencia tiene, de qué marca es, de qué color es, etc. cuánto va contaminar su vehículo. Y una vez adquiera ese vehículo, cuánto va a contaminar con su uso, qué coste medioambiental va a producir, y sobretodo, cuál va a ser el coste que le genere al usuario comprar y tener un coche poco respetuoso con el medio ambiente. Porque recordemos que «quien contamina paga».

Como última consecuencia, este cambio de tendencia en el consumo de automóviles conlleva que, las empresas automovilísticas desarrollen automóviles más ecológicos ya que es lo que el mercado demanda. De este modo, se generaliza la adquisición de

vehículos con reducidas emisiones de gases contaminantes que repercuten de modo positivo en el medio ambiente. Todo esto sumado a un Impuesto sobre Hidrocarburos óptimo, que incluya los elementos ambientales necesarios, haría desincentivar el uso del vehículo privado, por lo que también se reduciría la contaminación provocada por la combustión del carburante.

Por todo lo anteriormente expuesto, se puede concluir que una verdadera fiscalidad del automóvil teñida de «color verde» produce efectos positivos en el impacto medioambiental que tiene el ser humano sobre el planeta. Así pues, es cada vez más importante que se incluyan elementos ambientales en impuestos como el IVTM, el IEDMT, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el IVA, el ITPyAJD, para que con la suma de los efectos de todos ellos los automóviles no sean uno de los factores más importantes en la contaminación del ecosistema.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUITANA, C., *Sistema Tributario español y comparado*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 794.

ÁLVAREZ, C., «¿Qué contamina más un coche eléctrico o uno gasolina?», en el *Blog del País Semanal* de 31 de enero de 2014.

AUTORES VARIOS, *Los Impuestos en España*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2003, p. 734.

BUÑUEL GONZÁLEZ, M., «El uso de instrumentos fiscales en la política del medio ambiente: Teoría, práctica y propuesta preliminar para España», en *Papeles de Trabajo sobre Medio Ambiente y Economía* 1/2002, Fundación Biodiversidad, Madrid, 2002, p. 34.

CONDE-RUIZ, J.I., «La “Curiosa” Historia del Impuesto de Matriculación: Lecciones y Propuestas», en el blog *Nada es Gratis* de 12 de febrero de 2014.

DE ROSELLÓ MORENO, C., *Fiscalidad del automóvil. Reforma fiscal ecológica e incentivos para la renovación del parque de vehículos*. Cedesc, Barcelona, 2002.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Los impuestos Especiales», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 67, 1967, p. 2030.

HERRERA MOLINA, P.M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

LÓPEZ, M., «¡Están para jubilarse!», en *Tráfico y Seguridad Vial*, nº 211, 2011, p. 18-21.

PEREZ ROYO, F., «El Impuesto municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica» en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputación de Barcelona, 1993, p. 917.

PLAZA VÁZQUEZ, A.L., *Tributación del Automóvil y Otros Medios de Transporte*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005, p. 267.

POVEDA BLANCO, F., *Manual de fiscalidad local*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 640.

RODRÍGUEZ LUENGO, J., *El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 14.

YEBRA MARTUL-ORTEGA, P., *La fiscalidad del automóvil en España*, Marcial Pons, Madrid, 1994.

Legislación consultada

Directiva 2006/32/CE sobre la eficiencia del uso final de la energía y los servicios energéticos.

Directiva 28/2009, del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables y por la que se modifican y se derogan las Directivas 2001/77/CE y 2003/30/CE.

Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Ley 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Publicado en BOE núm. 103 de 30 de abril de 2012.

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Publicado en BOE núm. 124 de 24 de mayo de 2002.

Ley 13/2005, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas en materia de Tributos Cedidos y Tributos Propios de la Comunidad Autónoma de Aragón. Publicado en BOA de 31 de diciembre de 2005.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Publicado en BOE núm. 305 de 19 de diciembre de 2009.

Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014. Publicado en BOE de 26 diciembre de 2013.

Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Publicado en BOE núm. 313 de 31 de diciembre de 2001.

Ley 24/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Aragón y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. Publicado en BOE núm. 173, de 17 de julio de 2010.

Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Publicado en BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 1990.

Ley 34/2007, de 15 de noviembre, de calidad del aire y protección de la atmósfera. Publicado en BOE de 16 noviembre de 2007.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Publicado en BOE núm. 312 de 29 de diciembre de 1992.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales. Publicado en BOE de 30 de diciembre de 1988.

Ley 41/1994, 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1995.

Ley 45/1895, de 23 de diciembre, de los Impuestos Especiales. Publicado en BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 1985.

Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008. Publicado en BOE 27 diciembre de 2007.

Orden HAP/2367/2013, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Publicado en BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2013.

Orden ITC/2877/2008, de 9 de octubre, por la que se establece un mecanismo de fomento del uso de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte.

Ordenanza fiscal Número 6 aprobada por el Ayuntamiento de Zaragoza para 2013. Publicado en BOPZ nº 296 de 27 de diciembre de 2012.

Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Vehículos. Publicado en BOE de 26 de enero de 1999.

Real Decreto 35/2014, de 24 de enero, por el que se regula la concesión directa de subvenciones del «Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente (PIVE-5)».

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Publicado en BOE de 20 de octubre de 1993

Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el Texto Articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial. Publicado en BOE de 14 de marzo de 1990.

Real Decreto Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad. Publicado en BOE núm. 168 de 14 julio de 2012.

Real Decreto-ley 1/1996, de 19 enero, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementarios destinados a atender la actualización de retribuciones y otras obligaciones de personal activo, la financiación de la Sanidad Pública, el traspaso de competencias a las Comunidades Autónomas en materia de Universidades, la participación en los ingresos del Estado de las Comunidades Autónomas y

Corporaciones Locales y determinadas actuaciones inversoras en la Cuenca del Guadalquivir. Publicado en BOE 24 enero de 1996.

Real Decreto-ley 12/1995, 28 diciembre, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. Publicado en BOE 30 diciembre de 1995.

Reglamento (CE) n° 443/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de los turismos nuevos como parte del enfoque integrado de la Comunidad para reducir las emisiones de CO₂ de los vehículos ligeros.

Jurisprudencia citada

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, en el asunto C-82/12. Westlaw: TJCE 2014\1

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo. Westlaw: RTC 1987\37

Sentencia del Tribunal Constitucional 186/1993, de 7 de junio. Westlaw: RTC 1993\186

Sentencia del Tribunal Constitucional 137/2003, de 3 de julio. Westlaw: RTC 2003\137

Recursos de Internet utilizados

www.agenciatributaria.es consultada el 18 de abril de 2014.

www.aragon.es consultada el 7 de abril de 2014.

www.dgt.es consultada el 29 de marzo de 2014.

www.fedeablogs.net/economia/?p=35379 consultada el 20 de marzo de 2014.

www.idea.es consultada el 2 de mayo de 2014.

www.marcaespana.es consultada el 9 de marzo de 2014.

www.opel.es consultada en el 11 de abril de 2014.

